

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ
КЕФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

КУЗЬМЕНЮК ІННА ЛЕОНІДІВНА

ОСНОВНІ ЗАСОБИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ:
ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ

спеціальність 071 «облік та оподаткування»
освітньо-професійна програма: «інформаційні технології обліку,
оподаткування і контролю в державному секторі економіки»
Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОДСзм-21

Кузьменюк І. Л.

Науковий керівник: к.е.н., доцент Бурденюк Т.Г.

ТЕРНОПІЛЬ - 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	7
1.1. Специфіка діяльності бюджетних установ та місце основних засобів в системі їх менеджменту.....	7
1.2. Характеристика інформаційної системи управління основними засобами бюджетних установ.....	22
1.3. Методологічні аспекти обліку та контролю основних засобів бюджетних установ.....	31
Висновки до першого розділу	36
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В ЗОЛОТНИКІВСЬКІЙ РАЙОННІЙ ЛІКАРНІ	39
2.1. Документальне забезпечення наявності та руху основних засобів..	39
2.2. Облік надходження основних засобів.....	47
2.3. Облік зносу, вибуття та ремонту основних засобів.....	61
Висновки до другого розділу	70
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗОЛОТНИКІВСЬКОЇ РАЙОННОЇ ЛІКАРНІ	72
3.1. Методичні підходи до проведення контролю основних засобів Золотниківської районної лікарні	72
3.2. Аналіз використання основних засобів Золотниківської районної лікарні.....	80
3.3. Методика проведення аудиту операцій з основними засобами ...	84
Висновки до третього розділу	96
ВИСНОВКИ	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	103

ВСТУП

Актуальність теми. Здоров'я є невід'ємною умовою гармонійного розвитку людей і, в той же час, показником рівня соціально-економічного та культурного розвитку суспільства. Чим розвиненіше й багатіше суспільство та держава, тим більше коштів вони вкладають в охорону здоров'я своїх громадян, у їх медико-санітарне обслуговування, в розвиток медичної, біологічної та фармацевтичної науки, практики й новітніх оздоровчих і лікувальних технологій.

Останнім часом в нашій державі спостерігаються деструктивні тенденції в сфері охорони здоров'я, зокрема, смертність становить 15,2 випадки на 1000 осіб населення, тоді як в Європейському Союзі – 6,7. В Україні кожного року помирає близько 700000 людей, третина яких – це люди працездатного і репродуктивного віку. Рівень смертності від серцево-судинних захворювань (64% у структурі смертності) та від онкологічних захворювань (13%) є одним з найвищих у світі. Все це пов'язано з неналежним державним фінансуванням галузі, відсутністю належної страхової медицини. Треба зазначити, що сьогодні Україна за таким показником, як рівень витрат на охорону здоров'я на одну людину, займає 89 місце у світі (серед 184 країн), а за показником тривалості життя – 108 місце. Така ситуація в охороні здоров'я загрожує національній безпеці.

В останні роки система охорони здоров'я розвинених країн з ринковою економікою вступила у нову смугу розвитку, для якої характерні значні зрушення в технічному оснащенні. Техніка стає невід'ємним елементом медичного обслуговування. Технічні засоби в багатьох випадках визначають позитивний результат боротьби за здоров'я людини. В охороні здоров'я України ці процеси були виражені значно слабкіше: методи діагностики і лікування за останні роки практично не змінювалися, а рівень комфортності і догляду за хворими знизився. Нові медичні технології стали надбанням невеликого кола центральних інститутів і клінік, відомчих лікарень.

Основні засоби є суттєвою часткою майна бюджетних установ. А у сфері закладів охорони здоров'я ефективні управлінські рішення щодо їх придбання та експлуатації набувають стратегічного значення. Такі функції управління як облік та контроль відповідають за раціональне придбання, використання та списання основних засобів бюджетних установ. Питання ощадливості та економії витрачання бюджетними закладами охорони здоров'я коштів особливо актуально на сьогоднішній день, коли на ринку пропонується безліч сучасних установок, обладнання, засобів дослідження тощо, а коштів на їх придбання бракує. Одним із найважливіших шляхів для вирішення цих питань є створення ефективних систем обліку і контролю за основними засобами бюджетних установ.

На сучасному етапі в Україні відбувається процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, який передбачає удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Теоретичні питання обліку основних засобів та особливості його методології у бюджетних установах досліджувалися вітчизняними вченими: П.Й. Атамасом, А.М. Герасимовичем, Р.Т. Дзогою, І.П. Житною, Т.В. Каневою, Л.М. Кіндрацькою, А.М. Кузьмінським, М. В. Кужельним, Т.М. Писаренко, С. В. Свірко, М.Р. Лучком та іншими.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є висвітлення теоретико-методичних засад обліку та контролю основних засобів та аналіз ефективності їх використання в установах державного сектору економіки.

Відповідно до мети у дипломній роботі визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення:

- розглянути особливості діяльності установ охорони здоров'я та визначити їх вплив на побудову бухгалтерського обліку;
- оцінити стан та перспективи нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів установ державного сектору економіки;

- здійснити класифікацію основних засобів установ охорони здоров'я як обліково-контрольних об'єктів;
- дослідити теоретико-методичні аспекти обліку основних засобів на стадіях аналітичного та синтетичного узагальнення інформації;
- провести аналіз та фінансово-господарський аудит використання основних засобів та поглибити наукові знання про контрольні дії в бюджетній сфері;
- оцінити організацію внутрішнього контролю в бюджетних установах охорони здоров'я.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень з обліку та контролю основних засобів закладів охорони здоров'я.

Об'єктом дослідження є облік, аналіз та аудит операції з основними засобами Золотниківської районної лікарні.

Методи дослідження. Пізнання об'єкта дипломної роботи ґрунтується на діалектичному методі, за допомогою якого господарські операції з основними засобами розглядаються у нерозривному зв'язку та розвитку. Системний підхід дав змогу дослідити бухгалтерський облік бюджетних установ, зокрема установ охорони здоров'я, як складову системи управління, яка формує інформаційне середовище для прийняття рішень. Загальнонаукові методи було використано під час дослідження сутності та призначення основних засобів, визначення класифікаційних ознак для ідентифікації їх як облікових та контрольних об'єктів.

Інформаційну базу дослідження становлять монографічні видання, наукові статті вітчизняних та зарубіжних учених, облікова інформація та дані з реєстрів первинного, поточного та підсумкового обліку Золотниківської районної лікарні, законодавчі та нормативні документи з питань бухгалтерського обліку та контролю господарських операцій у бюджетній сфері. Використано дані статистичних щорічників державної служби статистики України, інформаційних бюлетенів Міністерства охорони здоров'я,

Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби України, іншу довідкову літературу.

Практичне значення отриманих результатів. В дипломній роботі досліджено теоретико-методичні аспекти обліку, аналізу та контролю операцій з основними засобами бюджетних установ із визначенням джерел інформації, методичних прийомів, які забезпечують комплексне дослідження цих операцій із метою їх збереження та ефективного використання. Отримані в дипломній роботі результати доведені до стану практичних рекомендацій і можуть бути впроваджені у діяльність бухгалтерської служби Золотниківської районної лікарні.

Обсяг і структура дипломної роботи. Дипломна робота містить 102 сторінок, 12 таблиць, 16 рисунків, список використаних джерел із 75 найменувань.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Специфіка діяльності бюджетних установ та місце основних засобів в системі їх менеджменту.

Трансформаційні процеси в економіці України визначили нові напрямки у фінансовій політиці України та посилення ролі державного бюджету у вирішенні задач соціально-економічного розвитку держави.

Нині бюджет є найдієвішим інструментом впливу держави на економічні процеси у країні. У наукових дискусіях ХХ ст. саме бюджету віддавалася перевага у досягненні повної зайнятості, цінової стабільності, економічного розвитку та інших макроекономічних цілей.

На сьогоднішній день під терміном „бюджет” розуміють кілька понять і налічується понад п'ятдесят його похідних значень. Зважаючи на багатозначність цього терміну, вважаємо, що доцільно розглянути його генезис. Слово „бюджет” походить від старонорманського bougette і означає шкіряний мішок. Словник Французької академії супроводжує термін „бюджет” таким змістом: „Бюджет – слово, яке використовується в адміністративному житті для позначення щорічної відомості передбачуваних витрат і сум, або доходів, передбачених для покриття цих витрат”. [39, с. 266].

Помітний внесок у розгляд бюджетних питань зробили українські вчені, зокрема серед сучасних вчених можна виділити професора Василика О.Д., який дає таке визначення: „Бюджет – це фонд фінансових ресурсів, який перебуває у розпорядженні органів виконавчої влади певного рівня й використовується для виконання покладених на них функцій, передбачених конституцією.” [8, с.155].

„Словник іншомовних слів” визначає сутність терміну „бюджет” у двох варіантах, зокрема: 1) затверджений у законодавчому порядку розпис, кошторис грошових доходів і видатків держави, міста, які передбачається одержати і витратити в майбутньому; 2) план доходів і видатків особи, сім’ї на певний період [62, с.196].

У вітчизняному законодавстві, а саме у Бюджетному кодексі України (зокрема ст. 2) зазначено, що бюджет – план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду [7].

Проаналізувавши всі вищенаведені визначення, ми дійшли до висновку, що „бюджет” – це сукупність фінансових відносин, що пов’язані з формуванням і використанням бюджетного фонду для забезпечення виконання певних функцій. За його допомогою створюються умови для реалізації соціальних програм, забезпечення збереження навколишнього середовища, стимулювання науково-технічного прогресу, вирішення структурних проблем, виконання інших державних функцій.

Сукупність бюджетів усіх рівнів країни утворює її бюджетну систему. Існування бюджетної системи в Україні необхідно для створення та підтримання рівноваги між обсягами доходів і видатків бюджету, що забезпечують фінансову можливість виконання державою своїх функцій і завдань соціально-економічного спрямування за рахунок відтворення і зростання фінансових ресурсів у всіх секторах економіки. Як визначено статтею 95 Конституції України “Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами”.

В Україні бюджетна система складається з таких складових (рис. 1.1.)

Місцевими бюджетами визнаються бюджет, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування. Державний бюджет є самостійною економічною категорією і втілює фінансові відносини,

що виникають при утворенні централізованого фонду грошових ресурсів країни та його використанням на загальнодержавні потреби.

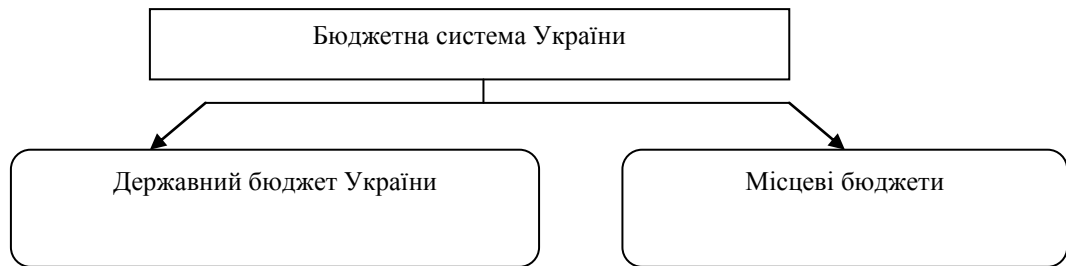


Рис. 1.1. Бюджетна система України [73, с.71]

Бровкова Е.Г. та Продівус І.П. визначили державний бюджет, як грошові відносини, які виникають у держави з юридичними та фізичними особами з приводу перерозподілу національного доходу у зв'язку із створенням і використанням бюджетного фонду, призначеного для фінансування народного господарства, соціально-культурних заходів, потреб оборони та державного управління” [72, с. 121]

Ми поділяємо думку професора Булгакової С.О., яка зазначає, що „державний бюджет – це особлива форма державного плану, який має силу закону, це перелік доходів і видатків держави” [73, с.71].

В цілому державний бюджет можна визначити, як кошторис, що затверджується вищим законодавчим органом держави і має силу закону. Від його правильного та раціонального виконання залежать умови життя суспільства. Держава використовує бюджет для здійснення територіального, внутрішнього і міжгалузевого розподілу та перерозподілу внутрішнього валового продукту з метою вдосконалення структури суспільного виробництва і забезпечення соціальних гарантій населенню.

Існуючий метод формування та витрачання коштів бюджету спрямований на потреби у видатках, складених розпорядниками бюджетних коштів у розрізі бюджетних функцій, сформованих на основі потреби попередніх років і без глибокого обґрунтування цих видатків бюджету. Але на сьогоднішній день від якості надання державних послуг, залежить результат виконання бюджету

країни. Для підвищення ефективності і прозорості використання бюджетних коштів доцільно зробити акцент на їх цільове фінансування.

Фінансові ресурси, які необхідні для виконання державою своїх функцій називаються доходами державного бюджету. Доходи бюджету відображають економічні відносини держави з підприємствами, установами, організаціями та фізичними особами, які виникають у процесі стягнення бюджетних платежів.

Видатки державного бюджету виступають об'єктивним та логічним продовженням руху грошових коштів, матеріальним уособленням здійснення державою своїх функцій. Під видатками державного бюджету як економічною категорією розуміються економічні відносини, що пов'язані з розподілом та використанням централізованого фонду фінансових ресурсів держави.

Згідно ст. 2 Бюджетного кодексу України видатки бюджету – кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум; а витрати бюджету – видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу.

Видатки являються однією із найважливіших частин державного бюджету. Видатки з державного бюджету – це економічні відносини, які виникають у зв'язку з розподілом централізованого фонду грошових коштів держави і його використання за цільовим призначенням [6, с.15].

Окремо слід виділити видатки бюджету на невиробничу сферу, яка включає: охорону здоров'я, освіту, соціальний захист і соціальне забезпечення, житлово-комунальне господарство, культуру і мистецтво, засоби масової інформації, фізичну культуру і спорт, державне управління і судову владу.

Слід зазначити, що в Україні задоволення низки соціальних потреб таких як: охорона здоров'я, освіта, наука культура, соціальне забезпечення, на які спрямовані видатки бюджету, покладено в основному на бюджетні установи та організації.

Згідно ст.2 Бюджетного кодексу України бюджетна установа – це орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи

організація створена в установленому порядку органами державної влади, чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідного бюджету.

Бюджетні установи – окремі юридичні особи, які визначають результати виконання кошторису за рік, ведуть облік і складають звітність відповідно до чинного законодавства для бюджетних установ, несуть майнову та правову відповідальність перед державою, сплачують встановлені для бюджетних установ податки, проводять розрахунки з персоналом, дебіторами та кредиторами.

П.Й. Атамас стверджує, що в бюджетній сфері майже відсутні госпрозрахункові відносини, що бюджетні установи не мають статутного капіталу, а всі їхні активи є державною власністю[2, с.8].

Основною відмінністю бюджетних установ від інших неприбуткових організацій, як зазначає професор Левицька С.О., є їх повна залежність від бюджетного фінансування, яке здійснюється в рамках Бюджетного кодексу. [25, с.58].

Бюджетні установи, що створені органами державної влади України та органами місцевого самоврядування й утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів відносяться згідно з ст. 2 п.6 «Бюджетного кодексу України» до складу неприбуткових організацій [7].

Отже, бюджетні установи здійснюють відповідний вид діяльності, відмінність якого полягає у наданні послуг соціально–культурного, наукового значення [57]. Таким чином, бюджетні установи – безпосередні учасники бюджетного процесу, які беруть участь у виконанні бюджету.

Особливістю діяльності бюджетних установ є те, що вони не виробляють матеріальний продукт, не створюють вартість. Заклади невиробничої сфери існують за рахунок продукту, створеного у матеріальному виробництві. І тому рівень матеріально-технічної бази, оплати праці працівників цих установ в значній мірі залежить від розвитку матеріального виробництва. Частина чистого продукту, створеного працею робітників у виробничій сфері через

бюджет направляється на фінансування організацій невиробничих галузей, а звідси випливає, що бюджетні установи не живуть за рахунок держави, а виконують функції, які надані їм державою.

