

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**ГОНЧУК Діана Олегівна**  
**ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО**  
**СЕКТОРУ**  
**(на матеріалах Тернопільського національного медичного університету**  
**імені І.Я. Горбачевського)**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма «Інформаційні технології обліку, оподаткування та контролю в державному секторі економіки»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

**Ст. гр. ОДСм-21**  
**Науковий керівник:**  
**Хорунжак Н.М.**

## ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку, контролю та аналізу запасів бюджетних установ .....	7
1.1. Галузева специфіка та фінансове забезпечення вищої освіти в Україні .....	7
1.2. особливості вищого закладу освіти як бюджетної установи та їх вплив на організацію обліку запасів.....	13
1.3. Сутність запасів як об’єктів обліку, контролю і аналізу, їх класифікація та оцінка .....	19
Висновки до розділу 1 .....	26
Розділ 2. Облік запасів вищих закладів освіти медичного профілю .....	28
2.1. Загальний підхід до обліку запасів в державному секторі .....	28
2.2. Документування та складський облік медикаментів .....	35
2.3. Облік інших запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів ....	42
Висновки до розділу 2.....	47
Розділ 3. Контроль і аналіз запасів як основа їх раціонального використання .....	49
3.1. Контроль запасів як основа їх раціонального використання .....	49
3.2. Методика аналізу запасів і видатків на їх придбання .....	55
Висновки до розділу 3 .....	63
Висновки .....	66
Перелік використаних джерел .....	69
Додатки .....	75

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Суб'єкти державного сектору, наймасовішими з яких є бюджетні установи, для здійснення своєї діяльності мають у розпорядженні необоротні та оборотні активи. В складі останніх високу частку займають запаси, які ідентифікуються як оборотні активи в матеріальній формі з певними характерними ознаками. Ці активи належать установі й використовуються в процесі її функціонування для надання послуг відповідно до чинного законодавства й на пряму діяльності.

В структурі оборотних активів залежно від типу установи та її належності до тої чи іншої галузі державного сектора найбільшу питому вагу можуть мати продукти харчування, або медикаменти, канцелярські приладдя, або паливо. Основною рисою, яка відрізняє запаси від інших активів, зокрема необоротних, є те, що їхня вартість повністю вибуває із обігу впродовж одного або кількох етапів споживання. На придбання запасів бюджетні установи витрачають значні суми з виділених бюджетних асигнувань. Зважаючи на хронічний дефіцит бюджетних коштів, важливим завданням, яке стоїть перед керівництвом установ (розпорядниками бюджетних коштів), є забезпечення раціонального використання ресурсів. В цьому контексті облік, аналіз і контроль можуть і повинні відігравати основну роль як інструменти ефективного управління ресурсами та важелі, що можуть вплинути на забезпечення їх економічно обґрунтованої економії.

Облік, контроль і аналіз у бюджетних установах, як ефективні інструменти інформаційного забезпечення управління та раціонального ресурсовитрачання досліджувалися багатьма українськими науковцями. Особливо активізувалися такі пошукування в період реформування системи

обліку в державному секторі. Зокрема, ці проблеми розглядаються в наукових і навчальних працях П.Й. Атамаса, Р.Т. Джоги, М. Р. Лучка, С.В. Свірко, С.В. Сисюк, Н.І. Сушко, Н.М. Хорунжак та інших.

Але незважаючи на живий інтерес до досліджень за проблематикою обліку, контролю та аналізу в державному секторі, в тому числі щодо такого об'єкта як запаси, невирішеними продовжують залишатися низка питань.

**Мета і завдання дослідження.** Мета магістерської роботи полягає у дослідженні теоретичних положень та фактичного стану побудови обліку, контролю та аналізу запасів бюджетних установ, розробці науково-методичних і практичних рекомендацій з їх вдосконалення.

Відповідно до поставленої мети, зокрема для її досягнення необхідно вирішити сукупність таких основних завдань:

- дослідити галузеві особливості та особливості фінансово-господарської діяльності закладів вищої освіти;
- обґрунтувати напрями вдосконалення методики обліку запасів;
- обґрунтувати необхідність застосування інформаційних технологій при веденні обліку запасів;
- обґрунтувати напрями вдосконалення аналізу запасів;
- розглянути організаційні аспекти внутрішнього контролю запасів і перспективи його застосування в закладах вищої освіти.

**Об'єктом дослідження** дипломної роботи є процес формування й витрачання запасів бюджетної установи – закладу вищої освіти. Дослідження проведено на основі фінансово-господарської діяльності Тернопільського національного медичного університету імені І.Я. Горбачевського (до 17 квітня 2019 р. Державний вищий навчальний заклад «Тернопільський державний медичний університет імені І.Я. Горбачевського»).

**Предметом дослідження** є методика обліку, контролю та аналізу наявності та руху запасів.

**Методи дослідження.** Методологічною основою проведення дослідження та написання магістерської роботи є положення діалектичного

методу. Сутнісну характеристику, підходи до оцінки та класифікації запасів у роботі досліджено з допомогою аналізу та узагальнення. Для виявлення особливостей обліку запасів і їх контролю застосовано метод спостереження. Аналітичні методи застосовано з метою вивчення рівня забезпечення бюджетної установи запасами та їх структури. Специфічність запасів бюджетних основ як об'єкта обліку, контролю та аналізу ідентифіковано з допомогою таких прийомів і методів як порівняння, групування, узагальнення, побудова діаграм (графічний метод).

*Інформаційна база дослідження.* Теоретико-методологічну основу магістерської роботи складають законодавчі акти, нормативно-правові, методичні, інструктивні документи з питань обліку, контролю та аналізу запасів у бюджетних установах, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, наукові та навчальні праці українських вчених, зарубіжна література, матеріали науково-практичних конференцій, офіційні статистичні дані та дані досліджуваної установи (звітність, форми первинної документації тощо).

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у вирішенні комплексу проблемних питань, пов'язаних з удосконаленням обліку, контролю та аналізу запасів вищих закладів освіти. До основних результатів, одержаних у процесі вирішення поставлених у роботі завдань, які складають її наукову новизну, належать:

- внесено пропозиції щодо вдосконалення обліку запасів шляхом деталізації їх обліку за джерелами надходження та активізації використання сучасних інформаційних технологій, в тому числі управлінського (аналітичного) спрямування;

- запропоновано застосування системи внутрішнього контролю за запасами, розроблено його етапи і визначено методичний інструментарій;

- обґрунтовано й розвинуто підхід до аналізу запасів.

**Практичне значення** визначається тим, що запропоновані інновації дозволять підвищити ефективність використання запасів вищого навчального

закладу, що в свою чергу забезпечить економію бюджетних коштів.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати та висновки, отримані в результаті дослідження за обраною темою опубліковані в збірнику наукових праць студентів кафедри обліку і оподаткування.

**Обсяг і структура роботи.** Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи складає 68 сторінок машинописного тексту, в якому 11 таблиць, 23 рисунки, список літературних джерел охоплює 69 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

#### 1.1. Галузева специфіка та фінансове забезпечення вищої освіти в Україні

Заклади вищої освіти згідно Закону України «Про вищу освіту» (ст.1 п.7) – це «окремий вид установи, яка є юридичною особою приватного або публічного права, діє згідно з виданою ліцензією на провадження освітньої діяльності на певних рівнях вищої освіти, проводить наукову, науково-технічну, інноваційну та/або методичну діяльність, забезпечує організацію освітнього процесу і здобуття особами вищої освіти, післядипломної освіти з урахуванням їхніх покликань, інтересів і здібностей» [53].

До особливостей надання освітніх послуг, які надаються закладами вищої освіти слід віднести: основним результатом діяльності таких закладів є освітня послуга; показник ефективності праці в цій сфері слід розглядати в економічному та соціальному аспектах, причому другий, як правило, має пріоритетне значення; час надання послуги збігається з часом її споживання тобто немає такого поняття як реалізація, або обмін в класичному виробничому розумінні, якому притаманна схема «виробництво – розподіл – обмін – споживання». В сфері освіти (як і в будь-яких інших невиробничих галузях державного сектору) вона має скорочений вигляд: «виробництво – споживання»; освітні послуги не вимагають наявності характерних для виробництва процесів і умов (зберігання, транспортування тощо). У зв'язку з цими та низкою інших особливостей вища освіта має досить специфічну економічну рису, – оскільки її продукт (освітня послуга) не може створюватися «про запас», тобто в більшій кількості, ніж потрібно, то це спричиняє потребу в попередньому врахуванні (плануванні) відповідного суспільного попиту.

Вищу освіту представляють заклади, засновані на державній (комунальній) і приватній формі власності. Перші належать до державного сектору, а тому саме вони є об'єктом нашого дослідження. Зважаючи на свій юридичний статус і належність до цього сектору української економіки, вищі заклади освіти отримують асигнування з бюджету на свою діяльність. Згідно офіційних статистичних даних в Україні функціонує на поточний момент 652 вищих навчальних заклади, з них державні – 529. В цих закладах навчається 1522 250 студентів (табл. 1.1).

	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14	2014/15	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19
<b>Кількість закладів - усього, од</b>	<b>813</b>	<b>805</b>	<b>785</b>	<b>767</b>	<b>664</b>	<b>659</b>	<b>657</b>	<b>661</b>	<b>652</b>
у т. ч. засновані									
на державній та комунальній	637	633	619	609	520	525	527	533	529
на приватній	176	172	166	158	144	134	130	128	123

Таблиця 1.1



<b>Кількість студентів - усього, осіб</b>	<b>2 418 111</b>	<b>2 246 363</b>	<b>2 106 174</b>	<b>1 992 882</b>	<b>1 689 226</b>	<b>1 605 270</b>	<b>1 586 754</b>	<b>1 538 565</b>	<b>1 522 250</b>
у т.ч. за формами навчання									
денною	1 509 049	1 403 249	1 352 150	1 309 592	1 153 293	1 141 291	1 140 100	1 119 061	1 098 749
вечірньою	8 887	7 665	6 586	5 555	4 797	3 822	3 312	3 225	3 089
заочною	900 175	835 449	747 438	677 735	531 136	460 157	443 342	416 279	420 412
<b>Прийнято - усього, осіб<sup>1</sup></b>	<b>506 486</b>	<b>409 541</b>	<b>427 874</b>	<b>428 356</b>	<b>361 110</b>	<b>323 064</b>	<b>313 856</b>	<b>323 577</b>	<b>310 326</b>
у т.ч. за формами навчання									
денною	371 584	282 293	317 294	315 569	279 632	263 713	255 095	260 188	248 813
вечірньою	1 602	1 274	1 091	876	804	500	423	472	488
заочною	133 300	125 974	109 489	111 911	80 674	58 851	58 338	62 917	61 025
<b>Випущено - усього, осіб<sup>2</sup></b>	<b>636 291</b>	<b>609 033</b>	<b>595 251</b>	<b>560 381</b>	<b>484 482</b>	<b>447 418</b>	<b>386 668</b>	<b>421 131</b>	<b>412 914</b>
у т.ч. за формами навчання									
денною	346 345	336 900	330 716	321 807	293 553	272 977	239 268	262 769	271 086
вечірньою	2 906	2 912	2 675	2 324	1 695	1 619	1 438	1 301	1 320
заочною	287 040	269 221	261 860	236 250	189 234	172 822	145 962	157 061	140 508
<sup>1</sup> Особи, уперше прийняті до ЗВО (без тих, що продовжують навчання з метою здобуття більш високого освітнього ступеня (освітньо-кваліфікаційного рівня)).									
<sup>2</sup> Випущено фахівців (без урахування осіб, що продовжують навчання з метою здобуття більш високого освітнього ступеня (освітньо-кваліфікаційного рівня)).									

### Показники діяльності закладів вищої освіти України

Примітка. Джерело [8]

В розрізі регіонів ці показники свідчать про велику концентрацію студентів і вищих закладів освіти в м. Київ, а такою у Харківській та Львівській областях. Тернопільська область згідно офіційних даних нараховує 34058 осіб, що навчаються за різними напрямками та спеціальностями (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Кількість студентів у ЗВО на початок 2018/19 навчального року за формами навчання та регіонами, осіб

	Коледжі, технікуми, училища				Університети, академії, інститути			
	Усього	у т.ч. за формами навчання			Усього	у т.ч. за формами навчання		
		денною	вечірньою	заочною		денною	вечірньою	заочною
<b>Україна</b>	<b>199926</b>	<b>178064</b>	<b>821</b>	<b>21041</b>	<b>1322324</b>	<b>920685</b>	<b>2268</b>	<b>399371</b>
Вінницька	9150	8336	-	814	35401	24737	-	10664
Волинська	6792	6161	31	600	18134	13753	-	4381
Дніпропетровська	18963	17046	118	1799	92588	64922	915	26751
Донецька	7730	6707	-	1023	24901	16276	-	8625
Житомирська	9340	8171	-	1169	20210	13706	-	6504
Закарпатська	2764	2579	-	185	20990	14987	-	6003
Запорізька	6960	5737	52	1171	62381	40193	-	22188

Івано-Франківська	6311	6208	-	103	30908	21851	-	9057
Київська	5410	5180	-	230	21473	13995	-	7478
Кіровоградська	5490	5075	-	415	8530	6664	-	1866
Луганська	2465	2097	-	368	18372	10035	-	8337
Львівська	11636	10284	306	1046	108953	83454	301	25198
Миколаївська	6922	5120	57	1745	24081	16972	-	7109
Одеська	13581	11671	117	1793	91648	66265	101	25282
Полтавська	5891	5081	-	810	39325	26917	-	12408
Рівненська	5948	5472	118	358	26190	17001	-	9189
Сумська	3957	3781	22	154	29869	20773	-	9096
Тернопільська	7160	6577	-	583	34058	23385	-	10673
Харківська	16287	14708	-	1579	154811	104668	269	49874
Херсонська	5999	5101	-	898	20062	13085	-	6977
Хмельницька	4438	4311	-	127	26995	18811	-	8184
Черкаська	5511	5023	-	488	32169	21806	187	10176
Чернівецька	7416	6955	-	461	21177	16130	-	5047
Чернігівська	4295	4102	-	193	15482	10997	-	4485
м. Київ	19510	16581	-	2929	343616	239302	495	103819

Примітка. Джерело [8]

Зауважимо, що є деякі розбіжності між статистичними показниками незважаючи на єдине їх джерело. Так, в табл. 1.1 зазначено, що загальна кількість студентів, котрі здобувають вищу освіту у 2018/2019 навчальному році складає 1522250, а в табл. 1.2 ця кількість вже представлена в обсязі 1322324 особи. Вважаємо, що причиною цього є різниця в датах отримання інформації, яка зафіксована в єдиній державній електронній базі освіти (ЄДЕБО).

Значні обсяги діяльності, а саме кількість осіб, що здобувають вищу освіту накладають свій відбиток на матеріально-технічну базу вищих навчальних закладів, зокрема на забезпеченість запасами, які необхідні для навчальних і інших цілей.

В цьому контексті слід зауважити, що в Україні вищі заклади освіти, які і всі інші бюджетні установи отримують бюджетні асигнування за кошторисним принципом. При цьому останній формується виходячи з кількості студентів. Причому, якщо з табл. 1.1 бачимо щорічне зменшення кількості студентів, то натомість зведені видатки на освіту в бюджеті щороку зростають (рис.1.1).

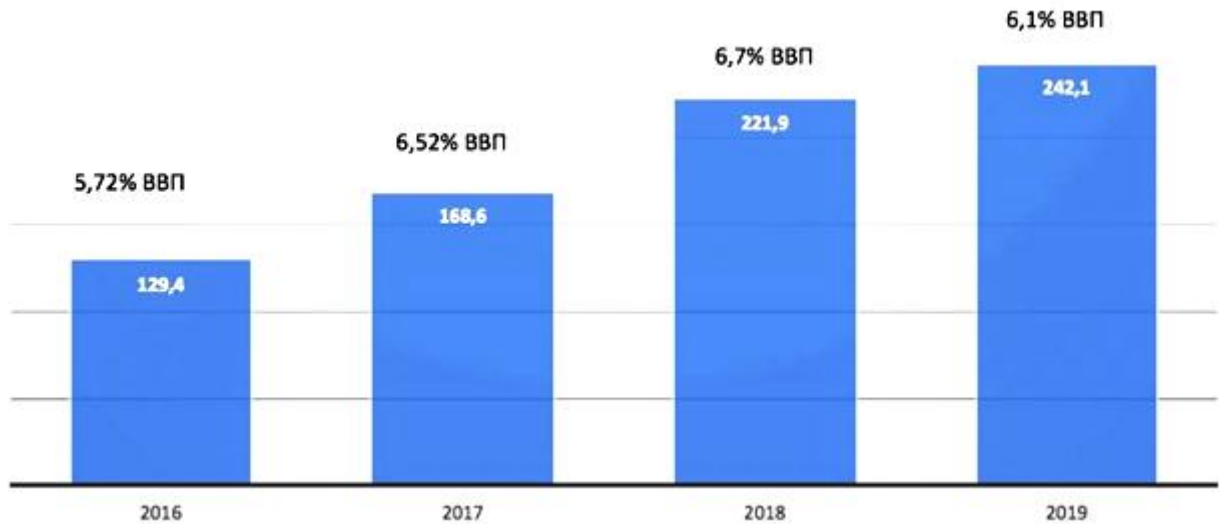
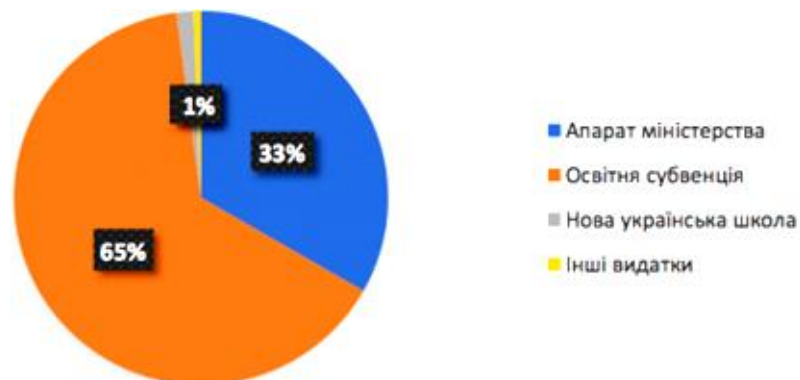


Рис. 1.1. Динаміка видатків зведеного бюджету на освіту, млрд. грн.

Примітка. Джерело: Міністерство освіти та науки, сайт [kmi.gov.ua](http://kmi.gov.ua)

При чинній системі фінансування дещо нівелюються стимули для пошуку оптимальних управлінських моделей та раціонального використання ресурсів. Існуюча модель фінансування, при якій обсяг фінансування залежить від потужності закладів, а не від обсягу, виду та якості освітньої послуги призводить до неефективного використання бюджетних коштів галузі, більше 30% (а саме 33 та 34% у 2018 та 2019 р.) з яких йде на утримання апарату Міністерства освіти України, і щороку цей відсоток зростає (рис. 1.2).

2018 рік



2019 рік

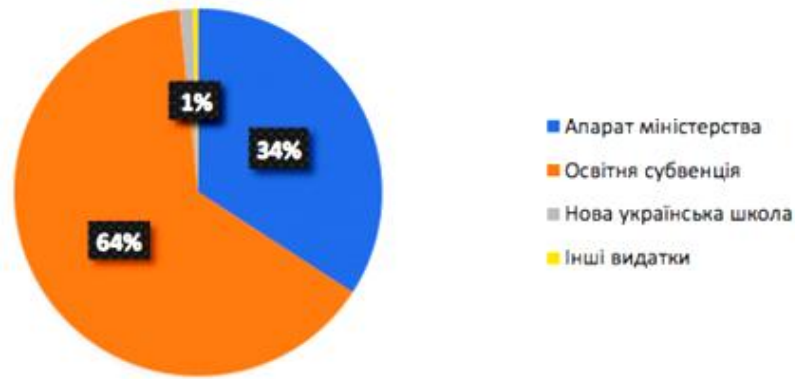


Рис.1.2. Видатки державного бюджету на освіту

Примітка. Джерело: Закони про державний бюджет України на 2018 та 2019 рр.

