

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-42>

УДК 657.42

ОСНОВИ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

FUNDAMENTALS OF ANALYSIS OF FIXED ASSETS IN PUBLIC SECTOR INSTITUTIONS

Беженар Альона Юріївна

аспірантка,

ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9730-5585>**Bezhenar Alyona**

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

У статті розглянуто види аналізу основних засобів бюджетної установи з врахуванням специфіки діяльності цієї установи. Під час аналізу необхідно враховувати, що основні засоби бюджетної установи не беруть участі у виробництві матеріальних благ. Такі матеріальні активи використовуються у процесі створення і надання нематеріальних послуг суспільству. Сформульовано мету та інформаційне забезпечення основних засобів бюджетної установи. Проведено горизонтальний аналіз нефінансових активів ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», визначено коефіцієнтний аналіз, фондомісткість і фондоозброєність бюджетної установи та проведено аналіз рівню застарілості основних засобів, рівню оновленості і т.д.

Ключові слова: основні засоби, аналіз, бюджетна установа, необоротні активи, класифікація, інформаційне забезпечення, фондомісткість, фондовіддача, структурний аналіз.

В статье рассмотрены виды анализа основных средств бюджетного учреждения с учетом специфики деятельности этого учреждения. При анализе необходимо учитывать, что основные средства бюджетного учреждения не участвуют в производстве материальных благ. Такие материальные активы используются в процессе создания и предоставления нематериальных услуг обществу. Сформулированы цель и информационное обеспечение основных средств бюджетного учреждения. Проведено горизонтальный анализ нефинансовых активов ДВНЗ «КНЕУ им. В. Гетьмана», определены коэффициентный анализ, фондомощность и фондооруженность бюджетного учреждения и проведен анализ уровня устарелости основных средств, уровню обновленности и т.д.

Ключевые слова: основные средства, анализ, бюджетное учреждение, необоротные активы, классификация, информационное обеспечение, фондомощность, фондоотдача, структурный анализ.

The article is about a clear view of the analysis of the main parameters of the budgetary establishment with respect to the specifics of the activity of the establishment. The author points out that the analysis needs to be carried out, so that the main budgetary establish not to take part in the financial benefits. Such material assets are involved in the process of establishing and providing non-material services to the suspension. Formulated information about securing the main resources of the budget set. A horizontal analysis of non-financial assets of KNEU im. V. Hetmana, a functional analysis, fund-raising and fund-recovery of the budgetary establishment was carried out, an analysis was carried out of the level of the old days of the main labor, the level of development, and so on. When analyzing fixed assets, it is important to study the volume of fixed assets, their growth rates over the years, the share of individual groups in the total value of fixed assets, determining their active part, why their changes and structure. The main objective of the article is to is identify problem areas and find ways to eliminate them during the analysis of the effectiveness of the use of fixed assets. The article goes on to say all budget institutions use and register obsolete equipment with a high level of material and moral wear. It should be noted that the low state of Ukraine's fixed assets is an unsatisfactory link in the integration process. The assets of a budgetary institution consist of economic resources in various forms used in the course of economic activity. They are supplied for specific purposes, in accordance with the mission of the institution. Assets must correspond to the functional orientation of the budgetary institution and the volume of its activities, and accordingly they will be a certain value for budgetary institutions, which will be used in subsequent periods. The author concludes by saying that based on the results of the analysis, it can be con-

cluded that the analysis of fixed assets is a relevant area of research. The analysis of the structure and dynamics allowed to determine the level of provision of fixed assets of the budgetary institution and the level of their significance. The results of the analysis of the efficiency of the use of fixed assets allowed to establish the level of efficiency of the use of fixed assets of the budgetary institution, which is currently minimal.

Keywords: basic data, analysis, budget setting, non-negotiable assets, classification, information security, fund production, fund distribution, structural analysis.

Постановка проблеми. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в державному секторі України викликало низку питань, пов'язаних з необхідністю підвищення прозорості державних і місцевих фінансів; якості та надійності бухгалтерського обліку, що дає можливість оцінити ефективність та результативність використання бюджетних коштів. В умовах економічної нестабільності та дефіциту бюджету особливу увагу слід приділити оцінці ефективності використання коштів.