Слід зазначити, що для усіх бюджетних установ та організацій головним джерелом фінансування є кошти загального фонду бюджету. В той же час їм надана можливість додаткового отримання доходів від надання платних послуг, тобто власних надходжень, при цьому бюджетні асигнування загального фонду не зменшуються.

Сфера бюджетних установ є досить різною за функціональними ознаками, тому бюджетні установи можна згрупувати за галузевою приналежністю та функціями, які вони виконують. За цими ознаками розрізняють: науково-дослідні установи, заклади соціального захисту населення, заклади культури, органи виконавчої влади, заклади освіти, охорони здоров'я тощо.

Оскільки об'єктом дипломної роботи є операції з основними засобами бюджетних установ – закладів охорони здоров'я, то основна увага буде приділена останнім. Охорона здоров'я – це одна з найважливіших соціальних функцій держави, а пріоритетною метою держави є забезпечення достойної якості життя громадян і її важливої складової – здоров'я населення, а це є визначальним чинником економічного, соціального, трудового та морального потенціалу суспільства.

Питання збереження і розвитку здоров'я населення у світі приділяється все більша увага, адже здоров'я є майже основною складовою людського капіталу, першою і неодмінною умовою розвитку і зміцнення економічного потенціалу будь-якої країни [36, с.160].

В Конституції України передбачено, що кожен громадянин має право на охорону здоров'я та медичну допомогу, яка в державних і комунальних закладах охорони здоров'я надається безкоштовно. Законом України „Про основи законодавства України про охорону здоров'я” №23-92 від 31.12.1992р. визначено, що кожна людина має природне невід'ємне і непорушне право на охорону здоров'я. Суспільство і держава відповідальні перед сучасним і

майбутніми поколіннями за рівень здоров'я і збереження генофонду народу України, забезпечують пріоритетність охорони здоров'я в діяльності держави, поліпшення умов праці, навчання, побуту і відпочинку населення, розв'язання екологічних проблем, вдосконалення медичної допомоги і запровадження здорового способу життя [53].

Адже здоров'я (з лат. – найбільше багатство) є невід'ємною умовою гармонійного розвитку людей і, в той же час, показником рівня соціально-економічного та культурного розвитку суспільства. Чим розвиненіше й багатше суспільство та держава, тим більше коштів вони вкладають в охорону здоров'я своїх громадян, у їх медико-санітарне обслуговування, в розвиток медичної, біологічної та фармацевтичної науки, практики й новітніх оздоровчих і лікувальних технологій.

Враховуючи соціально – політичну значимість і економічну вартість індивідуального та суспільного здоров'я, охорону здоров'я громадян можна вважати однією з найважливіших внутрішніх функцій сучасної держави. Адже не речі, майно, а саме людина, на думку Аристотеля, є мірилом усіх інших речей.” [74, с.15].

Погіршення стану здоров'я населення призводить до об'єктивного зростання потреб у медичній допомозі, які нинішня система охорони здоров'я задовольнити не в змозі. Адже фінансування галузі базується на показниках ресурсного забезпечення, а не на кінцевих результатах роботи щодо надання населенню медичної допомоги.

Заклади охорони здоров'я – підприємства, установи та організації, завданням яких є забезпечення різноманітних потреб населення в галузі охорони здоров'я шляхом надання медико-санітарної допомоги, включаючи широкий спектр профілактичних і лікувальних заходів або послуг медичного характеру, а також виконання інших функцій на основі професійної діяльності медичних працівників

В сучасних умовах галузь охорони здоров'я є однією з найбільш розгалужених, адже до неї входять заклади, які призначені охороняти здоров'я

населення, підтримувати його працездатність, продовжувати тривалість життя тощо. В Україні держава декларує основні питання щодо діяльності закладів охорони здоров'я (рис.1.2.).

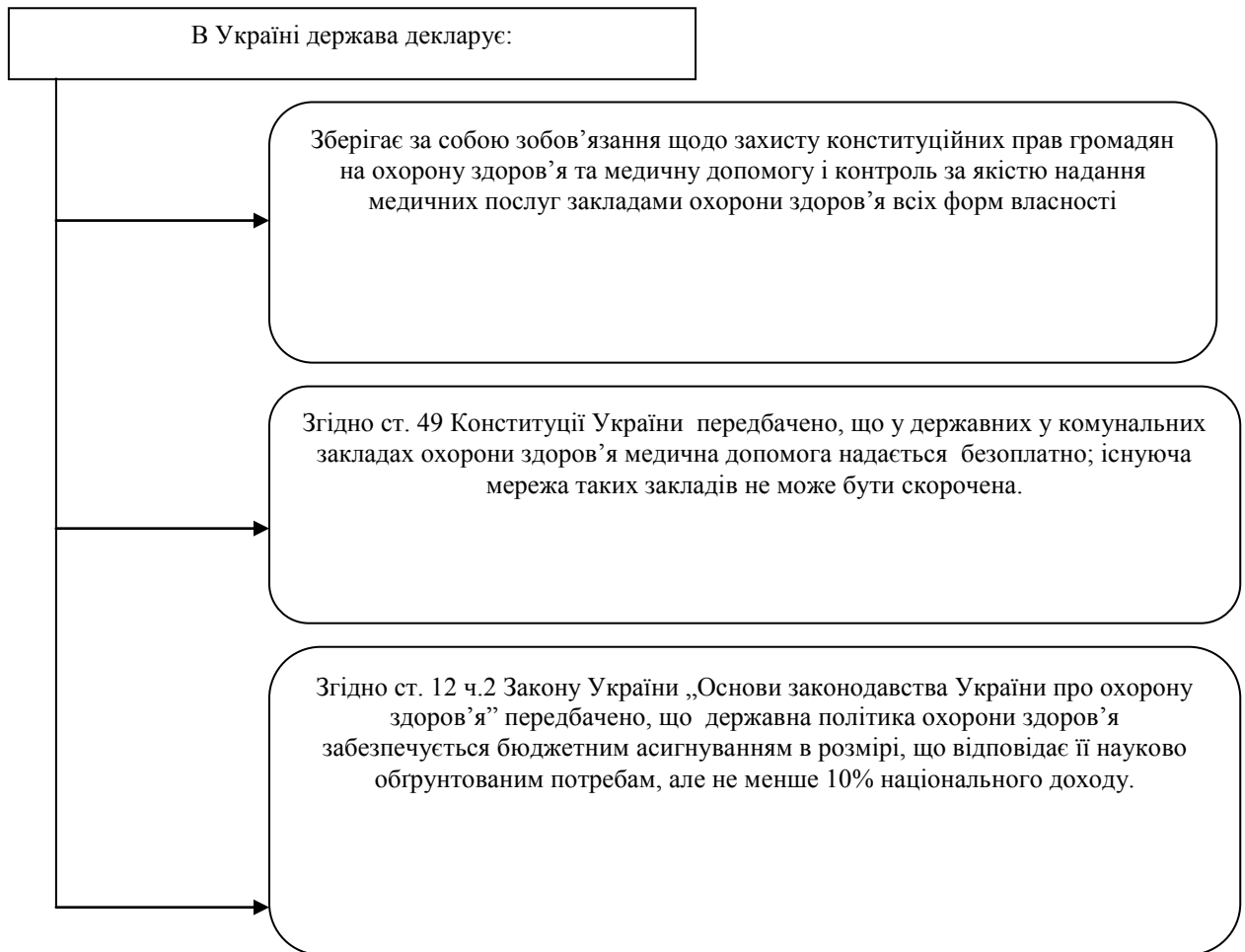


Рис. 1.2. Державні гарантії України щодо діяльності закладів охорони здоров'я.

За останні роки в системі охорони здоров'я спостерігається відчутний дефіцит коштів. Бюджетне фінансування закладів охорони здоров'я здійснюється в обмежених розмірах, в результаті чого проблеми медичного обслуговування населення постають вкрай гостро.

На сьогоднішній день фінансове забезпечення закладів охорони здоров'я здійснюється не тільки за рахунок бюджетних коштів, а й за рахунок коштів медичного страхування та безповоротної допомоги, а також інших джерел.

Серед інших надходжень коштів до закладів охорони здоров'я можна виділити:

- плата за надані медичні послуги;
- доходи від реалізації продукції лікувально-виробничих майстерень, цехів;
- доходи від здачі в оренду майна;
- плата за проживання в гуртожитках;
- гуманітарна допомога, тощо.

До найважливіших принципів фінансування належать: цільове використання коштів, безповоротність використаних ресурсів, безкоштовність, дотримання режиму економії. Обсяги бюджетного фінансування визначаються на підставі науково обґрунтованих нормативів з розрахунку на одного жителя. За рахунок Державного бюджету України, бюджетів місцевого та регіонального самоврядування фінансуються загальнодоступні для населення заклади охорони здоров'я [29].

Останнім часом в нашій державі спостерігаються деструктивні тенденції в сфері охорони здоров'я, зокрема, смертність становить 15,2 випадки / 1000 населення, тоді як в Європейському Союзі – 6,7. В Україні кожного року помирає близько 700000 людей, третина яких – це люди працездатного і репродуктивного віку. В Україні рівень смертності від серцево-судинних захворювань (64% у структурі смертності) та від онкологічних захворювань (13%) є одним з найвищих у світі. На жаль, Україна лідирує в Європі за випадками захворювання на туберкульоз. Все це пов'язано з неналежним державним фінансуванням галузі, відсутністю належної страхової медицини. Треба зазначити, що сьогодні Україна за таким показником, як рівень витрат на охорону здоров'я на одну людину, займає 89 місце у світі (серед 184 країн), а за показником тривалості життя – 108 місце. Така ситуація в охороні здоров'я загрожує національній безпеці.

У даний час в Україні діє бюджетна модель системи охорони здоров'я, тому більшість видатків на цю галузь спрямовується саме з Державного бюджету України. а також з місцевих бюджетів. Розглянемо, яке місце

займають видатки на охорону здоров'я серед сумарних видатків Державного бюджету України (рис. 1.3.).

Аналізуючи наведені на рис. 1.3. показники, можна стверджувати про залишковий принцип фінансування охорони здоров'я в Україні. За весь аналізований період частка видатків на охорону здоров'я є мінімальною. Лише впродовж 2016-2017 років вона дещо збільшується. Такий стан справ є неприпустимим. Українським науковцем М. І. Мальованим доведено існування залежності між витратами на охорону здоров'я та тривалістю життя населення. В дослідженнях Мальованого М. І. встановлено, що зростання загальних витрат на фінансування охорони здоров'я на 1000 дол. США призводить до збільшення тривалості життя в країні в середньому на 3,96 роки [3, 51].

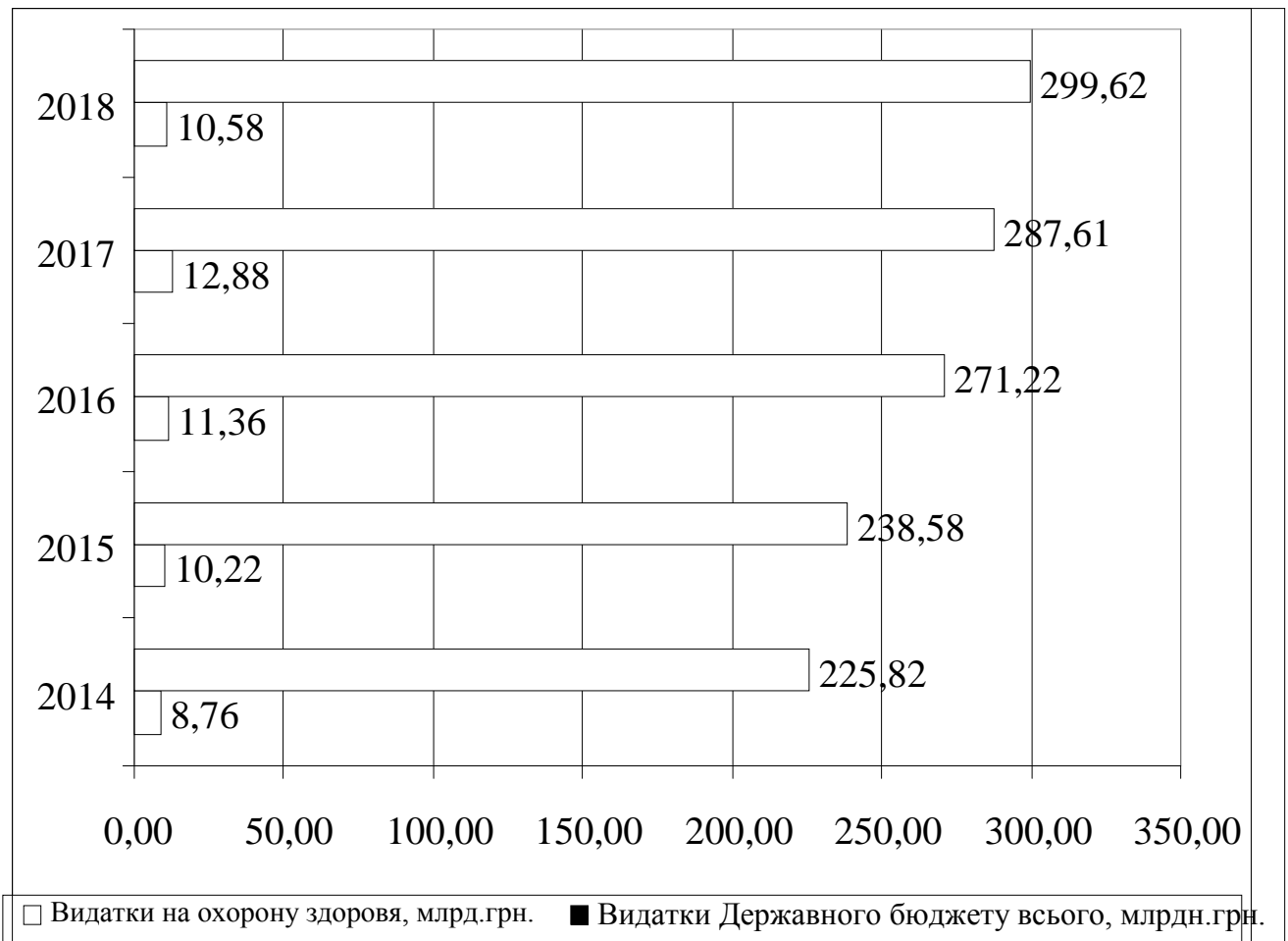


Рис. 1.3. Видатки на охорону здоров'я в розрізі видатків Державного бюджету України в 2014 – 2018 рр.

В країнах Європейського співтовариства та країнах колишнього Радянського союзу ситуація з фінансуванням охорони здоров'я дещо інша (табл. 1.1.).

Проаналізувавши дані таблиці 1.1. можна зробити висновок, що в країнах Західної Європи витрати на охорону здоров'я по відношенню до ВВП, в порівнянні з країнами СНД більші в 2-2,5 рази, що стосується України, то в 2018 році витрати на охорону здоров'я в порівнянні з узагальненим показником по країнах СНД нижчі на 0,1%, а в порівнянні з Європейським регіоном – на 3,78%. Вищевказане свідчить про низький рівень фінансування закладів охорони здоров'я України.

Таблиця 1.1.

