

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Лукасевич Павло Андрійович

## **Основні засоби бюджетних установ: облік, аналіз та контроль**

**спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит**

магістерська програма – Інформаційні технології обліку та контролю в установах  
державного сектору економіки

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

Виконав студент групи  
ІТОДСм-21  
Лукасевич П.А.

---

Науковий керівник:  
д.е.н., Лучко М.Р.

---

Дипломну роботу допущено до  
захисту  
“ ” \_\_\_\_\_ 2016 р.

Завідувач кафедри

---

Тернопіль – 2016

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	4
РОЗДІЛ I. І РОЗДІЛ. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В УСТАНОВАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	8
1.1. Поняття основних засобів, їх класифікація та оцінка для цілей управління.....	8
1.2. Роль та місце бухгалтерського обліку основних засобів в забезпеченні ефективного функціонування бюджетних установ .....	18
1.3. Економічний аналіз як інструментарій контролю в процесі функціонування установ державного сектору економіки .....	23
Висновки до розділу I.....	27
РОЗДІЛ II ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УСТАНОВАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	28
2.1. Первинний та облік надходжень основних засобів.....	28
2.2. Аналітичний та синтетичний облік основних засобів .....	43
2.3. Інформаційні технології обліку основних засобів в процесі функціонування бюджетних установ.....	53
Висновки до розділу II.....	58
РОЗДІЛ III. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ СТАНУ ТА ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ .....	60
3.1. Аналіз наявності та ефективності використання основних засобів .....	60
3.2. Внутрішній контроль основних засобів .....	68
3.3. Аудит основних засобів.....	75
Висновки до розділу III .....	81
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	86
ДОДАТКИ.....	100

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Здійснення ефективних заходів щодо подальшого економічного розвитку України потребують принципово нових підходів до управління ресурсами. Водночас дедалі більшу роль та частку в структурі активів суб'єктів господарювання відіграють матеріальні активи, а саме основні засоби. Основні засоби є основною частиною національного багатства країни, їх збільшення і вдосконалення, покращення використання є важливими умовами створення матеріально-технічної бази країни, прискорення темпів науково-технічного прогресу, продуктивності праці. Рівень технічного вдосконалення основних засобів, особливо їх активної частини, здійснює безпосередній вплив на якість послуг, що надаються та на результати всієї фінансово-господарської діяльності.

Саме тому бюджетні установи повинні шукати резерви підвищення ефективності використання основних засобів. Виявити ці резерви та контролювати виконання заходів щодо їх мобілізації і використання можна лише з допомогою глибокого системно - інформаційного, аналітичного забезпечення процесу управління, основними складовими якого є облік, аналіз та аудит.

Модернізація бухгалтерського обліку державного сектору, що триває, спричинює оновлення методичних та організаційних аспектів бухгалтерського обліку окремих об'єктів. Зокрема, із введенням в дію НП(С)БОДС 121 "Основні засоби" суттєво змінилися методологічні та методичні підходи до обліку основних засобів бюджетних установ, що спричинює труднощі із практичним застосуванням нових положень.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем оцінки, обліку, аналізу і аудиту основних засобів внесли вчені-економісти: Ф. Бутинець, М. Білуха, С. Голов, О. Голованов, Л. Гомберг, М. Дем'яненко, В. Завгородній, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Л. Нападовська, Л. Сук, В. Палій, В. Сопко, В. Лінник, Н.Огійчук, В. Сопко, М. Пушкар, І.

Фаріон та інші вчені. Значний внесок у розвиток обліку, аналізу та аудиту в установах бюджетного сектору в Україні здійснили: П. Атамас, В. Александров, Т. Боголіб, М. Лучко, М.Болюх, Ю.Верига, Л. Гуцайлюк, Р.Джога, Л. Кіндрацька, Є. Мних, С. Левицька, Л. Ловінська, С. Свірко.

Незважаючи на внесок згаданих дослідників та цінність отриманих ними результатів, залишаються не вирішеними і проблемними ряд аспектів, які є актуальними на сучасному етапі розвитку нашого суспільства.

Так, в установах державної сфери мають дискусійний характер питання пов'язані з невідповідністю понять їх економічному змісту, що використовуються в обліку, аналізі і контролі основних засобів; не систематизовано нормативну базу з питань обліку основних засобів; класифікація основних засобів за сукупністю ознак потребує вдосконалення для посилення контрольних функцій обліку; вимагають вдосконалення форми реєстрів обліку та аналітичних таблиць основних засобів за умов використання інформаційних технологій; існує необхідність удосконалення методики аналізу для підвищення ефективності використання основних засобів та їх складових; не використовуються контрольні можливості аудиту.

Водночас питання удосконалення обліково-аналітичного забезпечення закладів державної сфери для підвищення ефективності прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання та оптимізації основних засобів підтверджує актуальність, вибір теми й цільове спрямування дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дипломної роботи полягає в уточненні та обґрунтуванні теоретичних підходів, а також розробці науково-практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку, аналізу й контролю основних засобів для підвищення ефективності управлінських рішень вказаних суб'єктів державного сектору економіки.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- розглянути у дипломній роботі теоретичні засади побудови обліку, аналізу та контролю основних засобів в установах охорони здоров'я;
- висвітлити основні зміни, що відбулися в методології ведення бухгалтерського обліку основних засобів в бюджетних установах у зв'язку із вступом в дію НП(С)БО в державному секторі економіки;
- вдосконалити шляхи покращення автоматизації господарських операцій у бюджетній сфері щодо обліку основних засобів;
- здійснити методику аналізу фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я за абсолютними та відносними показниками з урахуванням особливостей їхньої діяльності як суб'єктів господарювання державного сектор.

**Об'єктом дослідження** є сукупність фінансово-господарських операцій, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, які пов'язані з формуванням і використанням основних засобів у бюджетній установі, а саме Волочиській центральній районній лікарні.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку, аналізу та контролю операцій з основними засобами.

**Методи дослідження.** Основою дослідження є діалектичний метод пізнання. Застосовувались історичний і системний підходи до вивчення господарських явищ і процесів. Методи аналізу і синтезу, індукції і дедукції використовувалися під час вивчення статистичного матеріалу та у процесі розробки класифікації основних засобів, методи логічного та ретроспективного аналізу – у процесі вивчення еволюції обліку, аналізу основних засобів, групування і порівняння провадились у ході узагальнення інформації досліджуваних бюджетних установ; наукова абстракція застосовувалася при вивченні окремих характеристик основних засобів, графічний метод – для наочного представлення результатів проведеного аналізу.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань бухгалтерського обліку, аналізу й контролю, інша спеціальна література, статистичні дані, нормативно-правові

акти України, а також матеріали, отримані внаслідок безпосереднього вивчення стану обліково-аналітичного забезпечення бюджетної сфери.

**Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів дослідження** полягає в науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості теоретичних положень, підходів і рекомендацій, використання яких призведе до поліпшення обліково-аналітичного забезпечення діяльності установ державного сектору, вдосконалення наявних інформаційних систем їх базових складових, підвищення рівня достовірності й ефективності економічної інформації за результатами обліку, аналізу й контролю основних засобів.

**Структура та обсяг роботи.** Дипломна робота викладена на 100 сторінках друкованого тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел 118, містить 21 таблиці, 12 рисунків та 10 додатків.

**Апробація результатів роботи та публікації.** Результат роботи визначається тим, що запропонована методика обліку й контролю та перелік аналітичних показників апробовані у Волочиській центральній районній лікарні, що свідчить про реальність і можливість застосування її на інших об'єктах для підвищення ефективності діяльності установ державного сектору

За результатами дослідження опубліковано статтю у збірнику наукових праць студентів кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг на тему “ Особливості оформлення операцій пов’язаних з обліком основних засобів та запасів установами державного сектору економіки ”.

## **РОЗДІЛ І. І РОЗДІЛ. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В УСТАНОВАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я**

### **1.1. Поняття основних засобів, їх класифікація та оцінка для цілей управління**

За новітніх умов інтеграції України до Європейського Союзу з ціллю забезпечення повсякденної діяльності господарюючих суб'єктів і надання внутрішнім та зовнішнім користувачам максимально вірогідної інформації, приймають надзвичайно суттєвого значення проблеми реформування бухгалтерського обліку, передусім це стосується бюджетних установ. На даний час, найважливішими є питання, які стосуються досягнення мети уніфікації, повної відповідності бухгалтерського обліку основних засобів бюджетних установ – як результат реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [94].

Однак, звертаючи увагу на специфічну особливість функціонування багатьох бюджетних установ, проблемні питання бухгалтерського обліку основних засобів заслуговують особливої уваги з сторони науковців та є однією із найбільш складних у їх практичній діяльності. Методологічною базою формування в бухгалтерському обліку інформаційних даних про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності бюджетних установах з 1 січня 2015 р. є НП(С)БОДС. Що стосується міжнародної практики, то міжнародні організації керуються міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, які призначені для державного сектора. Більшість вчених оцінюють методику та організацію бухгалтерського обліку основних засобів керуючись чинною нормативною базою. Аналізуючи процес введення в дію з 1.01.2015 р. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” (далі НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”) [69], внесені необхідні зміни в методику та організацію бухгалтерського обліку основних

засобів, що також наголошує на актуальність теми дослідження. Отже, необхідно здійснити комплексні розробки поліпшення методики та організації бухгалтерського обліку основних засобів в умовах введення в дію НП(С)БОДС.

Установи бюджетного сектору, подібно до інших суб'єктів господарювання, володіють характерними особливостями – їх діяльність відбувається у наступних сферах: надання послуг соціально-культурного, наукового та іншого характеру. Найважливішою передумовою високоякісного, перманентного, своєчасного надання цих послуг є забезпеченість бюджетних установ засобами праці, які становлять окремий об'єкт бухгалтерського обліку, встановлених суб'єктів господарювання – так звані “необоротні активи”. Необоротні активи – це сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей і об'єктів, які належать установі, основні засоби є складовою необоротних активів. Поняття “основні засоби” по-різному тлумачать окремі автори відповідно до нормативно-правових джерел (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення поняття “основні засоби” в економічній літературі з обліку у бюджетних установах [3; 12; 26; 73; 74<sup>1</sup>]

Автор	Визначення
Атамас П. Й. [3, с. 265]	Матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік і поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом
Болух М. А., Заросило А. П. [5, с. 175], Дзюга Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. [26, с. 266]	Необоротні активи, які мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 500 грн. за одиницю (комплект)
Ватуля І. Д., Левченко З. М. [73]	Необоротні активи, що мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 1000 грн. за одиницю (комплект)
Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. [74]	Необоротні активи, що мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 1000 грн. (без ПДВ) за одиницю (комплект)
Лемішовський В. І., Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. [9, с. 222], Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидєєва Л. І. [12].	Матеріальні активи, які використовує установа багаторазово і безперервно у ході виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить понад 1 рік, вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів становить _____ грн. за одиницю.

<sup>1</sup> Оскільки вартість зарахування об'єктів до основних засобів згідно нормативного законодавства постійно змінюється, а перелічені науковці зробили вагомий внесок в підході до визначення терміну “основні засоби”, то ми вважаємо за доцільне подати їхній підхід до визначення даного терміну, враховуючи чинну на той час редакцію нормативно-правових документів



Співставивши різні визначення терміну “основні засоби”, доцільно відмітити, що науковці пояснюють це визначення, базуючись на чинну нормативну базу за різні періоди часу. У табл. 1.2 подано тлумачення, якими керуються практикуючі бухгалтери бюджетних установ відповідно до чинних у 2012-2015 рр. регламентів.

Таблиця 1.2

Законодавчо-нормативна джерела інформації та її використання при прийнятті рішень щодо обліку основних засобів [3; 5; 26]

Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [82]	Визначає правові принципи щодо обліку та оподаткування господарської діяльності бюджетної установи
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 12.05.2011 р.	Визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 (втратив чинність)	Визначає склад рахунків і субрахунків, які застосовують бюджетні установи, та типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом і зобов'язаннями бюджетних установ
Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядку їх складання: Наказ державного казначейства України № 68 від 27.07.2000 р.	Визначає форми меморіальних ордерів і порядок їх складання у бюджетних установах
Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання. Наказ державного казначейства України № 100 від 06.10.2000 р.	Регламентує форми карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і порядок їх складання
Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання: Наказ Головного управління державного казначейства України Державний комітет статистики України № 125/70 від 02.12.1997 р.	Визначає типові форми з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримують за рахунок державного або місцевих бюджетів і порядок їх складання

## Продовження таблиці 1.2

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 (1.01.2015) [69]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора: Наказ Міністерства фінансів України [62]	Застосовують суб'єкти державного сектору для відображення у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби

З ціллю встановлення пристосування нормативно-правого поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів проаналізуємо змістовне наповнення поняття “основні засоби” (табл. 1.3)

Таблиця 1.3

Визначення основних засобів відповідно  
до законодавства [66; 69; 82; 84]

Податковий Кодекс України в редакції 1.01.2017 року. [15]	Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 17 “Основні засоби” [66]	Матеріальні об'єкти, що їх: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ утримують для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуг з надання в оренду чи для адміністративних цілей;</li> <li>✓ використовуватимуть за очікуванням протягом більше одного періоду</li> </ul>
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [69]	Матеріальні активи, які утримує установа для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, понад один рік. До малоцінних необоротних матеріальних активів зараховуються предмети вартістю, що не перевищує 2500 грн. і сценічно-постановочні засоби вартістю, що не перевищує 5000 грн. за одиницю
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. [84]	Матеріальні активи, які утримує установа для використання їх у виробництві/діяльності або для постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше ніж один рік

Насамперед потрібно звернути особливу увагу на те, що Положення № 61 втратило чинність, натомість набув чинності План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203 [81].

Визначити вартісну кретириальну межу та питання щодо віднесення основних засобів за їх групами до інших необоротних матеріальних активів можна за допомогою Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора від 28 липня 2016 року № 709. У Податковому кодексі, на відміну від інших нормативних актів, акцент зроблено на матеріальних активах, які призначаються для використання в господарській діяльності, тобто для цілей оподаткування використовуються лише виробничі основні засоби. При чому вони мають вартісну межу – 6000 грн.

Автори різних науково-методичних робіт пропонують різні ознаки для проведення класифікації основних засобів, при цьому стабільно виокремлюють від 2 до 5 ознак. Отже, можна стверджувати, що для раціональної організації бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установ потрібно брати до уваги наступні характеристики: особливість їх діяльності, величина установ, використання у господарській діяльності, види основних засобів, закріплення за матеріально-відповідальними особами, нарахування амортизації, з огляду на термін корисної дії тощо.

Таблиця 1.4

## Підходи до Класифікації основних засобів бюджетних установ [30]

Автор	Класифікаційні групи
Атамас П. Й.	За характером участі у процесі відтворення – виробничі, тобто задіяні у сфері матеріального виробництва (засоби підсобного сільського господарства, виробничої майстерні тощо); невиробничі (засоби освіти, культури, охорони здоров'я тощо)
	Належністю – власні й орендовані
	За призначенням і характером виконуваних функцій – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби

## Продовження таблиці 1.4

Болух М. А., Заросило А. П.	За відповідними галузями, які формуються під впливом видів діяльності на основні засоби галузей освіти, науки, культури, охорони здоров'я тощо
	залежно від використання в діяльності основні засоби поділяють на: такі, що діють; такі, що перебувають у запасі; такі, що не діють
	за функціональним призначенням – основні та допоміжні
	за матеріально-речовою формою – матеріальні й нематеріальні
Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І.	За ступенем використання – діючі (основні засоби, що використовуються в господарській діяльності установ, організацій, недіючі, ті, що перебувають у запасі
	за належністю – власні та орендовані
Лемішовський В. І.	За технічними характеристиками – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби
	за належністю – власні та орендовані
	за характером участі у виробничому процесі
	за ступенем використання – діючі, у резерві недіючі
Мних С. В.	За приналежністю розрізняють власні та орендовані основні засоби
	за роллю в процесі обслуговування розрізняють виробничі (активні та пасивні основні засоби, які безпосередньо беруть участь у процесі обслуговування або забезпечують нормальне функціонування бюджетної установи) та невиробничі (будівлі, споруди та інвентар, що підпорядковані житлово-комунальним господарствам, заклади побутового обслуговування, соціальної інфраструктури тощо) основні засоби
	за характером використання основні засоби розподіляються на працюючі, що в експлуатуються, та непрацюючі, які зберігаються на складі або перебувають у стані консервації
Свірко С. В.	За галузевою належністю – заклади охорони здоров'я, заклади освіти, заклади науки, заклади культури, заклади фізичної культури і спорту, органи законодавчої влади, органи виконавчої влад

На основі запропонованої класифікації можна побудувати наступний підхід щодо розподілу основних засобів установ державного сектору на групи згідно класифікаційних ознак (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

## Підходи до Класифікації основних засобів бюджетних установ [30]

Ознака	Класифікаційні групи
За галузевою належністю	Закладів: охорони здоров'я, освіти, науки, культури, фізичної культури і спорту; органів: законодавчої влади, виконавчої влади, внутрішнього правопорядку, контролю, національної безпеки; військових формувань
За характером участі у виробничому процесі	Виробничі (використовуються в сфері матеріального виробництва у Продовження таблиці підсобних господарствах та виробництвах); невиробничі (використовуються закладами охорони здоров'я, освіти, культури, науки тощо)
За приналежністю	Власні та орендовані основні засоби
За виконанням функцій у процесі діяльності	Активні (машини, обладнання, прилади, транспортні засоби, які беруть участь у процесі обслуговування) і пасивні (будинки, споруди, передавальні пристрої та транспортні засоби, які забезпечують нормальне функціонування активних основних засобів)

## Продовження таблиці 1.5

Залежно від стану використання	Діючі, перебувають у запасі або на консервації; недіючі та непридатні
За технічними характеристиками	Основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини та багаторічні насадження; інші основні засоби. Інші необоротні матеріальні активи включають: музейні фонди; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; білизну, постільні речі, одяг та взуття; природні ресурси; інвентарну тару; необоротні матеріальні активи спеціального призначення; інші необоротні матеріальні активи

Для встановлення точної вартості об'єктів основних засобів використовують оцінку основних засобів бюджетних установ, яка виражається їхньої вартістю:

1. Балансова (залишкова) вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю основного засобу і сумою його накопиченого зносу; Первісна вартість – історична (фактична) вартість основних засобів, за якою вони оприбутковані на баланс установи;
2. Переоцінена вартість – вартість основних засобів після переоцінки.
3. Первісна вартість – історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів.
4. Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією). Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.
5. Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Основні засоби згідно НП(С)БУ 121 Основні засоби суб'єктів державного сектору класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби:

1. Земельні ділянки.
2. Капітальні витрати на поліпшення земель.
3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
4. Машини та обладнання.
5. Транспортні засоби.
6. Інструменти, прилади, інвентар.
7. Тварини та багаторічні насадження.
8. Інші основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи включають:

1. Музейні фонди.
2. Бібліотечні фонди.
3. Малоцінні необоротні матеріальні активи (менше 6000 грн.)
4. Білизну, постільні речі, одяг та взуття.
5. Природні ресурси.
6. Інвентарну тару.
7. Необоротні матеріальні активи спеціального призначення.
8. Інші необоротні матеріальні активи.

Об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. Важливо також відзначити, що якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то

кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку окремим об'єктом основних засобів.

Підвищення ефективності використання основних засобів має велике народногосподарське значення. Зростання віддачі основних засобів дає змогу збільшити обсяг надання послуг без додаткових капітальних вкладень. За умов прискорення темпів технічного прогресу підвищення ефективності виробництва все більше залежить від того, як використовуються наявні основні засоби. Крім того, основні засоби розглядають як вкладений капітал, і, відповідно, повинні обліковуватися за собівартістю і їх можна прирівняти до витрат майбутніх періодів (динамічний баланс); основні засоби розуміються як ресурс, що знаходиться на балансі установи (статичний баланс).

Необоротні активи поділяються на дві групи:

1. Матеріальні необоротні активи:
  - Основні засоби;
  - Фонди;
  - Інші необоротні матеріальні активи.
2. Нематеріальні активи – ті, що не мають фізичної та матеріальної форми.

Проаналізуємо стан забезпеченості основними засобами та ступенем забезпеченості оновленості основних засобів в одному із підрозділів ЦРЛ (рис. 1.1), (Додаток Л).