За останній рік бюджетні кошти, що були використані при придбанні активів мають тенденцію до збільшення. Більша частина активів – це основні засоби, тому важливо використовувати їх раціонально. Таким чином, аналізуючи ефективність використання основних засобів, можна виявити проблемні місця та знайти способи їх усунення.

Аналіз досліджень та публікацій. Основними проблемами обліку і аналізу діяльності в установах державного сектору, зокрема оцінкою ефективності основних засобів, займалися такі вчені та науковці, як: П. Атамас, Л. Ловінська, О. Клименко, Т. Кондрашова, В. Іващенко, І. Кондратюк, С. Сушко, С. Свірко, А. Фаріон, Н. Хорунжак та ін. Вчені у своїх дослідженнях описували методичні підходи до обліку та аналізу діяльності бюджетних установ.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не дивлячись на проведені уже дослідження, слід зазначити, що змістовні дослідження в цій галузі з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної облікової практики досить рідкісні, тому обрану тему потрібно вивчати детальніше.

Постановка завдання. Пояснити сутність і види аналізу основних засобів в установах державного сектору, дослідити структуру та динаміку основних засобів, визначити методичні аспекти аналізу основних засобів для установ державного сектору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Активи бюджетної установи складається з економічних ресурсів у різних формах, що використовуються в процесі господарської діяльності. Вони постачаються для конкретних цілей, відповідно до місії установи. Активи

повинні відповідати функціональній спрямованості бюджетної установи та обсягу її діяльності, саме відповідно до цього вони становитимуть для бюджетних установ певну вартість, яка буде використана в наступних періодах.

Активи бюджетних установ поділяються на нефінансові і фінансові. Основні засоби, займають основну частину нефінансових активів суб'єктів державного сектору.

Слід зауважити, що, незважаючи на досить широке термінологічне поле, представлене в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», характеристика поняття «нефінансові активи» відсутня. Нефінансові активи суб'єктів сектору загального державного управління – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. До їхнього складу входять основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готова продукція, незавершені капітальні інвестиції, інші нефінансові активи [1, с. 25].

Під час аналізу основних засобів важливим є дослідження обсягу основних засобів, темпів їх зростання за відповідні роки, питома вага окремих груп у загальній вартості основних засобів, визначення активної їх частини, чому саме відбулися їх зміни та структура.

Аналіз забезпеченості основними засобами починається з оцінки відповідності їх наявної кількості за складом і структурою нормативним потребам бюджетної установи, які визначаються, виходячи з її потужності, обсягу та функціональних особливостей діяльності [2, с. 86].

На сьогодні всі бюджетні установи використовують та мають на обліку застаріле обладнання, із високим рівнем матеріального та морального зношення. Варто відмітити, що низький стан основних засобів України є незадовільною ланкою в інтеграційних процесах. *Аналіз ефективності використання основних засобів* як одного з основних видів ресурсів бюджетної установи базується на загальній методиці оцінки використання ресурсів, що передбачає обчислення і аналіз показни-

ків віддачі на одиницю наданих послуг і місткості ресурсів у одиниці наданих послуг.

Показники віддачі ресурсів показує величину наданих послуг у розрахунку на 1 грн використаних ресурсів, а **показники місткості показують** витрати або запаси ресурсів у розрахунку на 1 грн наданих послуг.

Якщо фондівіддача зростає – головна причина економії коштів на удосконалення та розвиток основних засобів. З метою диференціювання оцінки ефективності використання основних засобів показники доцільно розраховувати за групами основних засобів. Зіставлення темпів зміни фондівіддачі за різними групами основних засобів дає можливість визначити напрями удосконалення їх структури.

В 2021 році змін зазнали основні засоби, а саме вартісний критерій малоцінних необоротних матеріальних активів, ці зміни внесені до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, які внесені наказом № 816. З 01.01.2021 року дає можливість суб'єктам державного сектору самостійно обирати критерій для визначення малоцінних необоротних матеріальних активів.