Офіційно, як свідчить дослідження показників бюджетів відповідних років, у 2018 р. видатки на МОНУ 95,5 млрд. грн., а у 2019 р. – 110,6 млрд. грн.

Розгалужена мережа освітніх закладів при динамічному скороченні кількості студентів, які у них навчаються вказує на певні дисбаланси і зважаючи на статистику зростання молодих людей, які їдуть навчатися в ближнє зарубіжжя (близько 49% випускників Тернопільщини у 2018 р.), є потреба в перегляді принципів і підходів до фінансування освіти. В цьому контексті важливо звернути увагу саме на матеріальну базу, адже фаховий склад професорсько-викладацького персоналу в Україні є досить високим.

Не заперечуючи диспропорцій у структурі витрат вищих закладів освіти, адже за неофіційними даними ряду вузів витрати на утримання адміністративного персоналу складають понад 60 відсотків у структурі вартості освітньої послуги (що також вимагає коригування), можемо стверджувати, що необхідний системний перегляд напрямів витрачання бюджетних коштів. Отже, перерозподіл фінансових ресурсів і впровадження цільової освітньої субвенції суттєво не вплинули на збільшення ресурсів для надання освітніх послуг, натомість ці фінансові ресурси, як і у попередні роки, пішли на виплату заробітної плати та оплату комунальних платежів. Таким чином, для закладів вищої освіти (державних) на сьогодні основним фінансовим документом є кошторис, який підтверджує повноваження на отримання доходів та здійснення

видатків та який визначає обсяг та напрями коштів для виконання відповідних функцій.

Основним документом, який визначає правові аспекти регулювання, бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні для всіх підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV. Діяльність вищого закладу освіти визначається й регламентується Законом України «Про вищу освіту».

Бюджетні установи, зокрема досліджуваний вищий навчальний заклад, належать до одного з різновидів організацій некомерційного характеру, для яких одержання прибутку не є метою здійснення діяльності. Ці заклади здійснюють свою діяльність на підставі положення (статуту), що затверджується уповноваженим органом (як правило, органом, який прийняв рішення про їх створення, зокрема МОНУ). Вони визнаються юридичною особою з дня реєстрації положення (статуту) і з цього моменту можуть від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав та нести зобов'язання, бути позивачами в суді. Незважаючи на те, що основна діяльність цих закладів не пов'язана з веденням підприємницької діяльності, а отже, і одержанням від неї доходів (хоча вони і можуть одержувати доходи від надання окремих послуг, виконання робіт у випадках, передбачених законодавством), таким закладам необхідно підтвердити свій статус неприбуткових, тобто бути включеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій, що створюється і ведеться Державною фіскальною службою України.

## **1.2. Особливості вищого закладу освіти як бюджетної установи та їх вплив на організацію обліку запасів**

Характеризуючи специфіку галузі вищої освіти та закладів і установ, які надають відповідні послуги, окрім ідентифікації особливостей останніх і врахування неприбутковості таких організацій, варто акцентувати увагу на низці інших важливих моментів. Значна частина цих моментів прописана в

основному документі, який визначає статус, особливості та основні характеристики засад діяльності. Ним є Статут вищого навчального закладу.

Зокрема, згідно зі Статутом, досліджуваний заклад вищої освіти є юридичною особою, користується правами і виконує обов'язки, пов'язані з її діяльністю. Він створений у формі державної установи, що знаходиться в управлінні МОЗ України та працює на засадах неприбутковості. В організаційному плані університет має низку повноважень і прав (рис. 1.3).

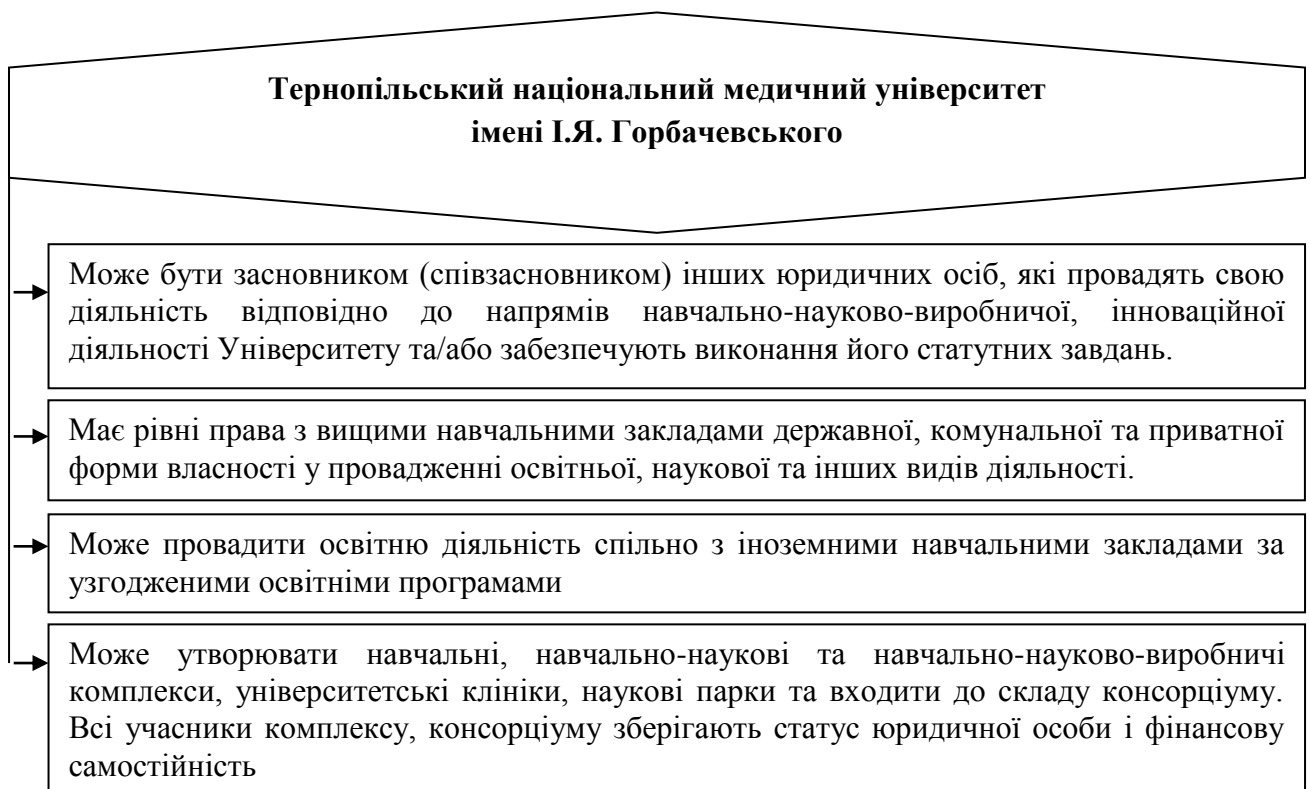


Рис. 1.3. Організаційні повноваження та права досліджуваного університету

Примітка. Джерело: додаток А

Діяльність закладу координує і контролює Міністерство охорони здоров'я України, власник вузу – держава, повна назва до 17.04.2019 р. Державний вищий навчальний заклад «Тернопільський державний медичний університет імені І.Я. Горбачевського Міністерства охорони здоров'я України», а зараз Тернопільський національний медичний університет імені І.Я. Горбачевського (скорочена назва ТНМУ). Заклад має печатку, штамп зі своєю назвою та зображенням державного Гербу України, рахунки.

Організаційна структура ТНМУ включає факультети, кафедри, бібліотеку (рис.1.4).

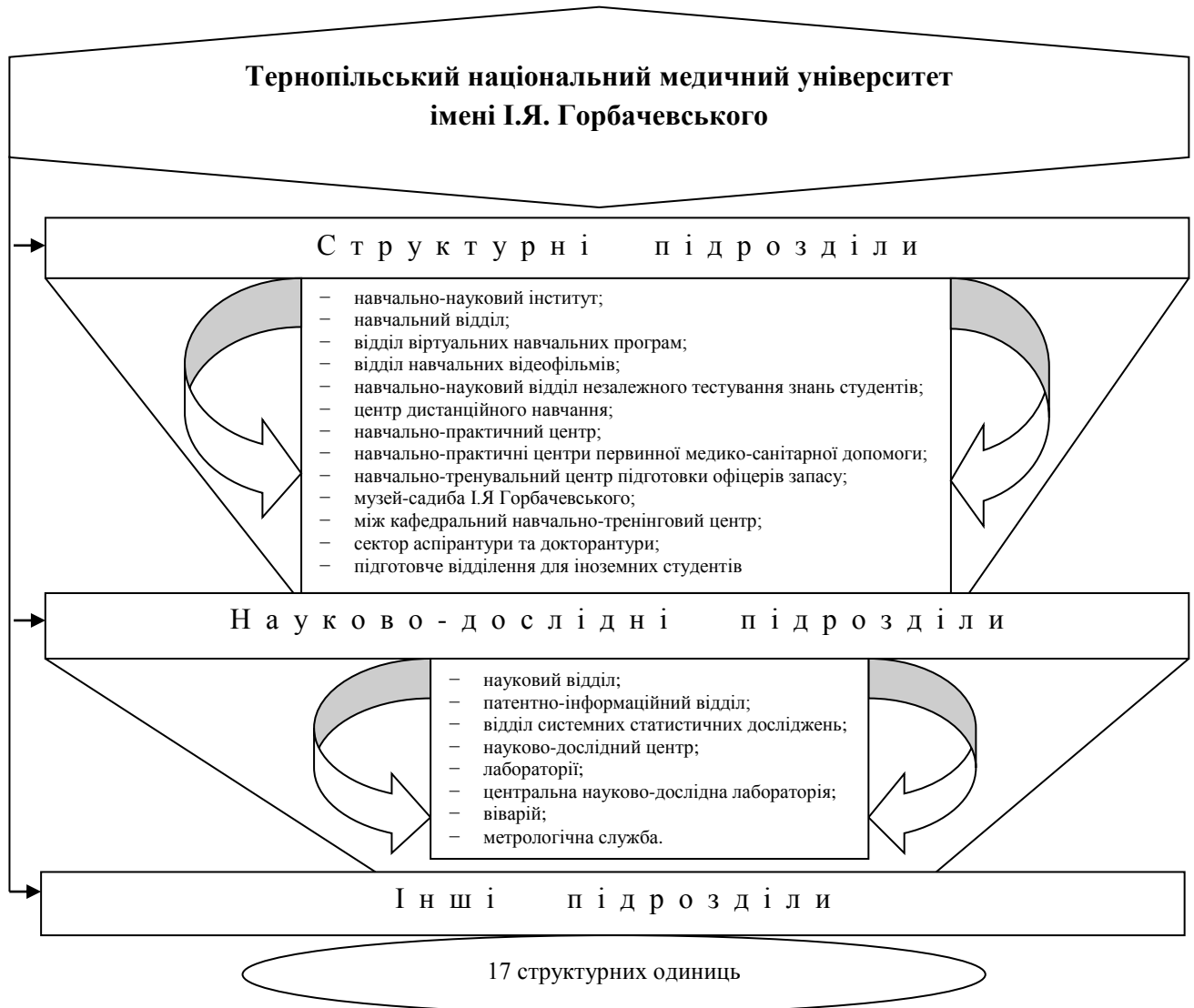


Рис. 1.4. Структура Тернопільського національного медичного університету імені І.Я. Горбачевського»

Примітка. Джерело: додаток А

Особливістю фінансово-господарської діяльності досліджуваного закладу вищої освіти є існування низки не навчальних і ненаукових структурних підрозділів. Їх є, як вказано на рис. 1.4 всього 17. Але окремі з них мають у своєму складі ще власні структурні складові. В Статуті, зокрема виокремлено такі інші структурні підрозділи: відділ кадрів; секретаріат ректора; адміністративно-господарська частина університету, в складі якої є відділ технічного забезпечення господарських комунікаційних систем; відділ з

організації лікувальної роботи; планово-фінансовий відділ; бухгалтерія; юридичний відділ; відділ моніторингу діяльності Університету; відділ контролю за якістю освіти; відділ програмного та апаратного забезпечення; інформаційно-аналітичний відділ; відділ відео конференцзв'язку; відділ міжнародних зв'язків; канцелярія; відділ сприяння працевлаштуванню випускників; видавництво «Укрмедкнига», котрий включає в себе відділ реклами і збуту друкованої продукції; студентські гуртожитки; навчально-оздоровчий комплекс «Червона калина». Останній виконує такі функції: навчальна база практики фармацевтичного факультету (ботанічний сад, навчальні кімнати); навчальна база для проведення практичних занять з військової підготовки за програмою офіцерів запасу; конгрес-центр; санаторій-профілакторій; база відпочинку для працівників та студентів Університету, а також санаторій-профілакторій, музей університету, студентське містечко, медичний пункт, господарські служби та групи, комплекс студентського харчування, ремонтно-будівельна діляниця.

Згідно з Статутом, вищий навчальний заклад самостійно визначає структуру управління й встановлює відповідні штати. Маючи відкриті рахунки в територіальному органі виконавчої влади у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, заклад вищої освіти здійснює використання виділених асигнувань відповідно до їх цільового призначення.

Згідно зі статутом головним джерелом фінансово-господарської діяльності університету та формування його власності є надходження, отримані з бюджету. Також Університет відповідно до статутної діяльності має право надавати платні послуги в сфері вищої освіти згідно з переліком, дозволеним чинним законодавством.

Основні вимоги щодо фінансування університету узагальнені на рис. 1.5.

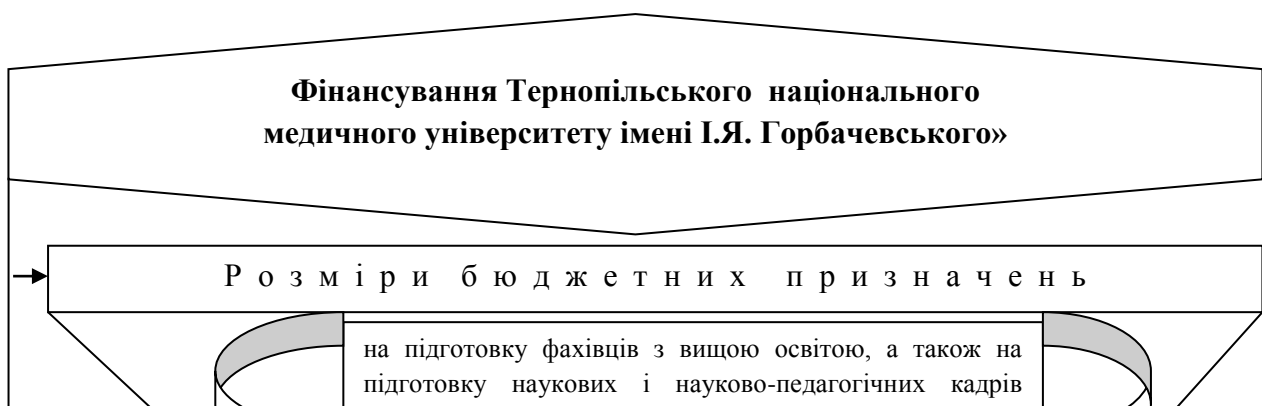




Рис. 1.5. Особливості фінансування Тернопільського національного медичного університету імені І.Я. Горбачевського

Примітка. Джерело: додаток А

У галузі вищої освіти використовується високо кваліфіковані спеціалісти з вищою освітою, кандидатськими і докторськими ступенями, які потребують відповідної оцінки і оплати. З огляду на це, оплата праці в таких установах займає значну питому вагу в видатках, однак при цьому і видатки на придбання запасів є доволі значними. Зокрема, до прикладу Наказом МОЗ України №1688 від 14.09.2018 р. «Про державне замовлення на підготовку та підвищення кваліфікації осіб з надання домедичної допомоги» затверджено обсяг прийому та випуску осіб з надання домедичної допомоги у 2018 році для 22 медичних установ та університетів у кількісному еквіваленті 7994 осіб, у тому числі і для Тернопільського медичного університету, – у кількості 400 осіб. На виконання цієї програми виділено та затверджено кошторисом від 31.10.2018 р. кошти в

сумі 1239085 грн. Ці кошти були розподілені таким чином: оплата праці викладачів – 365480 грн. (29,5%); нарахування на оплату праці – 80405 грн. (6,49%); розхідні матеріали для навчального процесу – 783900 грн. (63,26%); оплата комунальних послуг – 9300 грн. (0,75%) (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Структура видатків на підготовку та підвищення кваліфікації осіб з надання домедичної допомоги

Примітка. Джерело [54]

Слід зауважити, що високий відсоток видатків на розхідні матеріали, які можна ототожнити із запасами, – це специфіка медичних вищих закладів освіти. Для економічного профілю чи деяких інших вузів, наприклад, педагогічних, найвищу питому вагу мають видатки на оплату праці.

В балансі досліджуваного навчального закладу станом на 01.01.2019 р. обсяг запасів склав 8 296 757 грн., а станом на 01.01.2018 р. – 6 514 536 грн. (додаток Б). Зростання більш ніж в 1,27 раз вказує на приділення уваги питанню забезпечення начального закладу запасами.

Вищий навчальний заклад медичного профілю, які свідчать проведені дослідження, має значні обсяги запасів. А зважаючи на його структуру (наявність великого різноманіття структурних підрозділів, що мають широке коло повноважень і напрямів діяльності), він вимагає наявності різного роду

запасів. З точки зору обліку, такі особливості вимагають не лише затрат коштів на придбання такого роду цінностей, а й застосування специфічних облікових інструментів. Зокрема, для великої різноманітності запасів важливо застосовувати класифікацію, котра спрощує облік. Також в силу специфіки запасів у таких закладах, необхідне широке використання аналітики для позначення їхніх характеристик. Окрім цього ряд запасів вимагає специфічного збереження (дотримання температурного режиму, тримання в сейфах тощо).

Незважаючи на проблеми асигнування галузі, в Україні збережено позитивну динаміку фінансового забезпечення закладів вищої освіти медичного профілю на усіх рівнях, що підтверджено економічною структурою видатків. Зокрема, ставиться вимога першочергового забезпечення фінансовими ресурсами видатків на заробітну плату з нарахуваннями на соціальне страхування, а також на господарське утримання установи.

Пошук шляхів поліпшення стану фінансування вищих закладів освіти має здійснюватися разом із забезпеченням економічного й ощадливого витрачання наявних бюджетних ресурсів, в тому числі витрачених на придбання запасів. Для покращення економії в діяльності закладів вищої освіти медичного профілю, задоволення потреб суспільства в якісних медичних кадрах, необхідно удосконалювати діючу правову базу, розвивати різні напрями надання послуг, вишукувати нові джерела надходжень фінансових ресурсів.

Цьому сприяє наявність належним чином організованого обліку, контролю та аналізу.

### **1.3. Сутність запасів як об'єктів обліку, контролю і аналізу, їх класифікація та оцінка**

Економічні перетворення, що відбуваються в Україні, потребують перегляду основних, принципів положень побудови облікової системи. У зв'язку з цим корисним є вивчення досвіду економічно розвинених країн, де облік – є одним із головних важелів в управлінні господарським суб'єктом. Використовуючи інформацію бухгалтерського обліку керівники установи

можуть оперативно вживати заходів для ліквідації прорахунків що виникають у ході господарської і фінансової діяльності. З допомогою бухгалтерського обліку в кожній установі встановлюють систематичні спостереження за наявністю й збереженням матеріальних цінностей та грошових коштів, здійснюють контроль за їх раціональним використанням з урахуванням господарської доцільності. Найбільш важливою, трудомісткою та вагомою ділянкою обліку в даному випадку є облік запасів. Активізація євроінтеграційних процесів в країні, розвиток міжнародного співробітництва, залучення іноземних інвестицій в економіку країни призвели до необхідності отримання додаткової інформації щодо фінансового стану країни й, безумовно, визначили передумови реформування і трансформації системи бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі.