Загальні витрати на охорону здоров'я, % від ВВП

Країни	Роки			
	2015	2016	2017	2018
Австрія	7,7	7,6	7,7	7,7
Азербайджан	0,9	0,8	0,8	0,8
Великобританія	7,3	7,5	7,7	7,7
Білорусія	4,9	5,0	4,7	4,9
Естонія	5,5	5,1	5,1	5,1
Франція	9,3	9,4	9,7	9,7
Грузія	5,1	4,9	4,9	5,1
Італія	8,1	8,3	8,5	8,5
Литва	6,0	5,7	5,7	5,7
Німеччина	10,6	10,8	10,9	10,9
Польща	5,7	6,0	6,1	6,0
Російська Федерація	2,9	3,0	3,0	3,0
Швеція	8,4	8,8	9,2	9,4
Україна	2,7	2,86	3,2	2,8
Європейський регіон в цілому	6,37	6,41	6,53	6,58
СНД	3,1	2,92	2,9	2,9

Що стосується безпосередньої структури видатків на охорону здоров'я, то в Україні в середньому за останні 2010-2018 роки спостерігається наступна тенденція (рис. 1.4.):

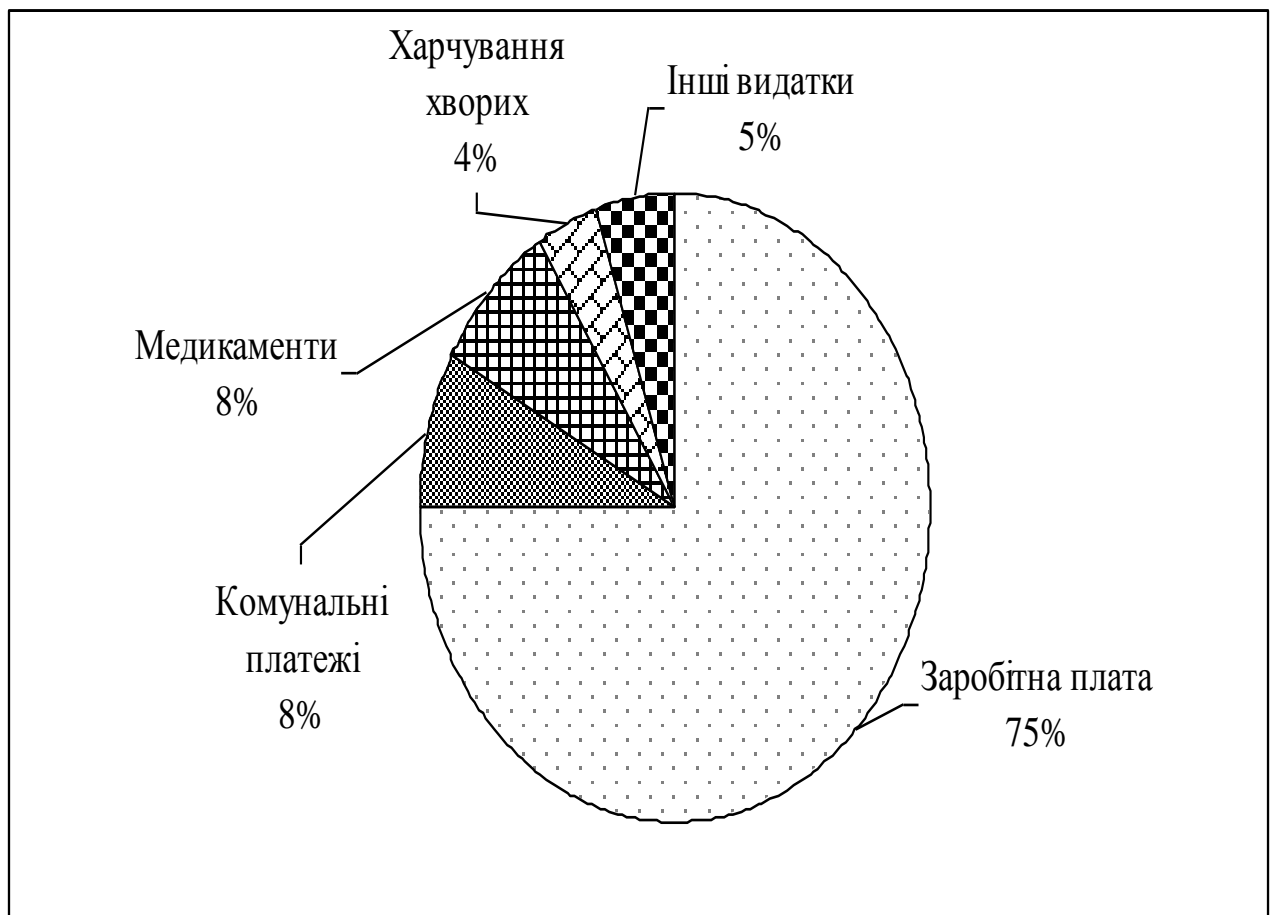


Рис. 1.4. Структура видатків на охорону здоров'я в Україні протягом 2010-2018 рр.

- найбільшу питому вагу у структурі видатків займають видатки на оплату праці та нарахування на неї (близько 75%);
- найменшу – харчування хворих (4%) та інші видатки (5%) від загальних видатків на охорону здоров'я, які включають в себе капітальні видатки.

Це означає, що лише близько 5% від загальної суми видатків спрямовується на оновлення матеріально-технічної бази, але в статті 19 Закону №23-92 передбачено, що держава організує матеріально-технічне забезпечення охорони здоров'я в обсязі, необхідному для подання населенню гарантованого

рівня медико-санітарної допомоги і всі заклади охорони здоров'я мають право самостійно вирішувати питання свого матеріально-технічного забезпечення.

В останні роки система охорони здоров'я розвинених країн з ринковою економікою вступила у нову смугу розвитку, для якої характерні значні зрушення в технічному оснащенні. Техніка стає невід'ємним елементом медичного обслуговування. Технічні засоби в багатьох випадках визначають позитивний результат боротьби за здоров'я людини. В охороні здоров'я України ці процеси були виражені значно слабкіше: методи діагностики і лікування за останні роки практично не змінювалися, а рівень комфортності і догляду за хворими знизився. Нові медичні технології стали надбанням невеликого кола центральних інститутів і клінік, відомчих лікарень [22].

Слід відмітити, що лікарня – найбільший споживач бюджетних коштів, що виділяються державою на здоров'я населення і складає близько 70% валових витрат охорони здоров'я. [74, с.333].

Як підтверджують розрахунки, близько 70-75% загальної вартості активів лікарні – це основні засоби, включаючи: будинки і споруди, діагностичне і лікувальне устаткування, централізовані стерилізаційні, комунальні служби, їдальні, пральні, склади, гаражі та іншого, спрямованого на максимальне задоволення умов утримання, лікування хворих.

Склад основних засобів є досить різноманітним, а тому для поглибленого вивчення та розуміння потребує класифікації.

“Правильна класифікація цінностей, писав Е.Е. Сіверс у 1909 р., веде і до правильної класифікації рахунків, а ця остання дає можливість об'єднанням подібного і відокремлення подібного від неподібного, пізнати сутність кожного окремого рахунку, що, в свою чергу, зумовлює доцільну організацію рахівництва і правильне його ведення в будь-якому господарстві” [60, с. 19].

За допомогою класифікації встановлюється деталізація по групам основних засобів, які підлягають обліку на рахунках та субрахунках. Відповідно існуючої вітчизняної практики основні засоби можливо класифікувати за такими ознаками:

- галузевою належністю;
- матеріальною ознакою;
- функціональним призначенням;
- за ступенем впливу на основні функції медичних установ;
- в залежності від джерел надходження;
- залежно від стану фактичного використання;
- належністю тощо.

Так, всі основні засоби бюджетних установ можливо згрупувати за відповідними галузями, які в свою чергу формуються під впливом видів діяльності. Зокрема можна виділити основні засоби галузей освіти науки, культури, охорони здоров'я та ін. [57].

За ступенем впливу на виконання основних функцій медичних установ основні засоби умовно поділяються на активні та пасивні. До перших у закладах охорони здоров'я відносять лікувальне та діагностичне обладнання, тобто та частина основних засобів від якої залежить підвищення інтенсивності та ефективності роботи закладів охорони здоров'я. В загальному обсязі питома вага активної частини основних засобів є недостатньою, а її зростання оцінюється позитивно. До пасивної частини основних засобів бюджетних установ закладів охорони здоров'я відносяться будівлі, споруди, транспортні засоби, інвентар тощо, тобто ті які лише створюють нормальні умови для функціонування закладів охорони здоров'я.

В залежності від джерел надходження основні засоби бюджетних установ закладів охорони здоров'я поділяються на такі види:

- придбані за рахунок загального чи спеціального фондів;
- безоплатно отримані в тому числі і як гуманітарна допомога.

Залежно від стану фактичного використання основні засоби закладів охорони здоров'я поділяються на:

- ті, які фактично використовуються для виконання установою своїх функцій;
- основні засоби, які здані в оренду, або прийняті в оренду;

– ті, які тимчасово не використовуються (наприклад, у зв'язку з проведенням планового ремонту тощо).

За останньою класифікаційною ознакою основні засоби поділяються на власні, які повністю належать установі й значаться на її балансі та орендовані, які тимчасово використовуються установою відповідно до договору оренди, які враховуються за балансом без нарахування даною установою зношення.

Двома основоположними моментами в ідентифікації об'єкту в межах категорії основні засоби є строк корисної експлуатації та вартість.

Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів у бюджетних установах встановлює міністерство по відомчій підпорядкованості або установа самостійно в момент придбання активу, при умові, що такі нормативні документи відсутні.

Вартість основних засобів бюджетних установ у бухгалтерському обліку знаходить своє визначення у таких формах як: первісна вартість – вартість, що історично склалася у результаті здійснених фактичних видатків на придбання, спорудження та виготовлення об'єктів; балансова вартість - вартість, за якою основні засоби включаються до балансу після вирахування суми зносу із їх первісної вартості; відновлювана вартість – нова вартість, отримана після перегляду первісної вартості і його послідууючої перевірки.

Зміна первісної (відновлювальної) вартості основних засобів проводиться у разі індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства України, а також при добудівлі, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування основних засобів [27].

Таким чином, відсутність в Україні належного бюджетного фінансування охорони здоров'я, недосконалий механізм впливу на якість медичних послуг та управління цим процесом, морально і фізично застаріле обладнання дають підстави стверджувати про необхідність удосконалення управління, адже діяльність цих установ прямо або опосередковано впливає на суспільство в

цілому. Стан здоров'я суспільства є прямим втіленням умов життя населення, рівня продуктивності праці і обсягу суспільного виробництва.

1.2. Характеристика інформаційної системи управління основними засобами бюджетних установ.

Інформаційна система управління основними засобами бюджетних установ визначається як набір взаємозалежних компонентів, які збирають, обробляють та розподіляють інформацію для ефективного управління не тільки основними засобами, а установою в цілому.

За джерелами надходження інформаційні системи поділяються на зовнішні та внутрішні. Зовнішня система складається поза межами установи, надходить від вищих органів управління, а внутрішня складається в самій установі. Основою складовою здійснення зовнішнього управління основними засобами бюджетних установ є нормативно-правова база, адже вона акумулює всі інформаційні потоки, що створюють відповідні правила. Основними внутрішніми документами, які носять розпорядчий характер для бюджетних установ є кошторис та наказ про облікову політику.

Спеціального законодавства, яке регулює діяльність закладів охорони здоров'я, фактично не існує. На сьогодні правова база діяльності в сфері охорони здоров'я визначається Законом України „Про основи законодавства України про охорону здоров'я” №23-92 від 31.12.1992р. Основи законодавства України про охорону здоров'я визначають правові, організаційні, економічні та соціальні засади охорони здоров'я в Україні, регулюють суспільні відносини у цій галузі з метою забезпечення гармонійного розвитку фізичних і духовних сил, високої працездатності і довголітнього активного життя громадян, усунення факторів, що шкідливо впливають на їх здоров'я, попередження і зниження захворюваності, інвалідності та смертності, поліпшення спадковості.

Таким чином, зважаючи на дату прийняття вищезгаданого нормативного акту, він залишився переважно декларативним актом. Крім того, у законі зазначено інші форми володіння й управління сферою охорони здоров'я, згадано про медичне страхування.

Відсутні також галузеві інструкції, методичні рекомендації щодо упорядкування активів закладів охорони здоров'я. Як зазначалося вище, охорона здоров'я є невиробничою сферою в якій значну питому вагу займають основні засоби, які є специфічними (засоби діагностики, лікувальне обладнання тощо) та потребують спеціального обліку та нормативного забезпечення.

Вся господарсько-фінансова діяльність бюджетних установ являє собою стан ресурсів, джерел надходження та господарські процеси, що відбуваються в установі. Управління бюджетними установами базується на достовірній інформації про одержання бюджетного асигнування, надходження коштів спеціального фонду, проведення фактичних та касових видатків, результатів виконання кошторису окремо по загальному та спеціальному фондах та в цілому. Цю інформацію надає бухгалтерський облік. Головна мета ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах – це надання інформації, яка необхідна для управління діяльністю бюджетної установи та забезпечення контролю за виконанням кошторису доходів і видатків.

Згідно Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України [46]. Таким чином, Державне казначейство України являється основним методологічним центром який розробляє та впроваджує нормативно-правові засади ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

З 01 січня 2017 року вступає в дію новий план рахунків «План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджений наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. [43]. У таблиці 1.2.

відображено бухгалтерські рахунки призначені, згідно з новоствореним планом рахунків, для обліку операцій з основними засобами.

Також з 01 січня 2017 р. вступають в дію наступні нормативно-правові акти, що регламентують ведення бухгалтерського обліку в державному секторі економіки:

Таблиця 1.2.

Номенклатура бухгалтерських рахунків для обліку операцій з основними засобами бюджетних установ

№ рахунку	№ субрахунку	№ субрахунку	Назва субрахунку
10	Основні засоби		
	101	Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів	
		1010	Інвестиційна нерухомість
		1011	Земельні ділянки
		1012	Капітальні витрати на поліпшення земель
		1013	Будівлі, споруди та передавальні пристрої
		1014	Машини та обладнання
		1015	Транспортні засоби
		1016	Інструменти, прилади, інвентар
		1017	Тварини та багаторічні насадження
		1018	Інші основні засоби
	102	Основні засоби та інвестиційна нерухомість державних цільових фондів	
		1020	Інвестиційна нерухомість
		1021	Земельні ділянки
		1022	Капітальні витрати на поліпшення земель
		1023	Будівлі, споруди та передавальні пристрої
		1024	Машини та обладнання
		1025	Транспортні засоби
		1026	Інструменти, прилади, інвентар
		1027	Тварини та багаторічні насадження
		1028	Інші основні засоби
14	Знос (амортизація) необоротних активів		
	141	Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів	
		1411	Знос основних засобів
		1412	Знос інших необоротних матеріальних активів
		1413	Накопичена амортизація нематеріальних активів
		1414	Знос інвестиційної нерухомості
		1415	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів
	142	Знос (амортизація) необоротних активів державних цільових фондів	
		1421	Знос основних засобів
		1422	Знос інших необоротних матеріальних активів

		1423	Накопичена амортизація нематеріальних активів
		1424	Знос інвестиційної нерухомості
		1425	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015 [65];

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.[66];

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р. [67];

– Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 р. [32].

Наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 р. [32] із 10.05.2016 р. збільшено до 6000 гривень (без ПДВ) вартісний критерій, у межах якого бюджетні установи зараховують придбані матеріальні активи до малоцінних необоротних матеріальних активів. Таким чином з 10.05.2016 р., до основних засобів відносять матеріальні активи, вартість яких перевищує 6000 гривень і строк корисного використання яких перевищує один рік. Слід зазначити, що якщо операції з оприбуткування основних засобів та малоцінними необоротних матеріальних активів були здійснені до 10.05.2016 року то перекласифікацію таких матеріальних цінностей здійснювати не потрібно.

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» № 228 від 28.02.2002 р. бюджетні установи для

забезпечення своєї діяльності та виконання покладених на них функцій складають кошторис, в якому визначається: загальний обсяг коштів бюджетної установи, їх цільове надходження та спрямування коштів установи у процесі здійснення своєї діяльності [50].

Кошторис бюджетної установи – основний плановий документ, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування для виконання своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Фінансово-правові відносини щодо виділення коштів на здійснення видатків виникають з моменту затвердження кошторису бюджетної установи і тільки за наявності затверджених кошторисів. Саме у цьому вбачається правове значення кошторису як індивідуального фінансово-планового акта, який хоч і не встановлює правових норм, але спрямований на їх виконання і конкретизує ту чи іншу правову норму у розрізі конкретних правовідносин.