Тепер перед установою постає проблема, як визначити вартісний критерій та прописати його в обліковій політиці. Як це можна зробити? Існує два варіанти, як це правильно прописати. Перший – він стосується простого та правильного пояснення «...з тим, що на такі групи товарів... постійного зростають ціни потрібно встановити вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА, на такому рівні...». По суті, все змістовно правильно викладено, а з іншого боку ніякого конкретного обґрунтування. Другий спосіб – це реальний підрахунок та аналіз результатів.

Приклад 1.

Згідно з даними обліку за 2020 р. бюджетною установою було придбано такі необоротні активи:

Необоротні активи	К-сть, шт	Загальна вартість
Комп'ютери персональні	10	200000,00
Столи для комп'ютерів	15	30000,00
Стільці	15	10000,00
Проектор	3	10000,00
Принтер	5	15000,00

Потрібно обчислити середню вартість = $265000,00/48=5520,83$ грн

Тому вартість МНМА на рівні 6000 грн за одиницю (без ПДВ).

Аналіз якісного стану основних засобів бюджетної установи ґрунтується на дослідженні їх структури та відповідності основним вимогам науково-технічного прогресу в галузі. Розрізняють наступні групи показників якості основних засобів: придатності основних засобів; інтенсивності руху основних засобів; структури основних засобів [3, с. 163].

Відповідно, аналіз динаміки і структури основних засобів проводиться за даними фінансової звітності, зокрема Балансу (форма 1-дс). Важливим етапом є визначення питомої ваги, яку займають основні засоби серед активів установи [5]. Таким чином, за даними фінансової звітності, зокрема балансу Університету за 2016–2019 р. проведено розрахунок абсолютного відхилення вартості необоротних активів, а також результати темпів зростання та приросту за 2016 – перше півріччя 2019 року наведено в табл. 1.

За результатами горизонтального аналізу окремих статей Форми № 1 дс «Баланс», можна зробити наступні висновки: станом на 1 січня 2018 року темп приросту вартості основних засобів становив +1,11 % (4,38 млн. грн.) порівняно з 2016 роком, що є позитивною тенденцією; стосовно НКІ, то темп приросту становив +21,51 % (466 493 грн.) порівняно з 2016 роком; ситуація не змінилась станом на 1 січня 2019 року, дані свідчать, що вартість основних засобів зросла на (+2,30 млн. грн.), де темп приросту становив +0,58 % порівняно з 2017 роком, що є позитивною тенденцією; темп зростання НКІ становив (0,86 %), тобто їх вартість зменшилась на 374 573 грн. порівняно з 2017 роком, що свідчить про залучення активів у поточну діяльність установи; станом на 1 жовтня 2019 року ситуація дещо змінилась, адже вартість основних засобів зменшилась на 850 606 грн, що є негативною тенденцією, темп приросту становив (-0,21 %) порівняно з 2018 роком; вартість НКІ також впала на 21 442 грн (-0,95 %). Дане зниження не можна вважати остаточно негативною тенденцією, адже не видно загальної картини показників за весь 2019 рік.

Питома вага основних засобів в структурі активів балансу бюджетної установи станом на 2016 I півріччя 2019 року (рис. 1). За результатами вертикального аналізу основних засобів найбільшу питому вагу даний об'єкт аналізу займав за перше півріччя 2019 року та становив 97,50 % активів установи, а найменше значення питомої ваги спостерігалось у 2017 році (96,19 %). Загалом дані аналізу

Таблиця 1

**Горизонтальний аналіз нефінансових активів
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» за 2016 перше півріччя 2019 року**

Назва статті	Період розрахунку				Відхилення 2017 р. / 2016 р.				Відхилення 2018 р. / 2017 р.				Відхилення I півріччя 2019 / 2018 р.			
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14			
1	2016	2017	2018	I півріччя 2019	АВ	ТП (%)	ТР (%)	АВ	ТП (%)	ТР (%)	АВ	ТП (%)	ТР (%)			
ОЗ	393576957	397961798	400265605	399414999	4384841	1,11	1,01	2303807	0,58	1,01	-850606	-0,21	0,998			
ПВ	685332947	734282509	775410642	773627274	48949562	7,14	1,07	41128133	5,60	1,06	-1783368	-0,23	0,998			
Знос	291755990	336320711	375145037	374212275	44564721	15,27	1,15	38824326	11,54	1,12	-932762	-0,25	0,998			
НКИ	2168343	2634836	2260263	2238821	466493	21,51	1,22	-374573	-14,22	0,86	-21442	-0,95	0,991			