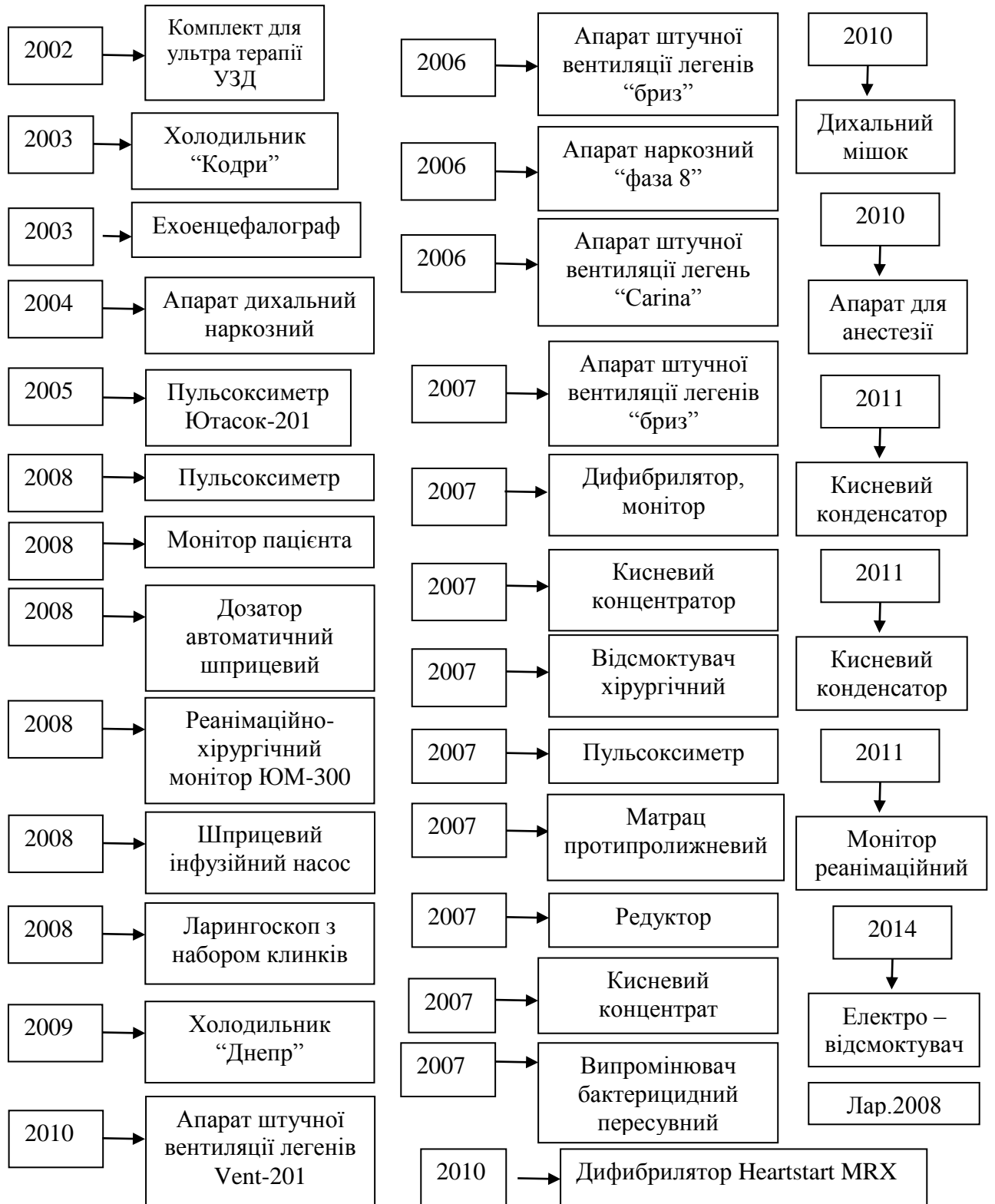


Рис 1.1 Наявність основних засобів та ступень оновленості в одному



## **1.2. Роль та місце бухгалтерського обліку основних засобів в забезпеченні ефективного функціонування бюджетних установ**

Бухгалтерський облік основних засобів у бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом основних засобів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну і інформаційну функції, але має певні особливості і розглядається як окремий вид діяльності [8].

Також, бухгалтерський облік основних засобів у бюджетних установах забезпечує систематичний контроль за надходженням, внутрішнім обігом та вибуттям основних засобів, їх збереженням, сприяє поліпшенню фінансово-господарської діяльності та розвитку соціальної сфери установ.

До фінансово-господарської діяльності бюджетних установ як суб'єктів господарювання притаманний ряд особливостей, які впливають на побудову бухгалтерського обліку:

- бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання цінностей за державні кошти, формування власного капіталу як основи для започаткування та подальшого здійснення діяльності, відчуження майна;
- бюджетні установи належать до неприбуткових організацій – метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг. На відміну від готової продукції вони не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на складі.

З даних особливостей робимо аналітичний висновок, що бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису – основного планово-фінансового документа, який підтверджує повноваження кожної установи щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів.

Що стосується бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах, то він відіграє роль контролю за наявністю та рухом основних засобів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну і інформаційну функції, але має певні особливості і розглядається як окремий вид діяльності.

Відтак, роль бухгалтерського обліку основних засобів в бюджетних установах є:

- контроль за збереженням основних засобів;
- своєчасне правильне документальне відображення в регістрах обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення;
- ефективне використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безоплатна передача);
- правильне і своєчасне (щомісячне) обчислення та відображення в обліку зносу, амортизації основних засобів;
- відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів;
- контроль за ефективністю використання основних засобів;
- визначення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або їх ліквідації, а також втрат від списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів;
- отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також в розрізі осіб, відповідальних за їх збереженням;
- виявлення надлишкових і морально застарілих основних засобів.

Якщо конкретизувати основні завдання бухгалтерського обліку основних засобів в бюджетних установах, то їх можна розбити на окремі групи:

- 1) збір, обробка та відображення певних даних про стан основних засобів установи;

- 2) систематизація, групування та зведення даних по основних засобах з метою одержання підсумкової інформації про фінансові та господарські операції основних засобів бюджетних установ;
- 3) організація бухгалтерського обліку відповідно до діючих нормативних документів;
- 4) використання передових форм і методів облікової роботи та обробки бухгалтерських документів по руху основних засобів з використанням сучасної обчислюваної техніки і відповідного програмного забезпечення;
- 5) здійснення попереднього контролю за своєчасним, правильним оформленням документів і законністю, доцільністю здійснюваних операцій;
- б) контроль правильності, раціональності, економності витрачання коштів відповідно до відкритого фінансування та їх цільового призначення за кошторисом і бюджетом на придбання основних засобів;
- 7) суворий контроль за раціональним і економним використанням основних засобів, боротьба з безгосподарністю і марнотратством, запобігання подібним негативним явищам;
- 8) своєчасне фінансування установ, які ведуть облік самостійно, контроль за їхньою діяльністю і постановкою обліку в цих установах;
- 9) своєчасне виявлення і відвернення негативних явищ у господарській і фінансовій діяльності здійснення операцій з основними засобами, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів покращення використання ресурсів і фінансування;
- 10) формування і своєчасне подання необхідної інформації для внутрішньогосподарського управління та для зовнішніх користувачів (постачальників, замовників банку, податківців, казначейства тощо);
- 11) облік і контроль основних засобів;
- 12) участь у проведенні інвентаризації основних засобів та своєчасне і правильне оформлення її результатів;

- 13) періодичні інструктажі матеріально відповідальних осіб (МВО) з питань обліку і забезпечення збереження основних засобів, що знаходяться на їхньому відповідальному зберіганні;
- 14) складання звітності і подання її відповідним органам в установлені строки, забезпечення достовірності, повноти й об'єктивності звітних даних і балансів;
- 15) дотримання встановленого порядку зберігання бухгалтерських документів, облікових реєстрів щодо ведення операцій з основними засобами; своєчасна підготовка і передача їх до архіву;
- 16) ведення обліку основних засобів за встановленими правилами та нормами.

Керівник бюджетної установи зобов'язаний створити необхідні умови для правильної організації бухгалтерського обліку, забезпечити безумовне виконання усіма структурним підрозділами і службами, співробітниками установи вимог головного бухгалтера з питань оформлення і подання до бухгалтерії необхідних документів, звітів, кошторисів і т. ін.

В Україні ведення бухгалтерського обліку основних засобів в бюджетних установах ґрунтуються на використанні наступних принципів:

- законність – звітність про стан основних засобів повинна відповідати правилам і процедурам, передбаченим законодавчими та нормативними актами;
- достовірність – правдиве відображення у бухгалтерській звітності операцій з руху основних засобів з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- повнота бухгалтерського обліку – всі операції бухгалтерського обліку основних засобів в бюджетних установах підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків. Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій бюджетних установ з основними засобами, яка може впливати на рішення, що приймаються згідно з нею. Повнота та достовірність в

обліку можливі тільки за умови, якщо облікова політика та процедури бюджетних установ забезпечать виконання всіх правил бухгалтерського обліку, а також якщо ці правила застосовуються без відхилень, з урахуванням реальної оцінки операцій, подій та ситуацій;

- дата операції – операції з основними засобами реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів;
- прийнятність вхідного балансу – залишки за рахунками основних засобів на початок звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;
- превалювання сутності над формою – операції обліковуються та розкриваються у звітності відповідно до їх суті та економічного змісту, а не за їх юридичною формою;
- суттєвість – у фінансових звітах має відображатися уся істотна інформація щодо стану основних засобів, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неповнота (перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності);
- доречність – корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень;
- відкритість – фінансові звіти в пункті основних засобів мають бути достатньо зрозумілими і детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках.

Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність має бути чітко викладена і зрозуміла для користувача:

- сталість – постійне, протягом бюджетного року, застосування обраних методів. Зміна методів обліку потребує додаткового обґрунтування і розкриття у фінансових звітах;
- правильність – сумлінне застосування прийнятих правил та процедур;
- обережність – обґрунтована, розсудлива оцінка фактів;

- незалежність – відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів);
- співставність – можливість визначення тенденцій виконання бюджету в розрізі видатків на придбання основних засобів через співставлення інформації, що міститься в бухгалтерському обліку і звітності за певний період часу;
- безперервність – оцінка активів здійснюється з огляду на те, що процес виконання бюджетів є постійним;
- окреме відображення активів та пасивів – цей принцип передбачає, що всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються в розгорнутому вигляді.

Основними нормативно-правовими документами, що регламентують облік основних засобів в бюджетних установах є Податковий Кодекс України, М(С)БОДС 17 “Основні засоби”, і НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб’єктів державного сектору, затверджені Наказом МФУ від 23.01.2015 р. № 11 (із змінами внесеними наказом Мінфіну від 5.09.2015 р. № 840, від 28 липня 2016 року № 709).

### **1.3. Економічний аналіз як інструментарій контролю в процесі функціонування установ державного сектору економіки**

Основним завданням аналізу в медичних закладах є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їхнього цільового призначення та визначення впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища на отримання та використання фінансових результатів медичних установ. Вирішення цього завдання передбачає деталізацію доходів та витрат установ, вивчення та розрахунок основних показників їх господарської діяльності шляхом визначення бюджетної класифікації, визначення призначення та змісту доходів

та видатків, через ознайомлення з формуванням кошторису медичних установ та дослідженням основних принципів та порядком їх фінансування.

Аналіз діяльності медичних установ проводиться в декілька етапів, серед яких необхідно виділити [1]:

- загальний аналіз діяльності медичних установ та визначення її особливостей;
- аналіз джерел фінансування бюджетних установ, визначення величини дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали;
- характеристика та систематизація показників балансу, визначення структурних зрушень;
- аналіз результатів використання кошторису доходів та витрат медичних установ.

У процесі аналізу господарської діяльності Волочиської центральної районної лікарні, ми можемо використати сукупність наукових методів пізнання соціально-економічних процесів і явищ, серед яких можна виділити методи наукового узагальнення, порівняння, системного аналізу (застосовуються при обґрунтуванні необхідності поєднання соціальних, специфічних і економічних заходів із метою ефективної організації державної системи й підвищення якості послуг, що надаються організаціями); економіко-математичні методи (застосовуються при розробці моделей аналізу кошторисних видатків установи, аналізу надання послуг, аналізу накладних витрат на одиницю послуги); методи технічного, графічного, порівняльного, статистичного аналізу (використовуються при розробці пропозицій щодо планування послуг та при обґрунтуванні стратегії ефективного управління організацією).

Усі методичні прийоми, що можна застосовувати в аналізі діяльності центральної районної лікарні, відображають рух інформаційних потоків у системі управління нею. Теоретичні засади аналізу діяльності медичних установ знайшли відображення на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Теоретичні засади аналізу діяльності медичної установи

Економічний аналіз – як предмет дослідження являє собою взаємопов'язані й взаємозумовлені методи вивчення і наукового дослідження певних явищ, процесів, дій, результатів. Оскільки, досліджуваним суб'єктом магістерської роботи є установа медичної сфери, доцільно провести аналіз на мікро та макрорівнях, та окремо по регіонах, при цьому порівнюючи з світовим провідним досвідом.

Оскільки зовнішнім чинником, який впливає на обсяг отримання та використання фінансових ресурсів Волочиської центральної районної лікарні, виступає економічний стан медичної галузі в цілому, то на нашу думку доцільно було проаналізувати основні фінансово-економічні показники в галузевому розрізі.

Загальний аналіз діяльності Волочиської центральної районної лікарні. Волочиська центральна районна лікарня є самостійним господарюючим



суб'єктом із статусом комунального закладу охорони здоров'я та має усі права юридичної особи. Головними завданнями Волочиської ЦРЛ є (Додаток А):

1. Надання своєчасної, якісної медичної допомоги.
  2. Виконання державних програм в галузі охорони здоров'я.
  3. Направлення на лікарсько-трудова експертні комісії громадян з ознаками стійкої втрати працездатності.
  4. Проведення комплексних лікувальних, санітарно-епідеміологічних та профілактичних закладів.
  5. Санітарно-освітня робота серед населення.
  6. Роздрібна реалізація лікарських засобів.
  7. Виготовлення молочних суміші.
  8. Виробництво лікарських засобів в аптечних умовах.
  9. Своєчасна госпіталізація та стаціонарне лікування хворих з попереднім їх обстеженням.
  10. Здійснення організаційно-методичної, навчальної діяльності.
  11. Придбання, відпуск, перевезення, зберігання та знищення наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів.
- Аналіз джерел фінансування.

1. Джерелами утворення капіталу ЦРЛ (Додаток А).

- майно передане їй Власником;
- капітальні вкладення за рахунок коштів місцевих бюджетів;
- кошти отриманні за договором про закупівлю медичних послуг районного бюджету;
- доходи від надання медичних послуг на платній основі;
- капітальні вкладення та дотації з бюджету;
- безоплатні та благодійні внески;
- пожертвування фізичних та юридичних осіб.

ЦРЛ є бюджетним закладом, який фінансується за рахунок районного бюджету (Додаток А).

Результати діяльності медичного закладу – обсяг та якість наданих населенню послуг і робіт залежить від наявності, стану та використання необоротних активів, які є сукупністю матеріально-речових та нематеріальних цінностей та об'єктів, що належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік.

## **Висновки до розділу I**

В процесі написання теоретичної частини дипломної роботи, нами розглянуто та досліджено:

1. Визначення основних засобів бюджетних установ відповідно до чинного законодавства;
2. Трактуювання сутності основних засобів бюджетних установ шляхом аналізу і узагальнення різних точок зору вітчизняних науковців ;
3. Проведено порівняння та визначено відмінності класифікації основних засобів згідно бухгалтерського та податкового обліку.
4. Проаналізовано стан фінансування охорони здоров'я за останні 10 років, внаслідок чого встановлено, що кошти використовуються неефективно, не за потребами пацієнтів, а за цільовими програмами, що призводить до надмірного витрачання коштів на ліж. год.

Результати дослідження дають підстави стверджувати, що бухгалтерський облік основних засобів відіграє значну роль в забезпеченні ефективного функціонування бюджетних установ.

## РОЗДІЛ II ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УСТАНОВАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

### 2.1. Первинний та облік надходжень основних засобів

Первинний облік основних засобів Волочиської центральної районної лікарні – це початкова стадія облікового процесу. Вимоги, що висуваються до змісту та порядку реєстрації інформації в первинних документах, визначають вимоги до тих прийомів, якими реалізується функціональне призначення первинного обліку.

Первинний облік для основних засобів у Волочиській центральній районній лікарні використовується при оформленні надходжень об'єктів основних засобів та внутрішньому їх переміщенню.

Волочиська центральна районна лікарня веде бухгалтерський облік основних засобів відповідно до вимог (Додаток Б):

- НП(С)БУ 121 “Основні засоби”;
- Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору від 23.01.2015 р. №11
- Наказу Мінфіну “Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів МФУ з бухгалтерського обліку” від 23.07.2015 р. № 664.

Для прийняття, оформлення, оприбуткування, руху необоротних активів та їхнього аналітичного обліку використовуються типові форми затверджені наказом Головного управління Держказначейства України від 02.12.1997 року № 125/70.

При безоплатно отриманому активі, працівникам бухгалтерії Волочиської центральної районної лікарні необхідно проконтролювати супроводжуючі документи, згідно з якими, можна визначити їх вартість. При відсутності даних документів медичної установі необхідно самостійно здійснити оцінку основних засобів.

Починаючи із 10.05.2016 р., до основних засобів належать ті матеріальні активи, вартість яких перевищує 6000 грн. (без ПДВ) і строк корисного використання яких перевищує рік.

Оприбуткування ОЗ у бухобліку відбувається після визначення їх первісної вартості. Первісна вартість об'єкта ОЗ у разі придбання за плату складається, зокрема, із суми, що сплачують постачальникам таких матеріальних активів (п. 5 р. II НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”). Тому лише після наявності документального підтвердження витрат на придбання матеріального активу може йтися про його первісне визнання й оприбуткування в бухобліку. Це означає, що матеріальний актив оприбутковуватиметься в бухобліку не раніше дати його придбання, що засвідчене відповідним первинним документом (накладна, акт тощо).

Як передбачає п. 5 р. II НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, первісна вартість об'єкта ОЗ, що придбаний за плату, формується, зокрема, із:

- суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектора);
- витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою

Водночас, облік витрат на придбання необоротних матеріальних активів до моменту доведення їх стану, коли їх можна вводити в експлуатацію, ведеться на субрахунках 141 “Капітальні інвестиції в основні засоби” або 142 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”. Саме на цих субрахунках накопичують усі витрати, понесені під час придбання та доведення ОЗ або ж МНМА до їх експлуатаційного стану.

Лише після формування всіх витрат, що складатимуть первісну вартість ОЗ або ж МНМА, проводиться зарахування таких об'єктів капітальних

інвестицій після введення їх в експлуатацію до складу ОЗ або ж МНМА. Для цього Типовою кореспонденцією субрахунків передбачена бухгалтерська проводка: Д-т 101–119 К-т 141–142.

Загальні витрати пов'язані з придбанням основних засобів необхідно включати у первісну вартість. До первісної вартості основних засобів відноситься не лише його ціна, але й витрати, які пов'язують з приведенням активу до стану, в якому він почне приносити економічні вигоди установі. Якщо капітальні витрати сплачені за вартість придбаних основних засобів (наприклад, по КЕКВ 3110 “Придбання обладнання і предметів довгострокового використання”), то супутні витрати в загальному відноситимуться до поточних витрат установи, наприклад, КЕКВ 2240 “Оплата послуг (крім комунальних)”.

За рахунок капітальних та поточних витрат медичних установ формується первісна вартість придбаного об'єкта основних засобів. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями медичних установ вказує оминуті рахунок 14 – отриманий актив відразу повинен бути зарахований до основних засобів на відповідний субрахунок. Хоча, у загальній картині нових правил бухгалтерського обліку основних засобів така схема, імовірно буде не зовсім зручною для бухгалтерів.

Адже, у процесі доведення придбаного основного засобу до придатного для використання стану виникає ситуація, коли установі доводиться шукати витрати на роботи чи послуги, без яких використовувати цей актив неможливо. Тобто об'єкт уже буде зарахований до основних засобів, але фактично використовуватися не буде до завершення певного комплексу робіт чи послуг. Ці процеси можуть тривати протягом довгого періоду. Труднощі можуть виникнути під час нарахування амортизації, оскільки їх необхідно відокремити від інших основних засобів, бо амортизацію можна починати нараховувати з місяця наступного за місяцем, у який об'єкт основних засобів введений в експлуатацію.

На нашу думку, логічно було б ввести субрахунок другого рівня 1411 “Капітальні інвестиції у безоплатно одержані основні засоби”, на якому обліковувати вартість одержаного активу та накопичувати витрати, безпосередньо пов’язані з доведенням його до придатного стану.