У доходній частині кошторису зазначаються планові обсяги надходжень, які передбачається спрямувати на проведення видатків установи із загального та спеціального фонду бюджету. Усі видатки регламентовані лімітною довідкою та забезпечуються бюджетними асигнуваннями.

Доходи бюджетних установ, які передбачені в кошторисі бюджетної установи, що утримується за рахунок відповідного бюджету, і використовуються на її утримання не підлягають оподаткуванню податком на прибуток, адже, як зазначалося вище, бюджетні установи відносяться до неприбуткових організацій.

Видатки у бюджетних установах поділяються на касові та фактичні. До касових видатків належать усі суми використані з відповідних рахунків установи як готівкою так і шляхом безготівкових перерахувань. Касові видатки показують суму перераховану з реєстраційних рахунків установи, що дає змогу мати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань. Однак за цими видатками неможливо визначити фактичне

використання коштів, тому що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені.

Фактичні видатки на відміну від касових – це дійсні, нараховані видатки, затверджені кошторисом, підтверджені відповідними первинними документами. Вони відображаються в обліку в момент їх нарахування за методом нарахування. Ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, і є показником, що визначає цільове використання бюджетних коштів відповідно до кошторису установи.

У видатковій частині кошторису показується загальна сума витрат установи з розподілом їх за кодами економічної класифікації видатків. При цьому виділяються окремо основні поточні і капітальні видатки. Згідно з економічною класифікацією видатків бюджету, видатки на придбання основних засобів плануються за кодом 2000 «Капітальні видатки». Під капітальними видатками слід розуміти платежі з метою придбання предметів, обладнання тощо з терміном служби більше року, стратегічних і надзвичайних запасів товарів, землі, нематеріальних активів або невідплатні платежі, що передаються отримувачам з метою придбання ними подібних активів, компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням чи пошкодженням основних засобів.

Придбання основного капіталу передбачає витрати на придбання або створення власними силами основних засобів та окремих інших необоротних матеріальних активів. Ця категорія охоплює лише витрати на товари, термін служби яких перевищує один рік. Сюди належать такі види товарів тривалого користування, як нерухомі основні фонди, в тому числі житлові споруди, меблі, обладнання, прилади, а також рухомі основні засоби - транспортні засоби, устаткування.

Слід зазначити, що на відміну від галузей національної економіки в бюджетних установах не нараховується амортизація, а нараховується лише знос, відсутній амортизаційний фонд, таким чином за кодом 2000 „Капітальні видатки” зазначається повна вартість основних засобів, які планується придбати.

Організація обліку в бюджетних установах базується на застосуванні загальноприйнятих принципів обліку. Відповідно принципу автономності бюджетні установи – це окремі юридичні особи, які ведуть облік і складають звітність відповідно до законодавства, визначають результати діяльності установи за рік, несуть майнову та правову відповідальність перед державою.

Бюджетні установи свою господарсько-фінансову діяльність ведуть безперервно, відображаючи її в системі бухгалтерського обліку, що є ознакою принципу безперервності. Усі господарські операції відображаються в єдиних грошових одиницях, що дозволяє узагальнювати, групувати та зіставляти планові показники з відповідними фактичними даними, щодо виконання кошторису. Дотримуючись принципу відповідності в бюджетних установах відбувається зіставлення доходів звітного періоду з видатками, які були проведені за рахунок таких доходів.

Для бюджетного бухгалтерського обліку характерний принцип правомочності, який полягає в тому, що бюджетні установи можуть провадити господарсько-фінансову діяльність, яка відповідає їхньому призначенню, тобто затверджена їхніми статутними положеннями.

Наступним внутрішнім документом розпорядчого характеру є наказ про облікову політику. Визначення і застосування облікової політики передбачено у вітчизняному законодавстві, зокрема, у п.5 ст. 8 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” № 996 зазначено, що „підприємство самостійно визначає свою облікову політику”. Слід зазначити, що дія вищевказаного Закону поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, в тому числі і на діяльність бюджетних установ.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством (установою) для складання та подання фінансової звітності [46].

В Міжнародних стандартах фінансової звітності державного сектору визначено, що облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості,

правила та практика, прийняті установою для складання і подання фінансових звітів.

Облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих установою на підставі загальних правил і особливостей діяльності.

На нашу думку, облікова політика бюджетних установ, це конкретні „правила” ведення бухгалтерського обліку, що допускаються чинними нормативними актами і затверджені у вигляді наказу по установі.

Особливість бюджетних установ полягає в тому, що їх бухгалтерський облік є специфічним і ведеться за особливими правилами. Як вже зазначалося, на бюджетні установи не поширюється дія стандартів бухгалтерського обліку, які госпрозрахункові підприємства беруть за основу своєї облікової політики. Однак бюджетні установи не можна повністю відділити від інших підприємств, адже крім специфічних вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку бюджетних установ, на них поширюються і багато загальних вимог, які встановлені для всіх суб'єктів господарювання. Облікова політика в бюджетних установах базується на основних принципах бухгалтерського обліку, яких бюджетні установи повинні дотримуватись при веденні рахунків і складанні фінансової звітності.

Облікова політика бюджетних установ повинна включати такі аспекти:

- Методичний (оцінка майна та зобов'язань);
- Організаційний (визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків тощо).

Це означає, що незважаючи на чітко окреслені межі для бюджетних установ, чинне законодавство надає можливість вибору між деякими способами обліку, зокрема: правил документообігу; технології обробки облікової інформації; порядку і термінів проведення інвентаризації майна, крім випадків

обов'язкового її проведення; первинних документів, якими оформлюються господарські операції; робочого плану рахунків бюджетних установ та ін. Отже, облікова політика – документ, який має бути інформаційним, економічним, містити оптимальний обсяг корисної інформації щодо об'єкта висвітлення.

На сьогоднішній день єдиної типової форми наказу не існує, тому кожна установа самостійно, виходячи з пріоритетності та важливості висвітлення окремих питань, формує його зміст.

На нашу думку, щодо основних засобів бюджетних установ в наказі про облікову політику доцільно зазначити наступні моменти, а саме: які активи відносяться до основних засобів, за якою вартістю вони оцінюються, які складові має та чи інша вартість, методика ведення аналітичного обліку, документальне оформлення операцій з основними засобами та графік документообігу, робочий план рахунків, терміни проведення інвентаризації основних засобів. Сформований таким чином наказ про облікову політику дозволить повністю та своєчасно висвітлювати всі операції, що відбуваються в установі (рис. 1.5.)

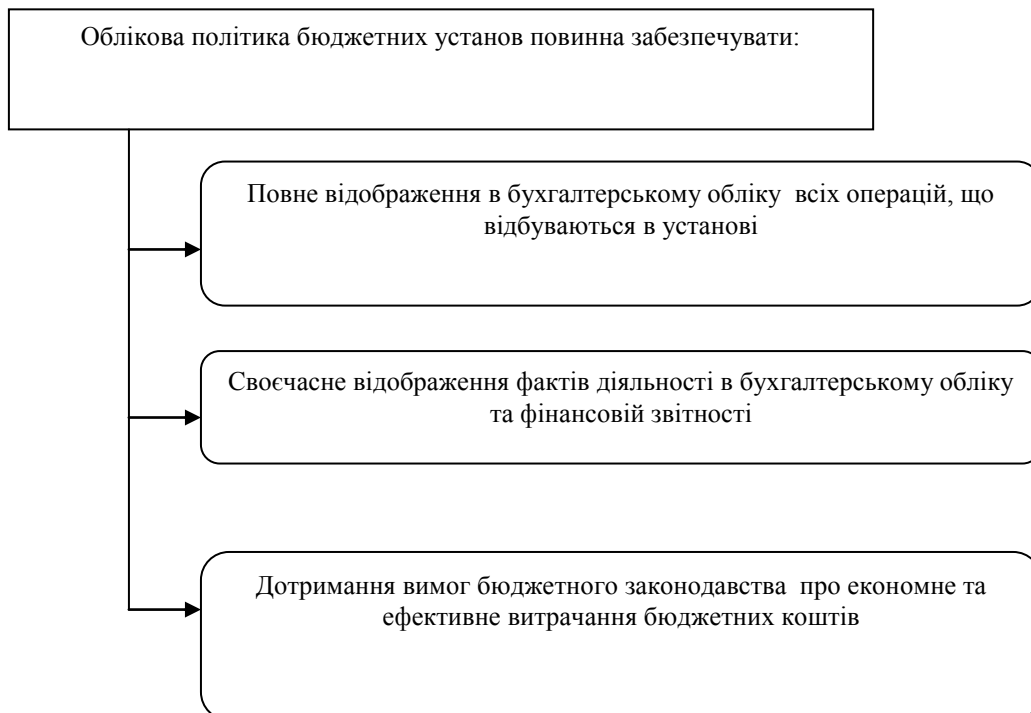


Рис. 1.5. Облікова політика бюджетних установ

основних засобів як економічної категорії, їх класифікації, функціонування та відтворення.

У зарубіжній практиці найчастіше вживають термін «основний капітал». У вітчизняній науці за радянських часів застосування терміну «основний капітал» було обмежено, і лише поступово, з переходом на ринкові відносини ця економічна категорія почала частіше застосовуватися.

Як показують розрахунки, найбільшу частку у складі основних засобів закладів охорони здоров'я бюджетних установ складають: будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби тощо. З метою приведення методології бухгалтерського обліку бюджетних установ у відповідність до норм міжнародних стандартів державного сектору визначено, що одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів (раніше одиницею обліку був інвентарний об'єкт).

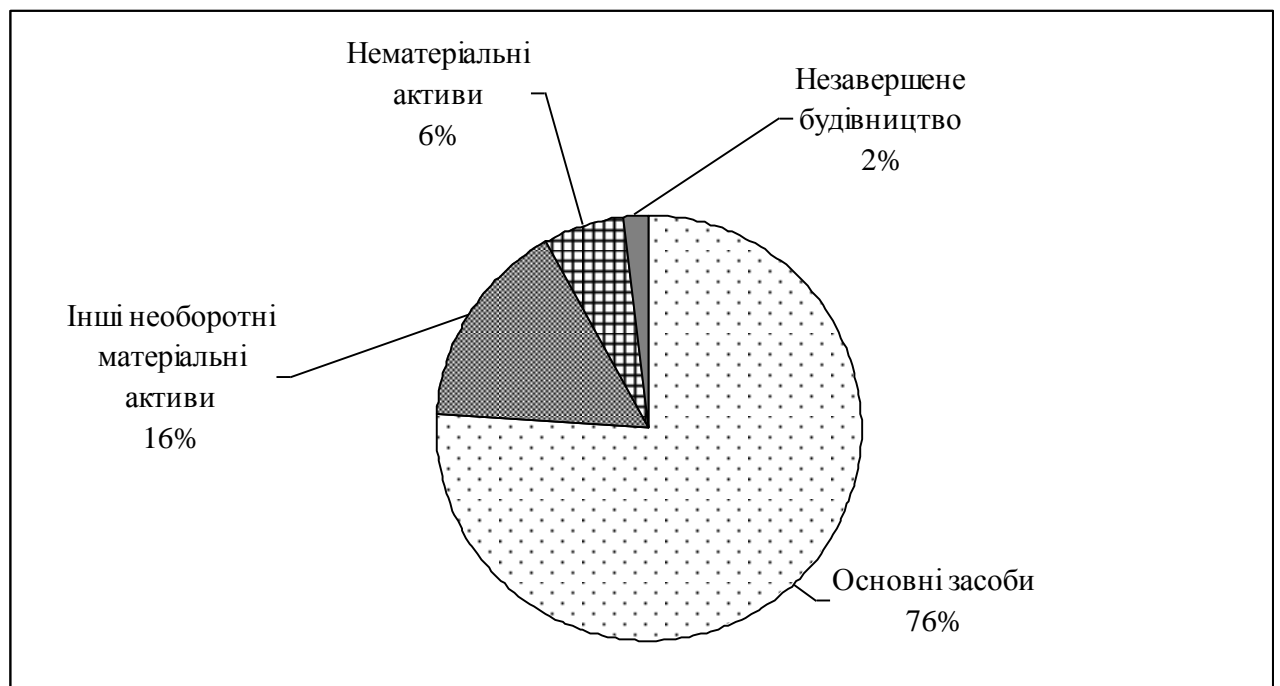


Рис. 1.6. Загальна структура необоротних активів у Золотниківській районній лікарні.

Такий підхід до визначення об'єкта, на наш погляд, є зручним при обліку основних засобів, що складаються з вузлів із різним терміном використання.

Прикладом обліку основних засобів за складовими частинами може бути облік комп'ютерної техніки. Складові комп'ютера: монітор, системний блок, клавіатура, принтер, „миша” – як правило, мають різну вартість і різний термін використання. Якщо під час придбання комп'ютера в супровідних документах усі перелічені вище частини буде зазначено окремо, то в бухгалтерському обліку кожен з цих предметів може бути визнано окремим об'єктом основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів. У цьому разі при зміні одного з об'єктів, наприклад клавіатури, досить буде відобразити його списання в бухгалтерському обліку.

В теорії бухгалтерського обліку з-поміж основних функцій бухгалтерського обліку можна виділити одну з найголовніших функцій - це контрольна, яка дозволяє в бюджетних установах, насамперед, контролювати хід виконання кошторису, а також збереження матеріальних та фінансових ресурсів, ефективність та економічність витрачання бюджетних коштів.

Останнім часом суттєво послабились функції державного контролю за збереженням державної власності. Тому стало частим явищем зловживання в фінансово-економічній сфері, а це – нецільове, неефективне та незаконне використання бюджетних коштів керівниками різних рівнів, розкрадання державного та комунального майна.

Проведений органами Державної аудиторської служби України аналіз видатків на придбання лікарських засобів та медичного обладнання протягом 2011-2016 р.р. показав, що за цей період неефективно використовувалися кошти державного бюджету. Основними причинами неефективного використання коштів є:

– недосконалість порядку централізованих закупівель та поставок медичного обладнання. На час проведення контрольних заходів органи Державної аудиторської служби виявили, що медичне обладнання, придбане в попередніх роках, або надане в якості гуманітарної допомоги не використовується на загальну суму понад 130 млн. грн. Факторами, що перешкоджають раціональному та ефективному використанню обладнання є:

відсутність медичного персоналу відповідної кваліфікації, відсутність придатних приміщень для функціонування обладнання, поставки не укомплектованого обладнання, отримання обладнання в пошкодженому вигляді;

– відсутність моніторингу порівняльних цін на медичне обладнання. Як зазначено Підкомітетом Верховної Ради України в 2016 році за централізованої закупівлі медичного обладнання для закладів охорони здоров'я тільки за однією із 20 державних програм «Забезпечення медичних закладів по боротьбі з туберкульозом, профілактики та лікування СНІДу, лікування онкологічних хворих» за 10 найменуваннями лікувально-діагностичної апаратури допущено перевищення вартості фактичної закупівлі над ринковою ціною на 13,6 млн. грн., або на 41,1%.

Всі наведені вище аргументи свідчать про нагальну потребу не лише у підвищенні використання наявних ресурсів медичних закладів, а у зміні підходів до проведення контрольних заходів галузі охорони здоров'я.

Контроль, в перекладі з французької (“controle”), означає перевірку або спостереження з метою перевірки. Цей термін можна трактувати як спостереження, нагляд, перевірку з метою протидії чомусь небажаному.

Контроль – елемент управління економічними об'єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, програмами, планами, договорами, проектами, угодами [14, с.98].

На нашу думку, контроль – це одна з основних функцій управління, яка спрямована на виявлення і запобігання різного роду відхилень, особливо це актуально в бюджетних установах, де найпоширеніші випадки нецільового витрачання коштів та інших цінностей.

Необхідність контролю полягає в тому:

1. Здійснення профілактики правопорушень;
2. Своєчасності фіксуванні помилок і виправленні їх до того, як вони завадять досягненню поставленої мети;

3. Визначення, які саме напрями діяльності найбільш ефективно сприяли досягненню мети.