Протягом останніх років на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS) Міністерством фінансів країни розроблено та затверджено низку національних положень(стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), чільне місце серед яких займає НП(С)БОДС 123«Запаси».

Міністерством фінансів з 1 січня 2015 року введено в дію НП(С)БОДС 123 «Запаси» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 23 січня 2015 року №11.

У зв'язку із частою зміною законодавства з обліку суб'єктів державного сектору потребують дослідження методологічні й методичні аспекти обліку запасів, а також положення їх практичного застосування. Запаси є вагомою складовою оборотних активів, від методологічних та методичних аспектів їх обліку залежить порядок формування окремих витрат установи, а також порядок відображення даних у звітності. Введення в дію стандартів для державного сектора призвело до зміни суті терміну «запаси».

У Положенні 123 «Запаси» [37] введено ряд нових понять щодо зазначених активів. По-перше, щодо визначення запасів. Порівняно з

попереднім визначенням запасів (коли запасами вважалися оборотні активи у матеріальній формі, що належить установі та будуть використанні протягом одного календарного року [1], таке визначення є більш наближеним до міжнародної практики бухгалтерського обліку запасів у державному секторі, основним критерієм якого стає не зовнішній прояв об'єкту а його внутрішня сутність. Відповідно до п. 4, розділу 1 НП(С)БО ДС 123 «Запаси» до запасів відносять активи, що мають певні характерні ознаки (рис. 1.7).

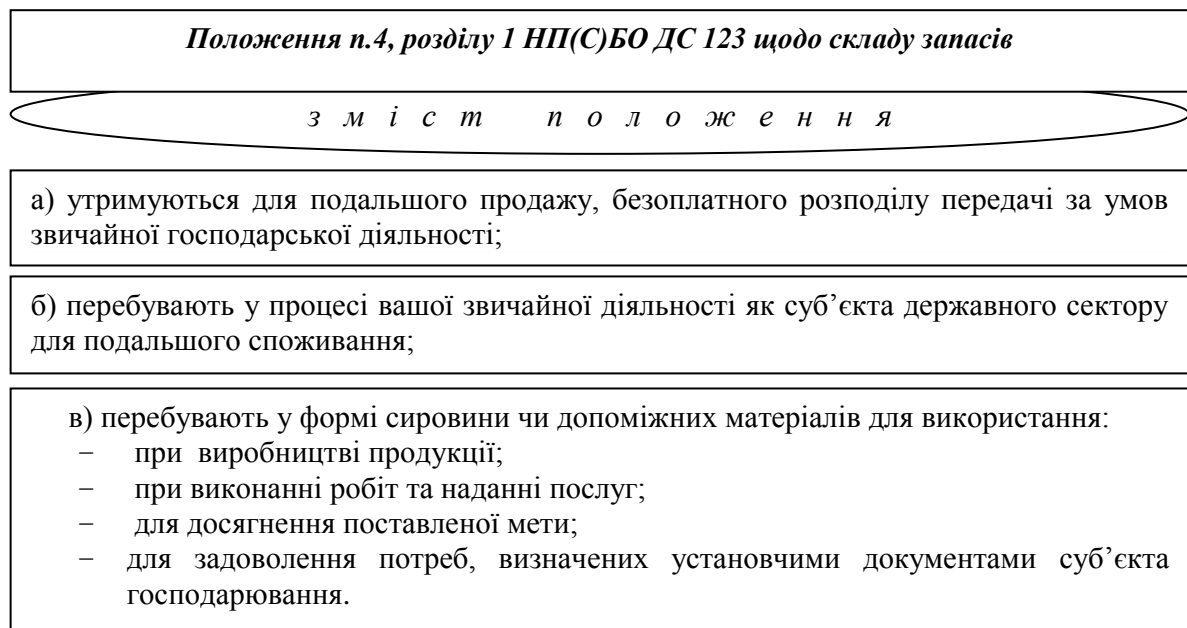


Рис. 1.7. Характеристики запасів, визначені НП(С)БО ДС 123 «Запаси»

Примітка. Джерело: НП(С)БО ДС 123 «Запаси» [37]

Як бачимо, визначення запасів не містить жодних застережень щодо того, протягом якого часу установа планує використати такі активи. Також відсутня норма про те, що строк очікуваної експлуатації запасів може бути встановлено вищою за рівнем організацією або установа може самостійно встановити такий період. Установа при придбанні запасів може самостійно визначати строки їх використання.

Як зазначено в стандарті, одиницею обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид), а саме запаси визнаються активом, якщо їх вартість можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх

використанням, або вони мають потенціал корисності, що контролюється суб'єктом державного сектору. За облікову одиницю запасів вищезазваним стандартом обліку, а також Методичними рекомендаціями з обліку запасів є їх однорідна група або найменування. Для визнання запасів активом мають бути виконані 2 умови: їхню вартість можна достовірно визначити; є ймовірність того, що їхнє використання призведе до отримання майбутніх економічних вигід, або (та) запаси мають потенціал корисності. Реформування бухгалтерського обліку в держсекторі призвели до певних змін в обліку запасів.

Варто також зазначити, що НП(С)БО ДС 123 містить детальний перелік витрат, які рекомендується включати до первісної вартості запасів.

Для вищих навчальних закладів медичного профілю такий перелік надзвичайно важливий, оскільки проблемним є врахування їхньої вартості в складі витрат на надання послуг. Також це важливо при калькулюванні платних послуг, які можуть надаватися цими закладами відповідно до чинного законодавства.

Загалом варто визнати, що склад і класифікація витрат, в тому числі тих, що включаються до первісної вартості запасів, має виняткове значення для забезпечення раціонального використання ресурсів. Також вони впливають на результати виконання кошторису, а тому при організації обліку, контролю та аналізу ці питання слід враховувати.

У НП(С) БОДС 123 значно розширено умови оцінки запасів, в тому числі за первісною вартістю. Оцінка запасів залежить від умов їх отримання відповідно до НП (С) БОДС 123. Крім того, чинним законодавством визначено, що існує різниця між тим, як оцінюються придбані запаси, а як оцінюються запаси, що отримані медичним закладом як благодійна чи спонсорська допомога. Цю специфіку узагальнено й наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

## Оцінка запасів відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси»\*

№ з/п	Умови отримання запасів	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
1	Придбання	Первісна вартість що включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші

		витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
2	Виготовлення	Первісною вартістю є виробнича собівартість
3	Отримання безоплатно: - від фізичних та юридичних осіб	Первісною справедливою вартістю на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БОДС 123
	- від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості запасів установи, що їх передала, з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БОДС 123
4	Зміна первісної вартості після переоцінки	-
5	Створення та випуск запасів, на які держава має виключне право, зокрема поштові марки, бланки цінних паперів тощо	Первісна вартість (вартість їх виготовлення, друкування, чекання тощо).
6	Запаси які утримуються з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті щодо яких не існує активного ринку	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або відновлення на вартість
7	Отримання результатів обміну	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості переданих запасів, якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість

Примітка. Узагальнено на основі вимог чинного НП(С)БО ДС

Різноманітність запасів зумовлює потребу в класифікації, головною ознакою якої вважають функціональну належність. Так, запаси бюджетних установ поділяються на такі основні сім груп (рис.1.8).

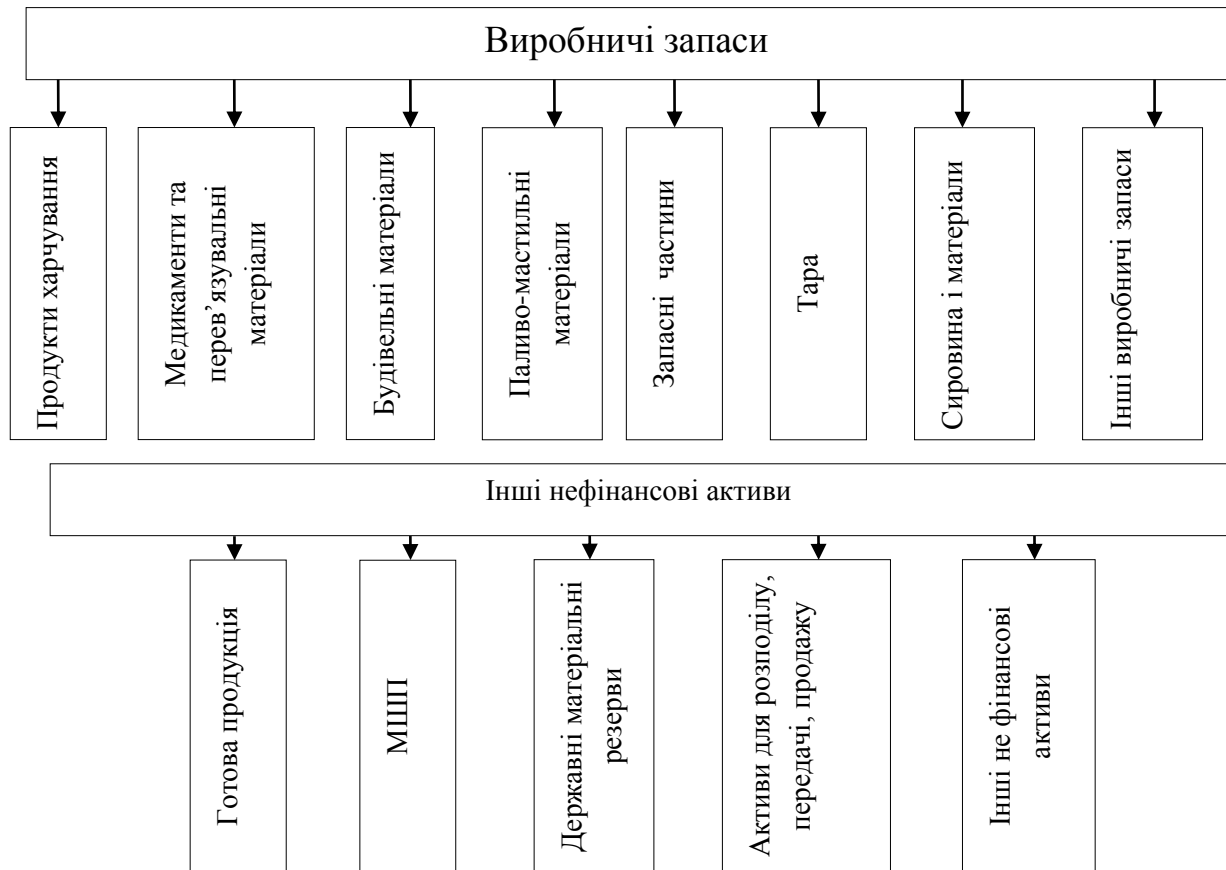


Рис. 1.8. Класифікація запасів, яка використовується в обліку

Примітка. Узагальнено на основі діючої практики

Наведена функціональна класифікація є основою побудови обліку. Проте для здійснення контролю за кожним із предметів, що в сукупності становлять такий об'єкт обліку, як запаси, зазначеного класифікаційного поділу недостатньо. Дослідивши питання класифікації запасів бюджетних установ та відображення їх як окремих об'єктів в системі рахунків бухгалтерського обліку, виділено таке проблемне питання: широке узагальнення найбільш використовуваних запасів в одній класифікаційній групі.

Для відображення усього розмаїття запасів кожна з підгруп деталізується за функціональними характеристиками якостей, з подальшою деталізацією кожної з уже отриманих груп за видом, маркою, сортом. Отже, простою неподільною одиницею такого поділу є певне найменування запасів відповідного сорту та розміру. Відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси» запаси класифікуються наступним чином (рис. 1.9).



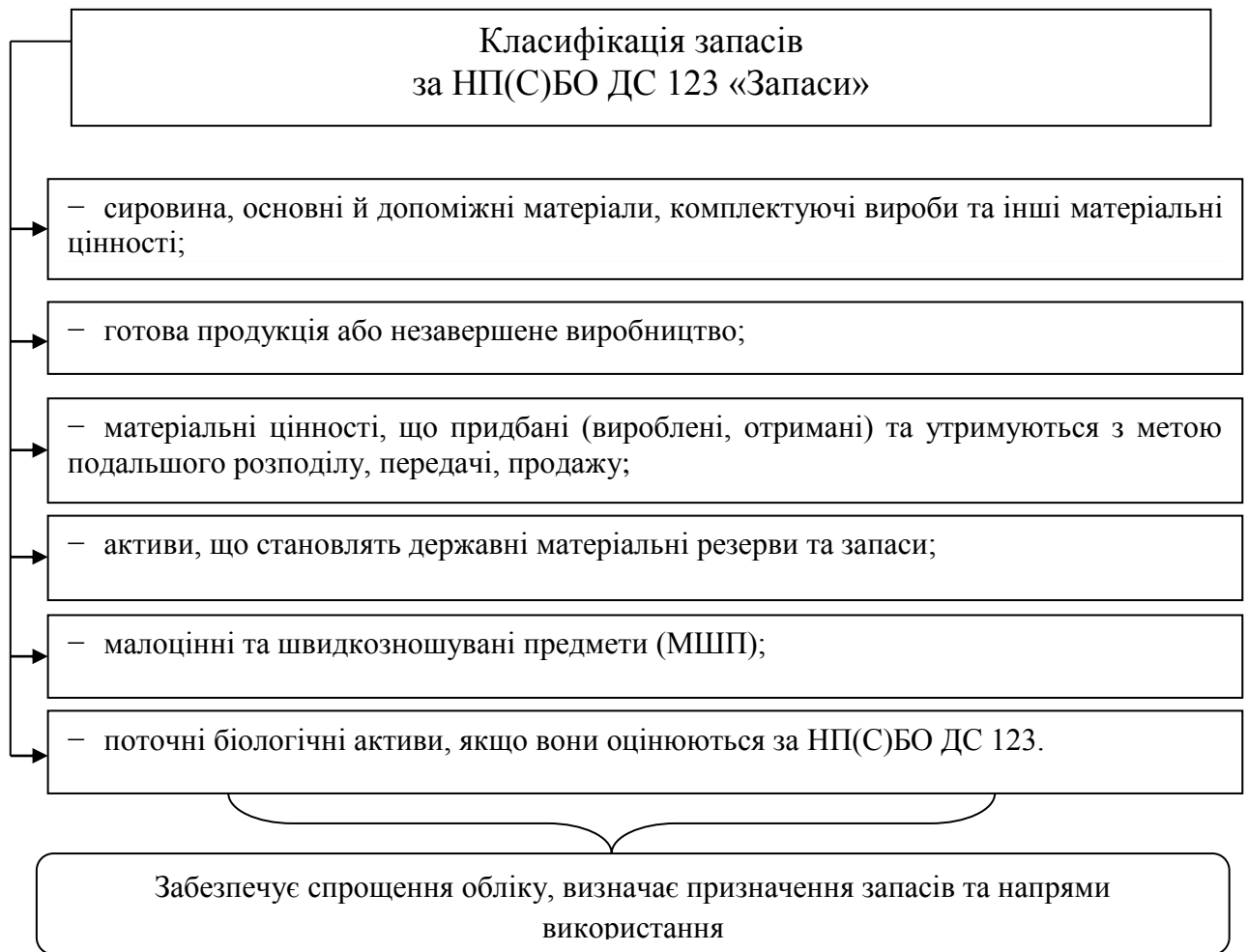


Рис. 1.9. Класифікація запасів відповідно до НП(С)БО ДС 123 «Запаси»

Примітка. Джерело: НП(С)БО ДС 123 «Запаси» [37]

Згідно Плану рахунків запаси розмежовані з урахуванням того, групування, яке передбачене НП(С)БО ДС 123. Так, зокрема запаси, що позиціонуються як група «сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності» за Планом рахунків вважаються «виробничими запасами».

Підставою такого підходу є те, що ці запаси призначені для забезпечення діяльності з надання послуг і досягнення поставленої мети щодо задоволення потреб установи (п. 2 розд. II НП(С)БОДС 123). Також ці запаси відповідно до Плану рахунків можна ідентифікувати як інші нефінансові активи, в складі яких є відповідні підгрупні елементи (рис. 1.10).

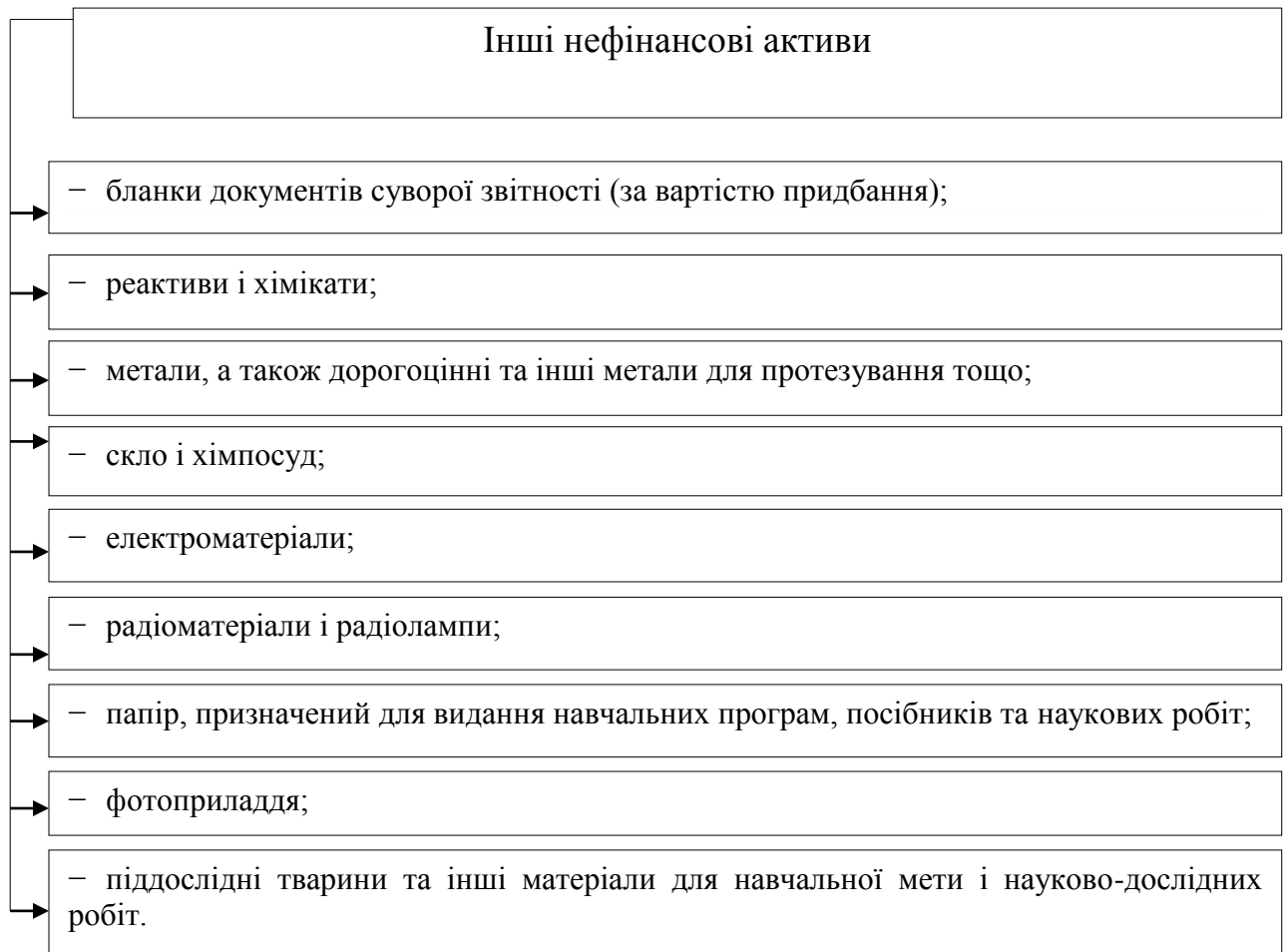


Рис. 1.10. Класифікація запасів як нефінансових активів

Примітка. Джерело: [43; 48]

До складу запасів згідно НП(С)БОДС 123 «Запаси» [37], віднесено поточні біологічні активи, активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна).