Виготовлення власними силами основних засобів, у їх первісну вартість буде включатися собівартість виробництва. Вона складається із витрат на виготовлення (створення) основних засобів з урахуванням витрат, перелічених у п.5 НС(П)БОДС 121 (реєстраційні збори, транспортування, монтаж).

Основні засоби одержані на безповоротній основі – у їх вартість повинні включати елементи в залежності від того хто презентував актив бюджетній установі. Бюджетна установа одержала основні засоби від інших бюджетних установ. Даний актив необхідно зараховувати на баланс за його первісною вартістю і в той же час відображати суму зносу нарахованого на даний об’єкт. Якщо в процесі передачі установа понесла витрати, наприклад, на транспортні, чи інші витрати, на цю суму доцільно було б збільшувати первісну вартість.

Тут як найдоречнішою виступає вимога про те, що основні засоби повинні передаватися з оригіналами первинних документів, обліковими регістрами, з яких буде видна вартість переданого активу. Не можна виключити ситуації, коли достовірна інформація про вартість основних засобів буде відсутня. Тоді його початкову вартість приймають на рівні справедливої на дату фактичного одержання активу. Отриманий актив бюджетна установа може самостійно оцінювати – не має необхідності проводити для цього незалежну оцінку.

Якщо Волочиська центральна районна лікарня отримала основні засоби в наслідок передачі від інших юридичних чи фізичних осіб (не бюджетні установи), то “подарований” об’єкт основних засобів необхідно брати на баланс по справедливій вартості на дату його фактичної передачі. До даної вартості також додають супроводжуючі витрати, які пов’язані з передачею основних засобів та перераховані у п. 5 р. II НП(С)БОДС 121 [69].

Надходження основних засобів у медичній установу в результаті обміну на інший актив, то в такій ситуації п. 10 р. II НП(С)БОДС 121 [69] рекомендує первісну вартість одержаних основних засобів вважати остаточною вартістю переданого взамін активу. Якщо залишкова вартість переданого основного засобу дорівнює нулю, то отриманий актив оцінюють по справедливій вартості на дату одержання [69].

Спосіб формування медичними установами первісної вартості основних засобів вагомо помінявся. Всі витрати на придбання (створення) основних засобів, їх реконструкцію, модернізацію накопичують на субрахунках балансового рахунку 14 “Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи”:

- 141 “Капітальні інвестиції в основні засоби”;
- 142 “Капітальні інвестиції і інші необоротні матеріальні активи”.

Накопичені на рахунку 14 капітальні інвестиції при введені в експлуатацію переводяться в основні засоби і відображаються на відповідних субрахунках. Всі витратні позиції, які стосуються придбання основних засобів, збільшують його первісну вартість. До звітнього року витрати пов’язані з придбанням основних засобів списувалися на фактичні витрати бюджетної установи.

Ведення в експлуатацію ОЗ у Волочиській центральній районній лікарні обліковуються на субрахунку 141 “Капітальні інвестиції в основні засоби”. Скоріше даний субрахунок для відображення операцій із придбання ОЗ не застосовувався взагалі, а одержані ОЗ вели обліковий порядок на рахунку 10 незалежно від того, експлуатувалися вони чи ні.

Основні засоби можуть відноситися на рахунок 10 із рахунка 14 тільки після введення елемента ОЗ в експлуатацію. Базою для цього, як правило, виступає акт введення в експлуатацію, що зазвичай складається в довільній формі. Форму, яка запланована для застосування установою, слід затвердити в наказі про облікову політику.

До вартості ОЗ включаються непрямі податки (ПДВ і акцизний збір), митні та реєстраційні платежі, витрати, пов'язані з їх транспортуванням, тощо (табл. 2.1– на прикладі придбання автомобіля) [64].

Аналізуючи нормативно-правові акти, необхідно зауважити, що в тих установах, які в попередніх роках отримали ОЗ та з певних причин не ввели їх в експлуатацію, постала дилема, чи виникає необхідність робити коригування в обліку внаслідок набуття нової функції субрахунком 141.

Якщо введення в експлуатацію цих ОЗ не заплановано, то Мінфін у листі від 25.03.15 р. № 31-11420-07-13/1057 дає рекомендацію перекласифікувати їх та відображати у складі незавершених капітальних інвестицій на рахунку 14.

Таблиця 2.1.

## Кореспонденція рахунків про придбані ОЗ

Зміст операції	Д-т	К-т	Суми
Відображено суми придбання автомобіля разом із ПДВ	141	675	120 000
	801	402	120 000
Зараховано автомобіль до складу основних засобів (без сум копійок)	105	141	120 000
Водночас: відображаються зміни в капіталі	402	401	120 000
Списано суми копійок із придбаного автомобіля	402	401	-

Якщо введення в експлуатацію ОЗ не заплановано в поточному році, то Мінфін у листі № 31-11420-07-13/1057 дає рекомендацію перекласифікувати їх та відображати у складі незавершених капітальних інвестицій на рахунку 14.

З однієї сторони даного аспекту, якщо відбудеться таке переміщення, то активи, які раніше обліковувалися на субрахунках рахунка 10, обліковуватимуться разом із іншими, придбаними цього року і не задіяними в діяльності установи, – на субрахунку 141. З іншої сторони даного аспекту, згідно з пп. 1.1 Типової кореспонденції субрахунки 141-143 повинні бути залучені саме при здійсненні капітальних інвестицій, а саме при проведенні капітальних видатків, що й відображається проведенням Д-т 801, 802, 811-813 – К-т 402. Оскільки, при переміщенні активів з рахунка 10 на рахунок 14 капітальні видатки не проводяться, не має необхідності застосування для їх обліку рахунків для незавершених капітальних інвестицій.



Якщо активи установою отримано безоплатно, то для таких операцій у пп. 1.7 Типової кореспонденції передбачається запис за дебетом субрахунків 101-122. В цьому випадку немає достатніх основ міняти їх “життєве місце”. Більш того, на нашу думку, критичної необхідності вищезгаданого переміщення, немає. Оскільки, на момент придбання необоротних активів у минулих роках бухгалтерські проведення здійснювалися правильно, тобто із сторони контролюючих органів зауважень бути не може. Але якщо все ж таки керівником буде прийнято рішення щодо такого переміщення активів, слід скласти відповідну бухгалтерську довідку, зазначивши в ній причини такого переміщення та відповідні бухгалтерські проведення.

Також, доцільно проаналізувати за яким КЕКВ бухгалтерам слід планувати та оплачувати видатки, що вони понесуть у зв'язку із придбанням ОЗ і підготовкою його до експлуатації. Фактично, що як і видатки на закупівлю самого об'єкта ОЗ, так і видатки на його транспортування, монтаж, установку, сплату митних і реєстраційних платежів тощо необхідно планувати за КЕКВ 3110 “Придбання основного капіталу”, що входить до розд. 3 “Капітальні видатки” Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Мінфіну від 12.03.12 р. № 333 [35]. Отже вони накопичуються на субрахунку 141, який має назву “Капітальні інвестиції в основні засоби”. Проведення, наведені в пп. 1.1 та 1.2 Типової кореспонденції, підтверджують такий висновок, адже всі зазначені вище види видатків відносяться на кредит субрахунка 402, що входить до класу 4 “Власний капітал” [64].

“Первісна вартість об'єкта ОЗ може формуватися як за рахунок капітальних витрат, так і за рахунок поточних витрат (витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету”. До формування первісної вартості ОЗ існує розподіл видатків на поточні та капітальні. Але фактично все навпаки – видатки набувають характеру капітальних, якщо вони сплановані для покриття первісної вартості придбання ОЗ. Даний підхід є

повністю обґрунтований з економічної точки зору, адже капітальні інвестиції не можуть не бути капітальними видатками. Це дзеркально демонструють норми Інструкції № 333 [35], де КЕКВ 3110, призначений для відображення видатків на придбання ОЗ, включено в її розд. 3 “Капітальні видатки”.

Вартість товарів, різних видів робіт і послуг, що виконуються при створенні об’єкта ОЗ (незалежно від того, господарським чи підрядним способом), акумулюються на субрахунку 141. Але в Типовій кореспонденції (пп. 1.1) для відображення такої операції запропоновано подвійне проведення, а саме Д-т 141 – К-т 364, 675 та Д-т 801, 802, 811-813 – К-т 402.

Проте, формується проблема з пропозицією Мінфіну щодо процесу створення первісної вартості об’єктів ОЗ за рахунок поточних і капітальних витрат. Подібний розподіл з економічної точки зору відбувається залежно від напрямів використання коштів. Тобто в даній ситуації видатки отримують характер капітальних, якщо спрямовуються на створення об’єктів ОЗ, оскільки вони є капітальними інвестиціями (накопичуються на субрахунку 141) і завдяки їм збільшується власний капітал (поповнюють фонд у необоротних активах).

Доводом на користь такого переконання є норми Інструкції № 333 [35] у частині тлумачення напрямів застосування КЕКВ 3122 “Капітальне будівництво (придбання) інших об’єктів”, де до капітальних видатків віднесено видатки на оплату послуг з виготовлення проектно-кошторисної документації, на найм транспорту, придбання будівельних матеріалів, запчастин тощо.

Що стосується відображення в обліку операцій із безоплатного придбання ОЗ, для цього використовуються проведення, наведені в пп. 1 та 3 Типової кореспонденції. На даний час звертаємо увагу на тому, що в НП(С)БОДС 121 [69] є нововведена норма щодо потреби визначення справедливої вартості безоплатно переданих об’єктів ОЗ, у випадку якщо достовірної інформації про їх вартість немає.

Тлумачення терміну справедливої вартості міститься саме в НП(С)БОДС 121 – це визнана сума, за якою можна продати актив за звичайних умов. Іноді аналітики співставляють категорію “справедлива вартість” із вартістю,

визначеною за результатами незалежної професійної оцінки. Однак, стандарт НП(С)БОДС 121 не вимагає цього. Більш того, нормативне законодавство не подає прямої норми, у якій би чітко визначалося, що справедлива вартість встановлюється професійними оцінювачами [64].

Окремі документи вміщують визначення терміну справедливої вартості, однак немає достатньо підстав дотримуватися ними бюджетним установам, які мають наразі власний держстандарт. Так, наприклад, згідно з Національним стандартом № 1, затвердженим постановою КМУ від 10.09.03 р. № 1440 [89], справедлива вартість встановлюються на рівні ринкової. Проте в п. 1 цього документа ведеться мова про те, що його норми є обов'язковими для суб'єктів оціночної діяльності та тих органів, що здійснюють рецензування звітів про оцінку, тобто бюджетних установ не стосуються.

Тому для тих установ, які діяли відповідно до стандартів та встановлювали вартість безоплатно отриманих активів за звичайних умов, як вимагається згідно стандарту, жодних спорів щодо недотримання норм законодавства бути не може. Це обставини, за якими постачальниками на власний вибір сформували ціни на дату визначення вартості. Достовірні дані про такі ціни можна отримати з довідкових електронних та друкованих видань, звернень до постачальників та виробників тощо. І тільки в разі потреби, беручи до увагу специфіку об'єкта, що придбавається, можна за фінансових можливостей запросити для оцінки експерта чи професійного оцінювача.

Розглянути такі ціни та прийняти рішення щодо вибору однієї з них, фактично, правильніше буде комісійно. Тим більше, що Методрекомедації № 11 це дозволяють. Так, у п. 5 розд. III даного документа йдеться про те, що ОЗ, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника суб'єкта держсектора, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби, а для підпорядкованих суб'єктів держсектора – представники суб'єкта держсектора вищого рівня.

Отже комісія створює відповідний документ, у якому визначається найменування та вартість отриманих ОЗ. На базисі цього документа операції з

безоплатного отримання відображаються в бухобліку (табл. 2.2 – на прикладі придбання комп'ютера). При безоплатному отриманні ОЗ субрахунок 141 не використовується. Адже при надходженні подарунків фінансових витрат, які б можна було визнати капітальними інвестиціями, установа не здійснює [64].

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків при безоплатному отриманні ОЗ (необхідно зауважити, що відбулися зміни внаслідок введення в дію нового плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203)

Зміст операції	Д-т	К-т	Суми, грн.
Отримано на безоплатній основі комп'ютер	324	712	7200
Витрачено благодійні внески	364	324	-
Оприбутковано комп'ютер	104	364	7200
Водночас здійснюється запис	812	401	7200
Списано суму копійок з вартості отриманого комп'ютер	812	364	-

Для ведення обліку руху основних засобів у Волочиській центральній районній лікарні запроваджено накладну на видачу зі складу (внутрішнє переміщення) основних засобів, відомість обліку строків експлуатації основних засобів, оборотну відомість руху основних засобів, акт введення в експлуатацію основних засобів.

При здійсненні переоцінки бюджетні установи зобов'язані управлятися вимогами НП(С)БО 121 “Основні засоби” та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначають можливість переоцінювати об'єкт основних засобів у випадку, якщо його залишкова вартість значно відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу [71].

Бюджетна установа може ухвалювати рішення про здійснення переоцінки об'єкта ОЗ, якщо його залишкова вартість значно відрізняється від

справедливої вартості на дату балансу. Що слід сприймати під терміном “суттєво”, пояснює пункт 4 р. III НП(С)БОДС 121.

При процесі здійснення переоцінки необхідно встановити чи здійснювалася переоцінки у минулому, оскільки їх результативність впливає на методику обліку результатів поточної переоцінки (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

## Можливі варіанти проведення переоцінки [64]

Дооцінка	Уцінка
Активів, які раніше не уцінювалися	Активів, які раніше не дооцінювалися
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Активів, які раніше уцінювалися:               <ul style="list-style-type: none"> <li>на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат;</li> <li>на суму перевищення дооцінки залишкової вартості об'єкта над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Активів, які раніше дооцінювалися:               <ul style="list-style-type: none"> <li>на суму уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок</li> <li>на суму перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта</li> </ul> </li> </ul>

Методика проведення переоцінки повинна виокремлювати декілька етапів. Першим з них є визначення порогу суттєвості та його критеріїв (рис. 2.1). Для визначення індексу переоцінки (I) необхідно: поділити справедливую вартість об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість (рис. 2.1). У тому випадку, коли залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, його переоцінену залишкову вартість можна визначити додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості (рис. 2.2). [64, 71, 86, 110].

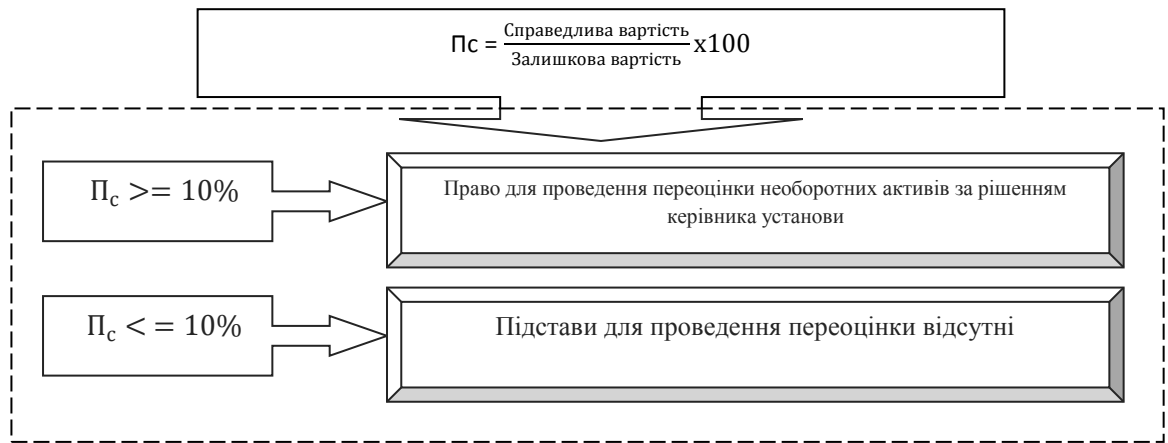


Рис. 2.1 Процес визначення порогу суттєвості та його критерії для проведення переоцінки (систематизовано автором на основі НП(С)БО 121 “Основні засоби”) [124]

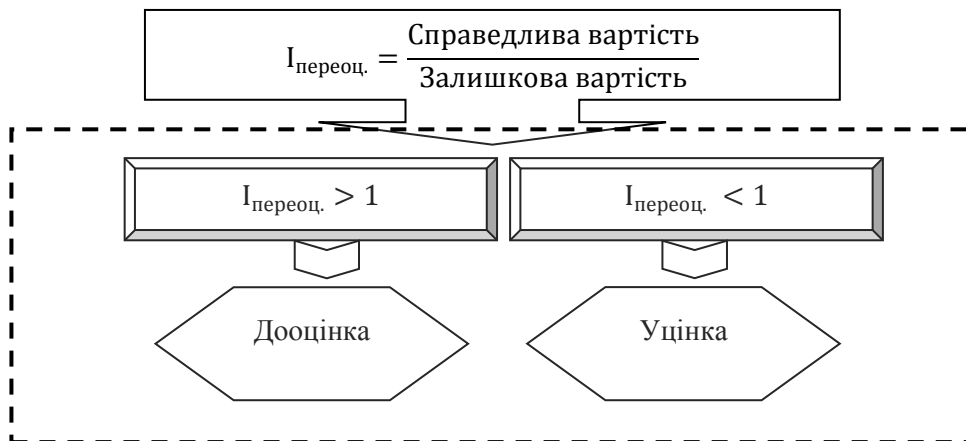


Рис. 2.2 Визначення порогу суттєвості та його критерії для визначення виду переоцінки (систематизовано автором на основі НП(С)БО 121 “Основні засоби”) [124]

У Волочиській центральній районній лікарні переоцінка основних засобів здійснюється на річну дату балансу у випадку, коли розмір відхилення залишкової вартості основних засобів від їх справедливої вартості перевищує поріг суттєвості в розмірі 10%. Проведення переоцінки проводиться за наказом керівника закладу складом робочих інвентаризаційних комісій по видах основних засобів на річну дату балансу (Додаток Б).

Далі переоцінену первісну вартість основних засобів (1) та знос (2) вираховують їх множенням на індекс переоцінки:

$$\text{Переоцінена первісна вартість} = \text{Первісна вартість} \times I_{\text{п}} \quad (1);$$

$$\text{Переоцінена сума зносу} = \text{Сума нарахованого зносу} \times I_{\text{п}} \quad (2);$$



Рис. 2.3 Особливості визначення залишкової вартості об'єкта основних засобів із 100% зносом (систематизовано автором на основі НП(С)БО 121 “Основні засоби”) [124]

Дооцінка. До зарахування суб'єктом державного сектору до капіталу в дооцінках відноситься сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів, які раніше не уцінювалися (табл. 2.4). Суму дооцінки, якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів можна визначити доходами суб'єкта державного сектору у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки.

Таблиця 2.4

Кореспонденція субрахунків для оформлення дооцінки залишкової вартості об'єктів основних засобів, які раніше не уцінювалися [124]

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
Відображення результатів дооцінки необоротних активів на суму:			
дооцінки первісної вартості	101-122	441	780,50
коригування суми зносу	441	131 – 133	780,50

Якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка, то сума дооцінки об'єкта основних засобів, визнається доходами суб'єкта державного сектору у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки із зарахуванням суми перевищення до капіталу в дооцінках звітного року (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Кореспонденція субрахунків для оформлення дооцінки залишкової вартості у межах сум попередньої уцінки об'єктів основних засобів, які раніше уцінювалися [124]

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
Відображення результатів дооцінки необоротних активів, раніше уцінених:			
коригування суми зносу	101-122	131-133	560,00
на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101-122	741	560,00
на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101-122	441	320,0

До складу витрат звітного періоду повинна зараховуватися сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору (табл. 2.6). Якщо до проведення уцінки відбулася дооцінка, в даному випадку сума уцінки об'єкта основних засобів зараховується на зменшення капіталу в дооцінках (табл. 2.7).

Таблиця 2.6

Кореспонденція субрахунків для оформлення уцінки об'єктів основних засобів, які раніше не дооцінювалися [124]

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків		
	Д-т	К-т	Суми, грн.
Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше не дооцінювалися, на суму:			
коригування суми зносу	131-133	101-122	360,00
різниця залишкової вартості	831	101-122	5700,00 -360,00



Таблиця 2.7

Кореспонденція субрахунків для оформлення уцінки об'єктів основних засобів, які раніше дооцінювалися в межах суми дооцінки [124]

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків		
	Д-т	К-т	Суми, грн.
Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму:			
коригування суми зносу	131-133	101-122	360,00
уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	441	101-122	5700,00 -360,00= 5340

У випадку, якщо до проведення уцінки відбулася дооцінка (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Кореспонденція субрахунків для оформлення уцінки об'єктів основних засобів, які раніше дооцінювалися в межах суми дооцінки та із перевищенням уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта [124]

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків		
	Д-т	К-т	Суми, грн.
Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму:			
коригування суми зносу	131-133	101-122	360,00
уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	441	101-122	5700,00
перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	831	101-122	240,00

## 2.2. Аналітичний та синтетичний облік основних засобів

Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням необоротних активів кожному об'єкту Волочиської центральної районної лікарні (крім білизни, постільних речей, взуття, одягу, малоцінних необоротних матеріальних активів, бібліотечних фондів) присвоюється дев'ятизначний інвентарний номер.