Взагалі контроль в бюджетних установах спрямований на виявлення відхилення, обґрунтування їх причин для наступного прийняття рішень як внутрішніми так і зовнішніми користувачами інформації.

Контроль в Україні поділяється на: внутрішній та зовнішній. Зовнішній контроль – це коли контрольні дії, які спрямовує суб'єкт контролю в напрямку до об'єкта контролю і коли їхнє місцезнаходження не співпадає. В протилежному випадку мова йде про внутрішній контроль.

До основних методологічних центрів зовнішнього контролю та державного аудиту бюджетних установ відносять:

- 1) Державне казначейство України також здійснює контроль за діяльністю бюджетних установ, зокрема:

- попередній контроль – при розгляді проектів кошторисів бюджетних установ;
- поточний контроль – при надходженні та витрачанні коштів, які знаходяться на реєстраційних рахунках бюджетних установ;
- наступний контроль - під час перевірки цільового витрачання коштів.

3) Державну аудиторську службу України створену згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України» [47] до її головних завдань відноситься:

- здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів;
- розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Зважаючи на реформи в управлінні активами держави, стала очевидною потреба не тільки перевіряти операції з бюджетними коштами на предмет дотримання цільового призначення та достовірності відображення їх в обліку, а й оцінювати рівень ефективності та результативності використання державних ресурсів[30, с.110].

Державний фінансовий аудит – це різновид державного фінансового контролю, який покликаний запобігати фінансовим порушенням в бюджетній сфері та забезпечувати правильне ведення бухгалтерського обліку та формування достовірної фінансової звітності.

Головним завданням державного фінансового аудиту визначено сприяння бюджетній установі у забезпеченості правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрігосподарського фінансового контролю. У ході аудиту з'ясовується якість прийнятих рішень щодо управління бюджетними коштами та іншими державними ресурсами, оцінюється рівень віддачі від їх використання, визначаються резерви раціонального та ефективного їх використання, тобто орієнтуються на перспективу діяльності.

Проведене дослідження свідчить, що державний фінансовий аудит є новою формою державного фінансового контролю, що потребує розвитку та удосконалення процесу здійснення. Поступове послаблення елементів фіскальної спрямованості державного фінансового контролю водночас потребує розгортання аудиторських досліджень економності, раціональності та ефективності використання бюджетних коштів.

Висновки до розділу 1:

1. Державні заклади охорони здоров'я відносяться до складу бюджетних установ, тобто утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, є складовою частиною бюджетної системи України. Пріоритетною метою держави є забезпечення достойної якості життя громадян і її важливої складової – здоров'я населення,

а це є визначальним чинником економічного, соціального, трудового та морального потенціалу суспільства.

2. На сьогоднішній день техніка стає невід'ємним елементом медичного обслуговування. Технічні засоби, в багатьох випадках, визначають позитивний результат боротьби за здоров'я людини. Сукупність засобів праці в установі складають основні засоби. Результати проведених розрахунків засвідчили, що 70–75% загальної вартості активів закладів охорони здоров'я – це основні засоби.
3. Аналіз структури основних засобів закладів охорони здоров'я був підставою для удосконалення класифікації основних засобів з урахуванням специфіки діяльності медичних закладів та виокремленням важливих класифікаційних ознак, зокрема за ступенем впливу на виконання основних функцій медичних установ та за джерелами надходження.
4. 2017 рік став переломним в плані нормативного регламентування бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки. Зокрема з 01 січня 2017 року вступає в дію новий план рахунків «План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджений наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. який докорінно змінює схему ведення обліку в установах державного сектора економіки. Також з 01 січня 2017 р. вступають в дію нормативно-правові акти, що регламентують ведення бухгалтерського обліку в державному секторі економіки:

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

– Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 р.

В той же час спеціальні галузеві інструкції та методичні рекомендації щодо упорядкування активів закладів охорони здоров'я відсутні, а це породжує багато проблем при використанні зазначених цінностей.

5. Що стосується контрольних заходів, то головними методологічними центрами, які здійснюють контроль за діяльністю бюджетних установ є Державна аудиторська служба України та Державне казначейство України та ін. Зважаючи на реформи в управлінні державними ресурсами, розглянуто пріоритети державного фінансового аудиту.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В ЗОЛОТНИКІВСЬКІЙ РАЙОННІЙ ЛІКАРНІ

2.1. Документальне забезпечення наявності та руху основних засобів

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і статистичної звітності в кожній установі державного сектору економіки здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання питань обліку і звітності. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами й формами і таким чином забезпечувати порівнянність облікової інформації.

Формування достовірної оцінки про основні засоби бюджетних установ залежить перш за все від організації носіїв облікової інформації. Організація носіїв облікової інформації передбачає вибір форм документів та технологію її відображення на всіх етапах облікового процесу.

Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Документ буквально означає свідоцтво, доказ. У широкому значенні під документом розуміють матеріальний носій, що його використовують у процесі спілкування, на якому за допомогою різних засобів і способів зафіксовано в доцільній для сприйняття формі інформацію. Бухгалтерський документ — письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення.

В наказі про облікову політику Золотниківської районної лікарні передбачено:

– перелік посадових осіб, які наділяються правом видачі дозволу на проведення операцій;

- графік документообігу;
- перелік типових первинних документів, які створюються і офіційно затверджені державними органами та ін.

Оскільки однією з особливостей бухгалтерського обліку є суцільне та безперервне спостереження за діяльністю установи та всіх процесів, що відбуваються в ній, то кожний факт такого спостереження оформлюється документально. Саме документ надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку, оскільки письмово засвідчує здійснення операції. Документування або складання документів є важливим, одним з ключових елементів методу бухгалтерського обліку, оскільки документи є підґрунтям для подальшого групування первісної інформації в бухгалтерському обліку та дають можливість здійснювати контроль за виконанням господарської операції.

Документація як елемент методу бухгалтерського обліку забезпечує безперервне і суцільне спостереження за операціями в обліку і являє собою спосіб первинного відображення та реєстрації об'єктів обліку. При цьому кожна господарська операція обов'язково оформляється відповідним документом, який служить письмовим доказом її здійснення [11, с.28].

Класифікують документи на первинні та зведені. Згідно Положення „Про документальне оформлення записів у бухгалтерському обліку” № 88 від 24.05.1995р. первинні документи – це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [45]. Зведені документи – це документи, які сформовані на основі первинних документів шляхом групування, узагальнення тощо. В бюджетних установах до зведених документів відносяться меморіальні ордери, документи звітності.

Документи (у тому числі складені за допомогою інформаційних технологій) служать обґрунтуванням для відображення операцій у бухгалтерському обліку. Тому вони повинні містити всю необхідну інформацію, бути своєчасно складені і підписані посадовими особами,

відповідальними за здійснення операції і за правильність оформлення документа.

Отже, ми вважаємо, що документ – це прямий доказ того, що певна господарська операція відбулася і її необхідно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку

Основні вимоги й правила оформлення документів викладені в Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні та в зазначеному вище положені, в тому числі документування дозволяє підтвердити факт здійснення операції, здійснювати різні облікові процедури, контролювати господарські процеси (рис. 2.1.)



Рис. 2.1. Значення документування господарських операцій

Підприємства та установи повинні складати первинні документи на типових формах, які затверджені Державною службою статистики України, або на бланках спеціалізованих форм, затвердженими відповідними міністерствами та відомствами. Документування господарських операцій можливе з використанням самостійно виготовлених бланків, але вони повинні містити реквізити типових документів і зазначені в наказі про облікову політику.

Для своєчасного відображення надходження, руху та вибуття основних

засобів бюджетними установами передбачено типові форми спеціально розроблених документів, які затверджені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» № 818 від 13.09.2016 р. [33], а також документами типових міжвідомчих форм, а у окремих випадках документами довільної форми.

Надходження основних засобів до територіального медичного об'єднання оформлюється актами приймання-передачі та введення в експлуатацію на основі супровідних документів постачальника, який складається у двох екземплярах членами комісії і затверджується керівником установи. Слід зазначити, що якщо об'єкт основних засобів був в експлуатації, то в даному документі необхідно вказати суму зносу.

Операції, з надходження основних засобів до Золотниківської районної лікарні наведено на рис. 2.2.

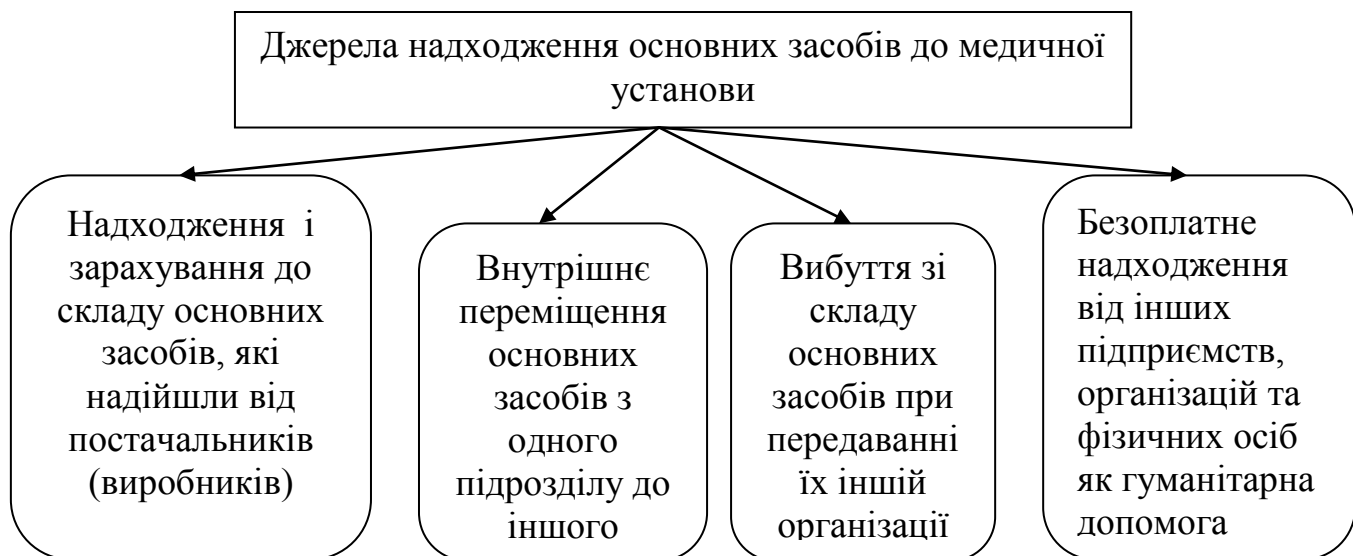


Рис. 2.2. Операції, з надходження основних засобів до Золотниківської районної лікарні.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» № 818 від 13.09.2016 р. [33] акт введення в експлуатацію основних засобів використовують для документального оформлення господарських операцій із зарахування об'єктів незавершених

капітальних інвестицій до складу основних засобів, які придбані, створені (виготовлені), а також для введення в експлуатацію безоплатно отриманих основних засобів. При складанні акта членами комісії Золотниківської районної лікарні фіксується наступна інформація про основні засоби:

- назви об'єкта;
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- первісна і ліквідаційна вартість,
- строку корисного використання,
- рік випуску та номера паспорта,
- коротка характеристика об'єкта:
- інші відомостей.

Бухгалтерська служба територіального медичного об'єднання перевіряє акт введення в експлуатацію основних засобів за формою і змістом й переносить інформацію до облікових реєстрів, про що робиться відмітка.

Акти приймання-передачі основних засобів, як правило, складаються на підставі супроводжувальних документів, до складу останніх обов'язково повинна входити технічна документація. Технічна документація складається з технічного опису (документ, який призначений для вивчення об'єкта та містить опис його складових і принципу дії), інструкції з експлуатації (документ, який містить відомості, необхідні для правильної експлуатації об'єкта), паспорта (документ, що засвідчує гарантовані підприємством-виробником основні параметри та технічні характеристики об'єкта)

На підставі актів на введення в експлуатацію та приймання-передачі основних засобів в бухгалтерії Золотниківської районної лікарні складається документ, для ведення аналітичного обліку основних засобів – це інвентарна картка обліку основних засобів. Даний документ призначений для обліку будинків, споруд, передавальних пристроїв, робочих силових машин і обладнання, автоматизованих ліній, транспортних засобів, вимірювальних приладів і регулюючих пристроїв, лабораторного обладнання, виробничого і господарського інвентарю та інших об'єктів основних засобів. В даному

документі наводиться інформація про індивідуальні характеристики об'єкта, але цей документ містить не всю інформацію про об'єкт обліку. На нашу думку, недоліком інвентарної картки є відсутність інформації щодо очікуваної ліквідаційної вартості, строку корисного використання об'єкту обліку, номера групи до якої відноситься той чи інший об'єкт обліку, ставки за якою нараховується знос тощо. Ми вважаємо, що для значного підвищення інформативності інвентарної картки обліку основних засобів бюджетних установ до даного документу необхідно додати вищезазначену інформацію. Загальна схема обліку надходження основних засобів наведена на рис. 2.3.

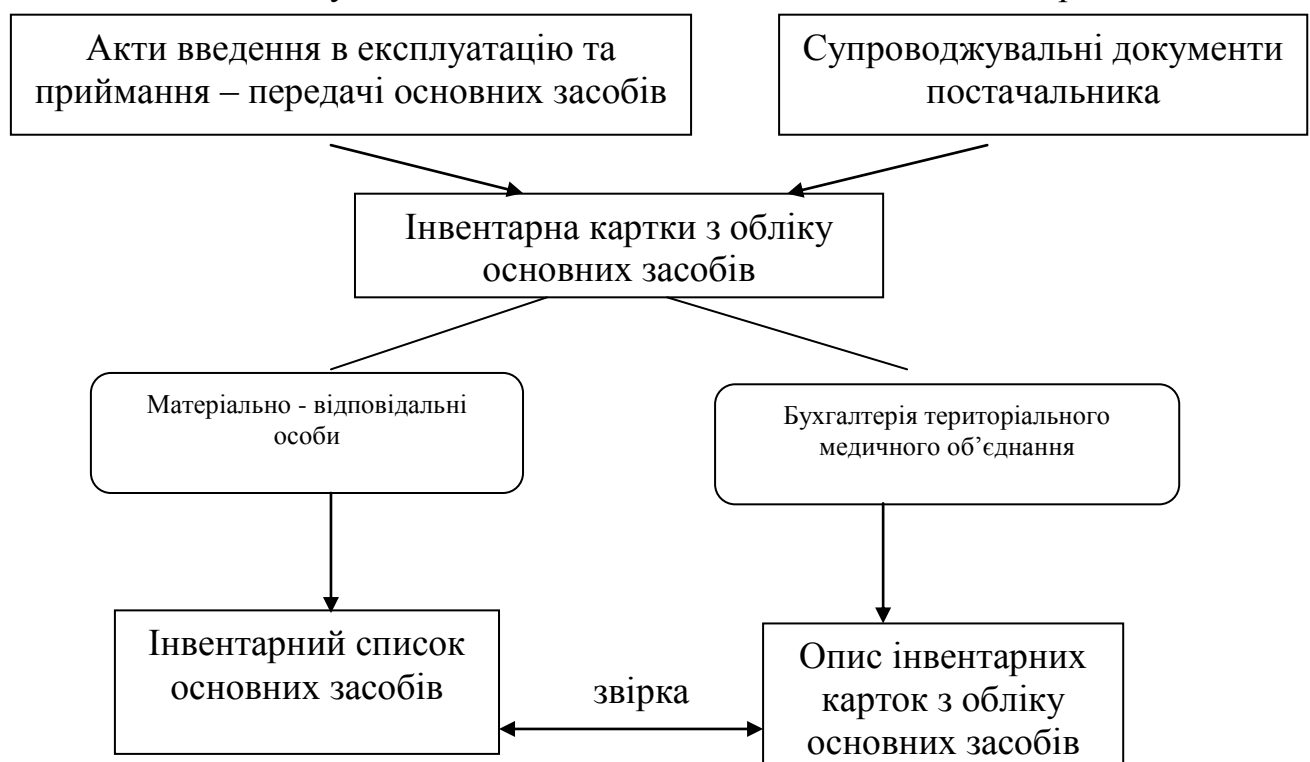


Рис. 2.3. Схема документообороту надходження основних засобів Золотниківської районної лікарні.