свідчать, що основні засоби займають найбільшу питому вагу активів бюджетної установи. Така ситуація є цілком притаманною для Університету, адже саме необоротні активи забезпечують функціонування її поточної діяльності.

Відхилення питомої ваги основних засобів Університету за 2016 р. – I півріччя 2019 року (рис. 2). Результати вертикального аналізу свідчать про коливання питомої ваги основних засобів за аналізовані роки, адже відхилення питомої ваги основних засобів за I півріччя 2019 року порівняно з 2018 роком становило +0,45 %, що є позитивною тенденцією; за 2018 рік порівняно з 2017 роком дане відхилення становило +0,57 %, що свідчить про зростання основних засобів в структурі активів установи; що не можна сказати про 2017 рік, де відхилення питомої ваги становило 0,40 % порівняно з попереднім роком.

Результати обчислення основних коефіцієнтів ділової активності ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» за 2017 – I півріччя 2019 року наведено в табл. 2.

Таблиця 2
Розрахунок показників ділової активності Університету за 2017 – I півріччя 2019 року

Назва показника	2017 рік	2018 рік	I півріччя 2019 року
1	2	3	4
К. фондод. ОЗ	0,33	0,36	0,19
К. фондом. ОЗ	3,01	2,74	5,27

За 2017 рік, на кожен гривню вкладених фінансових ресурсів в ОЗ припадало 0,33 грн. наданих послуг, за 2018 рік 0,36 грн., лише за перше півріччя 2019 року даний показник впав на 0,17 грн. та становив 0,19 грн., дане зниження характеризується початком здійснення ремонтних робіт. Тенденція, що спостерігалась у 2017–2018 роках була сприятливою для установи, адже свідчить про оптимізацію використання ОЗ.

Показник фондомісткості є оберненим показником до вищезгаданого. За 2017 рік результат коефіцієнта свідчить, що на одиницю наданих послуг припадало 3,01 грн. вартості основних засобів, за 2018 рік показник зменшився на 0,27 грн. та становив 2,74 грн. За 2017–2018 рік спостерігається позитивна тенденція, що говорить про ефективність використання ОЗ, що не можна сказати про I півріччя 2019 року, де даний показник становив 5,27 грн.