У Балансі запаси відображають за такими групами: матеріали та продукти харчування; малоцінні та швидкозношувані предмети; інші запаси.

Таким чином, облік запасів займає чільне місце у формуванні витрат бюджетних установ, оскільки достовірне відображення інформації про запаси, їх визнання, строк очікуваної експлуатації, класифікацію та оцінку, методи їх вибуття дозволяє створити адекватне обліково-аналітичне забезпечення управління державними фінансами. Запровадження НП(С)БОДС 123 «Запаси», є важливим кроком на шляху до трансформації

бухгалтерського обліку в державному секторі, який сприятиме гармонізації вітчизняної облікової практики до міжнародних стандартів. В цьому плані слід зауважити, що такі інноваційні трансформації безумовно позначаються і на методиці й організації аналізу і контролю за запасами, які є їх важливим об'єктом.

Відповідно до цього, облік, аналіз і контроль, як системи, що покликані забезпечити збереження, раціональне й ефективне витрачання запасів повинні враховувати:

- сучасну сутність цього об'єкта, яка ідентифікується в НП(С)БО ДС;
- особливості класифікації;
- особливості складу, що пов'язані з галузевою специфікою загалом і специфікою діяльності вищого закладу освіти медичного профілю;
- потребу в оптимізації запасів у зв'язку з дефіцитом бюджетних асигнувань на їх придбання;
- необхідність врахування допорогових і надпорогових обсягів закупівель і використання процедур тендерних закупівель;
- специфіку строкових характеристик запасів у сфері медицини (строки придатності) (особливо важливо для контролю та аналізу) тощо.

Таким чином, особливості діяльності закладу вищої освіти медичного профілю накладають досить специфічні вимоги до обліку, контролю та аналізу запасів. Вони позначаються на методиці й організації облікового, контрольного й аналітичного процесів.

## **Висновки до розділу 1**

На сучасному етапі розвитку вищої освіти в Україні загалом і медичної зокрема, фінансове забезпечення, передбачене у бюджетах, не відображає потреби, а лише визначається економічними можливостями держави. Бюджетне фінансування, практично, залишається єдиним реальним і

стабільним джерелом доходу. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми є раціональне витрачання коштів на різні цілі.

Запаси в діяльності закладів вищої освіти медичного профілю відіграють важливу роль оскільки є цінностями, котрі використовуються для специфічних навчальних цілей – лікувальних. Тому в складі витрат вони займають значну питому вагу (понад 60%).

Впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора в практику, зокрема НП(С)БОДС 123 «Запаси», дозволить максимально адаптувати порядок обліку запасів відповідно до міжнародних стандартів.

Одночасно, введення в дію вищеназваного стандарту позначилося на оцінці, класифікації та вимогах до складу витрат, котрі включаються до собівартості запасів. Запаси в освіті, особливо медичного спрямування, мають специфічні характеристики, які не прописані в стандарті, тому на нашу думку, необхідно розробити конкретні рекомендації щодо порядку обліку запасів у таких бюджетних установах з урахуванням специфіки їх діяльності шляхом систематизації вже існуючих нормативно-правових документів та ґрунтуючись на рекомендаціях НП(С)БОДС123 «Запаси».

Дослідження галузевої специфіки, а також особливостей діяльності досліджуваного вищого навчального закладу, законодавчої та нормативної бази уможливили встановлення зв'язку і визначення їх впливу на механізм управління запасами в сучасних умовах господарювання та організаційні й методичні засади їх обліку, контролю та аналізу.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ЗАПАСІВ ВИЩИХ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ МЕДИЧНОГО ПРОФІЛЮ

#### 2.1. Загальний підхід до обліку запасів в державному секторі

Вищі заклади освіти як суб'єкти державного сектору, котрі фінансуються за рахунок бюджетних коштів, здійснюють облік запасів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (зокрема №123 «Запаси»), Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11 та інших нормативно-правових й інструктивних документів. Як свідчить практика, досліджуваний заклад у робочому Плані рахунків має відкриті рахунки 15 та 18 (за субрахунками), щодо яких є передбачено можливість внесення змін. Тож згідно цього робочого Плану рахунків запаси обліковуються на рахунках 15 «Виробничі запаси» (табл. 2.1) і 18 «Інші нефінансові активи» (табл. 2.2).

Таблиця 2.1

#### 15 «Виробничі запаси»

15 «Виробничі запаси»
151 Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів
1511 – Продукти харчування
1512 – Медикаменти та перев'язувальні матеріали
1513 – Будівельні матеріали
1514 – Пально-мастильні матеріали
1515 – Запасні частини
1516 – Тара
1517 – Сировина і матеріали
1518 – Інші виробничі запаси

Примітка. Джерело [48; 51], досліджуваний вищий навчальний заклад використовує для обліку запасів субрахунків 151 та ті з аналітичних рахунків, запаси по яких є в наявності та використовуються в діяльності

Таблиця 2.2

## 18 «Інші нефінансові активи»\*

№ субрахунка	Найменування субрахунка
1811	Готова продукція
1812	Малоцінні та швидкозношувані предмети
1814	Господарські матеріали і канцелярське приладдя
1814	Державні матеріальні резерви та запаси
1815	Активи для розподілу, передачі продажу
1816	Інші нефінансові активи

Джерело: \* - [48; 51]

Вищевказані рахунки передбачено для обліку й обробки даних про рух запасів, що призначені для функціонування та звичайної роботи і досягнення бажаної мети чи задоволення вимог освітнього закладу.

За дебетом цих рахунків висвітлюють поступлення матеріалів із врахуванням витрачених коштів на їх купівлю, зокрема суми мита, витрати транспорту з доведення придбаних та безоплатно одержаних матеріалів, непрямі податки, що не відшкодовуються, передбачені НП(С)БОДС 123 «Запаси». За кредитом висвітлюють зменшення матеріалів внаслідок вживання для потреб діяльності, виготовлення інших активів тощо.

Надходження запасів в навчальний заклад, незалежно від джерел і способів (придбання, отримання, виготовлення) передбачає обов'язкове їх зарахування на баланс. Згідно рекомендацій Нацстандарту №123 «Запаси» і Методичних рекомендацій №11 таке зарахування (оприбуткування) відбувається за первісною вартістю. Остання включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання) і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [37; 51].

Не вдаючись у деталізований перелік можливих бухгалтерських проведення, які формуються при здійсненні господарських операцій з запасами, наведемо декілька прикладів нових проводок (рис.2.1).



Рис. 2.1. Кореспонденція рахунків з обліку запасів (основні проводки) ТНМУ

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

Оскільки використовується комп'ютеризована форма ведення обліку, то в ній передбачені функції, що дозволяють виконати налаштування багатьох словників. Зокрема, важливо в підменю «Запаси», налаштувати словники, які стосуються одиниць виміру, яких у навчального закладу, в силу його специфічності через медичний профіль, є кілька: штуки, мілілітри, міліграми (для медикаментів), кілограми, літри, грами (для інших запасів). Також є опція з налаштування Робочого плану рахунків, а також переліку постачальників і матеріально відповідальних осіб.

Застосування комп'ютерної форми обліку суттєво спрощує облік великого різноманіття запасів, які є в розпорядженні вищого навчального закладу.

Облікова інформація зберігається на відповідних носіях, які здійснюють чіткий та нормований облік у ТНМУ (рис.2.2).

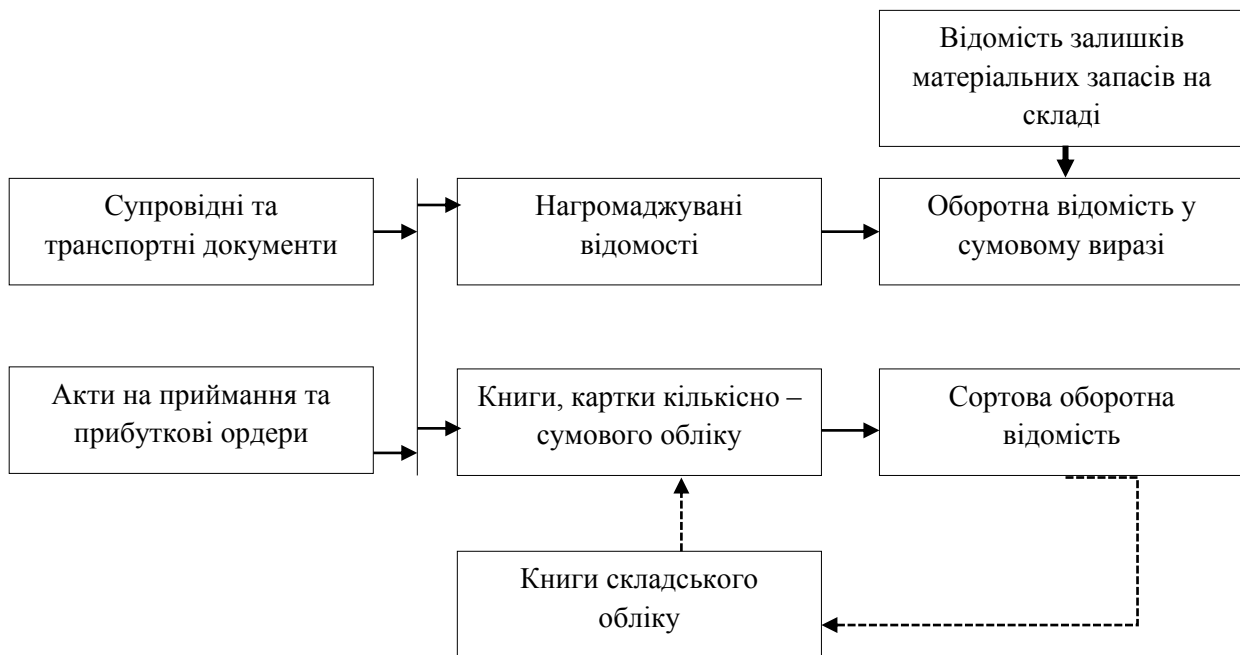


Рис.2.2. Схематичне зображення руху носіїв інформації яка стосується обліку запасів

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

В процесі проведення дослідження, зокрема структури суб'єкта державного сектору – ТНМУ, а також системи обліку запасів, яка використовується, було виявлено, що запаси в цій бюджетній установі характеризуються специфічною особливістю. Вона полягає в тому, що окрім звичних запасів (пальне, мастильні матеріали тощо), заклад має у користуванні запаси для лікувальних цілей, тобто необхідно враховувати специфічні характеристики медикаментів і перев'язувальних засобів.

Маючи університетську лікарню та інші структурні підрозділи, а також навчальні лабораторії з відповідним обладнанням і матеріалами (в т.ч. живими організмами) вищий навчальний заклад керується при обліку також



положеннями, визначеними іншими чинними нормативно-правовими документами та ті вимоги, які ставляться до зберігання та відпуску медикаментів і перев'язувальних засобів, а також продуктів харчування. Слід наголосити на наявності специфічних вимог, адже медикаменти – це цінності суворого обліку, особливо в частині наркотичних і психотропних речовин. І до них ставляться особливі умови зберігання, обліку та відпуску.

При здійсненні їх обліку в ТНМУ керуються також прийнятною для такого роду цінностей класифікацією (рис. 2.3).

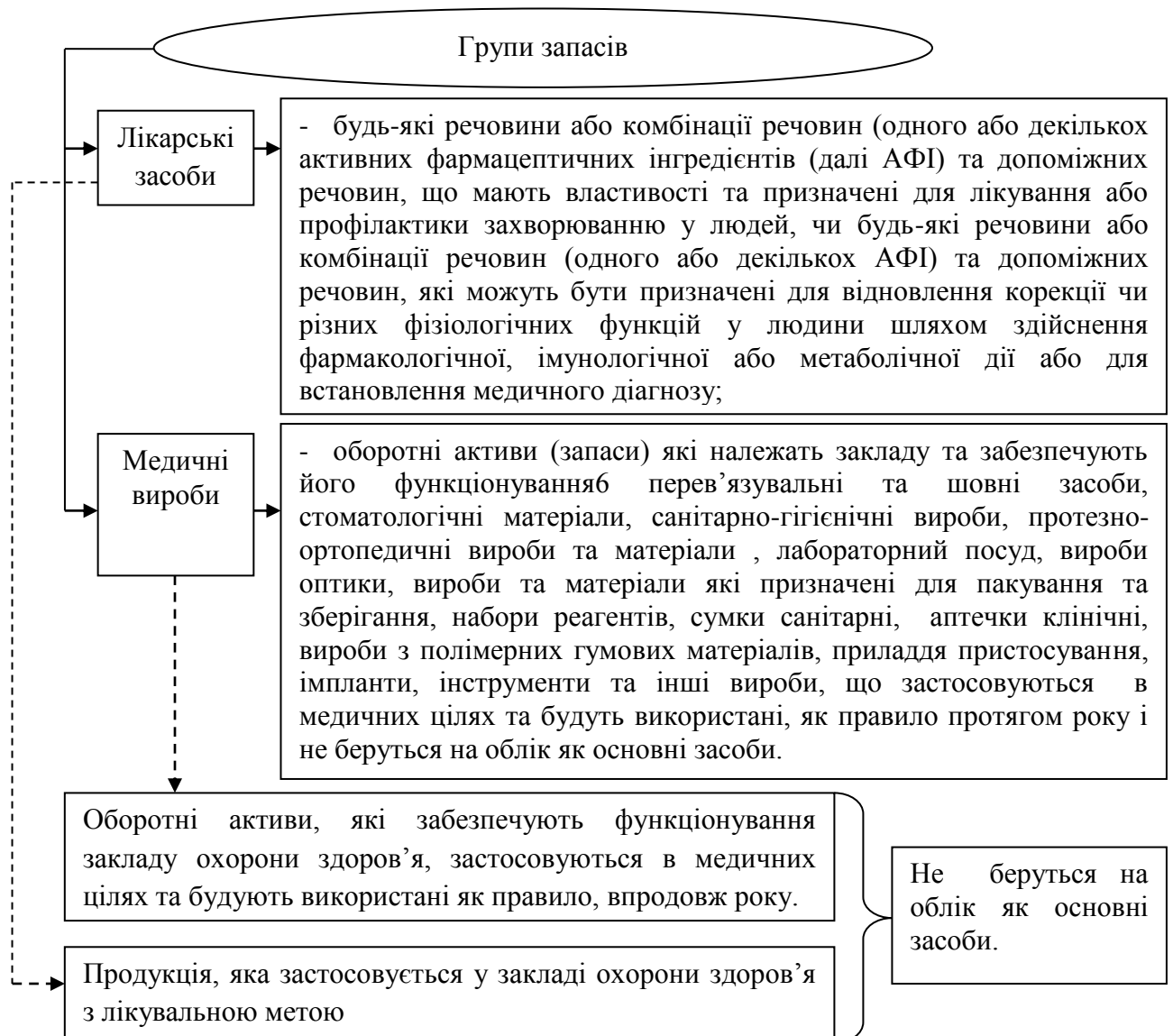


Рис. 2.3. Групи запасів ТНМУ та їх характеристики

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

З огляду на наявну специфіку запасів досліджуваної бюджетної установи, існують і певні специфічні характеристики, що притаманні операціям з відпуску запасів. В табл. 2.3. подано детальний документообіг у вигляді графіку-схеми щодо обліку запасів в ТНМУ.

Таблиця 2.3

Графік-схема документообігу обліку запасів

Найменування носія облікової інформації	Виконавці								
	Комісія по прийманню запасів	Керівник установи	Інтервально – відповідальна особа на складі	Матеріально – відповідальна особа на складі	Бухгалтерія	Архів	Постачальники	Дітсестра	Комісія є переоцінки
Акт про приймання матеріалів (ф. №3-1)	●		●	●	●	●	●		
Акт про списання (ф. №3-2)	●	●	●		●	●			
Накладна – вимога (ф. №3-3)	●		●	●	●	●			
Меню –вимога на видачу продуктів харчування (ф. № 3-4)			●	●	●	●		●	
Забірна картка (ф. №3-5)			●	●	●	●			
Акт про зміну вартості запасів		●			●	●			●

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

Щодо запасів, зокрема з групи медикаменти ведеться предметно-кількісний облік (зокрема, щодо отруйних, сильнодіючих і подібних їм комбінованих лікарських засобів (містять суворо контрольовані речовини).

Схематично облік лікарських засобів, групи предметно-кількісного обліку зображають наступним чином (рис. 2.4).

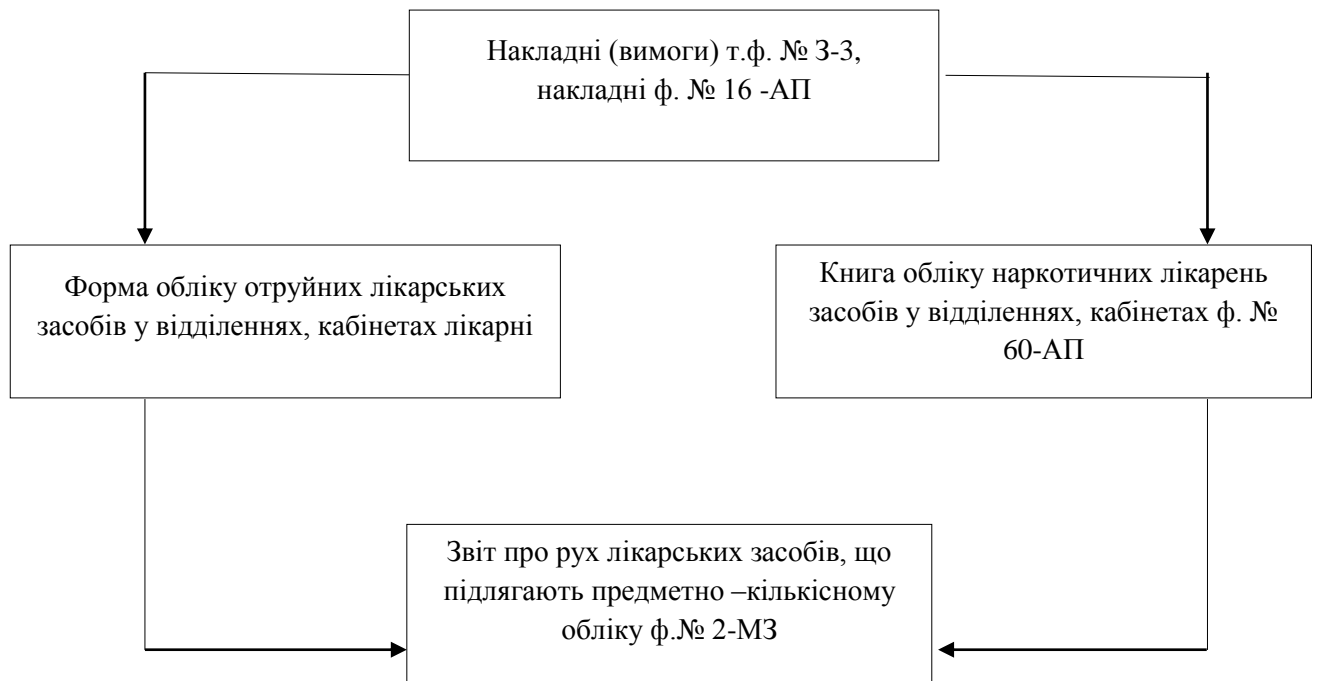


Рис. 2.4. Схема обліку лікарських засобів групи предметно-кількісного обліку.

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

Складський облік має забезпечувати своєчасне та достовірне відображення операцій щодо надходження, переміщення та вибуття запасів, зокрема й медикаментів і перев'язувальних засобів, а тому здійснюється за їх назвами окремо, із зазначенням дозування, форми випуску (таблетки, ампули), інформації про упаковку (коробки, флакони, туби, тощо), назви виробника лікарського засобу, за кількістю, ціною та сумою.