Присвоєні об'єктам необоротних активів інвентарні та номенклатурні номери зберігаються за ними на весь період їх перебування в установі. Для інших необоротних матеріальних активів застосовується спрощений, груповий порядок обліку.

Аналітичний облік основних засобів Волочиської центральної районної лікарні ведеться на інвентарних картках обліку основних засобів у бюджетних установах за типовою формою № 03-10 (бюджет), затвердженою Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів.

За місцем зберігання всі необоротні активи перебувають на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальній особі. Дані обліку об'єктів необоротних активів у матеріально відповідальних осіб мають відповідати даним обліку у відділі обліку і звітності виконавчого комітету міської ради. Аналітичний облік основних засобів ведеться в типових формах первинної облікової документації з обліку основних засобів.

Так, інвентарним об'єктом, що підлягає обліку на субрахунку "Будинки" міської лікарні, є кожний окремий будинок або його частина, яка на правах власності належить установі. До складу будинку входять усі потрібні для експлуатації і розміщені всередині нього комунікації, тобто: система опалення, включаючи і котельну установку (якщо остання знаходиться у самому будинку), внутрішня мережа волога газопроводу і каналізації з усіма

пристроями, внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною апаратурою, внутрішні телефонні і сигнальні мережі та вентиляційні пристрої загально санітарного значення, підйомники (ліфти) тощо. Якщо будинки прилягають один до одного і мають спільну стінку, але кожен з них становить собою самостійне конструктивне ціле, то вони вважаються окремими інвентарними об'єктами.

Надвірні будівлі, загорожі та інші надвірні споруди міської лікарні, які обслуговують будинок (сарай, огорожа, колодязь та ін.), становлять разом з ним один інвентарний об'єкт. Якщо ж ці споруди обслуговують два чи більше будинків, то вони вважаються само стійними інвентарними об'єктами.

Коли інвентарний об'єкт міської лікарні стає складним, тобто включає ті чи інші відокремлені елементи, які становлять з ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен бути зазначений інвентарний номер об'єднуючого їх основного об'єкта. Інвентарний номер позначається на металевому жетоні, який прикріплюється до об'єкта, наноситься на об'єкт олійною фарбою або іншим способом, що забезпечує його тривале зберігання без пошкодження і втрати.

Присвоєний об'єкту основних засобів міської лікарні інвентарний номер зберігається за ним на весь період його знаходження в даній установі. Номери інвентарних об'єктів, які вибули або ліквідовані, не повинні протягом трьох років присвоюватися об'єктам основних засобів, що надходять заново. Аналітичний облік основних засобів ведеться на інвентарних картках типових форм № 03-6 (бюджет), № 03-8 (бюджет) і № 03-9 (бюджет).

Інвентарна картка типової форми № 03-6 (бюджет). Застосовується медичними закладами для обліку будинків, споруд, передавальних пристроїв, робочих силових машин і обладнання, автоматизованих ліній, транспортних засобів, вимірювальних приладів і регулюючих пристроїв, лабораторного обладнання, виробничого і господарського інвентаря та інших об'єктів основних засобів. Інвентарна картка відкривається в бухгалтерії медичного закладу на кожний об'єкт, заповнюється на підставі акта прийняття-передачі основних засобів, накладних, технічної та іншої супровідної його документації.

У картці подається коротка індивідуальна характеристика об'єкта. У короткій індивідуальній характеристиці об'єкта, який обліковується на даній інвентарній картці, повинні бути названі два-три найбільш важливі для нього якісні показники, що не дублюють показників супроводжуючої його технічної документації.

При переміщенні основних засобів всередині медичного закладу проводиться запис на зворотній стороні картки. У разі неможливості внести в дану інвентарну картку всі якісні і кількісні зміни характеристики об'єкта, що сталися внаслідок його реконструкції чи модернізації, її доповнюють новою. Стару інвентарну картку зберігають як довідковий документ (в ній робиться відмітка про відкриття нової картки).

Інвентарна картка типової форми № 03-8 (бюджет) застосовується для індивідуального обліку робочої, продуктивної і племінної худоби, а також для обліку багаторічних насаджень і капітальних витрат на поліпшення земель (без споруд). Інвентарна картка ведеться бухгалтерією в одному примірнику. Коротка індивідуальна характеристика тварин обмежується зазначенням даних про їх вік, масть, кличку, основну прикмету, тавро, породу, вказаних в зоотехнічній документації. Характеристика багаторічних насаджень дається за кількістю висаджених одиниць і розміром займаної ними площі.

Інвентарна картка типової форми № 03-9 (бюджет) застосовується для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які мають одне і те ж призначення, однакову технічну характеристику і вартість. Картки ведуться за матеріально відповідальними особами. У картках групового обліку основних засобів слід враховувати однотипні інструменти, столовий і кухонний інвентар, бібліотечні фонди, сценічно-постановочні засоби. Записи в цих картках проводяться окремо на кожний предмет, із зазначенням його інвентарного номера та суми вартості. Масовий інвентар можна записувати загальними сумами, вказуючи кількість одиниць та їх інвентарні номери.

Записи в картках здійснюються в кількісному і сумовому вираженні. Для обліку бібліотечних фондів відкривається одна картка. Облік провадиться

тільки в вартісному вираженні загальною сумою.

Типова форма №ОЗ-10(бюджет) застосовується для реєстрації інвентарних карток, які відкриваються при здійсненні аналітичного обліку основних засобів. Опис складають в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за зберіганням інвентарних карток. Записи ведуться в розрізі класифікаційних груп основних засобів (таблиця 2.9).

Таблиця 2.9

### ОПИС

інвентарних карток по обліку основних засобів

за період з 01.01.2016 р. по 01.01.2017

Група: рах 104 Вид: Основні засоби

Волочиської центральної районної лікарні (Додаток Д)

Номер		Найменування об'єкта	Відмітка про вибуття
Картки	Інвентарний		
480	10460003	Пристрій для друку Canon MF-3010	
.....	.....	.....	.....

Типова форма №ОЗ-11(бюджет) застосовується в місцезнаходженнях (експлуатації) об'єктів основних засобів для пооб'єктного обліку за матеріально відповідальними особами. Дані пооб'єктного обліку основних засобів за їх місцезнаходженнями (експлуатації) повинні бути тотожні записам в інвентарних картках обліку основних засобів, які ведуться в бухгалтерії.

Наведемо приклад інвентарного списку основних засобів Волочиської центральної районної лікарні (за місцем їх знаходження, місцем експлуатації) (типова форма № ОЗ-11 (бюджет)) (табл. 2.10).

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку, шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна, проводиться інвентаризація необоротних активів перед складанням річної фінансової звітності.

Таблиця 2.10

**ІНВЕНТАРНИЙ СПИСОК (Додаток Д)**  
**основних засобів (за їх місцезнаходженням, місцем експлуатації)**  
**Травматологічний відділ Волочиської центральної районної лікарні**

Основний засіб Рах 104

Інвентарна картка або запис в інвентарній книзі		Інвентарний номер	Повне найменування об'єкта	Первісна (балансова) вартість	Вибуття (переміщення)		
					Документ		причина вибуття (переміщення)
Дата	номер				Дата	Номер	
1	2	3	4	5	6	7	8
30.07.2015	455	10470010	Електровідсмокувач	2390,00			
26.11.2015	456	10470012	Бомплект інструментів для встановлення ендопротезів тазостенового суглобу системи "Мотор-січ"	311653,82			

Для визначення непридатності матеріальних цінностей та встановлення неможливості чи неефективності проведення їх відновного ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих цінностей створюється постійно діюча комісія згідно з розпорядженням міського голови "Про створення постійно діючої інвентаризаційної комісії", яка діє один рік.

Синтетичний облік – узагальнене віддзеркалення в грошовому вимірі економічно однорідних господарських засобів, їх джерел і господарських процесів. Ведеться в розрізі синтетичних рахунків бухгалтерського обліку, єдиний план яких затверджується в централізованому порядку. Синтетичний облік служить для здобуття сумарних відомостей про стан основних засобів в бюджетній установі. Він має важливе значення: дає можливість перевіряти взаємозв'язок всіх господарських операцій і шляхом звірки синтетичного і аналітичного обліку контролювати повноту і правильність їх віддзеркалення в обліку.

Матеріали синтетичного обліку, як зведеного обліку, використовуються для складання і перевірки звітності. В установі за допомогою синтетичного

обліку визначають загальну наявність основних засобів.

Синтетичні рахунки – це балансові рахунки, що узагальнюють облік господарської діяльності установи. Синтетичні рахунки призначені для обліку інформації в узагальненому вигляді і в грошовому вимірнику. Облік наявності та змін сукупностей економічно однорідних господарських засобів і джерел їх утворення в грошовому вимірнику називається синтетичним обліком. Облік на синтетичних рахунках використовують при заповненні балансу установи і відповідних форм звітності. Саме до синтетичних рахунків належать рахунки класу “Основні засоби”.

Для детальної характеристики об'єктів бухгалтерського обліку використовуються аналітичні рахунки, в яких крім вартісного (грошового) вимірника використовуються натуральні й трудові вимірники. Прикладом аналітичних рахунків міської лікарні можуть бути: до синтетичного рахунка “Основні засоби” – “Корпус № 1”, “Корпус № 2” та ін.

Між синтетичними й аналітичними рахунками, які використовують медичним закладом, існує нерозривний зв'язок, тобто на аналітичних рахунках відображаються ті ж зміни, що й на синтетичних, але більш докладно, значення дебету і кредиту кожного аналітичного рахунка те ж саме, що й синтетичного рахунка; сума сальдо, сума оборотів на дебеті, сума оборотів на кредиті всіх аналітичних рахунків даної групи відповідно дорівнюють сальдо, обороту на дебеті і обороту на кредиті синтетичного рахунка. Тому загальні підсумки записів на аналітичних рахунках мають відповідати сумам, записаним на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

Усі господарські операції з основних засобів медичного закладу відображаються на синтетичних і аналітичних рахунках бухгалтерського обліку з використанням методу подвійного запису, тобто кожна операція водночас записується на двох взаємопов'язаних бухгалтерських рахунках в одній і тій же сумі – по дебету одного рахунка і водночас по кредиту другого. Ці записи дають змогу досягти рівності активу і пасиву бухгалтерського балансу.

За допомогою подвійного запису господарських операцій, які

здійснюються в медичних закладах, на рахунках бухгалтерського обліку забезпечується контроль, тому що кожна операція в однаковій сумі відображається по дебету одного і по кредиту другого бухгалтерського рахунків, чим і досягається рівність підсумків записів по дебету рахунків підсумкам записів по кредиту рахунків.

Подвійний запис, що відображає відповідний взаємозв'язок між бухгалтерськими рахунками, прийнято називати кореспонденцією рахунків. На рахунках бухгалтерського обліку всі господарські операції записуються у послідовності їх здійснення, тобто в хронологічному порядку. Така реєстрація господарських операцій дістала назву хронологічного запису.

Для більшої деталізації до синтетичного обліку нерідко вводяться субрахунки. Субрахунок – це синтетичний рахунок другого порядку. Характерна особливість субрахунків полягає в тому, що на них як правило немає необхідності робити записи. Дані на субрахунках одержують групуванням аналітичних рахунків при складанні оборотних відомостей. Наприклад, головний (першого порядку) синтетичний рахунок “Основні засоби” розподіляється на субрахунки “обладнання та прилади”, “медичний ультразвуковий кординатор”.

Таким чином, за допомогою рахунків бухгалтерського обліку забезпечується однакове відображення господарських операцій в медичних установах, що забезпечує зіставлення облікових показників окремих для аналітичних даних.

Графік документообігу Волочиської центральної районної лікарні затверджується наказом керівника установи, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передання для обробки та до архіву.

Графік документообігу Волочиської центральної районної лікарні оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку та строків виконання робіт.



Для основних засобів Волочиської центральної районної лікарні графік документообігу складається для:

- Акту приймання-передачі основних засобів за Ф.№ОЗ-1(бюджет);
- Акту введення в експлуатацію необоротних активів;
- Акту на списання основних засобів Ф.№ОЗ-3 (бюджет);
- Акту списання (ф.№З-2);
- Відомостей та документів про витрату матеріалів на потреби установи;
- Подорожні листи.

В графіку документообігу вказують осіб відповідальних за оформлення документів та їх виконання. За оформлення документів несуть відповідальність – члени комісії, матеріально-відповідальна особа, головний спеціаліст-бухгалтер відділу фінансово-господарського забезпечення. За виконанням документів несуть відповідальність – голова комісії: керівник апарату, матеріально-відповідальна особа, головний спеціаліст. Після оформлення відповідних документів відбувається подальше їхнє проходження:

1. Акт приймання-передачі основних засобів за Ф.№ОЗ-1 (бюджет) – Заповнення інвентарної картки обліку основних засобів (ф.№03-6), складання м/о №9.
2. Акт введення в експлуатацію необоротних активів – Заповнення інвентарної картки обліку основних засобів (ф.№03-6), технічного паспорта об'єкта, складання м/о №9.
3. Акт на списання основних засобів Ф.№ОЗ-3 (бюджет) – Заповнення інвентарної картки обліку основних засобів (ф.№03-6), технічного паспорта об'єкта, складання м/о №9.
4. Акт списання (ф.№З-2) – Заповнення, складання м/о № 13.
5. Відомості та документи про витрату матеріалів на потреби установи – Заповнення, складання м/о № 13.
6. Подорожні листи – Обрахування правильності проходження км. витрачання бензину, складання м/о № 13.

На даний час необхідно запропонувати оптимізацію форми Інвентарної картки обліку основних засобів. Через це, багато наукових дослідників запропонували структурувати форму ОЗ-6 (бюджет) і результати переоцінки основних засобів заносити у розділ 3 “Переоцінка” достеменно до Акту приймання-передачі основних засобів (табл. 2.11, рис. 2.4) [43].

Таблиця 2.11

**Акт приймання-передачі основних засобів**  
**Волочиської центральної районної лікарні (Додаток Д)**

						Номер документа	Дата складання		
						70	30.12.2016		
Найменування юридичної (фізичної) особи, що передає основні засоби	Найменування юридичної (фізичної) особи, що приймає основні засоби	Інвентарний (номенклатурний) номер	Кількість	Первісна (переоцінена) вартість	Сума	Знос		Рік випуску	Номер паспорта
						за одиницю	всього		
ФОП Гуменюк Л. І.	Замах Т.М.	10480003	1	6840,0	6840,0				
Всього			1		6840,0				

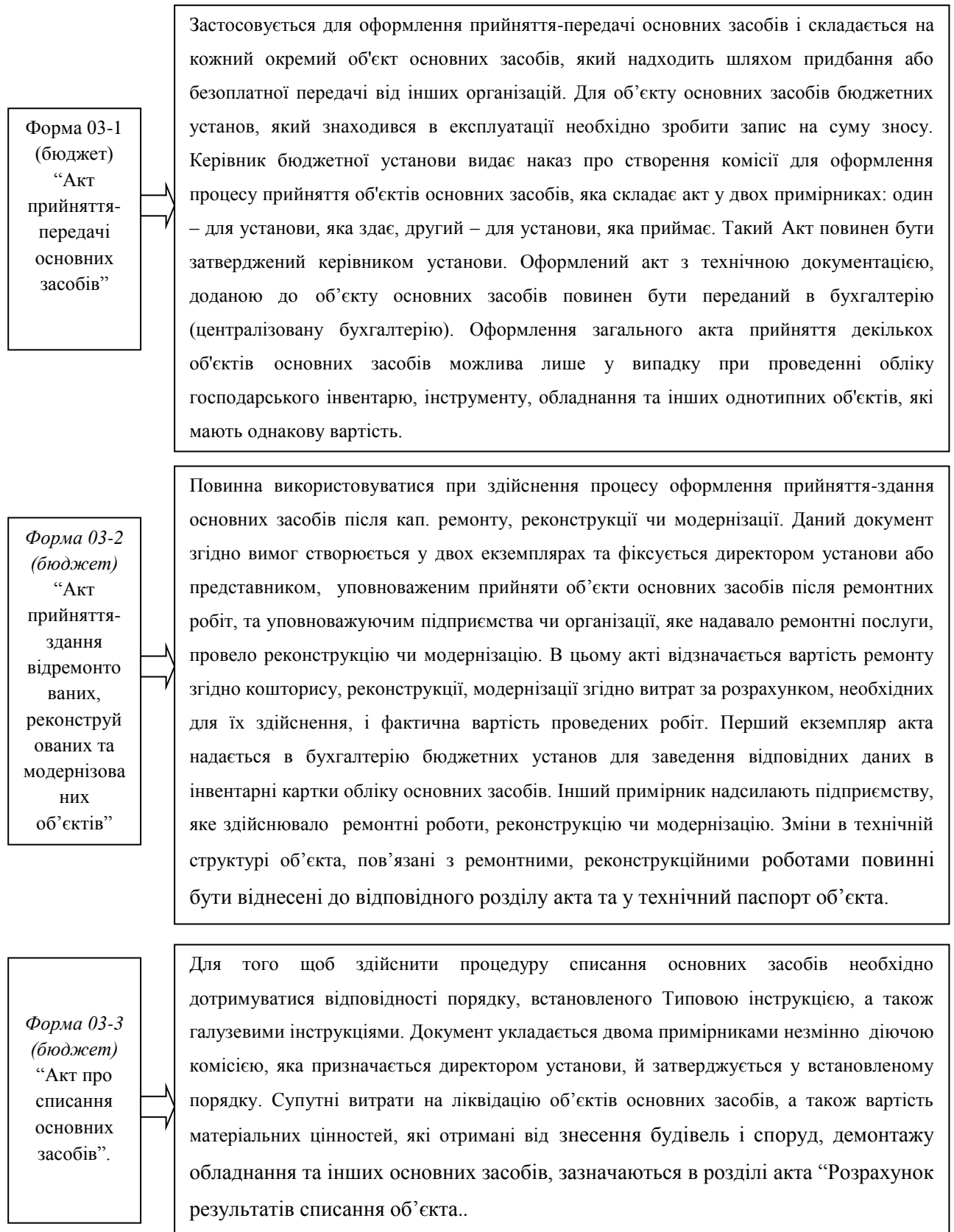


Рис. 2.4 Форми для відображення операцій ОЗ в бюджетному секторі [43].

### **2.3. Інформаційні технології обліку основних засобів в процесі функціонування бюджетних установ**

Причини відставання суб'єктів бюджетної сфери від технічного прогресу і розвитку сучасних інформаційних технологій пов'язані, в першу чергу, з наявністю проблем економічного, інформаційного-правового та організаційно-технічного характеру. Інформаційні проблеми пов'язані з вибором інструментарію обліку, контролю та аналізу. Їх вирішення вимагає обґрунтованого вибору системи та застосування необхідного і достатнього набору інформаційних технологій.

Підтвердженням цьому є той факт, що більшість малих бюджетних установ (особливо в сільській місцевості) продовжують використовувати традиційну ручну, або частково автоматизовану, форму ведення бухгалтерського обліку.

Дійсно, бюджетні установи продовжують використовувати традиційну ручну, або частково автоматизовану, форму ведення бухгалтерського обліку. Хоча найбільш чітко і злагоджено ведеться облік в установах з комплексною автоматизацією бухгалтерської роботи. Часткова автоматизація не дозволяє систематизувати дані обліку та відобразити їх синхронно в одній базі даних, а, отже, і приймати оперативні рішення, використовуючи всю сукупність інформації, вивчивши всі фактори, що вплинули на певну ситуацію [111, с. 142].

О. І. Шара вважає: “що для забезпечення ефективного процесу автоматизації бюджетного обліку кожній бюджетній організації необхідно комплексно аналізувати основні характеристики оцінки ефективності програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку у бюджетних установах, а саме:

- 1) технічні характеристики програми, зокрема: швидкість обробки інформації та вирішення поставлених завдань, можливість редагування типових форм, форм звітності, відповідно до змін законодавчої бази,

- забезпечення обміну інформацією між структурними підрозділами підприємства і захисту інформації, можливість переходу до нової версії програми із забезпеченням цілісної інтеграції даних;
- 2) комерційні характеристики – прийнятна ціна програмного засобу, наявність документації, можливість постреалізаційної технічної підтримки (супровід програмного забезпечення), проведення навчання персоналу, надання консультаційних послуг;
  - 3) ергономічні характеристики, серед яких: зручність роботи користувача з програмою (інтерфейс програми), реалізація можливості одночасної роботи із кількома документами тощо” [116, с. 268].