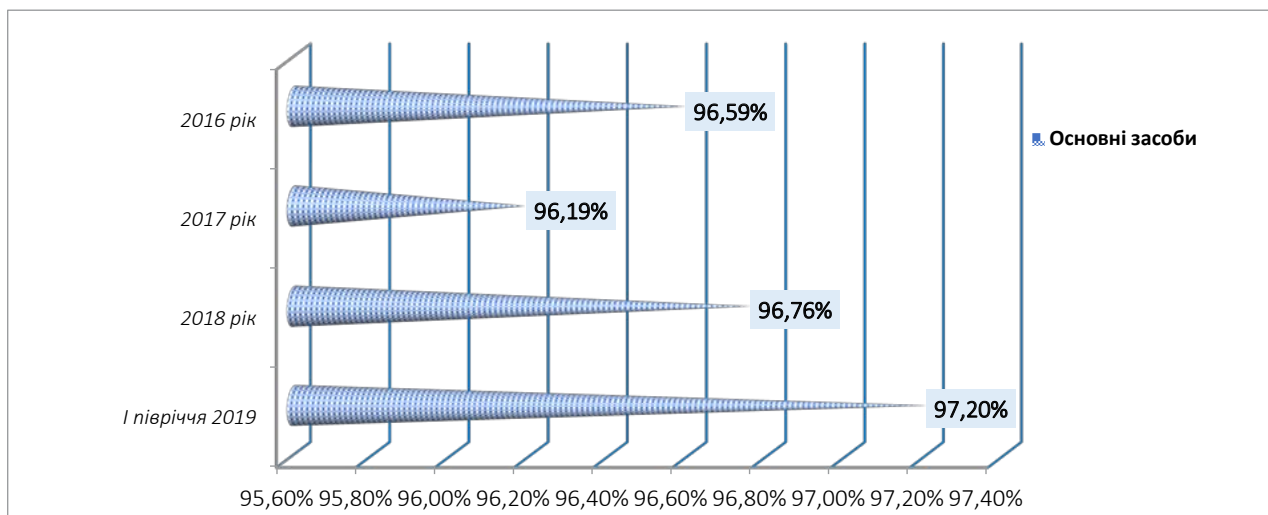


Рис. 1. Вертикальний аналіз основних засобів у структурі балансу ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» станом на 2016 – I півріччя 2019 року

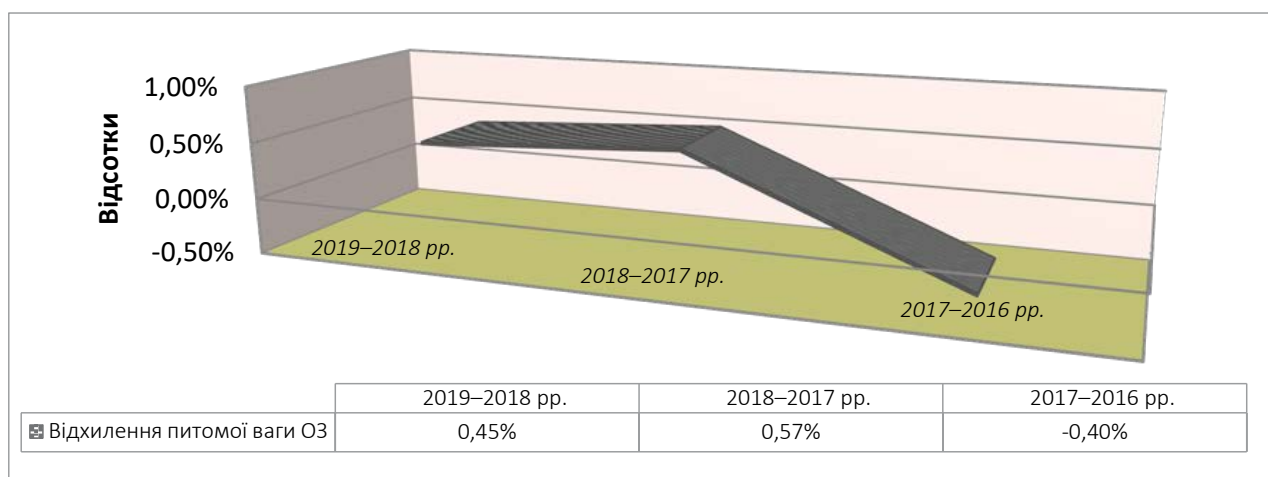


Рис. 2. Відхилення питомої ваги основних засобів Університету за 2016 – I півріччя 2019 року

Результати обчислення показників руху та технічного стану основних засобів за 2017–2018 роки наведено в табл. 3. Дана таблиця також містить характеристику даних результатів бюджетної установи.

Отже, за результатами проведеного коефіцієнтного аналізу, можна сказати що в цілому основні засоби є надійними, стабільними у використанні.

Висновки. Зростання коефіцієнта розширення та приросту свідчать про поступове оновлення необоротних активів Університету. Зниження коефіцієнту вибуття основних засобів свідчить про їх відповідність у поточній діяльності та прийнятний термін використання. Значення коефіцієнта оновлення є сприятливим для Університету, адже характеризує інтенсивність залучення активів у

діяльність установи. Як видно з таблиці 3 коефіцієнт оновлення перевищує на 0,46 % коефіцієнт вибуття за 2017 рік, а за 2018 рік дане перевищення становить 0,928 %, що говорить про ґрунтовне поновлення необоротних активів Університету.