Аналітичний облік таких запасів представлений тим, що матеріально відповідальні особи (зав. складом) ведуть Книгу складського обліку лікарських

засобів та медичних виробів. Первинним документом з обліку такого роду запасів є прибуткова накладна. Видача лікарських засобів та медичних виробів зі складу у відділення провадиться за допомогою такого первинного документа як накладна (вимога). Більш детально питання обліку медикаментів буде представлено в наступних параграфах дослідження.

## **2.2. Документування та складський облік медикаментів**

Специфічними об'єктами в складі запасів вищих закладів освіти медичного профілю є продукти харчування, медикаменти, перев'язувальні засоби та вироби медичного призначення. При дослідженні питання документального оформлення руху (надходження, відпуску, переміщення) запасів доцільно ознайомитися з наказом ДКУ від 18.12.2000 р. № 130 «Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання». Відповідно до нього основними первинними документами з обліку запасів у медичних закладах є: акт приймання матеріалів ф.3-1; акт списання ф. № 3-2; накладна (вимога) ф. № 3.3; меню-вимога на видачу продуктів харчування ф. №№ 3.4 і 3.4а; забірна картка. Специфічними первинними документами при цьому є меню-вимога на відпуск продуктів харчування, рецепти тощо. Документальне оформлення руху запасів систематизуємо на рис. 2.5.

Якщо для оформлення окремих господарських операцій із запасами типові форми первинних документів не затверджено, то медичний заклад може розробляти та затверджувати власні форми. Однак вони повинні містити обов'язкові реквізити, відповідно до нормативно-правових актів для первинних документів і обов'язково затверджуються наказом медичного закладу.

Також, з метою впорядкування руху та своєчасного одержання для відображення в обліку первинних документів наказом керівника встановлюється графік документообігу, в якому зазначається дата створення або одержання документів від інших підприємств, установ та організацій дата прийняття їх до обліку та дата передачі в обробку та до архіву.

Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним відділом медичного закладу, а також усіма виконавцями із зазначенням послідовності, взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

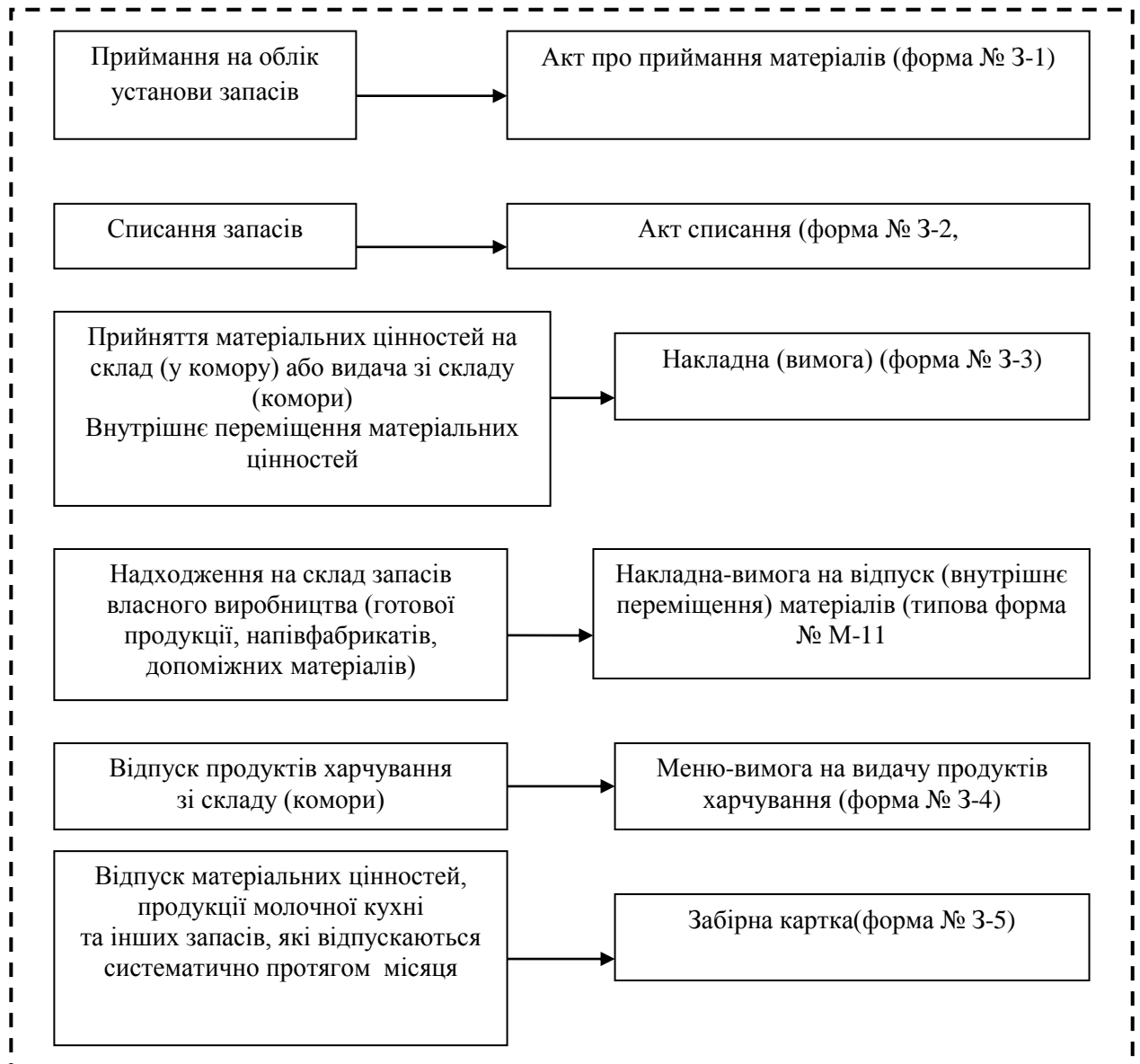


Рис. 2.5. Документальне оформлення руху запасів у бюджетних установах

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

Облікові працівники формують первинні документи згідно графіку документообігу. Щоб все було злагоджено, для кожного фахівця формується витяг з розбивкою за датами і первинними документами.

Облік запасів ведуть за місцем зберігання (знаходження) в розрізі відповідальних осіб та у бухгалтерії. На складі запаси обліковуються в зведених регістрах в книгах чи картках (ф. № 3-9; 3-9а, або ф. № 3-6; 3-6а, 3-7). При цьому може бути застосований або метод прямого підрахунку або збірно-розподільчий метод.

У бухгалтерії закладу облік запасів ведеться в грошовому вимірнику за субрахунками, групами запасів і матеріально-відповідальними особами в оборотній відомості лише в сумовому виразі (рис.2.6).

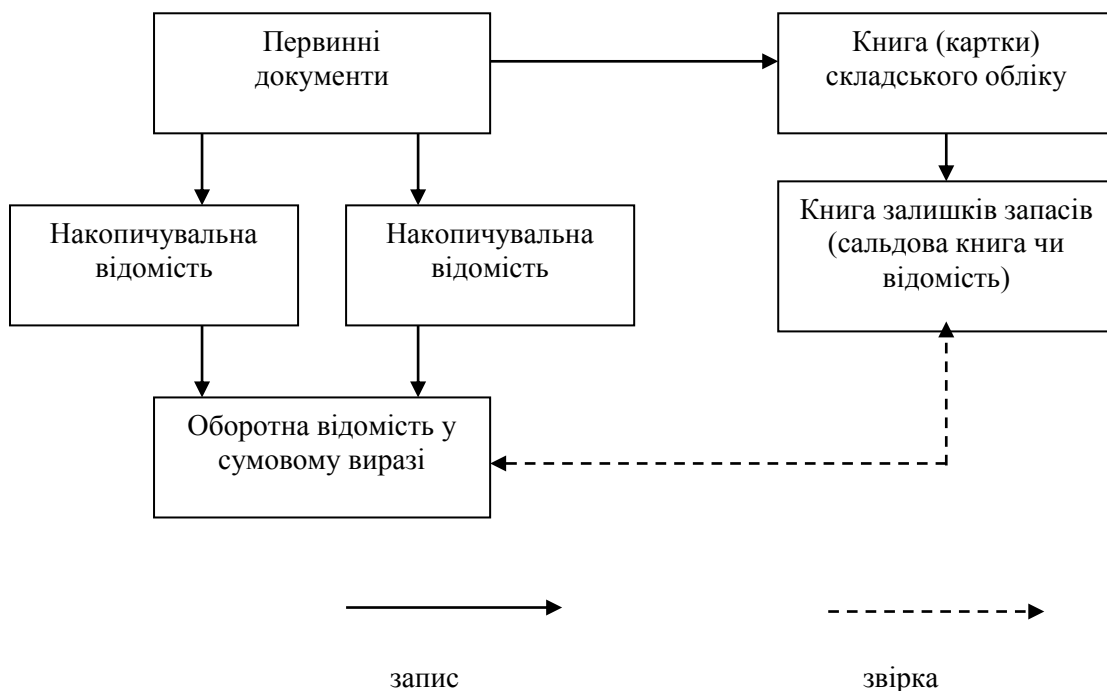


Рис. 2.6. Схема обліку запасів в ТНМУ

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

За умов застосування інформаційних технологій, коли використовується метод машинної картотеки, забезпечується повна тотожність інформаційних даних складського та бухгалтерського обліку, а отже, проблема трудомісткості по предметного обліку запасів втрачає актуальність.

З метою запровадження єдиних підходів щодо обліку з надходження, переміщення, списання використаних і непридатних лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я (а такі є в підпорядкуванні ТНМУ), МОЗ України розроблено Методичні рекомендації обліку лікарських

засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, які затверджені наказом МОЗ від 09.09.2014 р. № 635.

З 1 липня 2017 року постановою КМУ затверджено Національний перелік основних лікарських засобів, який сформовано на підставі міжнародної практики Всесвітньої організації охорони здоров'я щодо створення Базового переліку основних лікарських засобів. Перелік оновлено, з метою забезпечення першочергової потреби населення в медичній допомозі у закладах охорони здоров'я для лікування за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

Лікарські засоби, що увійшли до Переліку, закуповують на всіх рівнях заклади та установи охорони здоров'я, центральні органи виконавчої влади, які проводять закупівлі за бюджетні кошти. Вимога щодо закупівлі ліків, внесених до Переліку, не поширюється на: державні програми, ліки для яких закуповують через спеціалізовані міжнародні організації; пілотний проект з реімбурсації препаратів інсуліну – до 1 січня 2019 року. Розрахунок потреби в медикаментах для закупівель за новим нормативним актом визначатимуть і потребу в лікарських засобах: 21 липня 2017 року набрав чинності наказ МОЗ «Про порядок визначення обсягів потреби в закупівлі лікарських засобів закладами і установами охорони здоров'я, що повністю або частково фінансуються з державного та місцевих бюджетів» від 11.07.2017 № 782 .

Наказ встановлює, як визначати потребу закладів охорони здоров'я, що повністю або частково фінансуються з державного та місцевих бюджетів, у закупівлі лікарських засобів, Щоб визначити потребу в закупівлі лікарських засобів, зокрема й вартість яких відшкодовується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, застосовують методи кількісної оцінки потреб у лікарських засобах. Крім того, встановлено перелік даних, які потрібно мати для розрахунку потреб у лікарських засобах.

Замовники, формуючи номенклатуру для закупівель враховують оновлений Перелік та забезпечення 100%-ї потреби в зазначених лікарських засобах. Для цього замовники зобов'язані зібрати таку інформацію з усіх закладів та установ охорони здоров'я, для яких вони проводять закупівлі.

1 січня 2018 року набули чинності:

- вимога про першочергове обов'язкове задоволення повної (100%-ї) потреби в лікарських засобах, внесених до переліку;
- вимога, за якої після забезпечення повної потреби в лікарських засобах за Національним переліком заклади зможуть закуповувати лікарські засоби, зареєстровані в Україні і не внесені до переліку;
- норма, що дозволяє безоплатно і на пільгових умовах відпускати зареєстровані в Україні лікарські засоби, не внесені до переліку, якщо потреба у закупівлі лікарських засобів за переліком буде задоволена у повному обсязі.

Таким чином, закупівля ліків та виробів медичного призначення здійснюється за процедурою публічних закупівель. Лікарські засоби та медичні вироби обліковуються бухгалтерською службою та за місцем їх зберігання (знаходження) матеріально відповідальними особами. Згідно Методичних рекомендацій з обліку лікарських засобів облікове відображення руху медикаментів та лікарських засобів здійснюється за наступною схемою (рис. 2.7).

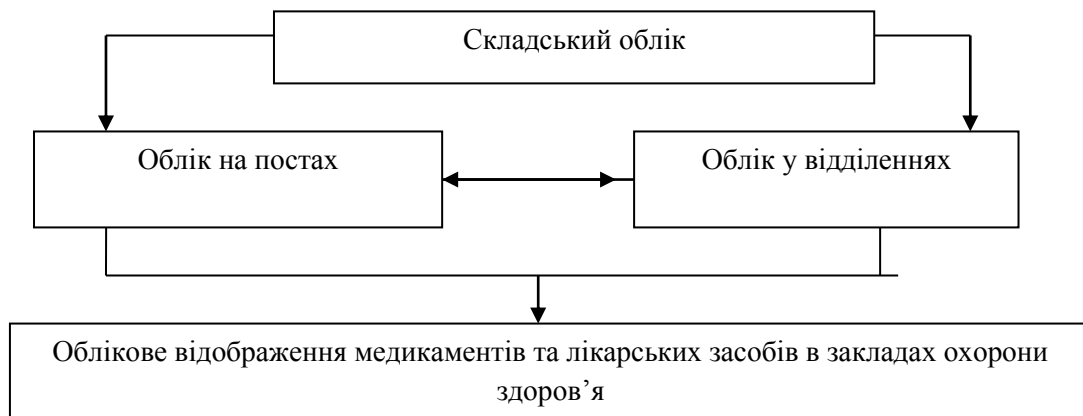


Рис. 2. 7. Схема облікового відображення медикаментів та лікарських засобів в Університетській лікарні

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

Видача зі складу медикаментів здійснюється за накладною (вимогою), яка виписується у двох екземплярах, з них один залишається на складі, а інший у відділенні.



Списання використаних лікарських засобів здійснюється бухгалтерською службою у медичних закладах за балансовою вартістю чи середньозваженою собівартістю згідно із звітами про фактичне використання, які складаються матеріально відповідальними особами. На кінець місяця за кожним найменуванням виводяться залишки цих запасів за кількістю та сумою.

Для аналітичного обліку лікарських засобів та виробів медичного призначення матеріально відповідальними особами складу ведеться Книга складського обліку лікарських засобів та медичних виробів. При прийманні до спеціального приміщення для зберігання засобів складають три примірники в прибуткової накладної.

Схематично документальне оформлення складського обліку запасів покажемо на рис.2.8.

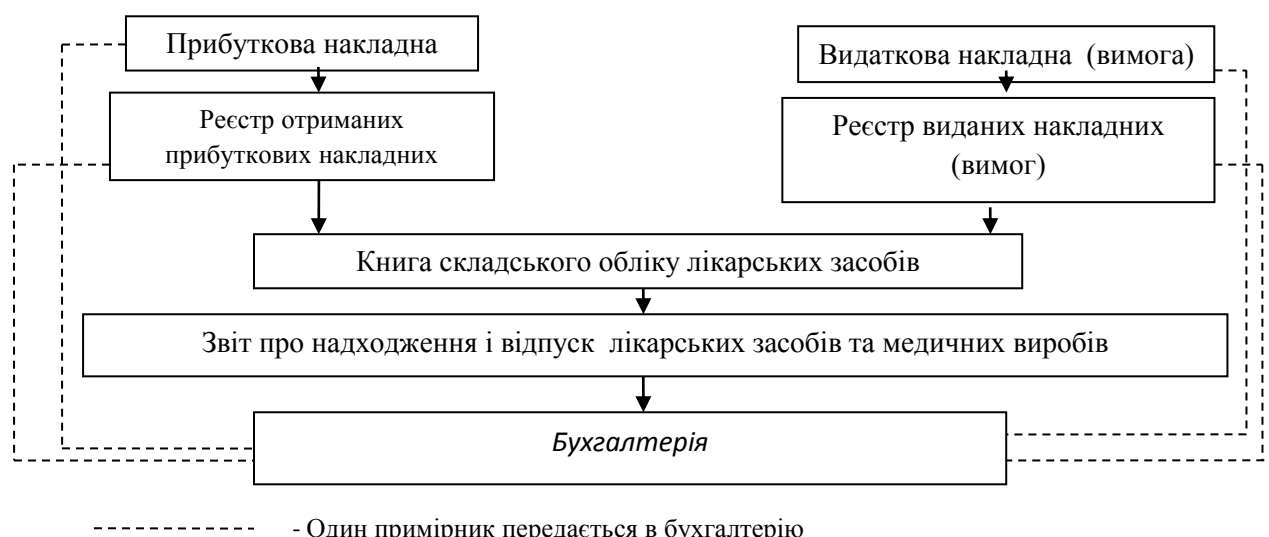


Рис. 2.8. Документальне оформлення надходження і використання лікарських засобів на склад

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

Аналітичний облік лікарських засобів здійснюється в сумовому вираженні за їхніми групами у книзі (картках) кількісно-сумового обліку (ф. № 3-6, № 3-7) по установі та за відділеннями окремо.

Синтетичний облік медикаментів ведуть на рахунку 1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»: по дебету відображають надходження медичних засобів по кредиту їх списання.

Кореспонденція рахунків з обліку медикаментів наведена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

## Кореспонденція рахунків з обліку медикаментів за серпень 2018 року

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано асигнування за КЕКВ 2220 для оплати вартості медикаментів	2313	7011	28900
Оприбутковано медикаменти	1512	6211	28900
Оплачено постачальнику за медикаменти	6211	1512	28900
Списано медикаменти	8013	1512	10000

Примітка. Сформовано на основі чинної практики

З таблиці 2.3 видно, що в серпні Університетська лікарня придбала медикаментів на суму 28900 грн., а на витрати було списано медикаментів на суму 10000 грн. Також при побудові аналітичного обліку медикаментів слід враховувати джерела, з яких надходять медикаменти установи (кошти загального або спеціального фонду). При надходженні медикаментів за рахунок спеціального фонду також враховують чи придбавають їх за рахунок коштів на спеціальному реєстраційному рахунку чи надходять як благодійні внески або гуманітарна допомога (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

## Облік медикаментів, які надійшли як благодійна допомога за серпень 2018 року

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Оприбутковано отримані медикаменти як гуманітарна (благодійна) допомога:	1511	7511	12000
Відображено надходження у натуральній формі	2313	2117»	12000
Відображено касові видатки з придбання медикаментів за КЕКВ 2220	2117	2313	12000
Списано медикаменти, що надійшли як благодійна допомога	8511	7511	7000

Примітка. Сформовано на основі чинної практики

Як свідчать дані табл. 2. Університетська лікарня у серпні 2018 року отримала медикаментів як благодійні внески на суму 12000 грн., а на витрати було списано медикаментів на суму 7 000 грн.

На підставі Довідки про надходження у натуральній формі також отримують від органу ДКСУ виписку з рахунку для обліку власних надходжень

Облік медикаментів, отриманих як благодійна допомога ведеться у тих же облікових регістрах, але окремо від придбаних за рахунок загального фонду.

Отже, враховуючи специфіку функціонування досліджуваного закладу вищої освіти та наявність у ньому відділів і структурних підрозділів, які мають у використанні такі запаси як медикаменти і перев'язувальні засоби, їх облік здійснюється згідно чинного законодавства. Для удосконалення обліку таких засобів, зокрема тих які отримані як благодійна допомога доцільно вести в кількісно-вартісному вимірі в розрізі найменувань, джерел фінансування, характером благодійної допомоги та відповідальних осіб. Впровадження таких удосконалюючих заходів на практиці сприяє підвищенню якості обліку і покращенню управління запасами.