Однією з вимог до ведення бухгалтерського обліку, особливо в бюджетних установах, є отримання систематичної, достовірної інформації, що можливо лише при впровадженні новітніх знань – інформаційних систем автоматизованого обліку.

Для автоматизації обліку основних засобів використовують ряд автоматизованих програм, характеристика яких наведена в таблиці 2.12. У цілому, для визначення проблем та перспектив автоматизації обліку основних засобів в бюджетних установах, необхідно визначити роль і значення удосконалення ведення бухгалтерського обліку основних засобів бюджетних установ, складання звітності з метою уможливлення більш раціонального використання даних основних засобів, що, безумовно, впливає на порядок ведення бухгалтерського обліку, форми й обсяги подачі звітної інформації, систему внутрішнього і зовнішнього контролю за рухом основних засобів.

Зазначимо, що на ринку інформаційних технологій також представлені програмні продукти з автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетному секторі українських фірм-виробників, зокрема: “ СофтТАКСІ ” (X-DOOR), “ АБ-Система ” (“Офіс-2000”), “ Імпакт ” (“ Акцент-Бухгалтерія ”), “ Баланс-Клуб ” (SoNet), “ ТРАСКОсофт ” (Trade Manager), GMS (Office Tools), Глобал Аудит (“ Quasi+Бухгалтерія ”) тощо.

Таблиця 2.12

Види та класифікація програмного забезпечення для обліку основних засобів в бюджетних установах [111]

Назва	Призначення
“ПАРУС-БЮДЖЕТ”	Програмний продукт включає забезпечує ведення всіх облікових реєстрів згідно вимог законодавства України. Інтеграція з іншими модулями системи надає можливість головному бухгалтеру бюджетної установи, отримати комплексне інформаційне забезпечення, як по головній установі, так і по підвідомчим установам та філіям.
ІС: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ України	Програмний продукт включає технологічну платформу “ІС: Підприємство 8 “і прикладне рішення (конфігурацію) “ Бухгалтерія для бюджетних установ України”. Призначений для автоматизації бухгалтерського обліку бюджетних установ, що фінансуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів та ведуть облік за Планом рахунків бюджетного обліку.

Візьмемо для прикладу програмне забезпечення “Парус-бюджет”.

Так, “ Парус-Бюджет ” є комплексною системою автоматизації облікових завдань для бюджетних установ. Ця система розроблена відповідно до вимог бюджетної класифікації та враховує останні зміни у веденні бухгалтерського обліку, які визначені чинним законодавством і методологією бухгалтерського обліку у бюджетній сфері.

Важливою є також комп’ютеризація обліку основних засобів, що може здійснюватись, наприклад, за допомогою програми «Парус-Бюджет». Система «Парус-Бюджет» може мати різні конфігурації, які визначають її функціональні можливості. Базовий комплект представляє собою мінімальний функціональний набір системи і дозволяє вести облік основних засобів і нематеріальних активів, проводити переоцінку і розрахунок зносу по них. Використання інформаційних систем для автоматизації обробки облікової інформації дозволяє проводити аналіз бухгалтерських даних, вирішує проблему точності та оперативності інформації, підвищує продуктивність праці бухгалтерів, суттєво покращує організацію процесу обробки інформації. Але бюджетні установи не завжди у повній мірі використовують можливості інформаційної технології.

Бюджетні установи, які оприбутковують ОЗ за загальним фондом, а також бюджетні установи – неплатники ПДВ, які оприбутковують ОЗ за спеціальним фондом відображають господарських операцій з придбання ОЗ в системі “Парус-Бюджет”. Основний обліковий розділ, призначений для ведення операцій з основними засобами, – це Інвентарна картотека. Перш ніж розпочати роботу бухгалтера налаштовують словники. За всіма рахунками, задіяними в обліку ОЗ у Системі на першому рівні аналітичних рахунків передбачено словник з кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ). Процес надходження ОЗ розділяють на дві господарські операції – придбання основних засобів та оприбуткування основних засобів. Отже, в систему заносять два зразки господарських операцій.

У зразках господарських операцій для обробки первинних документів використовують певні формули. На панелі програми специфікації додають проведення для зразка “Придбання основних засобів” згідно з Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ.

Розділ Системи “Документи/Внутрішні документи” призначений для підготовки як зовнішніх (прибутковий ордер, накладна), так і внутрішніх (акт списання, внутрішня накладна) первинних документів з оформлення руху товарно-матеріальних цінностей.

Згідно зі Зразком господарських операцій на кожний об’єкт ОЗ створюються проведення (сума без ПДВ та сума ПДВ), де зазначається назва ОЗ (причому кількість ОЗ вказується тільки за одним проведенням). Фактичні видатки відображають двома проведеннями на загальну вартість ТМЦ (сума без ПДВ та сума ПДВ). До загальної суми за господарською операцією увійдуть суми усіх проведень.

Після збереження господарської операції в Системі інформацію про капітальні інвестиції в ОЗ можна побачити у різних облікових регістрах, а саме: Оборотні відомості/Рух коштів за рахунками, Рух матеріальних цінностей, Звіти/Меморіальний ордер № 17, Відомості аналітичного

обліку тощо. В систем існує журнал попередньої підготовки господарських операцій.

У сучасних комп'ютерних програмах бухгалтерського обліку допустиме використання від 3 до 5 розрізів аналітичного обліку за кожним синтетичним рахунком. Це дає можливість організувати ведення аналітичного обліку відповідно до вимог затвердженого плану рахунків і отримувати всю необхідну звітну інформацію з потрібним рівнем деталізації, проте не виключає побудови аналітичного обліку і за глибоким ієрархічним принципом. У цьому разі розробники програмного забезпечення також у цілому дотримуються концепції, яка передбачає суворе обмеження використання субрахунків і розширення номенклатури аналітичних рахунків [37].

“Парус-Бюджет” є системою, яка забезпечує спільну роботу великої кількості користувачів в обчислювальній мережі. Кожний користувач може скористатися будь-якою інформацією, до якої він має право доступу для виконання своїх службових обов'язків незалежно від того де, коли і ким дана інформація була внесена в мережу.

Однак зауважимо, що досягнення бажаного результату можливе лише за умови високого рівня якості програмного забезпечення для автоматизації бюджетного обліку, що обумовлює потребу адекватного обґрунтування, врахування і обов'язкового дотримання компаніями-виробниками таких основних вимог:

- розробка програми для автоматизації системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах, використання якої дає змогу підвищити рівень якості облікового процесу й ефективності діяльності установи, шляхом забезпечення дієвого вирішення завдань і реалізації процедур бюджетного обліку, достовірного аналізу діяльності установи та ухвалення адекватних управлінських рішень на підставі сформованої економічної інформації;



- забезпечення перманентного удосконалення існуючих програмних продуктів з урахуванням останніх змін методології бюджетного обліку й оперативного реагування на зміни законодавства;
- реалізація можливості коригування обліковими працівниками системи базових налаштувань (конфігуратора) програмного продукту відповідно до особливостей діяльності конкретної бюджетної установи;
- наявність єдиного принципу обробки і систематизації первинних документів, системи внутрішньої документації, формування зведеної документації бюджетної установи.

Сучасний український ринок ІТ продукції потерпає в основному від такої проблеми, як дороговизна програмного забезпечення, через що велика кількість організацій користується демонстративними версіями програм, чи альтернативною низькоякісною продукцією, що є дуже негативним фактором.

## **Висновки до розділу II**

В другому розділі дипломного дослідження розглянуто та проаналізовано:

1. Проаналізовано сутність та мету здійснення аналітичного обліку основних засобів бюджетних установ. Встановлено, що аналітичний облік – це початкова стадія облікового процесу. Вимоги, що висуваються до змісту та порядку реєстрації інформації в первинних документах, визначають вимоги до тих прийомів, якими реалізується функціональне призначення первинного обліку. Первинний облік для основних засобів ведеться з метою оформлення надходжень об'єктів основних засобів та внутрішньому їх переміщенню.
2. Запропоновано спосіб організації проведення переоцінки та систематизації облікової інформації щодо переоцінки основних засобів та її результатів, що спрощує проведення розрахунків, уможливорює

арифметичну перевірку правильності обчислення, сприяє уникненню помилок при відображенні результатів переоцінки в кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку.

Логічним продовженням даного дослідження є розроблення методичних рекомендацій з порядку проведення переоцінки та відображення її результатів в обліку, що є заходом удосконалення методичного забезпечення облікової роботи працівників бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору.

3. Розглянуто поняття справедливої і ліквідаційної вартості, амортизації і зносу, відмінності між ними з урахуванням особливостей обліку у бюджетній сфері.
4. Висвітлено зміни, що відбулися у порядку нарахування зносу і амортизації у бюджетних установах. Виокремлено основні етапи нарахування амортизації у бюджетних установах у зв'язку із запровадженням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

## РОЗДІЛ III. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ СТАНУ ТА ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

### 3.1. Аналіз наявності та ефективності використання основних засобів

Основними завданнями аналізу наявності та ефективності використання основних засобів є:

- оцінка забезпеченості Волочиської центральної районної лікарні та її структурних підрозділів основними засобами – відповідність величини, складу і технічного рівня основних засобів, потребам в них;
- технічний стан основних засобів;
- ступінь використання основних засобів і факторів, що впливають на його рівень;
- оцінка ступеня використання виробничої потужності, площ та устаткування;

Відповідно до цього завдання аналіз основних фондів проводиться в таких напрямках:

- структура основних засобів;
- наявність, стан, прогресивність та інтенсивність оновлення основних засобів;
- використання основних засобів і обладнання;

Як зазначають І. Бенько та С. Сисюк, аналіз ефективності використання основних засобів як одного з основних видів ресурсів бюджетної установи базується на загальній методиці оцінки використання ресурсів, що передбачає обчислення й аналіз показників віддачі на одиницю ресурсів та місткості ресурсів в одиниці продукції (для бюджетної установи – наданих послуг).

Аналіз ступеня ефективності використання об'єктів основних засобів медичного закладу, обов'язково повинен складатися з наступних етапів (рис. 3.1) [43].

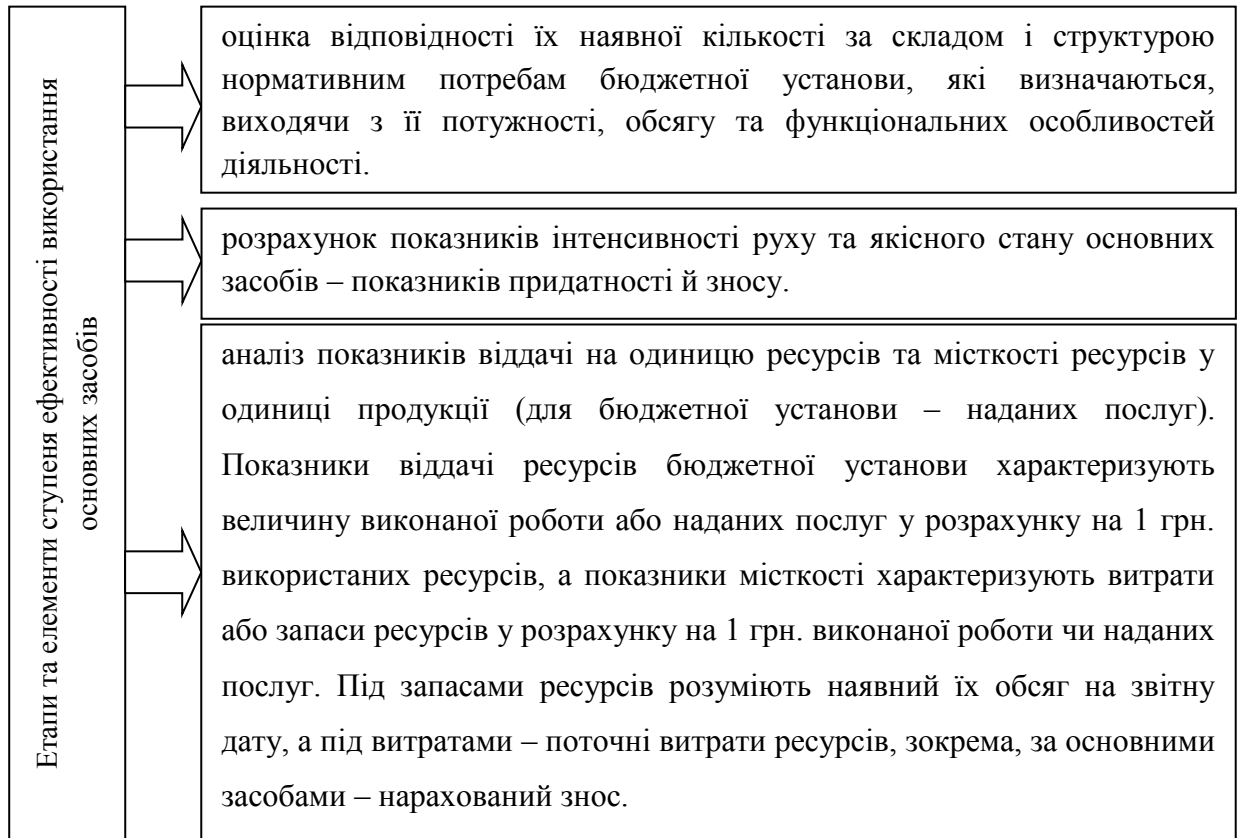


Рис. 3.1 Етапи та елементи ступеня ефективності використання основних засобів у Волочиській центральній районній лікарні [43].

За допомогою фондівіддачі можна відобразити рівень ефективності використання засобів праці, тобто фактично даний показник відображає ступень наданих послуг на одиницю основних виробничих фондів. Показник фондомісткості фактично являється відображенням вартістю основних виробничих фондів, яка припадає на одиницю послуги бюджетної установи.

Узагальнена методика проведення аналізу ступеня ефективності використання основних засобів, що є єдиною для підприємств, а також установ бюджетного сектору, яку доцільно було б підкріпити аналізом оцінки, яка дасть можливість визначити ефективність використанні основних засобів, які відіграють особливу роль у діяльності установ бюджетної сфери. Серед таких показників можна виділити, наприклад:

- середній термін використання ліжка, середня оборотність одного ліжка, кількість проведених обстежень за допомогою певного апарату тощо (для лікувально-діагностичних закладів).

Показники загальної та спеціальної методики здійснення аналізу ефективності використання основних засобів установ бюджетної сфери створюють можливість всебічного вивчення стану управління установою та відображають можливі основні напрями вдосконалення основних засобів.

Елементи аналізу ступеня ефективності використання основних засобів як одного з основних видів ресурсів бюджетної установи базується на узагальненій методиці оцінки використання ресурсів, за допомогою якою здійснюється обчислення й аналіз показників віддачі на одиницю ресурсів та місткості ресурсів в одиниці наданих послуг.

На нашу думку, попередньою процедурою перед розрахунком ефективності використання основних засобів, необхідно здійснити інші дії. Найперше необхідно встановити чи здійснювався аудит основних засобів за період, що буде аналізуватися, адже у випадку, якщо аудитор прописав негативний висновок, щоб бути точнішим, у звіті аудитор зазначив, що інформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності не відповідає реальним даним, наявним у бюджетній установі, то не має доцільності проводити такий аналіз, оскільки проведення аналізу повинен ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку.

Перед проведенням аудиту основних засобів, що саме включає перевірку обліку надходження та вибуття основних засобів необхідно провести їхню інвентаризацію. На нашу думку, дану процедуру потрібно здійснити попередньо перед проведенням аналізу для підтвердження інформації даних бухгалтерського обліку, котрі виступають базою для розрахунку показників ефективності використання основних засобів. В результаті проведення аудиту зазначеного періоду встановлено, що в певних аспектах інформація достовірна, а також проведена інвентаризація та були відкориговані дані бухгалтерського обліку згідно з результатами інвентаризації та наявних відхилень, то в даному

випадку додаткове проведення інвентаризації не потрібне, в іншому випадку – доцільно було б проводити.

На початковому етапі аудитор з'ясовує джерела фінансування установи бюджетного сектору, наявність бюджетної установи платником податку на додану вартість та існування спеціального фонду. Це дає змогу визначити коло субрахунків на яких установа зобов'язана відображати фактичні витрати, які пов'язані з придбанням основних засобів. при наявності в установі Наказу про облікову політику необхідно встановити, які групи основних засобів зазначені в ньому та субрахунки робочого Плану рахунків відкриті для їх обліку. А також, необхідно встановити коди економічної класифікації видатків, які передбачені для придбання основних засобів у кошторисі доходів та видатків і за рахунок коштів якого фонду – загального чи спеціального. Визначати субрахунки, на яких обліковуються основні засоби при проведенні аналізу не є доцільним, проте суттєвим є визначити за рахунок власних чи залучених коштів придбано основні засоби, за рахунок загального чи спеціального фонду придбані конкретні основні засоби. Отже необхідно порівнювати основні етапи проведення аналізу та аудиту основних засобів з метою розробки об'єднаної методики, що наведена в таблиці 3.1. Об'єднуючи наведені методики, автором запропоновано етапи проведення аналізу основних засобів у бюджетних установах, що наведені на рисунку (3.2) [43].

Згідно проведеного аналізу аудитори та обліковці визначають проблемні аспекти, можливі варіанти їхнього вирішення, а також способи приведення їх в дію. Аналіз стану основних засобів бюджетного сектору є особливим, оскільки за його допомоги аналізується не тільки стан фінансування для придбання та утримування основних засобів, а також визначення ступеня необхідності в різних видах об'єктів основних засобів. Аналіз не можливо проводити без наявності достовірної інформації та даних, які характеризують поточний стан основних засобів бюджетної установи, саме з цією метою проводять інвентаризацію [43].

Таблиця 3.1

## Підходи до проведення процедури аналізу основних засобів

Процедура	Основні етапи
Аналіз за методикою Є.Данилова [31]	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Встановлення складу і технічного стану основних засобів на початку і в кінці звітного періоду.</li> <li>2. Виявлення рівня прогресивності активної частини основних засобів.</li> <li>3. Розрахунок показників руху основних засобів.</li> <li>4. Аналіз джерел надходження основних засобів та їх вибуття.</li> <li>5. Аналіз показників забезпеченості основними фондами.</li> <li>6. Аналіз показників ефективності використання основних засобів</li> </ol>
Аудит [42]	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ознайомлення із Статутом установи, обліковою політикою та аналіз матеріалів попередньої перевірки.</li> <li>2. Інвентаризація основних засобів установи.</li> <li>3. Аудит надходження основних засобів, джерел фінансування бюджетних установ.</li> <li>4. Аудит переоцінки та нарахування зносу основних засобів.</li> <li>5. Аудит вибуття основних засобів.</li> <li>6. Перевірка достовірності даних в облікових регістрах та фінансовій звітності</li> </ol>



Рис. 3.2 Алгоритм проведення аналізу основних засобів установах [43]

На практиці аналіз ефективності використання основних засобів медичного закладу зводиться до розрахунку ряду коефіцієнтів, серед яких:

- 1) коефіцієнт амортизації і придатності основних засобів;
- 2) розрахунку коефіцієнта оновлення;
- 3) коефіцієнта вибуття основних засобів.