В закладах охорони здоров'я досить поширеним документом є такий документ як інвентарна картка групового обліку основних засобів у бюджетних установах. Цей документ застосовується для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які мають одне і те ж призначення, однакову технічну характеристику і вартість. Прикладом однотипних об'єктів основних засобів для Золотниківської районної лікарні є: однотипне медичне обладнання, комп'ютери, ліжка, приліжкові тумби, холодильники, інші палатні меблі,

столові меблі тощо. Наведені основні засоби, як правило, мають однакові призначення, технічні характеристики та вартість.

Перевагою даного документу є те, що в одній картці міститься інформація про декількох однотипних об'єктів із зазначенням лише їх кількості та інвентарних номерів, а це в свою чергу дозволяє скоротити час на оформлення документу.

На нашу думку, недоліком інвентарної картки групового обліку основних засобів є недостатня інформативність. Доцільно було б до даного документу додати інформацію про очікувану ліквідаційну вартість, строк корисного використання, номер групи до якої відноситься об'єкт обліку, ставка за якою нараховується знос тощо.

Для розрахунку суми зносу за повний календарний рік в Золотниківській районній лікарні складається розрахунок амортизації основних засобів. На нашу думку, перевагою даного документу є те, що в ньому показано ступінь зношування об'єкту на початок року, нарахований знос за поточний рік та загальну суму нарахованого зносу по кожному об'єкту основних засобів.

До узагальнюючих документів – реєстрів синтетичного обліку основних засобів територіальних медичних об'єднань відносяться наступні документи. Меморіальний ордер № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів» ф. № 438 (бюджет) та ф. № 438 – авт (бюджет), затверджений Наказом ДКУ «Про затвердження інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» від 27.07.2000р. № 68. В даному документі узагальнюється інформація про рух основних засобів з обов'язковим зазначенням матеріально-відповідальних осіб. Джерелом інформації до меморіального ордеру № 9 «Накопичувальної відомості про вибуття та переміщення необоротних активів» бюджетних установ територіальних медичних об'єднань є дані актів введення в експлуатацію та приймання-передачі основних засобів, про списання основних засобів, про списання транспортних засобів.

Для реєстрації всіх меморіальних ордерів бюджетної установи призначена книга «Журнал – головна». Даний регістр обліку відкривається щорічно, на початку звітного року книга відкривається записами сум залишків на рахунках на початок року у відповідності до балансу та залишків на рахунках книги «Журнал-головна» за минулий рік. Записи в книзі, при веденні в установах окремих меморіальних ордерів, здійснюються у міру їх складання, але не пізніше наступного дня, а при складанні меморіальних ордерів – накопичувальних відомостей – один раз на місяць.

Загальну схему документального оформлення основних засобів в Золотниківській районній лікарні наведено на рис. 2.4.

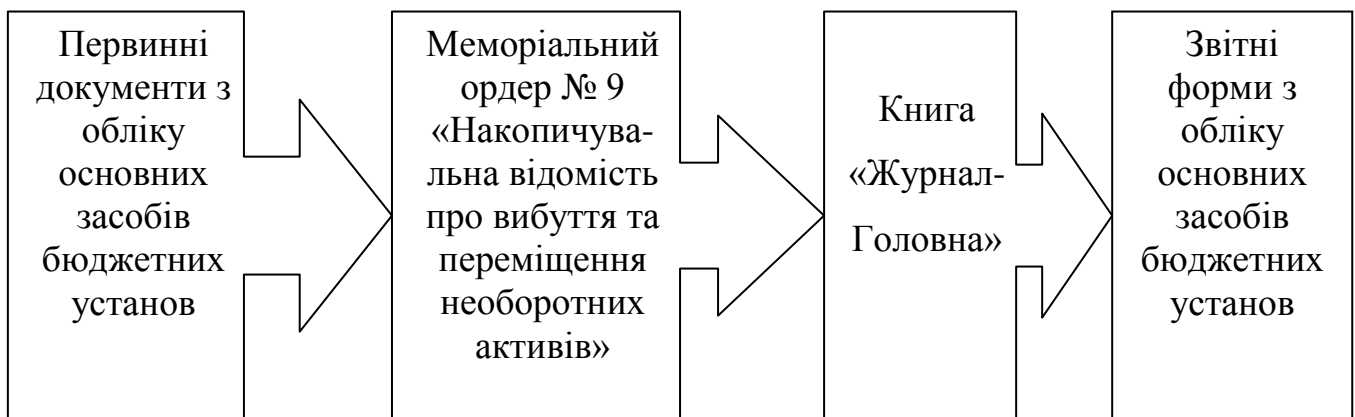


Рис. 2.4. Схема документального оформлення основних засобів Золотниківської районної лікарні.

Таким чином, вивчення порядку застосування форм первинних документів дозволило встановити, що в Золотниківській районній лікарні операції з надходження, руху та вибуття основних засобів оформлюються типовими формами документів, але трапляються випадки оформлення операцій з основними засобами на самостійно розроблених формах документів без зазначення цієї інформації в наказі про облікову політику.

Виходячи з вищесказаного, можна зробити висновок, що в Золотниківській районній лікарні документальне оформлення операцій з основними засобами ведеться з використанням бланків типових форм, але й використовуються форми самостійно розроблених документів в яких дотримано вимоги, що

ставляться до бухгалтерських документів та внесено відповідне рішення до наказу про облікову політику установи.

2.2. Облік надходження основних засобів

Бухгалтерський облік відображає всі сторони економічної та господарської діяльності установ, як на внутрішньогосподарському рівні, так і на рівні їх взаємовідносин з іншими господарськими організаціями та з фінансово-кредитними установами.

Основними завданнями, які необхідно вирішувати в процесі обліку основних засобів в Золотниківській районній лікарні є:

- контроль за наявністю та збереженням основних засобів ;
- своєчасне оприбуткування та належне оформлення первинних документів з обліку основних засобів;
- правильне формування первісної вартості основних засобів;
- належне ведення синтетичного та аналітичного обліку;
- своєчасне і якісне проведення інвентаризації та правильне оформлення її наслідків;
- своєчасне нарахування зносу та відображення його в обліку;
- правильне відображення видатків установи, пов'язаних з ремонтом та підтриманням у робочому стані об'єктів основних засобів та за здійсненнями різних поліпшень цих об'єктів;
- контроль за ефективним використанням основних засобів та своєчасним виявленням активів, які не використовуються установою, з метою їх реалізації або іншого вибуття;
- правильне та своєчасне відображення інформації про стан основних засобів у звітності.

В обліку Золотниківської районної лікарні оцінка основних засобів, крім постільної білизни, постільних речей, одягу та взуття, бібліотечного фонду, малоцінних необоротних матеріальних активів, тощо відображаються за первісною вартістю, яка оцінюється в повних гривнях, без копійок.

Первісна вартість – це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на придбання, спорудження та виготовлення.

До первісної вартості основних засобів придбаних за плату у Золотниківській районній лікарні відносять наступні витрати:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Для порівняння – в міжнародній практиці обліку в бюджетних установах до первісної вартості основних засобів прийнято включати податкові платежі з приводу їх придбання (табл. 2.1).

Слід зазначити, що складові первісної вартості залежать також і від шляхів надходження основних засобів до бюджетних установ. Основними джерелами надходження основних засобів до Золотниківської районної лікарні є:

- придбання основних засобів за плату;
- будівництво підрядним або господарським способом;
- безоплатно отримані основних засобів (в тому числі й в якості гуманітарної допомоги);
- виявлений надлишок під час проведення інвентаризації.

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика складових первісної вартості основних засобів придбаних за плату

<i>№ n/n</i>	<i>Назва</i>	<i>Бюджетні установи</i>	<i>Підприємства галузей національної економіки</i>	<i>Міжнародний досвід обліку в державному секторі</i>
1	2	3	4	5
1	Первісна вартість	Вартість, що історично склалася у результаті здійснених фактичних видатків на придбання, спорудження та виготовлення об'єктів, без копійок (виняток постільна білизна та бібліотечний фонд та інші необоротні матеріальні активи)	Це історична (фактична) собівартість у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) активів.	
2	Складові первісної вартості	Фактичні витрати, пов'язані з їх придбанням, спорудженням і виготовленням без копійок. Не включаються: суми податку на додану вартість.	Всі витрати, пов'язані з придбанням (виготовленням) активів, включаючи доставку, встановлення, монтаж, крім непрямих податків	Ціна закупівлі (включаючи імпорتنі мита та податки на придбання, що не відшкодовуються, та виключаючи будь-які торговельні знижки), а також всі витрати пов'язані з доведенням об'єкту до робочого стану для його використання за призначенням (доставка, вантажно-розвантажувальні роботи, витрати на установку, гонорар відповідним спеціалістам (архітекторам та інженерам)

Слід зазначити, що при безоплатному отриманні основних засобів лікарні оцінюються за балансовою вартістю, одночасно визначається відсоток їх зносу. Основних засоби отримані в якості гуманітарної допомоги Золотниківській районній лікарні оцінюються:

- за справедливою ціною;
- згідно довідки, яку надала інша установа, яка має аналогічний об'єкт;
- самостійно визначається згідно прайсів тощо.

Облік в Золотниківській районній лікарні ведеться згідно «Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» затвердженим наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. та введеним в дію з 01.01.2017р. Для обліку основних засобів передбачено перший клас рахунків «Нефінансові активи», які призначені для обліку матеріальних та нематеріальних активів, що отримані для тривалого використання і не призначені для реалізації або витрачання протягом одного року.

Основні бухгалтерські записи з обліку надходження основних засобів до Золотниківської районної лікарні придбаних за плату наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

**Бухгалтерські записи з обліку надходження основних засобів до
Золотниківської районної лікарні**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів	2311 «Поточні рахунки в банках»	54 «Цільове фінансування»
2.	Відображення сум придбання об'єктів основних засобів у постачальника	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3.	Відображення суми податку на додану вартість	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження табл. 2.2.

1	2	3	4
4.	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників і проектних організацій	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5.	Відображення суми податку на додану вартість в рахунках підрядників і проектних організацій	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
6.	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
7.	Відображення суми податку на додану вартість	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
8.	Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»	54 «Цільове фінансування»
9.	Введення в експлуатацію основних засобів	10 «Основні засоби»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»
	Водночас проведення другого запису	54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»

Найпоширенішим різновидом безоплатного надходження основних засобів до Золотниківської районної лікарні є гуманітарна допомога. Згідно Закону України №1192 «Про гуманітарну допомогу» від 22.10.1999р. №1192 [47] гуманітарна допомога – це цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або вільних пожертвувань, а також допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг. Підставою для надання гуманітарної допомоги в Україні є письмова згода отримувача допомоги на її одержання. Згідно ст. 11 закону України №1192 зазначено, що в разі відсутності обліку щодо отримання та цільового

використання гуманітарної допомоги вона вважається використаною не за цільовим призначенням.

Основні засоби, які надходять до територіального медичного об'єднання в якості гуманітарної допомоги, оприбутковує спеціальна комісія, до складу якої в обов'язковому порядку входить працівник бухгалтерії та представник організації вищого рівня.

Бухгалтерські записи з обліку безоплатного надходження основних засобів Золотниківської районної лікарні наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Кореспонденція рахунків з обліку безоплатного надходження основних засобів до Золотниківської районної лікарні

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	10 «Основні засоби»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
2.	Зарахування до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	10 «Основні засоби»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»
	Водночас проведення другого запису	54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»

При безоплатному одержанні основних засобів територіальним медичним об'єднанням згідно з Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами затверджена наказом Міністерства фінансів України №1215 від 29.12.2015р. спочатку дебетується рахунок 10 «Основні засоби», а кредитується субрахунок 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість». Вищевказана операція оформлюється Актом приймання-передачі і за допомогою такої кореспонденції в обліку основних засобів з одного боку відображається збільшення основних

засобів, а з іншого – зменшення заборгованості перед дебіторами, якої практично не існує. Відображення інформації щодо безоплатного отримання гуманітарної допомоги на субрахунках 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» має на меті зрівняти у фінансовій звітності фактичні та касові видатки, хоч як зазначено вище касові видатки в таких випадках не виникають. Оскільки саме визначення касових видатків передбачає, що це всі суми видані з реєстраційних рахунків установи на їх витрати, як у вигляді готівки, так і шляхом безготівкових перерахувань. На нашу думку, в примітках до фінансової звітності доцільно було б окремо зазначити про надходження гуманітарної допомоги у вигляді основних засобів.

Зміна первісної вартості основних засобів бюджетних установ можлива лише в разі переоцінки. Переоцінка буває двох видів: дооцінка та уцінка. Проведенням переоцінки основних засобів займається постійно діюча комісія, що призначається наказом керівника установи щороку і діє протягом року. Вона здійснює переоцінку кожної окремої одиниці основних засобів і встановлює нові ціни. Документи, що підтверджують нові ціни не вимагаються.

В бухгалтерському обліку бюджетних установ зміна вартості основних засобів після проведення або дооцінки відображається за дебетом відповідних субрахунків рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», та кредитом рахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів».

Бухгалтерські записи з обліку дооцінки (уцінки) основних засобів Золотниківської районної лікарні наведено в таблиці 2.4. В Україні передача в оренду державного майна є ефективним і перспективним рішенням, яке дає змогу зберегти державне майно від знищення та розкрадання, і є одним із джерел наповнення Державного бюджету. Через оренду майна бюджетних установ реалізуються як інтереси безпосередньо установ, держави щодо отримання доходу так і інтереси орендаря, який не обтяжуючи себе щоразу придбанням необхідного обладнання, устаткування у власність, має змогу ефективно його використовувати для здійснення своєї статутної діяльності.

Таблиця 2.4.

**Відображення в обліку Золотниківської районної лікарні операцій
з дооцінки (уцінки) основних засобів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображення результатів дооцінки основних засобів на суму:		
	дооцінки первісної вартості	10 «Основні засоби»	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»
	коригування суми зносу	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	1411 «Знос основних засобів»
2.	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше не дооцінюваних, на суму:		
	коригування суми зносу	1411 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
	різниці залишкової вартості	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби»
3.	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених, на суму:		
	коригування суми зносу	1411 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	10 «Основні засоби»
	перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби»
4.	Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених:		
	коригування суми зносу основних засобів	10 «Основні засоби»	1411 «Знос основних засобів»
	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 «Основні засоби»	7411 «Інші доходи за обмінними операціями»
	на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 «Основні засоби»	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»

Згідно ст.2 Закону України «Про оренду державного та комунального майна» від 14.03.1995р. № 98/95 (далі Закон № 98/95) [52] оренда – це строкове платне користування майном, що необхідне орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності. Отже, визначення оренди, яке дано в Законі 98/95, на нашу думку, повно характеризує орендні відносини і передбачає наступне (рис. 2.5).

Майно, що перебуває на балансі бюджетних установ передано їм на праві оперативного управління. Тому, будь-які операції з майном бюджетних установ підлягають погодженню з органом уповноваженим управляти таким майном.