### **2.3. Облік інших запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів**

В склад інших запасів, облік яких ведеться у ТНМУ, як свідчить звіт про рух матеріалів і продуктів харчування, входять господарські матеріали і канцелярське приладдя, паливо, горючі і мастильні матеріали, запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання, інші матеріали (рис. 2.9).

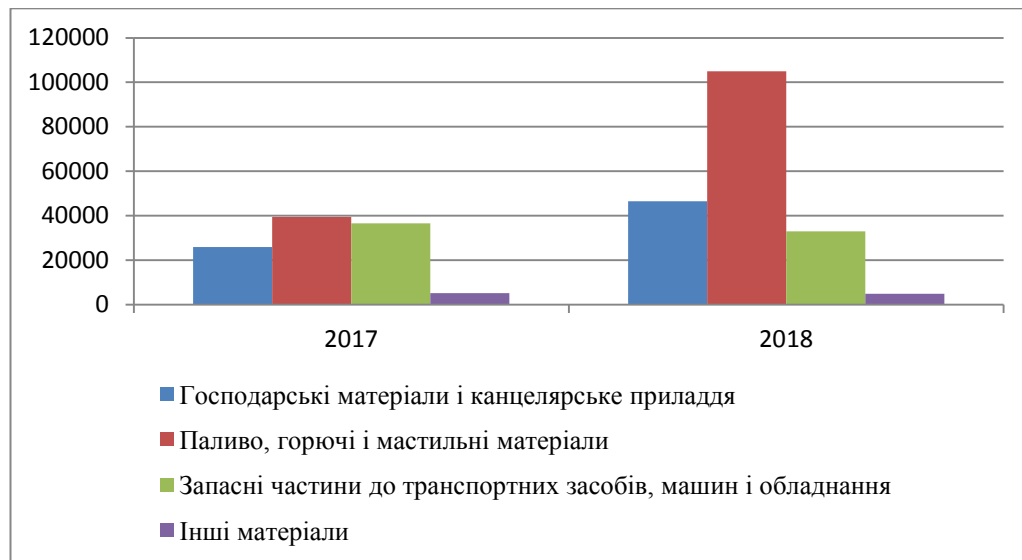


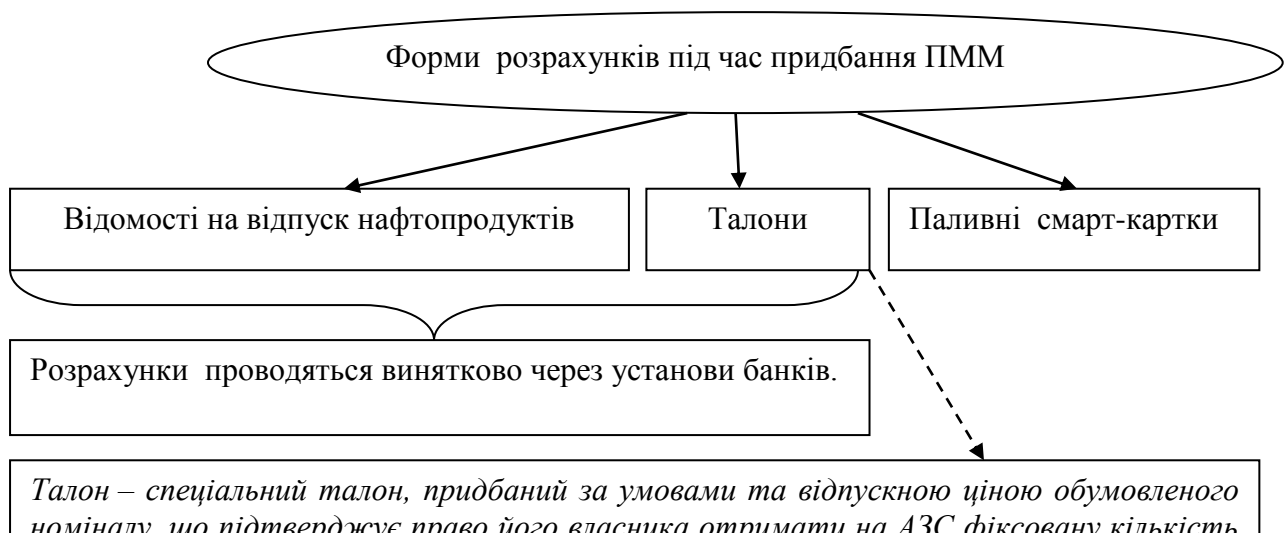
Рис. 2.9. Склад інших запасів, які обліковуються ТНМУ, грн.

Примітка. Сформовано згідно чинної практики за 4 кв.

Як свідчить рис. 2.9, серед вказаних запасів найбільшу частку складають за вартісними параметрами паливо, горючі і мастильні матеріали. Їхня вартість зросла у 4 кв. 2018 р. , порівняно з аналогічним періодом 2017 року більше, ніж в 2,5 рази (2,66). За кількісними параметрами, як свідчить проведене нами дослідження, суттєвих змін не відбулося. Це вказує на факт зростання цін на паливо, яке витрачається для потреб установи, в тому числі на автомобілі швидкої допомоги.

Для обліку палива в досліджуваній установі з січня 2017 року використовують субрахунок 1514 «Пально-мастильні матеріали». На ньому також обліковують нафтопродукти, газ, які закуплені й передані на зберігання та які мають відпускатися за талонами і смарт-картками.

Існують різні форми розрахунків за паливо, які можуть використовуватися в бюджетних установах (рис. 2.10).



## Рис. 2.10. Форми розрахунків за пальне і мастильні матеріали

Примітка. Сформовано згідно чинних нормативно-правових вимог

Оприбуткування придбаного пального відображається за КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар». В вузі талони на ПММ видають водіям, які потім обмінюють їх на відповідну кількість палива на АЗС, які включені в перелік згідно укладеного договору. Придбання палива та отримання талонів в бухгалтерії відображають в аналітичному обліку, а саме в відомості обліку талонів. Її веде особа, що відповідальна за ведення обліку талонів, якою є бухгалтер з обліку матеріалів. У відомості фіксується надходження та видача талонів, зокрема в розрізі: талони отримані установою; талони видані водіям під звіт; талони, що залишилися у залишку. Також в обліку є інформація про марки палива, які відпускаються за талонами. З цією метою щодо кожної марки ПММ ведеться окрема відомість. В ній зазначається водіїв, які отримали талони (під підпис у відомості). Водії повинні звітувати про використання талонів, а також здавати невикористані талони матеріально відповідальній особі. При цьому використовують аналітичні рахунки – 15141 «Паливно-мастильні матеріали в баках автомобілів» та 15142 «Паливно-мастильні матеріали в талонах». Такий підхід і склад рахунків зафіксовано в Наказі про облікову політику. Для облікового відображення передачі талонів матеріально відповідальною особою водієві автомобіля, формується відповідний Акт. Для узагальнення інформації за місяць щодо руху активів цієї групи формується звіт (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Звіт про виписані документи за липень 2018 року

Тип документа: Акт

Хто видав: Ситник А.М.

Розділ номенклатура: ПММ

Хто одержав: Іваник М.В.

Номенклатура: бензин А 92

Видав	Одержав	Найменування, ціна	Кількість, сума	Відпрацьоване
Акт №27 від 02.04.2017 р. на суму 5229 грн.				
Ситник А.М.	Іваник М.В.	Бензин А-92 29,05	180 л. (17 талонів) 5229,00	02.04.2017
Разом за документами			180 л. (17 талонів) 5229,00	
Акт №28 від 03.04.2017 р. на суму				
Ситник А.М.	Семенишин С.І.	Бензин А-92 29,05	100 л (10 талонів) 2905,00	
Разом за документами			100 л (10 талонів) 2905,00	
Всього за документами 280 л на суму 8134 грн.				
Всього за документами 27 талонів на суму 8134 грн.				
Всього виписано документів на суму 8134 грн.				

Примітка. Сформовано згідно чинної практики

Після використання талонів і подання водієм в бухгалтерію чеків реєстраторів розрахункових операцій (РРО) АЗС, бухгалтер оформляє проводку щодо заправки службових машин паливом: Дт 1514/1 та К-т 15142 на суму 5339, 00 грн. Наприкінці місяця на основі подорожніх листів, наданих водіями (водієм), в бухгалтерії списується вартість фактично витраченого бензину, у нашому прикладі А-92. При цьому складається проводка Дт 8013, кт 13141. В практиці ТНМУ для обліку операцій з витрачання пального, як і в інших бюджетних установах використовують Меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів».

Щодо запасних частин, то їхній облік ведеться за аналогічною схемою з тією лише різницею, що він передбачає застосування інших первинних документів (накладних) та рахунків (1313 «Запасні частини»).

На цей субрахунок зараховують придбані (виготовлені) запасні частини, готові деталі, вузли, агрегати тощо, котрі використовуються для здійснення ремонтів автомобілів, в тому числі швидкої допомоги, заміни в них зношених частин машин (в тому числі медичних, електронно-обчислювальних тощо), і обладнання. Також на ньому обліковуються автомобільні шини (в т.ч. покришки, камери тощо) незалежно від їх вартості. На цих субрахунках відображається обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування,

двигунів, вузлів, агрегатів тощо. В складі інших матеріалів, які як вище було зазначено відображаються у Звіті про рух матеріалів і продуктів харчування, то однією з їх складових є малоцінні й швидкозношувані предмети. Щодо них існує ряд особливостей, пов'язаних з обліком.

Найперша з них – це підхід до віднесення цінностей до складу МШП. За чинними нормативними вимогами до них належать предмети, які використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року. Для обліку МШП (в т.ч. спецпризначення) призначений субрахунок 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Цей рахунок у ТНМУ також використовується обліку канцтоварів, бланків документів (у тому числі бланків посвідчень тощо), які не належать до бланків суворої звітності. Видатки на придбання МШП здійснюється за КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар». Зверніть увагу на те, що оплата витрат ТЗВ провадиться за тим КЕКВ, за котрим здійснюється придбання цінностей (тобто також за КЕКВ 2210). Але якщо оплата послуг, пов'язаних з придбанням МШП (у тому числі їх відвантаження та розвантаження тощо), оплачується за іншим договором, то тоді вона проводиться за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» [21].

Господарські операції, пов'язані з рухом МШП оформлюються первинними документами: рахунками-фактурами, накладними тощо. Також оприбуткування здійснюється з оформленням Акту про приймання матеріалів (ф. № 3-1), а вибуття через формування накладних (вимог) (ф. №3-3), роздавальних відомостей і Актів списання (ф.№ 3-2).

Проте зараз порядок ведення оперативного обліку чинними нормативними вимогами не регламентовано. Отже, бюджетна установа може самостійно визначити порядок ведення обліку й прописати його в наказі про облікову політику, зазначивши в ній яка форма первинного документа має використовувати, якою має бути мінімальна гранична вартість МШП тощо. Синтетичний облік МШП ведеться з застосуванням меморіальних ордерів. Інформація про рух МШП узагальнюється в меморіальному ордері №10 (ф.№

439 (бюджет)). В системі рахунків облік вимагає застосування рахунків 7 класу (7111; 7211; 7511) [33].

Натомість при отриманні МШП за операціями з внутрівідомчої передачі дохід не відображається оскільки ця операція не передбачає виникнення доходу у отримувача, а збільшення суми зобов'язань за внутрішніми розрахунками. Списання запасів (усіх) відбувається однаково. Зокрема, залежно від того для яких цілей і де використовуються МШП їхня вартість відображається за субрахунками обліку витрат: 8013 «Матеріальні витрати» – у разі використання МШП у процесі основної діяльності установи та на виконання програм; 8113 «Матеріальні витрати» – витрачання МШП в процесі надання послуг, виготовлення продукції або виконання робіт.

А за кожним з них ведеться аналітичний облік у розрізі джерел фінансування. При списанні таких МШП у 2018 році їх вартість відносилася на витрати звітного періоду (Дт 8013 – Кт 1812), або на зменшення накопиченого фінансового результату (Дт 5512 – Кт 1812). В першому випадку передбачається спочатку відображення витрат, а потім їхнє списання на фінансовий результат, а в другому вартість МШП одразу списується на результат виконання кошторису. Більш правильним є перший варіант, в цьому плані він відповідає вимогам НП(С)БО 135 «Витрати», згідно якого матеріальні витрати є одним з елементів витрат за обмінними операціями. Тобто для забезпечення хорошої системи обліку та його відповідності методології, задекларованої НП(С)БО ДС, слід застосовувати перший підхід, а саме відносити вартість списаних МШП на витрати звітного періоду.

## **Висновок до розділу 2**

В результаті проведеного дослідження обліку запасів в вищому закладі освіти дозволяє зробити певні висновки і запропонувати шляхи удосконалення облікових процедур.



Облік запасів в ТНМУ ведеться за методикою, що притаманна усім бюджетним установам. За основу облікового відображення беруться НП(С)БО ДС, зокрема 123 «Запаси», Методичні рекомендації з обліку запасів в ДС, інші методичні й інструктивні матеріали, в тому числі затверджені МОЗ України.

В складі запасів ТНМУ в силу специфічності цієї бюджетної установи і її профільності значну питому вагу займають медикаменти і перев'язувальні засоби. Облік цих засобів ведуть на складі, у відділеннях, і в бухгалтерії.

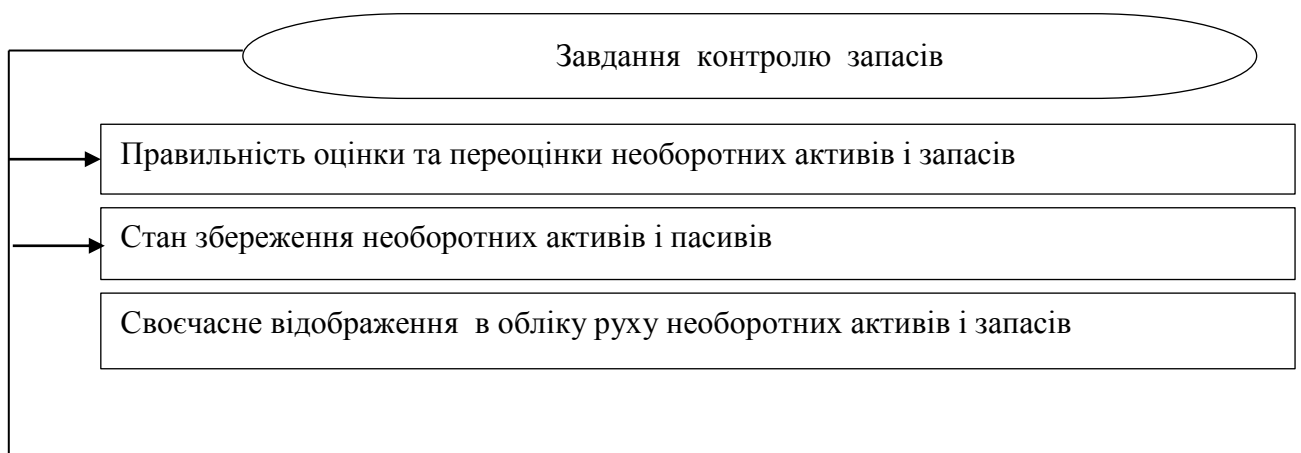
В роботі обґрунтовано, що при побудові аналітичного обліку медикаментів слід враховувати джерела, з яких надходять медикаменти установи (кошти загального або спеціального фонду). При надходженні медикаментів за рахунок спеціального фонду також враховують чи придбавають їх за рахунок коштів на спеціальному реєстраційному рахунку чи надходять як благодійні внески або гуманітарна допомога. Виходячи із цього запропоновано аналітичні ознаки до рахунка 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби». Аналогічні аналітичні ознаки можна використовувати для обліку продуктів харчування. Запровадження повної автоматизації обліку, підвищить якість ведення управлінського та фінансового обліку, удосконалення процесу складання звітності, зменшення кількості помилок та проведення більш точного та детального аналізу.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ЗАПАСІВ ЯК ОСНОВА ЇХ РАЦІОНАЛЬНОГО ВИКОРИСТАННЯ

#### 2.3. Контроль запасів як основа їх раціонального використання

Запаси досліджуваного навчального закладу є майном держави тому потребують належного контролю за їх наявністю, правильністю їх оцінювання, відповідним використанням та збереженням, а також виявленням і попередженням порушень, пов'язаних з діями над активами. Для того щоб уникнути неправомірних дій, і для якомога точнішого виявлення помилок необхідно посилити внутрішній контроль щодо повноти оприбуткування, стану збереження та використання придбаних нефінансових активів. Основні завдання контролю запасів відображені на рис. 3.1.



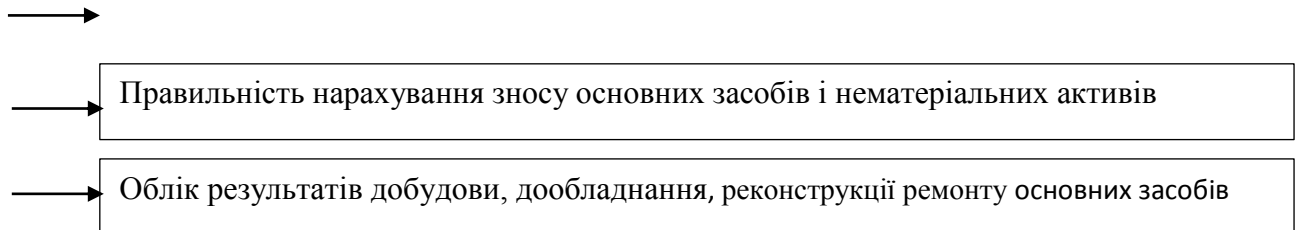


Рис.3.1. Завдання контролю запасів бюджетних установ

Примітка. Сформовано відповідно до потреб практики

Найбільш дієвим і оперативним є контроль, який здійснюється в установі відповідними працівниками. В науковій літературі та практиці його називають внутрішньогосподарським або внутрішнім контролем. Його перевагою перед зовнішнім контролем (який здійснюється відповідними контролюючими інституціями, наприклад Держаудитслужбою) є постійність. Такий контроль може здійснювати у будь-який момент часу.

Організація процесу внутрішнього контролю запасів має передбачати три стадії його проведення: забезпечення контрольних дій, основна, підготовка звіту за результатами перевірки (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Стадії організації внутрішнього контролю за запасами та їх характеристики

Примітка. Сформовано з урахуванням запитів системи управління

Внутрішній контроль у процесі функціонування сформував свій метод, який характерний використанням загальнонаукових і специфічних методичних прийомів та способів контролю. Розглянемо методичні прийоми що необхідні використовувати при здійсненні контролю нефінансових активів. Методичні прийоми внутрішнього контролю, як і зовнішнього, умовно можна поділити на 2 групи: загальнонаукові та специфічні. Перші включають в себе аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію, системний підхід тощо. Другі – це прийоми, що вироблені практикуючими працівниками системи контролю й базуються на досягненнях економічної науки. Зокрема, до складу звітності, яка прямо чи опосередковано може служити джерелом контролю запасів слід віднести фінансову звітність (додатки Б-З).

Переважає більшість форм звітності мають як пряме, так і опосередковане значення та відношення до запасів. Наприклад, якщо взяти до уваги зміст звіту про рух необоротних активів, то у ньому немає прямих даних, що мають відношення до цього виду цінностей. Однак, при ліквідації необоротних активів, наприклад, автомобіля, можна отримати запасні частини. А вони вже належать до запасів. Тобто дослідивши динаміку необоротних активів, а саме їх вибуття в результаті ліквідації, можна отримати інформацію, котра має стосунок до запасів. І тут широко застосовуються специфічні методи дослідження. Так само можна зробити деякі контролюючі дії, встановивши зв'язок між надходженнями, скажімо, до спеціального фонду та напрямами його витрачання на різні цілі. Одним з таких напрямів може бути придбання запасів. Проте є форми звітності, котрі прямо надають інформацію про запаси. Зокрема, для контролю за станом запасів і їх динамікою, джерелом є,

наприклад, вже згаданий в розділі 2 Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (ф. №6).