Пропонуємо провести аналіз наявності та стану основних засобів медичного закладу (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Методика проведення аналізу основних засобів Волочиської центральної районної лікарні (Додаток Е)

Назва	Формула	Пояснення	Результати, 2015 рік
Фондоозброєність	$\frac{\Phi_k}{Ч}$ де, $\Phi_k$ - балансова вартість основних засобів, $Ч$ - середньооблікова чисельність працівників	Показує величину основних засобів на працівника	$28016198,37/477 = 58734$
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні установи	$\frac{\Phi_3}{M}$ $\Phi_3$ - залишкова вартість основних засобів, $M$ - вартість майна установи;	Відображає питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна	$28016198,37/45276638,42 = 0,62$
Коефіцієнт зносу ОЗ	$\frac{З_0}{\Phi_k}$ $З_0$ - сума зносу основних засобів; $\Phi_k$ - балансова вартість основних засобів	Показує ступінь зносу ОЗ	$8074126,23 / 28016198,37 = 0,29$
Коефіцієнт придатності основних засобів	$1 - K_3$ $K_3$ - коефіцієнт зносу основних виробничих засобів	Відображає частину основних засобів придатну до експлуатації	$1 - 0,29 = 0,71$
Коефіцієнт оновлення ОЗ	$\frac{\Phi_v}{\Phi_k}$ $\Phi_v$ - вартість уведених основних виробничих засобів, $\Phi_k$ - балансова вартість основних виробничих засобів	Показує частку введених ОЗ у загальній їх вартості	$1489090 / 28016198,37 = 0,05$
Коефіцієнт вибуття ОЗ	$\frac{\Phi_y}{\Phi_k}$ $\Phi_y$ - вартість виведених основних виробничих засобів; $\Phi_k$ - балансова вартість основних виробничих засобів	Характеризує інтенсивність вибуття ОЗ	Дана інформація відсутня



З попереднього рис. 3.2 ми бачимо, що основні засоби оновлювалися останнього разу в 2014 рр., що свідчить і підтверджує негативний стан фінансування медичної галузі України, що є катастрофічним для такої сфери як охорона здоров'я. Основні засоби Волочиської центральної районної лікарні становлять тільки самі необхідні прилади та обладнання, багато життєво необхідних апаратів, якими оснащені лікарні закордоном є відсутні в наших закладах охорони здоров'я. Проаналізувавши відомість нарахування зносу на основні засоби, можна зробити висновок, що в лабораторії містяться не дуже дорогі прилади вартістю від 296071 грн. до 1080 грн., при цьому останні переважають: основні засоби  $\geq 290\ 000$  грн. – 1%;  $\geq 100\ 000$  грн. – 1%;  $\geq 35\ 000$  грн. – 1%; в межах від 1 000 грн. до 8 100 грн. – 97 % (детальніша інформація подана в табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз стану використання основних засобів Волочиської центральної районної лікарні 2015 рр. (Додаток В)

№	Найменування основних засобів	Початкова вартість	Річна норма зносу	Кінцева залишкова вартість
1	Аналізатор біохімічний авт.	296071,00	0,10	118426,77
2	Аналізатор гематологічний MICO-CC-18	84906,00	0,10	33964,65
3	Аналізатор глюкози	27990,00	0,10	11194,75
4	Аналізатор сечі	8703,00	0,10	3483,58
5	Дистилятор Д-10	3840,00	0,10	1536,00
6	Імуноферментний аналізатор	35100,00	0,10	14043,50
7	Лічильник лабораторний	1080,00	0,10	432,00
8	Лічильник лабораторний	1080,00	0,10	432,00
9	Лічильник лабораторний	1080,00	0,10	432,00
10	Мікроскоп	3600,00	0,10	1440,00
11	Мікроскоп	3600,00	0,10	1440,00
12	Мікроскоп	3600,00	0,10	1440,00
13	Мікроскоп	3600,00	0,10	1440,00
14	Мікроскоп	1193,00	0,10	238,83
15	Рефрактометр	8100,00	0,10	3243,50
16	Стерилізатор пов. ГП-80	4920,00	0,10	1968,00
17	Стерилізатор пов. ГП-80	4920,00	0,10	1968,00
18	Термостат	5160,00	0,10	2064,00
19	Термостат	5160,00	0,10	2064,00
20	Термостат	5160,00	0,10	2064,00
21	Центрофуга	1400,00	0,10	282,00
22	Центрофуга	1400,00	0,10	282,00
23	Центрофуга	100000,00	0,10	29998,00
24	Центрофуга лаб. НТ	6175,00	0,10	2466,37
25	Центрофуга ОПН-8	5960,00	0,10	1341,00
26	Центрофуга ОПН-8	5960,00	0,10	3425,00
27	Шафа витяжна з керамічним покриттям + мийка	8046,00	0,10	3219,15

28	Шафа витяжна з керамічним покриттям + мийка	8046,00	0,10	3217,15
29	Шафа витяжна лабораторна	7452,00	0,10	2979,30

Проаналізуємо стан фінансування закладу за 2015-2016 рр., оскільки це впливає на спроможність придбання нових основних засобів (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз стану фінансування Волочиської центральної районної лікарні  
2014-2015 рр. (Додаток Г)

Стаття фінансування	Залишок 2014	Надходження за звітний рік	Перераховано з інших рахунків	Залишок на кінець року 2015
Загальний фонд	-	25224291,13	25224291,13	-
Спеціальний фонд	17546,95	3041785,35	3041785,35	24755,65
Власні надходження – I група, плата за послуги, що надаються бюджетною установою згідно основної діяльності	9401,00	407130,04	399749,88	16781,16
Плата за послуги що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	-	303391,86	-	-
Надходження бюджетних установ від додаткової господарської діяльності	-	7605,00	-	-
Плата за оренду майна бюджетних установ	-	79951,18	-	-
Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	-	16182,00	--	-
Власні надходження бюджетних установ (II група)	8145,95	1807134,40	1807134,40	7974,49
Благодійні внески, гранти та дарунки	-	1693894,40	-	-
Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій фізичних осіб ... за виконання цільових заходів ....	-	113240,00	--	-
Кошти, що отримують вищі та професійні-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право	-	-	-	-
Кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми.....	-	-	-	-
Інші надходження спеціального фонду	-	827520,91	827520,91	-
Кошти, отримані на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	-	-	-	-
Кошти міжнародних фінансових організацій	-	-	-	-
Інші рахунки	-	344652,40	344652,40	-
В органах Державної казначейської служби України	-	344652,40	344652,40	-
В установах банків	-	-	-	-

Усього за рядками	17546,95	28610728,88	28603520,18	24755,65
-------------------	----------	-------------	-------------	----------

### 3.2. Внутрішній контроль основних засобів

Контроль у бюджетних установах – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання установою бюджетних коштів та напрямки їхнього використання.

Потреба в ефективній боротьбі з зазначеними правопорушеннями зумовлює необхідність контролю в бюджетних установах на сучасному етапі розвитку української економіки. На рис. 3.3 зображено обставини, які зумовлюють виникнення внутрішнього контролю у медичній установі [15; 101].

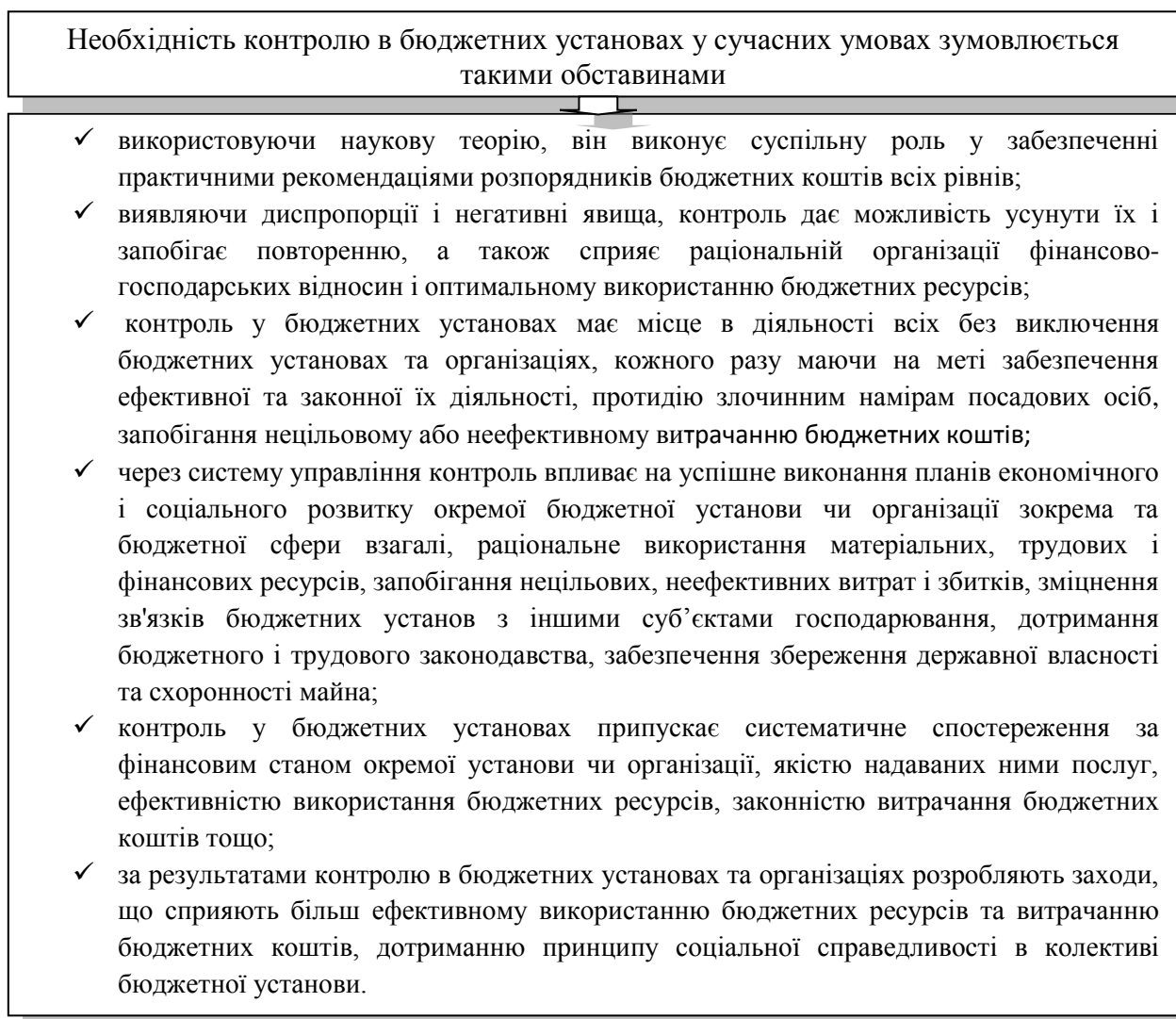


Рис. 3.3 Необхідність проведення контролю у Волочиській центральній районній лікарні

Етапами щодо здійснення контролю оприбуткування, повноти збереження та ефективності використання придбаних основних засобів будуть такі (рис. 3.4) [99]:

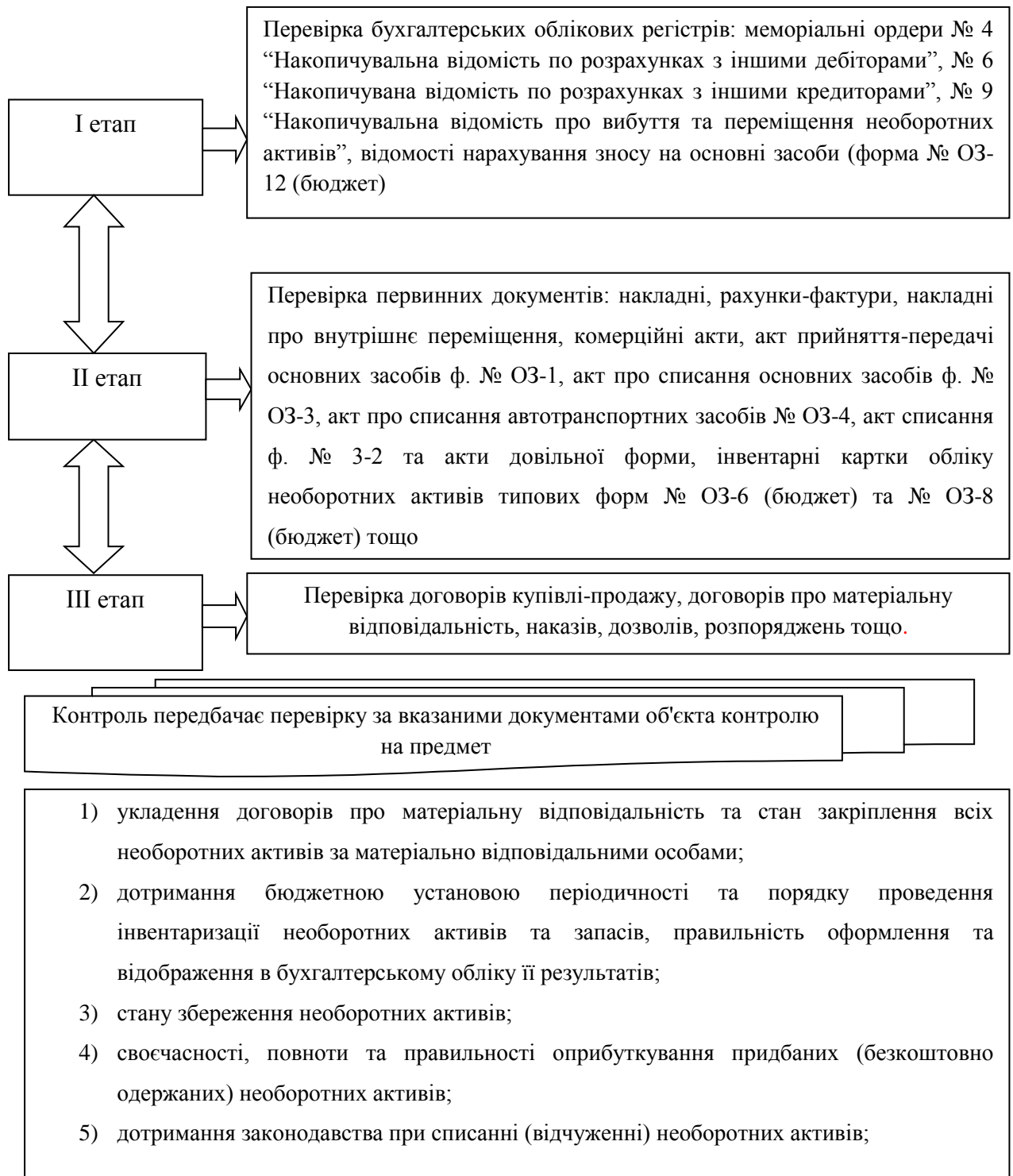
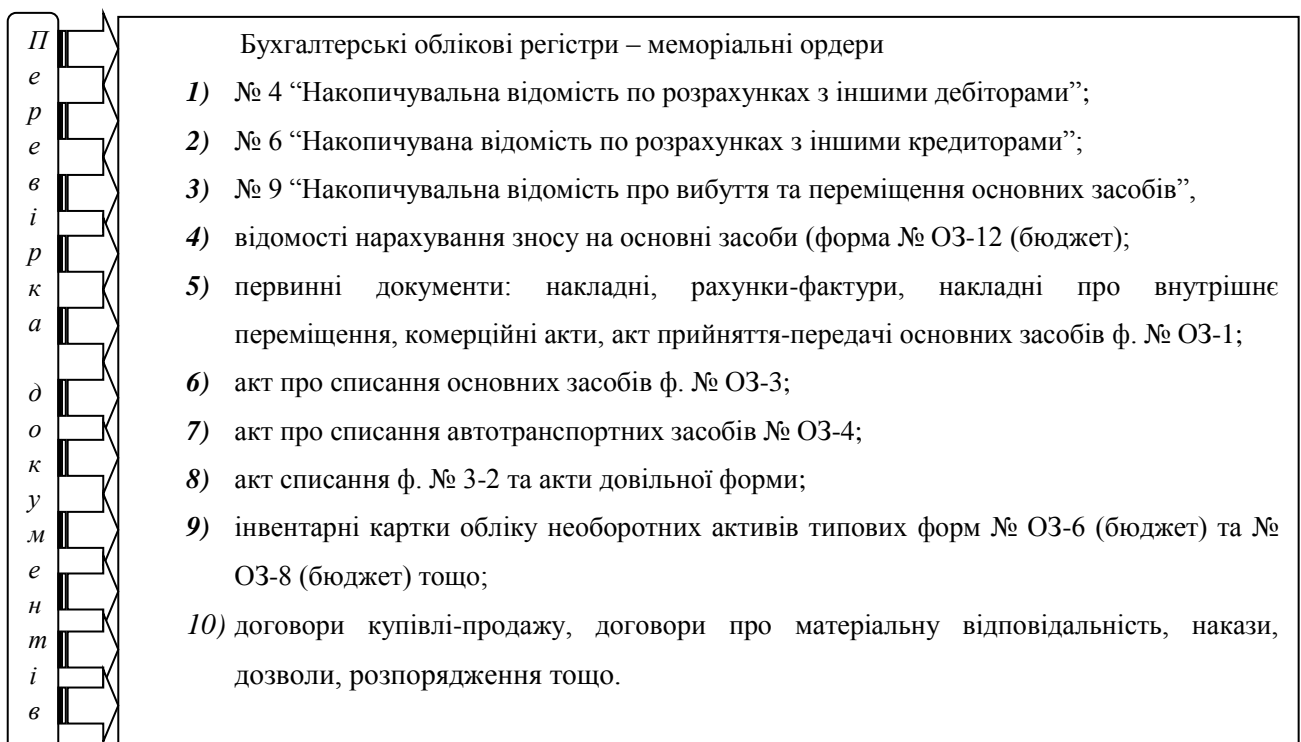


Рис. 3.4 Етапи проведення контролю у Волочиській центральній районній лікарні [75]

Також необхідно встановити та перевірити матеріально-відповідальних осіб призначених наказом керівника установи бюджетного сектору, які повинні відповідати за стан збереження необоротних матеріальних активів, в тому числі основних засобів, стан та наявність укладених з ними договорів про матеріальну відповідальність, перевірити періодичність проведення інвентаризацій згідно з вимогами чинного законодавства.

Особливості контролю за ефективністю використання основних засобів бюджетних установ. Посилення контролю з боку держави за раціональним та ефективним використанням основних засобів останніми роками набуває першочергового значення, оскільки кількість порушень у бюджетній сфері залишається дуже значною. Для того, щоб уникнути неправомірних дій та якомога точнішого виявлення помилок необхідно посилити внутрішній контроль та відповідальність посадових осіб за недопущення порушень в обліку основних засобів за їх реальною оцінкою. Особливостями щодо проведення контролю повноти оприбуткування, стану збереження та використання придбаних основних засобів будуть такі (рис. 3.5):



## Продовження рис. 3.5

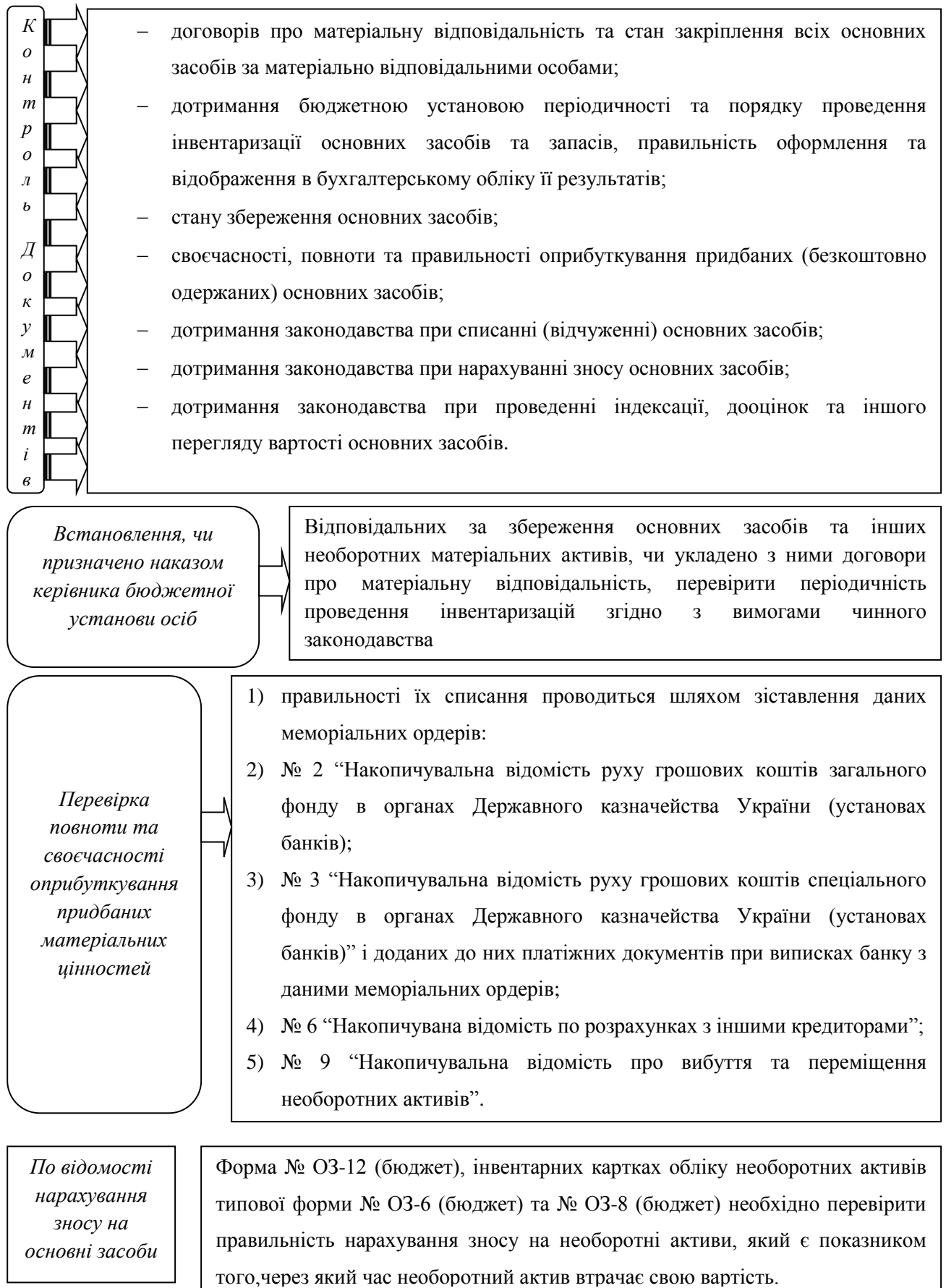


Рис. 3.5 Проміжні засоби здійснення контролю в медичній установі [101]

Внутрішній контроль за станом основних засобів Волочиської центральної районної лікарні повинен здійснюватися за наступними групами:

1. Перевірка облікових документів:

- Дозволи;
- Меморіальні ордери;
- Бухгалтерські облікові регістри;
- Відомості нарахування зносу на основні засоби;
- Розпорядження;
- Договори купівлі-продажу;
- Накази;
- Договори про матеріальну відповідальність.