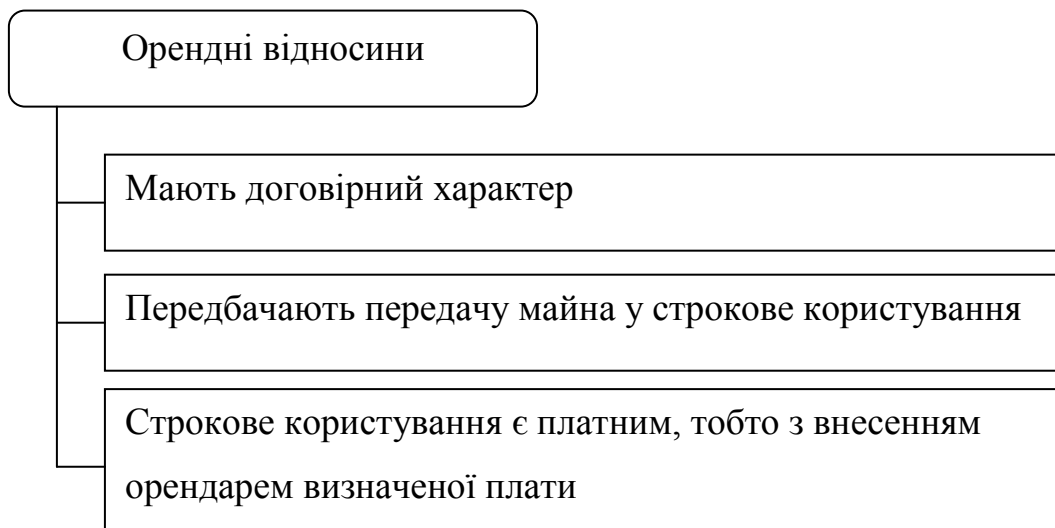


Рис. 2.5. Основні риси орендних відносин

Орендні операції особливо притаманні для закладів охорони здоров'я. Найпоширенішими випадками орендних операцій є надання в оренду приміщень для аптечних установ, буфетів, перукарень при лікарнях, приватних кабінетів та інших закладів, які задовольняють лікувально-оздоровчі потреби.

Об'єктами орендних операцій в закладах охорони здоров'я може бути як рухоме так і не рухоме майно. Разом з тим об'єктами оренди не можуть бути цілісні майнові комплекси та їх підрозділи, діяльність яких пов'язана з обігом наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів і прекурсорів.

Основний документ, який підтверджує здачу майна в оренду є належним чином оформлений договір оренди. Передача майна оформлюється актом приймання передачі, який складається одночасно з договором у двох примірниках.

В договорі про здачу бюджетними установами майна в оренду передбачаються істотні, тобто обов'язкові до виконання, умови договору, а саме:

- об'єкт оренди, її склад та вартість;
- термін, на який укладається договір оренди, визначається за погодженням сторін;
- сума орендної плати;
- відновлення орендованого майна та умови його повернення та ін.

Постійне збільшення обсягу економічної інформації, зростання вимог до її змісту та форми обумовлює доцільність запровадження автоматизації обліку в бюджетних установах в цілому та операцій з основними засобами зокрема.

Задача автоматизації – підвищення якості роботи як бухгалтерів, так і бухгалтерії в цілому. Комп'ютер – це тільки інструмент, що дозволяє максимально повно використовувати кваліфікацію спеціаліста й максимально спрощувати повсякденну рутинну роботу.

До переваг автоматизованої системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах відноситься:

- знизити трудомісткість обліку;
- уникнути математичних помилок під час підрахунку та перенесенні даних;
- швидко отримувати інформацію за будь-який проміжок часу, в залежності від джерел фінансування, цільових програм;
- оперативно контролювати виконання кошторису;
- швидко та чітко формувати достовірну бухгалтерську звітність.

Автоматизація бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях має свої особливості, що істотно відрізняються від особливостей автоматизації обліку в

комерційних фірмах і на виробничих підприємствах. Насамперед - це суттєві розходження в нормативно-законодавчій базі, необхідність використовувати меморіально-ордерну форму обліку, здача річної, квартальної і місячної звітності, обсяги якої досить великі, тому необхідно прикладати чимало зусиль до її підготовки.

Поряд з аналітичними розрізами, такими як види номенклатури, місця збереження, матеріально-відповідальні особи, потрібно вести і роздільний облік по джерелах фінансування витрат (загальний фонд, спеціальний фонд, безоплатне отримання, інші). Крім того, на відміну від невеликих комерційних фірм, де кількість основних засобів, що знаходяться на балансі, звичайно невелика, бюджетні установи мають у своєму розпорядженні їх значні обсяги.

На ринку бухгалтерських програм немає програмних продуктів, які були б стандартом для автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Сучасні системи автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетних установах включають великий набір типових рішень, що забезпечують основні ділянки обліку, проте в кожній установі є свої неповторні особливості, зокрема для закладів охорони здоров'я є свої особливості (налаштування системи аналітичних рахунків відповідно до класифікації активів тощо).

Найпоширенішою та універсальною бухгалтерською програмою, яка використовується для автоматизації обліку в бюджетних установах є "1С: Бюджет". Конфігурація «Бухгалтерія для бюджетних установ» призначена для автоматизації бухгалтерського обліку бюджетних установ. Дана конфігурація розроблена у відповідності до вимог чинних нормативних документів та реалізує стандартну методологію обліку для бюджетних установ. До конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» додані нові сервісні можливості, а саме робота з Держказначейством, що досить важливо при казначейській формі обслуговування; архівація періоду тощо.

Враховуючи потребу фінансових органів в централізації обліку, в конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» реалізовано можливість ведення бухгалтерського обліку як однієї установи так і групи бюджетних

установ (структурних підрозділів, наприклад, поліклінік тощо) в одній інформаційній базі з отриманням як загальних так і окремих звітів. Крім цього в установі конфігурація підтримує до 5 розрізів аналітичного обліку.

Основними особливостями цієї програми є:

- ведення синтетичного і аналітичного обліку стосовно потреб установи;
- одержання всієї необхідної звітності та різномірних документів по синтетичному та аналітичному обліку;
- можливість доповнювати та змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності;
- можливість автоматичного друку вихідних (первинних) документів.

Конфігурація «Бухгалтерія для бюджетних установ» є готовим рішенням з автоматизації більшості ділянок бухгалтерського обліку. Кожен розділ обліку в конфігурації – це автономний методично вивіреним технологічний цикл обліку окремих видів активів, зобов'язань в рамках єдиної типової конфігурації, який передбачає отримання всіх необхідних первинних документів, облікових реєстрів та звітних форм.

До складу конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» входять:

1. план
рахунків, який включає типові настройки балансових та забалансових рахунків на ведення аналітичного, кількісно-сумового обліку;
2. довідник
и прямих отримувачів бюджетних коштів;
3. довідник
и кодів економічної класифікації видатків;
4. довідник
одиниць виміру;
5. набір
електронних документів, які призначені для вводу, зберігання та

друку первинних документів та автоматичного формування бухгалтерських операцій;

6. набір стандартних звітів, які дозволяють отримувати дані бухгалтерського обліку в різноманітних розрізах (наприклад, оборотно-сальдова відомість, оборотно-сальдова відомість по рахунку, шахматка, меморіальні ордери тощо).

7. набір регламентованих звітів (фінансових, статистичних та ін.).

В основу типової конфігурації закладено принцип вводу бухгалтерської інформації в програму «з документу», тобто в програмі можливо складання й зберігання електронних зразків первинних облікових документів та автоматичне формування на їх основі бухгалтерських записів. Дана технологія, на нашу думку, дозволяє вводити будь-яку інформацію в програму один раз, а перевагою є те, що більшість документів можна заповнювати автоматично на основі вже існуючих (використовуючи функцію «Введення на основі»). Можливо також введення проводок вручну та за допомогою типових операцій. Введена таким чином інформація належним чином опрацьовується і дозволяє сформувати необхідну звітність за будь-який період часу. Недоліком конфігурації є відсутність розрахунку заробітної плати, що не забезпечує комплексність обліку.

Ще однією особливістю конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» є її адаптація до будь-яких особливостей обліку в певній установі, оскільки до складу системи входить Кофігуратор, який дозволяє:

- редагувати довідники;
- налаштовувати існуючі та створювати нові форми первинних документів, звітів будь-якої структури;
- змінювати екранні та друковані форми документів та ін.

Заклади охорони здоров'я, а саме лікарні, поліклініки, стоматологічні поліклініки, санаторії, лікувально-діагностичні центри та ін. є постійними

користувачами програми «1С: Бюджет» конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ». На переважній більшості досліджуваних установ для автоматизації облікових процесів застосовується дана програма.

Інформація про залишки основних засобів знаходиться в пам'яті комп'ютера в сукупності електронних інвентарних карток. Оскільки, як зазначалося вище в конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» є Конфігуратор, який дозволяє вносити зміни, то на нашу думку до існуючих інвентарних карток внести зміни, які запропоновані в I питанні даного розділу, а саме інформації щодо очікуваної ліквідаційної вартості, строку корисного використання об'єкту обліку, номера групи до якої відноситься той чи інший об'єкт обліку, ставки за якою нараховується знос тощо, що значно підвищить інформативність даного документу.

Що стосується переоцінки основних засобів, то на нашу думку необхідно ввести в систему такий документ як «Відомість індексації основних засобів за певний рік».

Таким чином, упорядкування документального забезпечення основних засобів бюджетних установ особливо важливе, адже головним принципом роботи є принцип вводу даних «з документу».

Так як облік основних засобів бюджетних установ ведеться в розрізі джерел надходження (за рахунок загального чи спеціального фонду, отримано в якості гуманітарної допомоги тощо) за загальною методикою, то ми вважаємо доцільним в системі аналітичних показників ввести додаткові субконто, які дозволять за лічені секунди отримувати інформацію про той чи інших основний засіб з паралельним відображенням джерел надходження.

При вибутті, внутрішньому переміщенні, зміні ставки нарахування зносу, модернізації, реконструкції, капітальному ремонті тощо відповідні зміни необхідно внести до електронної інвентарної картки. Всі необхідні бухгалтерські кореспонденції система зробить автоматично в залежності від виду операції.

Дана програма дозволяє вести облік основних засобів як у вартісному так і кількісному вимірниках, що особливо потрібно для інших основних засобів активів бюджетних установ.

Таким чином, наявність потужних інструментів дозволяє гнучко пристосовувати програми до автоматичного виконання масових розрахунків, які залежать як від специфіки конкретної ділянки обліку, так і від особливостей облікової політики установи. У результаті бюджетна установа отримує достовірну облікову інформацію за будь-які періоди, на основі якої може підготувати достовірну звітність для вищих інстанцій.

2.3. Облік зносу, вибуття та ремонту основних засобів

В умовах ринкової економіки порядок визначення зношуваності основних засобів бюджетних установ є одним із найважливіших елементів системи управління відтворенням їх майна. Від ступеня обґрунтованості порядку визначення зношування основних засобів залежить ефективність усієї системи управління майном.

У процесі експлуатації основних засобів бюджетних установ поступово втрачають свою первісну вартість. Даний процес спричиняється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища, а також моральним зносом. Отже, знос поділяється на фізичний – матеріальне спрацювання об'єкта та моральний, який відображає старіння основних засобів на фоні розвитку виробництва нових, більш ефективних аналогів. Нарахування морального зносу у вартісному вираженні у бухгалтерському обліку не передбачено.

Основними завданнями обліку зносу основних засобів в Золотниківській районній лікарні є:

- контроль за наявністю та збереженням основних засобів;
- своєчасне і якісне проведення інвентаризації основних засобів та правильне оформлення її наслідків;
- своєчасне нарахування зносу та відображення його в обліку;

– правильне та своєчасне відображення інформації про стан основних засобів у звітності.

Якісне дотримання вищевказаних завдань позитивно вплине як на облік основних засобів так і на облік загалом в установі.

Знос основних засобів у Золотниківській районній лікарні це поступова втрата вартості основних засобів в процесі його експлуатації.

В міжнародній практиці, як зазначає Свірко С. В. відсутні якісь вагомі розбіжності між обліковою методикою установ державного та недержавного секторів, а це означає, що під амортизацією слід розуміти систематичний розподіл вартості активу протягом терміну корисної експлуатації (при цьому сума амортизаційних відрахувань класифікується як витрати), тобто на основні засоби бюджетних установ нараховується амортизація. Даний процес покликаний для адекватного відображення в обліку у вигляді зменшення балансової вартості основних засобів шляхом нарахування витрат на амортизацію. Слід зазначити, що у вітчизняній практиці на основні засоби бюджетних установ нараховується знос, який відображає ступінь зношення основних засобів.

В міжнародній практиці нарахування зносу основних засобів бюджетних установ співпадає з методикою, що використовується недержавними організаціями, тобто застосовуються прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод тощо [59 с.276].

В Україні згідно з вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі № 121 «Основні засоби» передбачено нарахування амортизації прямолінійним методом, причому об'єктом амортизації виступає вартість що амортизується [34].

Нарахування амортизації у Золотниківській районній лікарні здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта основних засобів і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів враховуються такі чинники:

– очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів;

– очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування;

– моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів;

– правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів.

Вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання шляхом нарахування амортизації на дату балансу. За рішенням керівника в наказі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації на річну дату балансу. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію. Нарухування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. При вибутті об'єкта основних засобів бухгалтерія Золотниківської районної лікарні нараховує амортизацію в місяці його вибуття.

Згідно з введеним в дію з 01.01.2017р. Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затвердженого наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р для обліку зносу основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів

передбачено пасивний рахунок 14 «Знос (амортизація) необоротних активів», зокрема рахунок 141 «Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів» з розподілом на відповідні субрахунки:

–	1411
«Знос основних засобів»;	
–	1412
«Знос інших необоротних матеріальних активів»;	
–	1413
«Накопичена амортизація нематеріальних активів»;	
–	1414
«Знос інвестиційної нерухомості»;	
–	1415
«Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».	

За кредитом рахунку 14 «Знос необоротних активів» відображається нарахування зносу, а за дебетом списання зносу внаслідок вибуття або ліквідації основних засобів бюджетних установ. У бухгалтерському обліку нарахування суми зносу відображається проведенням за дебетом субрахунку 8014 та 8114 та кредитом відповідних субрахунків рахунку 14 «Знос необоротних активів» зокрема за кредитом субрахунку 1411 «Знос основних засобів».

Документом за допомогою якого оформлюється розрахунок суми зносу є «Розрахунок амортизації основних засобів» і відображається в інвентарних картках типової форми. При цьому основні засоби, що надійшли на баланс установи у формі благодійних (добровільних) внесків та пожертвувань від юридичних і фізичних осіб, а також у вигляді гуманітарної допомоги, обліковуються окремо, але знос нараховується за загальною методикою.

Процес зношення основних засобів відбувається нерівномірно. Це означає, що окремі частини об'єкта втрачають свої первинні якості та властивості неодноразово. Для підтримання основних засобів в робочому до моменту їх списання, а також для запобігання передчасному вибуттю основних засобів

через нероботоздатність періодично здійснюється обслуговування об'єктів, а за потреби проводяться ремонтні роботи чи роботи з модернізації об'єкта основних засобів. Ремонт основних засобів – це комплекс заходів, спрямований на підтримання діючих об'єктів в робочому стані. Ремонти в залежності від складності та характеру їх обслуговування поділяються відповідно на поточні, капітальні, господарські й підрядні.

У разі поточного ремонту здійснюється заміна окремих частин, деталей, ліквідація ушкоджень та ін. Капітальний ремонт передбачає заміну конструкцій споруд і будівель, а також заміну чи поновлення поношених вузлів. Капітальний ремонт може проводитись підрядним способом, тобто з залученням спеціалізованих підрядних організацій, на підставі укладеної угоди, і господарським – силами самої установи. Поточні ремонти можуть проводитися декілька разів на рік, а капітальні – як правило, не частіше одного разу на рік.

Зокрема в Листі Державного комітету України з будівництва та архітектури від 30.04.2003 р. № 7/7-401 «Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального і поточного ремонтів» капітальним ремонтом будівлі вважаються:

- комплекс ремонтно-будівельних робіт, що передбачає заміну, відновлення і модернізацію конструкцій;
- обладнання будівель у зв'язку з їх фізичною зношеністю та руйнуванням;
- поліпшення експлуатаційних показників;
- поліпшення планування будівлі та благоустрою території без зміни будівельних габаритів об'єкта.

Капітальний ремонт передбачає призупинення експлуатації будівлі в цілому або її частин на час виконання робіт.