Одним із напрямів підвищення контрольних функцій обліку операцій з матеріальними запасами є удосконалення складання й обробки первинної документації. Суть полягає в тому, що, всі первинні документи щодо надходження та витрачання матеріальних запасів вводяться й обробляються за допомогою програми, внаслідок чого відпадає необхідність переносити дані з первинних документів в облікові реєстри, одні і ті ж дані можуть автоматично потрапляти в різні документи, які є взаємопов'язаними.

Доцільним є впровадження в практику проведення інвентаризації для визначення її результатів використання типових програм бухгалтерського обліку та електронних таблиць «Excel». Загалом формування системи контролю запасів (в т.ч. різних його видів), на основі впровадження засобів автоматизації, забезпечить підвищення достовірності й оперативності інформації про їх залишки та рух, сприятиме впорядкуванню системи документального забезпечення всіх операцій, своєчасному й оперативному вирішенню питань управління надходженням, зберіганням та видатками цих активів. Застосування різних методичних підходів в практиці внутрішнього контролю сприятиме досягненню ефективного витрачання запасів у процесі здійснення діяльності навчального закладу. Важливим моментом, який необхідно враховувати при організації контролю, щоб забезпечити ефективне використання запасів у бюджетних установах, є система їх нормування. Завдяки удосконаленню нормування на засадах виконання вимог законодавства можна визначити в процесі контролю напрями підвищення ефективності використання запасів та здійснити пошук резервів їх оптимізації. Проведення ефективного внутрішнього контролю за формуванням і використанням запасів у досліджуваному вищому навчальному закладі вимагає, як свідчить, наше дослідження, створення відділу внутрішнього контролю.

В умовах комп'ютеризації процесу обліку запасів в бухгалтерії відбувається відповідне розмежування облікових функцій та створюються

хороші передумови для ефективної реалізації контрольних функцій та дій. Це пояснюється тим, що облікові функції комп'ютеризуються і вивільняється робочий час для контрольних та інших важливих функцій управління запасами. Технічні засоби та сучасні інформаційні технології можуть бути ефективно використані для цілей контролю за формуванням та використанням запасів.

В свою чергу, це сприятиме підвищенню ефективності бухгалтерської роботи, удосконаленню й прискоренню опрацювання даних, дасть змогу розширити та доповнити інформаційну базу контролю. Для цілей формування організаційних засад такого контролю необхідна розробка моделі системи управління запасами на основі його результатів. Така модель повинна включати в себе низку складових, які визначають правильність обліку та витрачання запасів (рис.3.3).



Рис 3.3. Система внутрішнього контролю операцій з запасами та напрями її застосування й складові

Примітка. Сформовано з урахуванням запитів системи управління

Загалом розробка ефективної управлінської системи, в склад якої входить такий елемент як внутрішній контроль, дозволить значно покращити ефективність використання запасів. За його допомогою можна запобігти непродуктивним втратам чи пошкодженню ТМЦ, виявити винних осіб. Тобто покращення використання запасів через посилення їх контролю дасть змогу ефективно та якісно провадити її фінансово-господарську діяльність.

Таким чином, забезпечення збереження і раціональне їх використання запасів у досліджуваній установі є вирішальною умовою підвищення ефективності її роботи. А найбільш вагомою ділянкою контролю виступає перевірка повноти і правильності ведення первинних документів щодо обліку наявності та руху запасів, їх цільове використання на потреби установи, контроль за діями осіб, яким доручені на відповідальне збереження матеріальні запаси.

В системі внутрішнього контролю можуть використовуватися, як уже зазначалося, різні методичні прийоми, в тому числі ті, що притаманні зовнішньому контролю. Зокрема фактична і документальна перевірка операцій з ТМЦ (товарно-матеріальними цінностями). Вони включають у себе систему органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних прийомів контролю та процедур узагальнення і реалізації його матеріалів. Особливе значення під час здійснення контролю має правильне використання контролером процедур, пов'язаних з інвентаризацією товарно-матеріальних цінностей і розрахунків із постачальниками та перевірка документального обґрунтування операцій щодо надходження, використання та іншого вибуття матеріальних цінностей. Ми рекомендуємо в системі внутрішнього контролю використовувати як інструмент контролю інвентаризацію. Її доцільно проводити у випадках, якщо на це є підстави, або на вимогу керівництва.

Невід'ємною частиною контролю за зберігання запасів на складах є перевірка складського обліку. З цією метою дослідженню підлягають картки сортового обліку, які видаються бухгалтерією матеріально відповідальним особам під розписку. Відмінності даних складського і бухгалтерського обліку

визначаються шляхом порівняння залишків сальдової книги з залишками оборотних відомостей по різних групах запасів. Під час контролю операцій з надходження запасів слід звернути увагу на надходженні за їх джерелами (надходження від постачальників, своїх допоміжних цехів і інших джерел). Враховуючи це, спочатку слід з'ясувати, чи здійснюються розрахунки за отримані цінності а також чи правильно вони проводяться і чи відповідають замовлення тим нормативам витрат, які затверджені. Перевіряють правильність оприбуткування запасів зіставляючи їх кількість (і сортність) з даними супровідних документів і даних прибуткових ордерів.

При наявності відхилень слід виявити їх причини і проаналізувати наслідки. При цьому слід звернути увагу на обґрунтованість первісної вартості запасів, і строк використання (він має бути менший, ніж 1 рік). МШП при передачі в експлуатацію списуються на витрати.

При здійсненні контролю здійснюють перевірку синтетичного обліку операцій щодо руху МШП, який ведуть у накопичувальній відомості (ф. № 439 (бюджет)), або як її ще називають МО №10. При цьому звертають увагу на те, що записи в меморіальний ордер здійснюються за кожним документом із зазначенням матеріально відповідальної особи.

Необхідно, також, звернути увагу на те, що МО 10 підписує виконавець, особою, що перевірила меморіальний ордер, і головним бухгалтером установи.

Слід звернути увагу і на те, що списання МШП здійснюється при їх повній зношеності на підставі акту списання. При перевірці слід звернути увагу на правильність заповнення актів списання. В них повинні бути зазначені дані, що характеризують всі необхідні реквізити.

Контроль, особливо внутрішній, дозволяє оптимально використовувати запаси на здійснення діяльності суб'єкта державного сектору, а тому його впровадження – це позитивний крок для управління і раціонального витрачання бюджетних коштів.

### **3.2. Методика аналізу запасів і видатків на їх придбання**



Зростання бюджетних видатків на утримання закладів вищої освіти викликає необхідність оцінки ефективності їх функціонування, тобто необхідно знайти шляхи досягнення максимального ефекту при мінімальних затратах ресурсів. Проблемою є узагальнення та уточнення визначення показників оцінювання діяльності цієї сфери діяльності.

Розрахунок економічної ефективності пов'язаний з пошуком найбільш економічного використання наявних матеріальних та фінансових ресурсів. Для визначення економічної ефективності діяльності закладів вищої освіти використовується економічний аналіз, який полягає в зіставленні витрат і отриманого ефекту.

Однак обсяг видатків, їх призначення, організація витрачених коштів на придбання запасів у різних установах мають свої особливості. Вони визначають характер і зміст аналізу виконання кошторису за відповідними КЕКВ.

У ході аналізу видатків на придбання запасів у досліджуваному навчальному закладі необхідно оцінити обґрунтованість складання плану загального обсягу запасів на наступний звітний період (реальність встановлених норм і нормативів, які покладено в основу розрахунку потреби у запасах, забезпеченість потреби джерелами покриття, зокрема забезпеченість потреби в запасах договорами на їх постачання) та результати його виконання (дотримання норм витрачання запасів, відповідність фактичної забезпеченості запасами плановій потребі, надходження запасів за джерелами покриття, ритмічність, рівномірність та варіативність постачання), якість отриманих запасів. З точки зору складності це важке завдання, яке вимагає проведення розрахунків і застосування різних методів аналізу, зокрема коефіцієнтного та ін. Є менш складні аналітичні методики, які можуть бути застосовані обліковими працівниками навіть без додаткових обчислень.

До прикладу, якщо фахівець з обліку має достатній досвід, щоб здійснювати узагальнення та застосовувати власні судження, дивлячись на цифрові дані бухгалтерських документів (особливо зведених), то він може

багато чого побачити за ними. Одним із узагальнюючих документів, на підставі якого можна зробити певні висновки щодо запасів бюджетних установ є Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (ф.№6).

Фрагмент цього звіту нами наведено нижче. Сама по собі форма звіту вже має аналітичний зміст. Наприклад, у Звіті подається інформація щодо вартісного виміру запасів на початок і кінець звітного періоду за їх видами. Навіть без особливих обчислень по ньому можна зробити висновок про те чи є різниця між цими величинами чи ні. Проведемо таку оцінку на прикладі Звіту досліджуваної установи, витяг з якого подано нижче в таблиці 3.1.

Порівнявши підсумкові дані бачимо, що на кінець періоду матеріалів і продуктів харчування є більше, ніж на початок.

Таблиця 3.1

Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування ТНМУ (ф. №6) на 1 січня 2019 р.

Показники	На поч. зв. року	На кінець зв. року	Витрачено за зв. рік
Продукти харчування	108185,36	129198,49	571418,87
Медикаменти і перев'язувальні засоби	519312,71	704902,59	2739837,21
Господарські матеріали і канцелярське приладдя	25818,26	46475,42	357652,83
<i>з них буд.матеріали для поточного і капітального ремонту</i>	17690,60	30970,86	268634,99
Паливо, горючі і мастильні матеріали	39429,26	104956,98	132083,68
Запчастини до трансп. засобів, машин і обладнання	36538,70	33014,70	12171,00
Інші матеріали	5206,50	4899,06	33905,94
Разом матеріалів і продуктів харчування	734490,79	1023447,24	3847069,53

Примітка. Згідно звітних даних

Окрім того, за вищеподаним звітом можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу в складі використаних запасів займають медикаменти і перев'язувальні засоби (що, до слова, абсолютно не дивно, зважаючи на профіль досліджуваної установи й той факт, що нами взято до уваги проміжний звіт Університетської лікарні).

За взятим до уваги документом і його даними можна провести також аналіз структури видатків на придбання запасів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз структури видатків на придбання матеріалів і продуктів харчування  
станом на 01 січня 2019 р. (ТНМУ : Університетська лікарня)

Показники	На поч. зв. року	% у заг. сумі	На кін. зв. року	% у заг. сумі
Продукти харчування	108185,36	14,73	129198,49	12,62
Медикаменти і перев'язувальні засоби	519312,71	70,70	704902,59	68,88
Господарські матеріали і канцелярське приладдя	25818,26	3,52	46475,42	4,54
<i>з них будівельні матеріали для поточного і капітального ремонту</i>	<i>17691,60</i>	<i>2,41</i>	<i>30970,86</i>	<i>3,03</i>
Паливо, горючі і мастильні матеріали	39429,26	5,37	104956,98	10,26
Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання	36538,70	4,97	33014,70	3,23
Інші матеріали	5206,50	0,71	4899,06	0,47
Разом матеріалів і продуктів харчування	734490,79	100	1023447,24	100

Примітка. Згідно звітних даних

Проведений аналіз структури видатків на придбання матеріалів і продуктів харчування найперше засвідчує її зміну на кінець звітнього періоду, порівняно з його початком. А по-друге, дозволяє зробити висновок, що найбільший ріс видатків є по паливі, горючих і мастильних матеріалах, що відповідає загальній українській тенденції зростання цін на подібні цінності.

При здійсненні аналізу для управлінських цілей в бюджетних установах слід звернути увагу на дотримання норм витрачання запасів, адже в основу розрахунку потреби в запасах покладено нормативи та норми їх витрачання. Завдання аналізу обґрунтованості норм витрачання запасів полягає у вивченні стану існуючих норм, динаміки їх змін. Тому, аналіз планування загального обсягу запасів на наступний звітний період починається із аналізу організації норм запасів, що, в свою чергу, передбачає вивчення споживання матеріалів, медикаментів, продуктів харчування та інших запасів. Норми розробляються як установою безпосередньо, так і зовнішніми суб'єктами регламентації.

Аналіз витрат матеріально-технічного забезпечення потрібно починати з вивчення плану постачання. Доцільно скласти баланс забезпеченості установи фондами. Планування витрат матеріально-технічного постачання не вичерпується складанням плану по установі загалом. Такі плани повинні мати різні відділи. Завданням аналізу витрат забезпеченості є вивчення організації і

хід забезпечення необхідними ресурсами всіх етапів діяльності. І чим частіше здійснюється такий аналіз, чим оперативніше його висновки і пропозиції, тим велику роль він грає в розвитку і вдосконаленні господарської діяльності установи. Потрібно розкривати причини відхилень від плану, провести заходи щодо усунення цих причин.

Є норми, які затверджуються на державному рівні, наприклад, норми харчування одного хворого визначає Інститут харчування Міністерства охорони здоров'я України. Норми лікарських засобів визначаються відповідно до методологічної форми та традиційної лікувальної схеми на одного хворого.

Окрім того можуть бути затверджені внутрішні нормативні документи щодо норм витрачання запасів. При цьому вони встановлюються з розрахунку на один структурний підрозділ, одну обслуговуючу одиницю тощо. Загальна потреба в запасах планується як сума потреб у всіх видах запасів для нормального функціонування установи. Визначена в ході аналізу потреба установи у необхідних запасах порівнюється з потребою згідно з загальним планом обсягу запасів на наступний звітний рік. Вивчають також правильність визначення суми джерел покриття потреб установи у запасах. Розрізняють два види джерел покриття потреб: внутрішні: очікувані залишки запасів, власне виробництво (зокрема, у підсобних господарствах), економія при використанні тощо; зовнішні: матеріальні ресурси, що надходять від постачальників відповідно до укладених договорів.

Забезпеченість планової потреби у запасах передбачає аналіз забезпеченості укладеними договорами та внутрішніми джерелами покриття.

Відсоток забезпеченості потреби за планом джерелами покриття обчислюють як відношення суми запасів за внутрішніми та зовнішніми джерелами покриття до планової потреби (3.1).

$$\text{Забезпеченість}_{\text{план}} = \frac{\text{внутрішні джерела} + \text{зовнішні джерела}}{\text{планова потреба у запасах}} \times 100 \% \quad (3.1)$$

Відсоток забезпеченості потреби у запасах за рахунок внутрішніх джерел та зовнішніх джерел покриття і забезпеченість плану договорами за формулами (3.2), (3.3) і (3.4) відповідно.

$$\text{Забезпеченість}_{\text{план}_{\text{вн}}} = \frac{\text{внутрішні джерела покриття}}{\text{планова потреба у запасах}} \times 100\% \quad (3.2)$$

$$\text{Забезпеченість}_{\text{план}_{\text{зовн}}} = \frac{\text{зовнішні джерела покриття}}{\text{планова потреба у запасах}} \times 100\% \quad (3.3)$$

$$\text{Забезпеченість}_{\text{план}_{\text{дог}}} = \frac{\text{укладено договорів}}{\text{зовнішні джерела покриття}} \times 100\% \quad (3.4)$$

Забезпеченість наявними матеріальними запасами визначається як відношення запасу певного виду до денної потреби у цьому запасі. Це дає змогу встановити розмір певного виду запасу на складі у днях (3.5).

$$\text{Забезпеченість}_{\text{дн}} = \frac{\text{фактичний обсяг запасів}}{\text{денна потреба у запасах}} \quad (3.5)$$

Доцільно перевіряти відповідність фактичного розміру запасів нормативному. Для цього порівнюють фактичну забезпеченість запасами у днях (3.5) із нормативною. Завданням аналізу дотримання норм витрачання запасів є контроль за нормами витрачання запасів через виявлення відхилень фактичного витрачання від відповідних норм для виявлення причин таких відхилень та їх конкретних винуватців. Ступінь виконання плану загального обсягу запасів обчислюють як у натуральних, так і в грошових одиницях виміру. Відсоток фактичної забезпеченості запасами обчислюють як відношення фактичного надходження матеріальних ресурсів від постачальників та з внутрішніх джерел до планової потреби (3.6).

$$\text{Забезпеченість}_{\text{факт}} = \frac{\text{внутрішні джерела покриття} + \text{надійшло від постачальників}}{\text{планова потреба у запасах}} \times 100\% \quad (3.6)$$

Оцінку якості плану та фактичної забезпеченості установи запасами розглянуто на прикладі (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз якості плану загального обсягу запасів  
на наступний звітний період

Вид запасу	Планова потреба, тис. грн.	Джерела покриття, тис. грн.		Потреба, встановлена у ході аналізу, тис. грн.	Забезпеченість за планом, %	Середньодобова потреба, тис. грн.	Планова забезпеченість у днях
		внутрішні	зовнішні				
Продукти харчування	547,50	60,23	487,27	539,30	100	1,50	365
Лікарські засоби	182,50	7,30	175,20	175,60	100	0,50	365
Інші запаси	284,70	–	284,70	281,90	100	0,78	365
Разом	1014,7	67,23	947,17	996,80	x	2,78	x

Примітка. Згідно умовних даних

Як свідчать дані таблиці 3.3 загальна потреба у запасах за планом повинна бути забезпечена на 100 %, в тому числі за рахунок внутрішніх джерел покриття на 6,65 % ( $67,23/1014,7 \times 100$ ) та за рахунок зовнішніх джерел на 93,35 % ( $947,17/1014,7 \times 100$ ). Забезпеченість запасами за планом у днях становить 365 днів. Розрахунок планової потреби у запасах завищений в загальному на 17,90 тис. грн. ( $1014,70 - 996,80$ ).

Оцінка постачання за зовнішніми джерелами покриття передбачає розрахунок відсотку виконання договорів, коефіцієнту ритмічності, рівномірності та варіації, аналіз темпів постачання.

Відсоток виконання договорів показує відношення фактично поставлених матеріальних ресурсів у порядку виконання договорів поставок до планової кількості, відповідно до укладених договорів (3.7).

$$\text{Відсоток виконання договорів} = \frac{\text{надійшло від постачальників}}{\text{укладено договорів}} \times 100\% \quad (3.7)$$

Більш глибокий аналіз щодо запасів можна провести, обчисливши відповідні коефіцієнти: ритмічності (абсолютні та відносні відхилення); рівномірності постачання; варіації тощо. Однак для цього необхідні відповідна інформація, яка вимагає детального дослідження інформаційної бази суб'єкта

державного сектора. До такої бази ми не мали доступу, отже можемо лише запропонувати проведення такого аналізу оскільки він дозволяє виявити недоліки в постачанні. Окрім цього корисним для досліджуваного навчального закладу буде також аналіз темпів постачання.

Для проведення аналізу темпів постачання фактичне надходження матеріальних ресурсів показують наростаючим підсумком та за ступенем зростання виконання плану в часі роблять висновок про дотримання темпів надходження ресурсів.

Отже, аналіз є основою для управління фінансами бюджетної установи. В узагальненому вигляді він включає в себе три головні елементи:

- 1) оцінка фінансових потреб установи;
- 2) розподіл потоків грошових коштів залежно від конкретних планів установи, визначення додаткових обсягів залучення фінансових ресурсів та каналів їх одержання – інших власних надходжень;
- 3) забезпечення системи фінансової звітності, яка б об'єктивно відображувала процеси та забезпечувала контроль за фінансовим станом установи.

Зокрема за даними бухгалтерського обліку, установа має запас пального станом на перше число місяця на суму 4160 грн. Добова потреба з урахуванням інтенсивного характеру роз'їзних робіт – 100 л (у вартісному виразі – 3025 грн). Отже, запаси пального становлять трохи менше, ніж 1,5 днів ( $4160 : 3025$ ). Тобто не пізніше як через 1 день з початку місяця має бути вирішене питання поставки пального.

Аналіз запасів бюджетної установи залежить передусім від наявності, достовірності та пріоритетності інформаційних джерел. За даними балансу можна визначити зміни в структурі активів, тенденції структурних змін у запасах, зіставити отримані показники з фінансовим станом організації.