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновки, що аналіз основних засобів є актуальним напрямом дослідження. Аналіз структури і динаміки дозволив визначити рівень забезпеченості основними засобами бюджетної установи та рівень їх значущості. Результатами аналізу ефективності використання основних засобів дозволили встановити рівень ефективності використання основних засобів бюджетної установи, який на сьогоднішній день є мінімальним.

Таблиця 3

**Коефіцієнтний аналіз показників руху та технічного стану ОЗ
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» за 2017–2018 роки.**

Показник	Значення за 2017 рік	Значення за 2018 рік	Характеристика
1	2	3	4
Коефіцієнт вводу	0,36%	0,29%	За результатами даного коефіцієнта спостерігається спад, що означає поступове зменшення НКІ в основні засоби.
Коефіцієнт оновлення	0,69%	0,93%	За 2017 рік частка введених ОЗ в експлуатацію у складі усіх фондів становила 0,69 %, далі показник зріс на 024 % та становив 0,93%. Дане зростання є сприятливим для Університету, адже характеризує інтенсивність залучення активів у діяльність установи.
Коефіцієнт інтенсивності	20,09%	0,07%	Даний коефіцієнт свідчить, що на одиницю вибулих ОЗ Університету припадає 0,2009 грн. ОЗ, що надійшли протягом 2017 року. Спостерігається позитивна динаміка даного коефіцієнта.
Коефіцієнт вибуття	0,23%	0,0012%	За 2017 рік частка вибулих ОЗ Університету становила 0,23 %, протягом 2018 року частка вибулих ОЗ за різних причин зменшилась та становила 0,0012 %. Спостерігається позитивна динаміка даного коефіцієнта.
Коефіцієнт розширення	0,80	1,00	Даний коефіцієнт свідчить, що протягом 2017-2018 років надходження основних засобів значно перевищувало їх вибуття. За 2017 рік на 3 604 538 гривень, а за 2018 рік на 7 226 356 гривень.
Коефіцієнт приросту	0,92%	1,816%	Дійсно вартість ОЗ за 2018 рік істотно перевищила вартість ОЗ за 2017 рік, а саме на 3 621 818 грн.
Коефіцієнт стабільності	1,38%	1,818%	Даний показник свідчить про надійність ОЗ у використанні

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

- Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5 (III). С. 23–34.
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>
- Методичні основи аналізу основних засобів в установах державного сектору. *Finance, accounting and audit*. 2018. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/27620/foa_18_1_12.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Болюх М.А., Заросило А.П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2008. 344 с.
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>

REFERENCES:

- Svirko S.V. (2013) Rozvytok otcinky nefinansovykh aktiviv u byudzhethnykh ustanovah: istorychni tradytcyyi ta suchasni tendentciyi [Development of evaluation of non-financial assets in budgetary institutions: historical traditions and modern tendencies]. *Independent auditor*, no. 5 (III), pp. 23–34.
- Ministry of Finance of Ukraine. Metodychni rekomendatciyi z buhgalterskogo obliku osnovnykh zasobiv v derzhavnomu sektori № 11 [Methodical recommendations on accounting of fixed assets in the public sector № 11] (23.01.2015). Retrieved from: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391

3. Ministry of Finance of Ukraine. Nacionalne polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori 121 «Osnovni zasoby» [National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 121 "Fixed Assets"] (12.10.2010). Order No. 1202. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>

4. Methodical bases of the analysis of fixed assets in public sector institutions (2018) Finance, accounting and audit. Retrieved from: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/27620/foa_18_1_12.pdf?sequence=1&isAllowed=y

5. Boljukh M.A. (2008) Analiz finansovo-ghospodarskoji dijalnosti bjudzhetnykh ustanov [Analysis of financial and economic activity of budgetary institutions]. Kyiv: KNEU, 344 p. (in Ukrainian)

6. Ministerstva finansiv Ukrajinny. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghalterskogho obliku v derzhavnomu sektori 101 "Podannja finansovoji zvitnosti" [National Public Sector Accounting Standard (Standard) 101 "Presentation of Financial Statements"] (24.12.2010). Order No. 1541. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>