Контроль здійснюється за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

- стану укладення договорів про матеріальну відповідальність осіб за якими призначені об'єкти основних засобів;
- стану розподілення закріплення всіх основних засобів за визначеними матеріально відповідальними особами;
- періодичності та порядку проведення інвентаризації основних засобів дотримання бюджетною установою, а також чи правильно оформлено та відображено в бухгалтерському обліку її результатів;
- в якому стані (збереженні) знаходяться основні засоби;
- своєчасності, повноти та правильності оприбуткування придбаних основних засобів;
- законності списання (відчуження) основних засобів;
- законності нарахування зносу основних засобів;
- законності проведення індексації;
- законності проведення дооцінок;
- законності встановлення вартості основних засобів;

2. Перевірка своєчасності оприбуткування основних засобів, а також на предмет правильності їх списання, яке проводиться шляхом зіставлення меморіальних ордерів.
3. Перевірка правильності списання основних засобів, в першу чергу необхідно звернути увагу на вказані в актах на списання причини та підстави списання.
4. Контроль за нарахування зносу на основні засоби здійснюється за відповідними документами:
  - форма № ОЗ-12 (бюджет);
  - інвентарну картки обліку необоротних активів типової форми № ОЗ-6 (бюджет);
  - інвентарну картки обліку необоротних активів типової форми № ОЗ-8 (бюджет).
5. Перевірка правильності нарахування зносу на необоротні активи, який показує через який час основний засіб втрачає свою вартість.

Інвентаризація являється основною формою проведення внутрішнього контролю за станом основних засобів медичного закладу. Даний процес здійснюється за наступними етапами:

- 1) інвентаризаційний опис необоротних активів;
- 2) перед проведенням інвентаризації матеріально-відповідальні особи надають розписку, в якій зазначають, що всі видаткові та прибуткові документи на основні засоби здані в бухгалтерію і всі основні засоби, що надійшли на їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані;
- 3) При інвентаризації встановлюють наступні дані:
  - найменування, стисла характеристика та призначення об'єкта основних засобів;
  - рік випуску (будівництва) чи дата придбання (введення в експлуатацію) та фірма-виготовлювач;
  - номер – інвентарний, заводський та номер паспорта;



- фактична наявність – первісна (переоцінена вартість);
- вибуття;
- за даними бухгалтерського обліку вказують – кількість, первісну вартість, суму зносу, балансову вартість, строк корисного використання.

Під час проведення контролю основних засобів Волочиської центральної районної лікарні та інших необоротних активів контролери досліджують такі джерела інформації:

- ОЗ-1 (бюджет) “Акт приймання-передачі основних засобів”;
- ОЗ-2 (бюджет) “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об’єктів”;
- ОЗ-3 (бюджет) “Акт про списання основних засобів”;
- ОЗ-4 (бюджет) “Акт про списання автотранспортних засобів”;
- ОЗ-5 (бюджет) “Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури”;
- ОЗ-6 (бюджет) “Інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах”;
- ОЗ-8 (бюджет) “Інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)”;
- ОЗ-9 (бюджет) “Інвентарна картка групового обліку основних засобів у бюджетних установах”;
- ОЗ-10 (бюджет) “Опис інвентарних карток з обліку основних засобів”;
- ОЗ-11 (бюджет) “Інвентарний список основних засобів”;
- ОЗ-12 (бюджет) “Відомість нарахування зносу на основні засоби”.

Результати проведеного контролю основних засобів Волочиської центральної районної лікарні:

- форма № 1 “Баланс” (рядки 120, 121, 122) – інформація наведена достовірно за 2 останні роки. Знос нарахований правильно згідно із групами нарахування зносу (9102634,90, 8074126,23). Кінцева балансова вартість визначена правильно без допущення помилок в розрахунках;

- проаналізована хімічна лабораторія Волочиської центральної районної лікарні – в результаті чого встановлено, що більшість основних засобів віднесено на рахунок 104 “Машини та обладнання”. Річна норма зносу становить 10 %.

Проведені контрольні виміри станом на кінець 2016 року показали:

- що усі вартісні об’єкти наявні у місцях їхньої експлуатації;
- укладанні договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність з матеріально-відповідальними особами;
- інвентаризація основних засобів проведена в заплановані терміни;
- інвентарні картки за всіма видами основних засобів заведені та ведуться правильно;
- візуальне порівняння пред’явлених документів оформлення операцій з руху основних засобів з типовими бланками не виявило порушень в їхньому документальному оформленні – наявні усі необхідні реквізити, правильно сформована первісна вартість основних засобів, дотримано законодавчих норм при купівлі та безкоштовному отриманні основних засобів;
- фінансова звітність складена достовірно;
- протягом аналізованого періоду не відбулася переоцінка основних засобів;
- медичний заклад не здійснює операцій з оренди основних засобів.

### **3.3. Аудит основних засобів**

Аудит основних засобів в медичних установах може бути повністю виділений в самостійний етап аудиторської перевірки або здійснений частково в ході перевірки інших аспектів діяльності установи. Під час перевірки в медичних установах аудитору необхідно керуватися Законом України “Про аудиторську діяльність” [32], Міжнародними стандартами аудиту та іншими

законодавчо-нормативними актами, що регламентують облік в бюджетних установах. Метою проведення аудиту основних засобів в медичних закладах є:

- встановлення правильності організації бухгалтерського обліку основних засобів;
- додержання методології обліку;
- додержання своєчасності і повноти відображення в обліку і звітності бюджетної установи здійснених господарських операцій;
- попередження перекручень обліку і звітності;
- встановлення незаконних операцій та запобігання їх здійснення у подальшому.

Джерелами інформації для аудиту основних засобів Волочиської центральної районної лікарні є:

- 1) кошторис доходів та видатків;
- 2) Статут (Положення) установи;
- 3) первинні документи з обліку основних засобів;
- 4) облікові реєстри, що використовуються для відображення операцій з обліку основних засобів;
- 5) акти;
- 6) довідки попередніх перевірок;
- 7) інша документація, що узагальнює результати контролю;
- 8) меморіальні ордери;
- 9) звітність бюджетної установи.

Предметом аудиту є:

- 1) господарські операції, пов'язані з наявністю, рухом та обліком основних засобів в медичних установах;
- 2) нарахуванням зносу на основні засоби медичними установами.

Аудит основних засобів в бюджетних установах може бути здійснений у послідовності (рис. 3.6).



Рис. 3.6 Послідовність аудиту основних засобів Волочиської центральної районної лікарні [43]

Також на першому етапі перевірки аудитору необхідно з'ясувати:

- 1) джерела фінансування бюджетної установи;
- 2) наявність спеціального фонду;
- 3) чи є бюджетна установа платником податку на додану вартість.

Дані пункти визначають субрахунки, на яких медична установа повинна відображати фактичні витрати, пов'язані з придбанням основних засобів. За наявності в медичній установі Наказу про облікову політику слід визначити, які групи основних засобів зазначені в ньому і які субрахунки робочого Плану рахунків відкриті для їх обліку. Крім того, слід встановити, за якими кодами економічної класифікації видатків передбачене придбання основних засобів у кошторисі доходів та видатків і за рахунок коштів якого фонду – загального чи спеціального.

Під час інвентаризації у медичних закладах необхідно керуватися Інструкцією “Про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків, інших статей балансу”. При цьому слід звернути увагу, що при проведенні суцільної інвентаризації слід до окремого опису внести й особисті речі

працівників (обігрівачі, комп'ютери тощо), які слід обліковувати на підставі укладених договорів. У разі виявлення лишків основних засобів їх необхідно оприбуткувати, а у разі нестачі – знайти винну особу і визначити суму завданого збитку.

При здійсненні аудиту надходження основних засобів медичних установ слід визначити джерела надходження:

- придбання;
- безоплатна передача.

При цьому, аудитор перевіряє правильність заповнення всіх необхідних реквізитів первинних документів встановлених типових форм, відображення на субрахунках первісної вартості основних засобів, формування фонду у необоротних активах, фактичних витрат, пов'язаних з придбанням, доставкою, налагодженням об'єктів основних засобів, надходження у натуральній формі у разі отримання об'єктів основних засобів у якості гуманітарної чи спонсорської допомоги. Крім того, аудитор повинен перевірити, чи правильно і повно відображена інформація щодо надходження основних засобів в меморіальних ордерах.

При здійсненні перевірки нарахування зносу основних засобів в медичних установах слід визначити, чи правильно віднесені об'єкти до тієї чи іншої групи, встановлена норма нарахування зносу, кількість місяців експлуатації об'єктів в поточному році, керуючись при цьому Інструкцією з обліку необоротних активів бюджетних установ.

Крім того, слід перевірити правильність заповнення необхідних реєстрів та відображення на відповідних субрахунках суми нарахованого зносу. Аудит вибуття основних засобів полягає у встановленні напрямів вибуття, перевірці законності здійснених операцій, правильності відображення їх у первинних, зведених документах та на відповідних субрахунках. При цьому керівник медичної установи мусить організувати та забезпечити списання майна з дотриманням норм у відповідності з яким державні установи списують усі матеріальні цінності, визнані основними засобами.

На наступному етапі аудитор, який проводить аудит в медичному закладі, повинен впевнитись, що узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів установи ведеться у відповідних меморіальних ордерах, сума оборотів по яких визначена і перенесена у книгу “Журнал – головна” без помилок.

Важливим етапом аудиту є перевірка достовірності і повноти інформації, наведеної у відповідних формах бюджетної фінансової звітності:

- форма № 1 “Баланс” (рядки 120, 121, 122);
- форма № 5 “Звіт про рух необоротних активів” (рядки 100-170);
- форма № 15 “Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей” (у разі виявлення нестач основних засобів).

В процесі перевірки аудитор повинен скласти робочі таблиці аудитора, а за результатами перевірки надати відповідний аудиторський звіт (висновок).

Аудит ліквідації основних засобів в медичних установах проводять за відповідними актами, які складаються комісією у встановленій формі з додержанням порядку списання ліквідованих основних засобів. В актах повинні бути наведені відомості про основні обставини й причини ліквідації. Повинна також розглядатися правильність оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих в результаті ліквідації, а також їх оцінки.

Повнота і своєчасність оприбуткування основних засобів встановлюється шляхом зіставлення дати оприбуткування засобів з датами, вказаними в первісних документах на їх прибуття, а також відповідних сум.

Невчасне оприбуткування основних засобів в медичних закладах може призвести до не донарахування зносу, що призводить до викривлення залишкової вартості основних засобів.

Результати проведеного аудиту основних засобів Волочиської центральної районної лікарні:

- 1) джерелами надходження основних засобів Волочиської центральної міської лікарні є придбання за власні ресурси та безоплатна передача у вигляді спонсорської допомоги;

- 2) первинні документи встановлених типових форм заповненні правильно із зазначенням необхідних реквізитів;
- 3) первісна вартість основних засобів відображено на субрахунках правильно;
- 4) встановлено напрями вибуття основних засобів;
- 5) операції із вибуття основних засобів здійснено законно відповідно із нормативними вимогами;
- 6) списання майна відбувається згідно норм Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ та Порядку № 1314, у відповідності з яким державні установи списують усі матеріальні цінності, визнані основними засобами;
- 7) узагальнена інформація про наявність і рух основних засобів медичної установи ведеться у відповідних меморіальних ордерах, сума оборотів по яких визначена і перенесена у книгу “Журнал – головна” без помилок;
- 8) у формі № 1 “Баланс” (рядки 120, 121, 122) – інформація наведена достовірно за 2 останні роки. Знос нарахований правильно згідно із групами нарахування зносу (9102634,90, 8074126,23). Кінцева балансова вартість визначена правильно без допущення помилок в розрахунках;
- 9) згідно із формою № 15 “Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей” нестачі основних засобів не виявлено.
- 10) За результатами перевірки, аудитором складено робочі таблиці та надано відповідний аудиторський звіт (висновок).

### Висновки до розділу III

За результатами III розділу дипломного дослідження зроблено наступні висновки:

- медична галузь України знаходиться в край небезпечному стані, оскільки стан фінансування залишається незадовільним і його показники є найменшими серед країн Європи;
- Волочиська центральна районна лікарня належить до закладів надання первинної медичної допомоги, підпорядковується Міністерству охорони здоров'я та знаходиться на державному фінансуванні;
- стан та наявність основних засобів центральної лікарні оцінюється нижче середнього в порівнянні з Європейськими стандартами;
- в Україні розробляється Стратегія модернізації медичної галузі на 2017-2020 рр.



## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, провівши детальний аналіз НП(С)БО 121 “Основні засоби”, яке було впроваджене в дію починаючи з 01 січня 2015 року, ми зробили наступні висновки – дане НП(С)БО узгоджено з іншими нормативними документами щодо практики ведення бухгалтерського обліку в державному секторі.

Проте, існує деяка неузгодженість механізму списання основних засобів. Проблематичним є і сам процес нарахування амортизації, оскільки це призводить до збільшення затрат фізичної праці при обліку, і досить суттєво, особливо у великих установах, і при цьому абсолютно не впливає на кінцеву річну суму вартості основних засобів бюджетної установи.

Розглянувши різні підходи щодо нарахування, обліку та зменшення сум амортизації на основні засоби в різних секторах національної економіки, вважаємо за необхідне ідентифікувати поняття “амортизація” і “знос”, а суму нарахованої амортизації ліквідувати відповідно до відпрацьованої практики зменшення суми зносу. На основі проведених досліджень зроблено висновки, а також запропоновано:

- 1) більш чітко визначити у нормативних документах вартісну ознаку основних засобів, методику їх бухгалтерського обліку та розподіл на групи, враховуючи термін їх корисної дії для нарахування амортизації і зносу, а не в нормативних документах, між якими є певні відмінності. Слід також чітко визначити витрати, пов’язані з придбанням, введенням в експлуатацію; види податків та платежів, які включаються до вартості основних засобів або відносяться на витрати бюджетної установи;
- 2) класифікацію основних засобів у бюджетних установах спрямовувати на поліпшення організації бухгалтерського обліку з метою удосконалення управління витратами на створення та утримання основних засобів.

Отже, як і будь-який інший вид аналізу, аналіз основних засобів в установах бюджетного сектору має певну структуру, тонкощі якої впливають на його результат, і, на першому місці необхідно відзначити ступень

фінансування за рахунок бюджетних джерел, збільшення якого є основною запорукою ефективного функціонування таких установ.

Завдяки проведенню аналізу основних засобів в бюджетних установах, можна спрогнозувати рівень необхідності певних видів основних засобів, а також можливості придбання аналогічних їм, в залежності від корисності та ступеня якості. Достовірна інформація про стан основних засобів в бюджетному секторі є основним чинником проведення ефективного аналізу. Інвентаризація – це основний метод перевірки достовірності інформації про стан та наявність основних засобів в конкретній установі, завдяки якій можна прийняти ефективне рішення щодо подальшої зміни структури основних засобів (придбання додаткових, переоснащення, вилучення неефективних та малоефективних, заміна з удосконаленими технологічними властивостями).

В процесі обліку основних засобів бюджетних установ необхідно враховувати новітні зміни, які відбулися за останній звітний рік в нормативно-правовій базі пов'язані з операціями обліку основних засобів. Ці зміни також вплинули на необхідність оптимізувати типові форми первинного обліку з проведенням операцій з основними засобами.

Добре організований внутрішній контроль за дотриманням наведених рекомендацій зробить неможливими різноманітні маніпуляції з вартістю майна, допоможе запобігти значним порушенням та знизить рівень притягнень до відповідальності.

Щодо медичної галузі, то встановлено, що незадоволення, зростаючих внаслідок погіршення стану популяційного здоров'я, потреб населення України в медичній допомозі, регулюється потужною законодавчою базою. Однак запроваджені механізми забезпечення якості медичної допомоги не надають пацієнтам гарантій її високого рівня та постійного поліпшення: ліцензуванню підлягають заклади охорони здоров'я, а не фахівці, що не мотивує останніх до професійного зростання; а стандарти акредитації дублюють умови ліцензування за відсутності вимог до моніторингу і оцінки якості. Стандартизація медичної допомоги не підтримується відповідним матеріально-технічним оснащенням.

Виявлено, що в рамках існуючої системи забезпечення якості медичної допомоги використовувались лише окремі класичні функції управління (координації і контролю), що унеможливлювало системне управління якістю. Всупереч покладеним завданням, діяльність координаційних рад з управління та контролю якості і клініко-експертних комісій обмежувалась розглядом несприятливих кінцевих результатів медичної допомоги і не впливала на забезпечення її безперервності та наступності на різних етапах. Наділення повноваженнями управління і контролю якості медичних рад закладів охорони здоров'я не призвело до очікуваних результатів: скоординованої роботи структурних підрозділів; проведенню оцінки відповідності медичної допомоги вимогам галузевих нормативів; розробки і впровадження якісних локальних стандартів; широкого залучення персоналу до моніторингу і оцінки якості. Керівники закладів охорони здоров'я не забезпечили спрямування діяльності колективів на надання якісної медичної допомоги.

Із змісту дипломної роботи, встановлено, що в країнах Європи існують різноманітні системи охорони здоров'я і кожній системі притаманні свої переваги та недоліки.

Проте всі моделі мають свої недоліки, оскільки без ефективної економічної ситуації жодна модель не може бути ефективною, тобто, яка б не була теоретична, ефективно розроблена частина, на практиці, досягти запланованих дій практично неможливо. А беручи до уваги державний бюджет України – спрогнозувати розвиток медичної реформи – процес надзвичайно важкий. Ми пропонуємо до наведеного макету реформи розглянути та впровадити окрему модель фінансування медичної галузі. Без цього реформа не буде ефективною.