Бюджетна установа повинна визначити раціональні показники планових потреб у запасах для виконання своїх статутних завдань. Водночас вона має запобігати нагромадженню запасів на складах.

Аналітичним показником є середній запас кожного виду цінностей (матеріалів) у днях:

$$З_{дн} = З / В, \quad (3.8)$$

де  $Z$  – середній залишок певного виду матеріальних запасів;  $B$  – витрачання аналізованого виду матеріалів за один день.

При аналізі фактичний середній запас (в днях) порівнюють з нормативним, визначаються відхилення і визначаються їх причини.

Своєчасність забезпечення установи запасами можливо виявити зіставленням даних про потребу в запасах окремих видів із фактичним надходженням по кварталах, місяцях та інших періодах залежно від характеру споживання матеріальних запасів. Тому своєчасність забезпечення ними установи характеризується кількістю випадків (днів) зриву їх постачання за місяць і питомою вагою таких випадків (днів) у загальній кількості днів за звітний період. У процесі аналізу забезпеченості установи матеріальними ресурсами необхідно враховувати її залежність від фінансування витрат. Визначаючи потребу, передусім враховують суму грошових коштів, які виділяються на придбання матеріалів. За цих обставин велике значення має дотримання відповідності придбання матеріалів потребам установи в них за призначенням, якістю та вартістю. Досліджувана установа забезпечена запасами на задовільному рівні.

### **Висновки до розділу 3**

В результаті проведеного дослідження проблем контролю та аналізу запасів у бюджетних установах на прикладі вищого навчального закладу зроблено ряд висновків і пропозицій, що мають прикладне значення.

Найбільш дієвим і оперативним є контроль, який здійснюється в установі відповідними працівниками. В науковій літературі та практиці його називають внутрішньогосподарським або внутрішнім контролем. Його перевагою перед



зовнішній контролем (який здійснюється відповідними контролюючими інституціями, наприклад Держаудитслужбою) є постійність. Такий контроль може здійснювати у будь-який момент часу.

Організація процесу внутрішнього контролю запасів має передбачати три стадії його проведення: забезпечення контрольних дій, основна, підготовка звіту за результатами перевірки. Доцільним є впровадження в практику проведення інвентаризації для визначення її результатів використання типових програм бухгалтерського обліку та електронних таблиць «Excel». Загалом формування системи контролю запасів (в т.ч. різних його видів), на основі впровадження засобів автоматизації, забезпечить підвищення достовірності й оперативності інформації про їх залишки та рух, сприятиме впорядкуванню системи документального забезпечення всіх операцій, своєчасному й оперативному вирішенню питань управління надходженням, зберіганням та видатками цих активів.

Для цілей формування організаційних засад внутрішнього контролю необхідна розробка моделі системи управління запасами на основі його результатів. До такої моделі доцільно включати низку складових, які визначають правильність обліку та витрачання запасів. Контроль, особливо внутрішній, дозволяє оптимально використовувати запаси на здійснення діяльності суб'єкта державного сектору, а тому його впровадження – це позитивний крок для управління і раціонального витрачання бюджетних коштів.

Розрахунок економічної ефективності пов'язаний з пошуком найбільш економічного використання наявних матеріальних та фінансових ресурсів. Для визначення економічної ефективності діяльності закладів вищої освіти використовується економічний аналіз, який полягає в зіставленні витрат і отриманого ефекту. З точки зору складності це важке завдання, яке вимагає проведення розрахунків і застосування різних методів аналізу, зокрема коефіцієнтного та ін. Є менш складні аналітичні методики, які можуть бути застосовані обліковими працівниками навіть без додаткових обчислень.

До прикладу, якщо фахівець з обліку має достатній досвід, щоб здійснювати узагальнення та застосовувати власні судження, дивлячись на цифрові дані бухгалтерських документів (особливо зведених), то він може багато чого побачити за ними. Одним із узагальнюючих документів, на підставі якого можна зробити певні висновки щодо запасів бюджетних установ є Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (ф.№6).

Сама по собі форма звіту вже має аналітичний зміст. Навіть без особливих обчислень по ньому можна зробити висновок про те чи є різниця між цими величинами чи ні. Окрім того, за вищеподаним звітом можна зробити висновок про найбільшу питому вагу того чи іншого виду запасу в загальній їх сумі.

За взятим до уваги документом і його даними можна провести також аналіз структури видатків на придбання запасів. Як свідчать результати нашого аналізу загальна потреба у запасах за планом повинна бути забезпечена на 100 %, в тому числі за рахунок внутрішніх джерел покриття на 6,65 % ( $67,23/1014,7 \times 100$ ) та за рахунок зовнішніх джерел на 93,35 % ( $947,17/1014,7 \times 100$ ). Забезпеченість запасами за планом у днях становить 365 днів. Розрахунок планової потреби у запасах завищений в загальному на 17,90 тис. грн. (1014,70 – 996,80).

Для покращення рівня збалансованості потреби в запасах і їх наявності в досліджуваній установі корисно буде скласти баланс її забезпеченості відповідними фондами.

## **ВИСНОВКИ**

В результаті проведення дослідження системи обліку, контролю та аналізу запасів такого суб'єкта державного сектору як заклад вищої освіти отримано ряд висновків і пропозицій, що мають теоретичне та прикладне значення.

Запаси в діяльності закладів вищої освіти медичного профілю відіграють важливу роль оскільки є цінностями, котрі використовуються для специфічних навчальних цілей – лікувальних. Тому в складі витрат вони займають значну питому вагу (понад 60%).

Запровадження НП(С)БОДС 123 «Запаси», дозволило адаптувати облік запасів до міжнародних вимог і стандартів. Одночасно, введення в дію вищеназваного стандарту позначилося на оцінці, класифікації та вимогах до складу витрат, котрі включаються до собівартості запасів.

Запаси в освіті, особливо медичного спрямування, мають специфічні характеристики, які не прописані в стандарті, тому на нашу думку, необхідно розробити конкретні рекомендації щодо порядку обліку запасів у таких бюджетних установах з урахуванням специфіки їх діяльності шляхом систематизації вже існуючих нормативно-правових документів та ґрунтуючись на рекомендаціях НП(С)БОДС123 «Запаси».

Облік запасів в ТНМУ ведеться за методикою, що притаманна усім бюджетним установам. За основу облікового відображення беруться НП(С)БОДС, зокрема 123 «Запаси», Методичні рекомендації з обліку запасів в ДС, інші методичні й інструктивні матеріали, в тому числі затверджені МОЗ України.

В складі запасів ТНМУ в силу специфічності цієї бюджетної установи і її пробільності значну питому вагу займають медикаменти і перев'язувальні засоби. В роботі обґрунтовано, що при побудові аналітичного обліку медикаментів слід враховувати джерела, з яких надходять медикаменти установи (кошти загального або спеціального фонду). При надходженні запасів за рахунок спеціального фонду також враховують чи придбавають їх за рахунок коштів на спеціальному реєстраційному рахунку чи надходять як благодійні внески або гуманітарна допомога. Виходячи із цього, запропоновано аналітичні ознаки до рахунка 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби». Аналогічні аналітичні ознаки можна використовувати для обліку продуктів харчування. Як пропозиція для удосконалення обліку треба автоматизувати облік, зокрема управлінський.

Найбільш дієвим і оперативним є контроль, який здійснюється в установі відповідними працівниками. В науковій літературі та практиці його називають внутрішньогосподарським або внутрішнім контролем. Його перевагою перед зовнішнім контролем (який здійснюється відповідними контролюючими інституціями, наприклад Держаудитслужбою) є постійність. Такий контроль може здійснювати у будь-який момент часу.

Організація процесу внутрішнього контролю запасів має передбачати три стадії його проведення: забезпечення контрольних дій, основна, підготовка

звіту за результатами перевірки. Доцільним є впровадження в практику проведення інвентаризації для визначення її результатів використання типових програм бухгалтерського обліку та електронних таблиць «Excel». Загалом формування системи контролю запасів (в т.ч. різних його видів), на основі впровадження засобів автоматизації, забезпечить підвищення достовірності й оперативності інформації про їх залишки та рух, сприятиме впорядкуванню системи документального забезпечення всіх операцій, своєчасному й оперативному вирішенню питань управління надходженням, зберіганням та видатками цих активів.

Для цілей формування організаційних засад внутрішнього контролю необхідна розробка моделі системи управління запасами на основі його результатів. До такої моделі доцільно включати низку складових, які визначають правильність обліку та витрачання запасів. Контроль, особливо внутрішній, дозволяє оптимально використовувати запаси на здійснення діяльності суб'єкта державного сектору, а тому його впровадження – це позитивний крок для управління і раціонального витрачання бюджетних коштів.

Розрахунок економічної ефективності пов'язаний з пошуком найбільш економічного використання наявних матеріальних та фінансових ресурсів. Для визначення економічної ефективності діяльності закладів вищої освіти використовується економічний аналіз, який полягає в зіставленні витрат і отриманого ефекту. З точки зору складності це важке завдання, яке вимагає проведення розрахунків і застосування різних методів аналізу, зокрема коефіцієнтного та ін. Є менш складні аналітичні методики, які можуть бути застосовані обліковими працівниками навіть без додаткових обчислень.

До прикладу, якщо фахівець з обліку має достатній досвід, щоб здійснювати узагальнення та застосовувати власні судження, дивлячись на цифрові дані бухгалтерських документів (особливо зведених), то він може багато чого побачити за ними. Одним із узагальнюючих документів, на підставі якого можна зробити певні висновки щодо запасів бюджетних установ є Звіт

про рух матеріалів і продуктів харчування (ф.№6). Сама по собі форма звіту вже має аналітичний зміст. Навіть без особливих обчислень по ньому можна зробити висновок про те чи є різниця між цими величинами чи ні. Окрім того, за вищеподаним звітом можна зробити висновок про найбільшу питому вагу того чи іншого виду запасу в загальній їх сумі.

За взятим до уваги документом і його даними можна провести також аналіз структури видатків на придбання запасів. Як свідчать результати нашого аналізу загальна потреба у запасах за планом повинна бути забезпечена на 100 %, в тому числі за рахунок внутрішніх джерел покриття на 6,65 % ( $67,23/1014,7 \times 100$ ) та за рахунок зовнішніх джерел на 93,35 % ( $947,17/1014,7 \times 100$ ). Забезпеченість запасами за планом у днях становить 365 днів. Розрахунок планової потреби у запасах завищений в загальному на 17,90 тис. грн. ( $1014,70 - 996,80$ ). Для покращення рівня збалансованості потреби в запасах і їх наявності в досліджуваній установі корисно буде скласти баланс її забезпеченості відповідними фондами.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александров В.Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі: навч. посіб. / В.Т.Александров, О.В. Ворона, П.К. Герасимчук, О.І. Назарчук, П.Г. Петрашко, С.М. Рубльова, І.Б. Стефанюк, О.О. Сушко, О.О.Чечуліна. Київ: НВП «АВТ», 2004. 528 с.
2. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях. Київ.: Центр навчальної літератури, 2009. 288 с.
3. Бенько І.Д., Сисюк С.В. Аналіз запасів медичних установ. *Сталий розвиток економіки*. 2013. Вип. 1. С.267-270.
4. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. Київ: Українська Академія оригінальних ідей, 2005. 888 с.

5. Бугаєнко В.Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. *Економіст*. – 2010. № 1. С. 24-28.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI.
7. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування / За ред. В.І. Лемішовського. Львів.: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «Інтелект» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2007. 1104 с.
8. Вища освіта в Україні в 2018 році [Електронний ресурс]. Держстат України. (Дата останньої модифікації: 19.03.2019 р.). URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/osv\\_rik/osv\\_u/vysh\\_osvita/vyshch\\_osvita18.xls](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/osv_rik/osv_u/vysh_osvita/vyshch_osvita18.xls).
9. Воронко Р. В. Контроль в бюджетних установах : навч. посіб. Львів: Новий Світ, 2010. 503 с.
10. Гармонізація системи державних закупівель в Україні зі стандартами ЄС [URL: [http://eupublicprocurement.org.ua/wp\\_content/uploads/2015/02/EU\\_PP\\_Directives\\_Com\\_pendium\\_UKR.pdf](http://eupublicprocurement.org.ua/wp_content/uploads/2015/02/EU_PP_Directives_Com_pendium_UKR.pdf)].
11. Глушко С.В., Шайкан А.В. Управлінські інформаційні системи. Львів.: «Магнолія Плюс», 2006. 320 с.
12. Грицак Н.Ю., Мельничук С.Г. Оновлені позиції бухгалтерського обліку в бюджетних установах України. *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук, праць. 2015. Вип. 2. С. 172-190.
13. Гуцайлюк Л.О., Сопко В.В., Іванечко Ю.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: первинні документи та облікові реєстри. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 160 с.
14. Дікань Л.В. Контроль у бюджетних установах. Харків: ІНЖЕК, 2010. 405 с.
15. Закон України «Про гуманітарну допомогу» від 22.10.99 р. № 1192.

16. Закон України «Про державну підтримку розвитку індустрії програмної продукції» від 16.10.2012 № 5450-VI. URL6 : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5450-17>.

17. Закон України «Про закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти» від 22.02.2000 р. № 1490-III (зі змінами).

18. Закон України від 16.07.99 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами).

19. Інструкція про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ від 18.12.2000 р. № 130.

20. Інструкція про форми меморіальних ордерів та порядок їх складання від 27.07.2000 р. № 68.

21. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Мінфіну від 12.03.2012 р. № 333.

22. Конспект лекцій з дисципліни «Облік у бюджетних установах» для студентів IV курсу усіх форм навчання за напрямом 6.030509 «Облік і аудит»/ Укл. Л.І. Марущак, О.І. Павликівська. – Тернопіль: ТНТУ ім. Івана Пулюя, 2016. 180 с.

23. Коритник Л. П., Клименко О. В. Запаси бюджетних установ: новації облікової теорії та практики. *Фінанси, облік і аудит*. 2016. Вип. 1. С. 219-233.

24. Костирко Л. А. Фінансова діяльність бюджетних установ: навч. посіб. Луганськ: Ноулідж, 2011. 323 с.

25. Крисюк В.І., Каленський М.М., Юрченко О.В. Ревізія і контроль в установах і організаціях бюджетної сфери. Київ: Вид-во Європ. ун-ту фінансів, інформ. систем, менеджм. і бізнесу, 2000. 196 с.

26. Ларікова Т.В. Сучасні інформаційні технології в обліковому механізмі бюджетних установ. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 19. С.139-142.

27. Лікарчук І. Фінансова звітність бюджетних установ: шляхи вдосконалення. *Казна України*. 2010. №4. С. 38-40.



28. Лучко М.Р., Зорій Н.М., Хорунжак Н.М. Контроль в державному секторі економіки. Тернопіль: Економічна думка, 2015. 285 с.

29. Мартинович Д. Є. Аналіз ефективності публічних закупівель як інструмент державної політики. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 18. С.70-76.

30. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи. *Науковий вісник БДФА*. 2010. № 4. С. 35-37.

31. Методика оцінки майна: Постанова Кабінету міністрів України від 10.02.2003 р. №1891 (зі змінами). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1891-2003-%D0%BF>.

32. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів в закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 9.09.2014 р. № 635.

33. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11.

34. Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, затверджені наказом Мінфіну від 21.12.2016 р. № 1127.

35. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 384 с.

36. Наказ Міністерства охорони здоров'я «Про затвердження Порядку обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів у державних та комунальних закладах охорони здоров'я» від 18.12.97 р. № 356.

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.

38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 18.05.2012 р. № 568.

39. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/puk/publish/article>.

40. Облік в бюджетних установах. / І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля, З.М. Левченко та ін. Київ: Центр учбової літератури. 2009. 368 с.

41. Особливості фінансування охорони здоров'я у 2017 р.: МОЗ роз'яснює проект бюджету. *Аптека UA*. URL: <http://www.apteka.ua/article/385956>.

42. Офіційний сайт «ІС: Підприємство» URL: <http://1c.ru/rus/products/1c/predpr/bbo5.htm>.

43. Офіційний сайт для працівників бюджетної сфери URL: <https://buhgalter.com.ua/>

44. Офіційний сайт Корпорації «Парус» URL: <http://parus.ua/>

45. Пахомова І.Г., Лобанова К. В. Перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах. *Ефективна економіка* : електронне фахове видання. – 2011. URL: [file:///C:/Users/Nadija/Downloads/efek\\_2011\\_4\\_12.pdf](file:///C:/Users/Nadija/Downloads/efek_2011_4_12.pdf).

46. Перелік лікувальних засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку в аптечних і лікувально-профілактичних закладах від 30.06.94 р. № 117.

47. Пітюлич М. І. Соціальні нормативи і стандарти охорони здоров'я. *Ефективна економіка*. 2015. №3. С.11-18.

48. План рахунків обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203.

49. Позняковська Н. М. Подання фінансової звітності суб'єктів державного сектору. *Фінансова система України*. 2012. Вип. 19. С. 200-203.

50. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.96 р. № 116, зі змінами.

51. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України 29.12.2015 р. №1219 (зі змінами і доповненнями).

52. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ МФУ від 24.01.2012 р. №44 (із змінами від 01.07.2016 р.). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

53. Про вищу освіту: Закон України від 01.07.2014 р №1556-VII (в редакції від 09.08.2019 р №2745-VIII).

54. Про державне замовлення на підготовку та підвищення кваліфікації осіб з надання домедичної допомоги : Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 14.09.2018 р. №1688.

55. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879 (зі змінами).

56. Прядка Н.М. Визнання запасів в обліку установ сектору державного управління. *Економічні науки*. 2013. № 4. С. 71-74.

57. Сазик В. Фінансування університетів за результатами діяльності: європейська практика, яка не є «магічною формулою». URL: <http://www.edutrends.info/education-news-july-2015/>

58. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 244 с.

59. Совсун І. Нова модель фінансування вищої освіти повинна бути прозорою й ефективною у використанні бюджетних коштів URL: <https://mon.gov.ua/ua/news/usi-novivni-novini-2016-03-15-inna-sovsun-nova-model-finansuvannya-vishhoyi-osviti>

60. Сушко Н. І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі. Державний бухгалтер і аудитор. 2012. №1. С. 11-17.

61. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями

розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219.

62. Тютюнник П.С., Жовтопуп М.М. Облік у бюджетних установах: конспект лекцій. Харків: ХНЕУ, 2010. 171 с.

63. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник. Київ: Знання-Прес, 2004. 253 с.

64. Фалко Ю.В. Організація державних закупівель: зарубіжний досвід та практика України. *Університетські наукові записки*. 2014. №1 (49). С. 261-269.

65. Хорунжак Н. М., Сисюк С. В. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах. *Економіка і регіон*. 2009. №1 (20). С.142-146.

66. Хорунжак Н.М. Модель системи внутрішнього контролю витрат бюджетних установ на надання послуг. *Науковий вісник Херсонського державного ун-ту*. Серія: Економічні науки. 2014. Вип. 9. С.213-217.

67. Шара Є. Ю. Звітність бюджетних установ : навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2014. 360 с.

68. Щодо обліку продуктів харчування : лист Міністерства охорони здоров'я від 26.01.2015 р. № 3.18-Д-1/25-15/2044.

69. GPA in UA [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://aeaep.com.ua/gpa\\_in\\_ua](http://aeaep.com.ua/gpa_in_ua).

**Міністерство освіти і науки України**

**Тернопільський національний економічний університет**

**Факультет фінансів та обліку**

**Кафедра обліку і оподаткування**

**ГОНЧУК Діана Олегівна**  
**ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО**  
**СЕКТОРУ**  
**(на матеріалах Тернопільського національного медичного університету**  
**імені І.Я. Горбачевського)**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма «Інформаційні технології обліку, оподаткування та контролю в державному секторі економіки»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Частина 2

**ДОДАТКИ**

Тернопіль – 2019