На наступний рік запланований початковий перехід на медичне страхування, тобто проведення реформи первинної ланки, коли держава буде надавати не зарплату лікарю, а кошти за кожну конкретну людину проліковану в закладі, – повинно спрацювати правило “гроші йдуть за клієнтом”. В Парламенті, на даний час знаходяться на розгляді три законопроекти, згідно

першого – страхування повинно бути переданим повністю комерційним структурам, два інших – альтернативні, які змушують до діалогу державних та приватних страховиків з метою досягнення консенсусу – створення базового державного рівня (сімейна медицина й невідкладна допомога), та надання додаткових медичних послуг на базі приватного страхування. Наша думка не збігається з таким рішенням, оскільки уряд зможе провести тільки тоді ефективну реформу, коли знайде додаткові джерела фінансування для проведення реформи, в іншому випадку, ситуація може ускладнитися і під загрозою втрати життя та здоров'я можуть опиняться тисячі людей

Метою написання роботи було виявлення недоліків існуючої системи забезпечення якості медичної допомоги в Україні, результати якої засвідчили необхідність медико-соціального обґрунтування, розробки та впровадження перспективної багаторівневої моделі системи управління якістю медичної допомоги, в основу якої повинні бути закладені положення програмних документів ВООЗ щодо якісних систем управління та позитивний світовий досвід використання міжнародних стандартів щодо системи управління якістю надання медичних послуг.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александров В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах: навч. посібн. / В. Т. Александров. – К.: АВТ лтд, 2004. – 387 с.
2. Андреев, П. Становлення та розвиток системи державного внутрішнього контролю / П. Андреев // [Текст] Вісник Київського національного університету імені Т. Шевченка: Економіка. – 2014. – № 1(154). – С. 6-9.
3. Атамас, П. Й. Облік у бюджетних установах [Текст]: [навч. посіб.] / Атамас П. Й. – Київ: Центр учбової л-ри, 2009. – 288 с.
4. Білик, М. Д. Фінансовий аналіз: [Текст] Навч. посіб. / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2007.– 592 с.
5. Бенько І. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах [Електронний ресурс] / І. Бенько, С. Сисюк. – Режим доступу: [http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ecan/2011\\_8\\_1/pdf/benko.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/Ecan/2011_8_1/pdf/benko.pdf)
6. Бутинець, Т. А. Основні засоби: точка зору економіста [Текст] / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – С. 22–36
7. Бутинець, Т.А. Організаційні підходи до формування системи внутрішнього контролю [Текст] / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2013. - № 1 (63). – С.12-17.
8. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навч. посіб.] / Бутинець Ф. Ф., Остапчук Т. П., Остап'юк Н. А., Сисюк С. Б. – 2-ге вид. допов. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 472 с.
9. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах: / За заг. ред. Плаксієнка В. Я. / В. Я. Плаксієнко, Л. О. Мармуль, Т. Г. Маренич, Т. Г. Камінська, М. І. Гордієнко, Г. Є. Павлова, С. В. Скрипник, О. В. Ільчак. – ІС: Центр учбової літератури, 2014. – 448 с. – Режим доступу <http://pidruchniki.com>

10. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: [прийнято Верховною Радою України 08.07.2010 № 436-4 р.; станом на 26.11.2015 р.] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
11. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2015 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.ibser.org.ua](http://www.ibser.org.ua)
12. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: [навч. посіб.] / за ред. В. І. Лемішевського. – 2-е вид., допов. і перероб. – Львів: Нац. ун-т “Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр “Інтелект +” Інституту післядипломної освіти): «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.
13. Васильковський, В. Бюджетний бухгалтерський облік купівлі основних засобів [Текст] / В. Васильковський // Все про бухгалтерський облік. - 2015. - № 27. – С. 26 - 29.
14. Виговська, Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи [Текст]: автореф. дис. ... к. е. н.: спец. 08.06.04 / Н.Г. Виговська; Київський нац. екон. ун-т. – Київ, 1999. – 20 с.
15. Винниченко, Н.В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Н.В.Винниченко, Н.В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. – 2010. – № 28. – Режим доступу: <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/viewFile/217/207>
16. Вороненко, Ю. Управління якістю медичної допомоги: світові та вітчизняні моделі [Текст] / Юрій Вороненко, Вікторія Горачук // Східноєвропейський журнал громадського здоров'я. – 2012. – № 2 – 3 (18-19). – С. 64-67.
17. Вороненко, Ю.В. Запровадження бюджетно-страхової медицини на принципах державно-приватного партнерства [Текст] / Ю.В. Вороненко, А.В. Скороход // Вісник соціальної гігієни та організації охорони здоров'я України. – 2014. – № 2 (60). – С.79-84.
18. Воськало, Н. М. Порівняльна характеристика національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору [Текст] / Н. М.

- Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.4. – С. 258-263
19. Газета все про бухгалтерський облік: 2014 – №1-85, 2015 – № 1-88, 2016 – т. № 1-20
20. ГоловКРУ: Практичні рекомендації щодо проведення ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної установи (з окремих питань програми) № 9 від 04.08.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uapravo.net>
21. Горачук, В. В. Проблеми і перспективи управління якістю медичної допомоги в Україні [Текст] / Горачук В. В. – Матеріали XIV-го Конгресу Світової Федерації Українських Лікарських Товариств (Донецьк, 04 – 06 жовтня 2012 р.). – Донецьк – Київ – Чикаго: СФУЛТ, 2012. – С. 26.
22. Горачук, В. Методичні підходи до визначення задоволеності пацієнтів (їх представників) медичною допомогою в закладі охорони здоров'я [Текст] / Вікторія Горачук, Ніна Гойда // Современная педиатрия. – 2012. – № 1 (41). – С. 15 -18.
23. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]: [прийнято Верховною Радою України 16.01.2003 № 436-4 р.; станом на 20.09.2015 р.] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
24. Грабенко, Л. О. Відмінності бухгалтерського та податкового обліку основних засобів у бюджетних установах. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis\\_64.exe](http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe)
25. Державне управління у сфері охорони здоров'я: суспільні потреби та підготовка кадрів: метод. ред. / авт. кол.: І. М. Солоненко, Л. І. Жаліло, О. І. Мартинюк та ін.; за заг. ред. д-ра мед. наук І. М. Солоненка. – К.: НАДУ, 2010. – 56 с.
26. Джога, Р. Т. Облік у бюджетних установах [Текст]: [підручник] / Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Дунаєва М. В.; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – Київ: КНЕУ, 2006. – 480 с.

- 27.Дорошенко, О. О. Фінансова звітність бюджетних установ у контексті національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Текст] / О. О. Дорошенко, М. І. Галич // Вісник Хмельницького національного університету. – № 2. – Т. 1. – 2012. – С. 111-114
- 28.Дорошенко, О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі [Текст] / О. О. Дорошенко // Науковий журнал «Бізнес-інформ». – 2013. – №2. – С. 209-211.
- 29.Економічний аналіз: Навч. посібник / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов; За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.
- 30.Жидєєва, Л. І., Андрієнко О. М. Проблеми бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах в контексті відповідно до НП(С)БОДС. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ist.pidruch.com.cret/123.mslf>
- 31.Загородній, А. Г. Облік, аналіз та аудит: навч. посібн. [Текст] / А. Г. Загородній, Є. В. Мних, В. С. Рудницький. – К.: Кондор, 2009. – 618 с.
- 32.Закон України “Про аудиторську діяльність” № 23 від 1993 із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
- 33.Заячківська, О.В. Визнання та оцінка витрат суб'єктами державного сектора [Текст] / О.В. Заячківська / Збірник наукових праць «Інтеграція та інноваційна трансформація». Випуск ХІХ, № 1, 2013. – С. 33–38
- 34.Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2014 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/105197>
- 35.Інструкція Міністерства фінансів України щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Мінфіну від 12.03.12 р. № 333. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>



36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // редакція від 24.07.2015 р., підстава з0789-15. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
37. Інформаційно-аналітичний бюлетень КМУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://info-kmu.com.ua>
38. Калюга, Є.В. Застосування методу нарахувань для визначення доходів і витрат у державному секторі / Є.В. Калюга / [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://elibrary.nubip.edu.ua/15880/1/12kev.pdf>
39. Карпишин, Н. І. Державні соціальні гарантії у сфері охорони здоров'я [Текст] // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації. Збірник тез доповідей Другої міжнародної наук.-практ. конф. молодих уч. – Ч. 2. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 74
40. Карпишин, Н. І. Дискусійні питання теорії кошторисного фінансування [Текст] // Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання: Матеріали міжнар. наук.-практ. конф.: Тези доп. (4–5 червня 2004 р.) / Відпред. Р. А. Слав'юк. – Луцьк: РВВ "Вежа" Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2004. – С. 247–248
41. Касьянова, В.О. Амортизація основних засобів: методи нарахування та організація обліку / В.О. Касьянова // Економічний вісник Донбасу. – 2013. – № 2. – С. 117–122 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvd\\_2013\\_2\\_21.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvd_2013_2_21.pdf)
42. Кладницька, Т.А., Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Кладницька, Т.А. // Економічні науки, Вісник Хмельницького національного університету – 2009. – № 6, с.157-159 - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>

- 43.Клименко, С. О. Аудит основних засобах у бюджетних установах [Електронний ресурс] / С. О. Клименко, Л. В. Мікрюкова. – Режим доступу: <http://archive.nbu.gov.ua>
- 44.Клянчин, Андрій: Реформування медицини має починатися з фінансування – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vz.kiev.ua/ru/andrij-klyanchyn-reformuvannya-medytsyny-maye-pochynatysya-z-finansuvannya>
- 45.Колумбет, О.П. Економічний зміст амортизації необоротних активів та проблеми її нарахування в умовах сталого розвитку [Текст] / О.П. Колумбет // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 1. – С. 82–87.
- 46.Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1095.132.4&nobreak=1>
- 47.Краївська, І. А. Бухгалтерський облік в бюджетних установах. [Текст] Конспект лекцій, навчально-методичний матеріал для самостійної роботи та для практичних занять, зав дання для контрольної роботи для студентів усіх форм навчання спеціальностей 7.050106, 8.050106 "Облік і аудит". – Харків, ХНАМГ, 2009. – 244 с.
- 48.Кривда, О. В. Невидиме майно, що криється під заниженням вартості основних засобів та інших необоротних активів на державних підприємствах / О. В. Кривда // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1. – С. 18–25.
- 49.Криштопа, Б. Организация внутреннего аудита в системе контроля качества медицинской помощи [Текст] / Борис Криштопа, Виктория Горачук // Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия Медицина. Фармация. – 2014. – № 4 (175). – Выпуск 25. – С. 163-168.
- 50.Криштопа, Б. П. Методика організації навчання персоналу з питань якості медичного обслуговування [Текст]. Інформаційний лист. / Б. Криштопа, В. Горачук. – К.: МОЗ України, УКРМЕДПАТЕНТІНФОРМ, 2013. – Вип. з проблеми “Соціальна медицина”.

51. Левицька, С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в держаному секторі [Текст] / Левицька С. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34–39.
52. Литвиненко, Е.І. Термінологічна ідентифікація не фінансових активів бюджетних установ та її нормативне забезпечення [Текст] // Економіка. Фінанси. Право. – №4/1. – 2014. – 64 с.
53. Ловінська, Л.Г. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору [Текст] / Л.Г. Ловінська, Л.В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 76-87.
54. Лондаренко, О.О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ [Текст] / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15–19.
55. Ляховченко, Л. А. Загальнообов'язкове державне соціальне медичне страхування як додаткове джерело фінансування галузі охорони здоров'я в Україні [Текст] / Л. А. Ляховченко // Економіка та держава. – 2010. – № 3. – С. 93–97.
56. Ляховченко, Л. А. Оцінка ефективності як підвищення якості прийняття управлінських рішень у сфері охорони здоров'я [Текст] / Л. А. Ляховченко / Сучасна регіональна політика: формування, реалізація та розвиток публічної служби: матеріали наук.-практ. конф. за міжнар. участю. Одеса, 23 верес 2010 р. – Одеса: ОРІДУ НАДУ, 2010. – С. 294–295.
57. Ляховченко, Л. А. Порівняльний аналіз ефективності застосування різних методів оплати медичних послуг [Текст] / Л. А. Ляховченко // Державне управління та місцеве самоврядування : тези XI Міжнар. наук. конгресу, 26 берез. 2011 р. – Х.: Вид-во ХарРІ НАДУ “Магістр”, 2011. – С. 413–414.
58. Ляховченко, Л. А. Порівняльний аналіз функціонування добровільного медичного страхування в Україні та країнах світу [Текст] / Л. А. Ляховченко // Державне управління та місцеве самоврядування: тези X Міжнар. наук. конгресу, 26 берез. 2010 р. – Х. : Вид-во ХарРІ НАДУ “Магістр”, 2010. – С. 347–348

59. Максименко, А.В. Проблемні питання обліку основних засобів [Електронний ресурс] // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. – Режим доступу: [www.nbuuv.gov.ua/portal/SocGum/Foa/2009\\_13/index.Html](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/SocGum/Foa/2009_13/index.Html)
60. Максимова, В.Ф., Пеліпадченко Р.О. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах//Економічний простір. – 2008. – №16. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nbuuv.gov.ua>
61. Маляревский, Ю. Д. Бюджетный учет и отчетность [Текст]: учебн. пособ. / Ю. Д. Маляревский, Л. Н. Симченко, В. В. Ольховская. – Х.: ИД "ИНЖЕК", 2003. – 216 с.
62. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора [Електронний ресурс]: затв. Наказом МФУ від 23.01.2015 № 11. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
63. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. № 11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr/legislations/view/584>
64. Михайлов, М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст]: [навч. посіб.] / Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. – Київ: Центр учбової л-ри, 2011. – 384 с.
65. Міжнародний облік і аудит (частина Міжнародний облік) // Т.П. Михайлова – Донецьк, ДонДУЕТ, 2006 р. – с. 78. – <http://buklib.net/books/30547>
66. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua> – Назва з екрана.
67. Національна стратегія реформування системи охорони здоров'я в Україні на період 2013-2017 років. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mon.fy.578.ft.com/pdf>
68. Національна стратегія реформування системи охорони здоров'я в Україні на період 2015 – 2020 років. Проект “Пацієнти України”, за спільним

- розробленням груп “Міністерство охорони здоров’я України”, “Відродження”, “Стратегічні дорадчі групи”. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://healthsag.org.ua>
69. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” [Електронний ресурс]: затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. – Назва з екрана
70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
71. Нетецький Є. В. Роль і завдання бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами [Текст] / Є. В. Нетецький // Економіка і держава. – 2008. – № 12. – С. 59–60.
72. НП(С)БОДС 124 “Доходи” [Електронний ресурс]: наказ: [затв. Мін-вом фінансів України 24.12.2010 р. № 1629; станом на 20.12.2015 р.] // Законодавство України. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=83023&stind=11](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11).
73. Облік у бюджетних установах [Текст] / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко [та ін.]. – Київ: Центр учбової л-ри, 2009. – 368 с.
74. Облік у бюджетних установах [Текст]: [навч.-метод. посіб.] / Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. – 317 с.
75. Організація контролю якості медичної допомоги в закладах охорони здоров’я. Методичні рекомендації [Текст] / [Вороненко Ю. В., Гойда Н. Г., Децик О. З., Зіменковський А. З., Криштопа Б. П., Латишев Є. Є., Михальчук В. М., Хобзей М. К., Орлова Н. М., Горачук В. В., Ліщишина О. М., Донченко Т. М., Худошина О. В., Горбань А. Є.]. – К.: МОЗ України, 2014. – 29 с.

- 76.Павлюк, І. Бухгалтерський облік переоцінки основних засобів [Текст] / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 3-10.
- 77.Панков, Д. А. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций [Электронный ресурс] / Д. А. Панков, Е. А. Головкова. – Режим доступа: <http://www.uamconsult.com>
- 78.Перегінець, І. Заступник міністра охорони здоров'я. Реформування системи охорони здоров'я в Україні: статус та наступні кроки. Лютий, 2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mon.deg.ua>
- 79.Петрук, Х. М. Організація обліку в бюджетних установах [Текст] / Х. М. Петрук // Наукові доробки молоді. – 2008. – С. 297–299.
- 80.План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс]: затв. наказом МФУ від 26.06.2013 р. № 611. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
- 81.План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203. <https://buhgalter.com.ua/articles/buhgalterskiy-oblik/noviy-plan-rahunkiv-perenosimo-zalishki>
- 82.Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua> – Назва з екрана.
- 83.Подольська, В. О. Фінансовий аналіз [Текст]: Навч. посібник / В. О. Подольська, О. В. Яріш. – Київ: Центр навч. л-ри, 2007. – 488 с.
- 84.Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Назва з екрана.
- 85.Попченко, Т. [Текст] / Реформування сфери охорони здоров'я в Україні: організаційне, нормативно-правове та фінансово-економічне забезпечення // Аналітична доповідь. – К.: НІСД, 2011. – 96 с.

86. Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 р. № 1314 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
87. Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України за редакцією від 03.01.2013, підстава 1199-2012-п [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>
88. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1200.1049.0>
89. Постанова КМУ від 10.09.03 р. № 1440 “Про затвердження Національного стандарту № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав” від 10 вересня 2003 р. N 1440. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п>
90. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами і допов. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua> – Назва з екрана
91. Про визначення та погодження облікової політики навчальних закладів та бюджетних установ, які належать до сфери управління Міністерства освіти і науки України Наказ Міністерства освіти і науки від 29.12. 2015 р № 1382.
92. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р № 1163. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
93. Про затвердження Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ [Електронний ресурс]: затв. наказом Державного казначейства України від 17.07.00 № 64. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

94. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
95. Про затвердження Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>
96. Прогнозні показники Міністерства охорони здоров'я України на 2017-2019 рр. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://moz.gov.ua>
97. Радиш, Я. Ф. Рівень здоров'я населення – важливий критерій сталого людського розвитку та показник ефективності державного управління [Текст] / Я. Ф. Радиш, Л. А. Ляховченко // Право та державне управління: зб. наук. пр. – Запоріжжя: [б. в.], 2011. – №. 2. – С. 167–173.
98. Рожкова, І. В. Конкуренція, що базується на цінності та орієнтована на результат – нова парадигма системи охорони здоров'я: адаптація зарубіжного досвіду [Текст] / І. В. Рожкова, Я. Ф. Радиш, Л. А. Ляховченко // Професійне управління та інвестиції в систему охорони здоров'я: Український вимір: зб. наук. пр. (за матеріалами першої Всеукр. наук.-практ. конф. “Професійне управління та інвестиції в систему охорони здоров'я: Український вимір”, Харків, 14 квіт. 2011 р. / ред. кол.: Д. В. Карамішев, А. С. Немченко, А. А. Котвіцька та ін. – Х.: Точка, 2011. – С. 34–43.
99. Рудніцька, Р.М. Проблеми та перспективи модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Текст] / Р.М. Рудніцька // Модернізація системи державного управління: теорія та практика [Текст]: матер. наук. практ. конф. за міжнар. уч. (5 квітня 2013 р.): у 2 ч. Ч.1. – Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2013. – С. 184-187.



100. Свірко С.В. Модернізація бухгалтерського обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства [Текст] / С.В. Свірко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №5 (155). – С. 478–484.
101. Синюгіна, Н.В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: наукові та методологічні аспекти [Текст] / Н.В. Синюгіна, Є.В. Дейнеко // Економіка розвитку. – 2013. – № 3(67). – С. 62-68.
102. Скороход, А.В. Можливості запровадження добровільного медичного страхування в Україні [Текст] / А.В. Скороход // Україна. Здоров'я нації. – 2013. – № 2 (26). – С. 102-105.
103. Скороход, А.В. Шляхи реформування системи фінансування охорони здоров'я в Україні [Текст] / А.В. Скороход // Вісник соціальної гігієни та організації охорони здоров'я України. – 2010. – № 4. – С.31-34.
104. Стан сфери охорони здоров'я Тернопільської області. Доповідь заступника начальника обласного відділу охорони здоров'я. Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.te.gov.ua>
105. Статистичні дані “Євростат”. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat>
106. Статистичні дані Міністерства охорони здоров'я. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.moz.gov.ua/ua/portal/>
107. Сушко, Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі [Текст] / Н. Сушко, Л. Гізатуліна // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012 – №1. – С. 11–17.
108. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш [Текст] [та ін.]; за заг. ред. Є. В. Мниха. – Київ: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2008. – 186 с.
109. Хома, С.В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу [Текст]: авто - реф. дис. ... к. е. н.: спец. 08.00.09 / С.В. Хома / Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2008. – 20 с.
110. Хомуляк, Т. І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення / Т. І. Хомуляк // Вісник Житомирського державного

- технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – № 2. – С. 75-81. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2014\\_2\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2014_2_13)
111. Хорунжак, Н. М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах [Текст] / Н. М. Хорунжак, С. В. Сисюк // Економіка і регіон. – 2009. – № 1 (20). – С. 142-146.
112. Цал-Цалко, Ю. С. Фінансовий аналіз: підручник [Текст] / Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Л. А. Суліменко; Житомир. нац. агроєкол. ун-т. - 5-те вид., доповн. – Житомир: Рута, 2012. – 608 с.
113. Черненко, З., Надтока О., Сердюк К. Як підвищити ефективність роботи державних та комунальних закладів охорони здоров'я?. Європейський інформаційно-дослідницький центр. Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.isc.org.ua](http://www.isc.org.ua)
114. Чумакова, І. Реформування контролю як функції управління державними фінансами [Текст] / І. Чумакова // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 18-19 квітня 2013 р. ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. – С. 341-342.
115. Шара, Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях [Текст]: навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – Київ: Центр учбової л-ри, 2011. – 440 с.
116. Шара, О. І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій [Текст] / О. І. Шара // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. – Т. 3. – С. 267–269.
117. Шевченко, С. О. Особливості відображення в обліку операцій з необоротними активами бюджетних установ [Текст] / С. О. Шевченко // Актуальні проблеми сучасної науки. – 2012. – № 4. – С. 11–16.
118. Щирська, О. В. Економічна сутність і бухгалтерське визначення амортизації / О.В. Щирська // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 8. – С. 68–74. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>