На відміну від капітального ремонту, поточний ремонт передбачає виконання комплексу ремонтно-будівельних робіт із систематичного та

своєчасного підтримання експлуатаційних якостей та запобігання передчасному зносу конструкцій та інженерного обладнання.

Для нормальної роботи об'єктів основних засобів у процесі їх експлуатації установи повинні здійснювати різні додаткові витрати. Взагалі досить складно відокремити витрати, що приводять лише до підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані, від тих, що приводять до відновлення об'єктів.

Якщо об'єднати їх за призначенням, то отримаємо три групи витрат:

- 1) необхідні для здійснення основними засобами їх функцій (технічне обслуговування);
- 2) необхідні для відновлення дієздатності основних засобів (ремонт);
- 3) необхідні для покращання (збільшення) основних засобів бюджетних установ (добудування, дообладнання, реконструкція, модернізація).

Витрати, що входять у першу і другу групу, не йдуть на збільшення вартості основних засобів, а відносяться на поточні витрати установи за відповідними кодами бюджетної класифікації. Витрати, які входять у третю групу, відносяться на збільшення первісної вартості тих основних засобів, у зв'язку з покращанням (збільшенням) яких вони були здійснені (рис.2.6). До складу першої групи входять витрати, пов'язані з виконанням робіт, без здійснення яких нормальна робота, навіть цілком справних основних засобів, тривалий час неможлива.

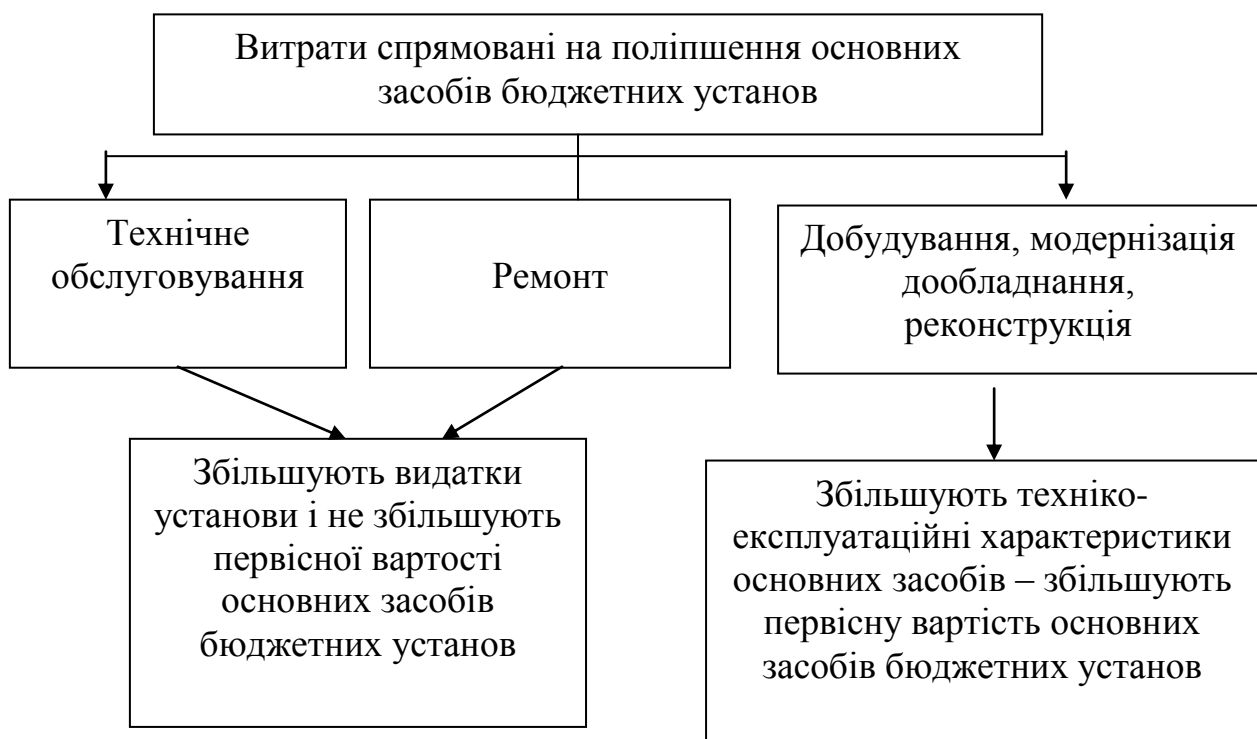


Рис.2.6. Витрати на поліпшення основних засобів.

Другу групу утворюють витрати, пов'язані із здійсненням ремонтних робіт по відновленню дієздатності обладнання після його пошкодження, або в ситуації, коли без здійснення таких робіт пошкодження обладнання неминуче. До третьої групи входять витрати, пов'язані із здійсненням робіт, кінцевою метою яких є зміна техніко-експлуатаційних характеристик основних засобів. До таких робіт належать:

1) добудування - завершення будівництва приміщення (споруди) відповідно до затвердженого проекту або додаткова прибудова (надбудова) до наявного приміщення (споруди), що здійснюється у зв'язку із зміною раніше затвердженого проекту (наприклад добудова навісу біля приймального відділення);

2) дообладнання - встановлення додаткового обладнання, що дозволяє збільшити якісні характеристики об'єкта основних засобів або кількість функцій (операцій), які він виконує (наприклад встановлення нових тренажерів в кабінеті фізкультури);

3) реконструкція - відновлення первісного вигляду (стану) або докорінне переобладнання, перебудова основних засобів медичних закладів (наприклад, приміщення);

4) модернізація - вдосконалення основних засобів, як правило, відповідно до сучасних вимог (наприклад, встановлення нового агрегату, що дозволяє виконувати більш точні або більш складні операції тощо).

Саме те, що в результаті здійснення таких робіт відбувається змінення, як правило, в бік збільшення техніко-експлуатаційних характеристик основних засобів, і є підставою віднесення їх на збільшення первісної вартості основних засобів бюджетних установ.

Вибуття основних засобів може бути наслідком:

- повного фізичного зносу і непридатності для подальшого використання;
- реалізації невикористовуваних або надлишкових об'єктів;
- поломки, знищення, псування, ліквідації з різних причин;
- недостачі виявленої в процесі інвентаризації;
- безоплатної передачі іншим бюджетним установам та ін.

Крім того, підлягають списанню будівлі, споруди, що підлягають знесенню у зв'язку з будівництвом нових об'єктів та такі, що зруйновані внаслідок атмосферного впливу і тривалого використання. Для підтвердження наявності тієї чи іншої причини для визначення непридатності або неефективності проведення відновлюваного ремонту основних засобів в Золотниківській районній лікарні створюється за наказом керівника постійно діюча комісія. Основні завдання комісії наведено на рис. 2.7.

Результатом роботи комісії лікарні, як правило, є «Акт про списання основних засобів», та «Акт про списання автотранспортних засобів», якщо здійснюється списання автотранспорту.

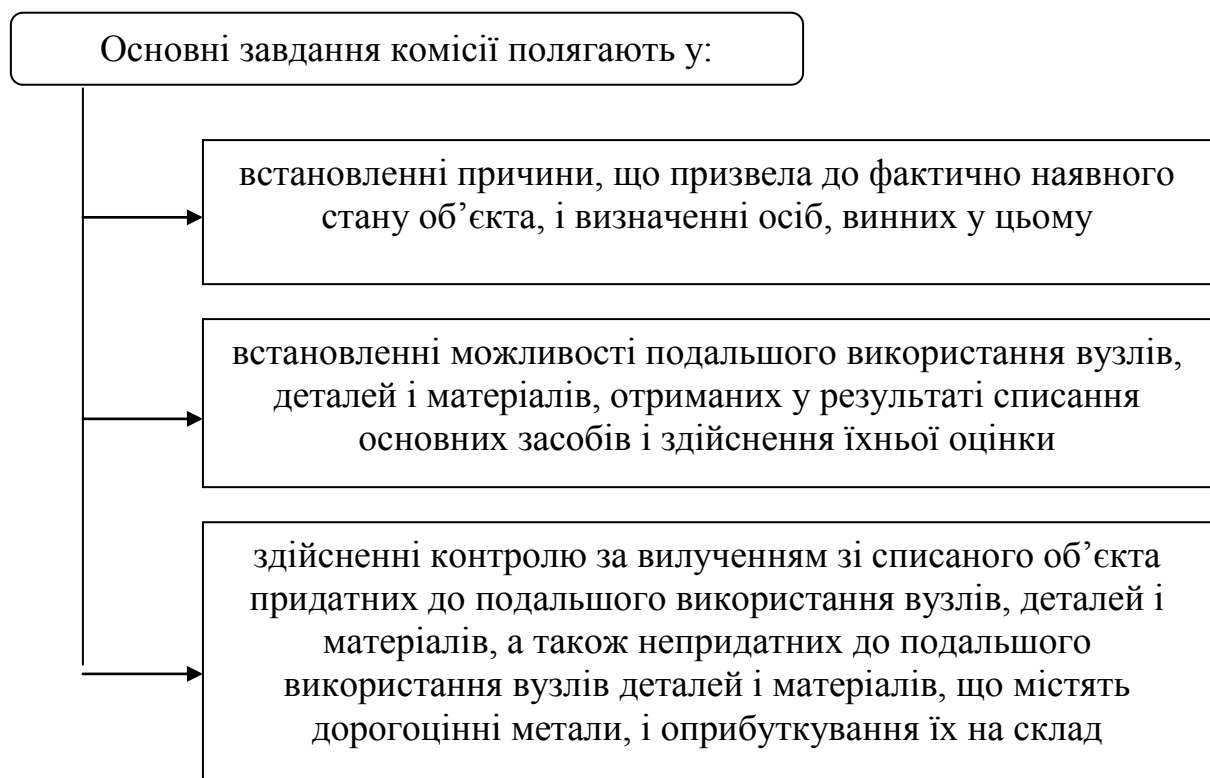


Рис. 2.7. Завдання постійно діючої комісії щодо списання основних засобів в Золотниківській районній лікарні.

Відображення в обліку операцій зі списанням основних засобів можливе лише за наявності відповідних дозволів або керівника установи, або керівника вищестоящої організації, або головного розпорядника бюджетних коштів (в залежності від вартості основних засобів і причин їх списання).

Забороняється знищувати, викидати, здавати у брукхт техніку, прилади та інші вироби, до складу яких входять дорогоцінні метали, без попереднього вилучення та одночасного оприбуткування цінних деталей. Кошти, які одержані від здачі брукхту та дорогоцінних металів зараховуються на реєстраційний рахунок за спеціальним фондом, і якщо такі надходження не були затверджені в кошторисі, то необхідно внести зміни до кошторису за спеціальним фондом.

Після належним чином затвердженого акту на комісію покладається обов'язок проконтролювати вилучення з ліквідованого основного засобу вузлів, деталей і матеріалів відповідно до переліку. При цьому всі здобуті вузли, деталі і матеріали повинні бути оприбутковані на склад.

В обліку операції зі списання основних засобів в Золотниківській районній лікарні відображаються наступним чином табл. 2.5

Таблиця 2.5

Бухгалтерські записи з обліку витрат на поліпшення основних засобів та їх списання в Золотниківській районній лікарні

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.	Відображення суми податку на додану вартість	6311 «Розрахунки з бюджетом за	6211 «Розрахунки з постачальниками та

		податками і зборами»	підрядниками»
3.	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості	10 «Основні засоби»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»
	Водночас проведення другого запису	54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»
4.	Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	1411 «Знос основних засобів»
5.	Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1411 «Знос основних засобів»	7411 «Інші доходи за обмінними операціями»
6.	Вибуття об'єктів основних та списання унаслідок нестачі, установлені при інвентаризації:		
	сума зносу об'єкта основних засобів	1411 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
	залишкова вартість об'єкта основних засобів	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби»

Списання основних засобів шляхом їх ліквідації, без наступної їх реалізації або передавання іншій бюджетній установі, здійснюється, якщо подальше використання їх неможливе або економічно недоцільне.

Висновки до розділу 2:

1. Результати аналізу організації первинного обліку виявили невирішені питання обліку основних засобів, актуальність яких визначається суттєвим розширенням їх переліку відповідно до нормативних документів. Первинна організація обліку, його інформаційне забезпечення належить до базових компонентів, становить сукупність облікових даних на всіх етапах бухгалтерського обліку, передбачає певні носії облікової інформації, обов'язково регламентовані нормативними документами.

2. Документування операцій з основними засобами в Золотниківській районній лікарні здійснюється за допомогою первинних та зведених документів. Форми первинних документів законодавчо затверджені та мають типову форму. При надходженні основних засобів до Золотниківської районної лікарні складаються акти приймання-передачі та введення в експлуатацію. При внутрішньому переміщенні об'єкта основних засобів складають акт внутрішнього переміщення основних засобів. При вибутті основних засобів складають акти на списання основних засобів, групи основних засобів, транспортних засобів. За результатами переоцінки основних засобів складають акт переоцінки основних засобів. Нарахування зносу відображають в розрахунку амортизації основних засобів.

3. Регістром аналітичного обліку операцій з основними засобами в Золотниківській районній лікарні є інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів, інвентарна картка групового обліку основних засобів. Синтетичний облік основних засобів у територіальному медичному об'єднанні ведуть у Меморіальному ордері № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів»;

4. Проаналізувавши практичну діяльність Золотниківської районної лікарні, ми дійшли висновку, що до складу первісної вартості основних засобів в установі включають витрати пов'язані з їх придбанням та доведенням до стану експлуатації, оскільки це впливає з самого визначення первісної вартості, що в свою чергу дозволить сформувати повну, справедливу вартість основних засобів.

Отже, від правильної організації обліку основних засобів Золотниківської районної лікарні багато в чому залежить збереження та ефективність використання цих активів.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗОЛОТНИКІВСЬКОЇ РАЙОННОЇ ЛІКАРНІ

3.1. Методичні підходи до проведення контролю основних засобів Золотниківської районної лікарні.

В умовах кризових явищ в економіці та дефіциту бюджетних коштів актуальним є контроль за їх використанням в установах та організаціях, які утримуються з державного бюджету. Особливо актуальна проблема ефективності витрачання коштів для України, яка здійснює сьогодні бюджетну політику в умовах обмежених ресурсів. Оскільки бюджетні установи – заклади охорони здоров'я покликані забезпечувати задоволення цілого ряду суспільно вагомих потреб суспільства, тому і контроль за їх діяльністю, на сьогоднішній день, є досить важливим питанням.

Глобалізація, як зазначає Дрозд І.К., визначає єдині прозорі принципи бухгалтерського обліку, а також основні положення і процедури під час здійснення контрольної діяльності. Бухгалтерському обліку об'єктивно належить контролююча функція, тому показники обліку і фінансова звітність, складена за його даними, є інформаційним джерелом контролю і разом з ним формують якісну інформаційну базу, необхідну для прийняття управлінських рішень [13, с.209].

Забезпечення належної організації контрольного процесу в закладах охорони здоров'я є суттєвим фактором позитивного розвитку державного фінансового контролю, удосконалення якого сприятиме покращенню контрольної роботи в цілому.

Удосконалення методики та організації контролю, як зазначає Сисюк С.В, має принципове значення для посилення соціально-економічної віддачі коштів, які виділяються державним закладам охорони здоров'я, а також виступає одним з важливих елементів забезпечення їх мобілізації, поліпшення якісних

показників фінансово-господарської діяльності установ. Практика засвідчує, що система державного контролю в Україні за ефективним і раціональним використанням фінансових ресурсів та майна бюджетних установ знаходиться на етапі становлення. Існує низка невирішених питань, пов'язаних з визначенням особливостей обліку та контролю за використанням державних ресурсів бюджетними установами, що потребує подальших досліджень і розробок організаційних та методичних засад здійснення облікових та контрольних процедур [61, с.56].

Ефективний фінансовий контроль за управлінням бюджетними ресурсами, на думку авторів монографії «Фінансовий контроль бюджетних ресурсів» – це передусім, найважливіший фактор зміцнення довіри суспільства до державної влади, засіб їх консолідації з метою забезпечення добробуту громадян і стабільності державного ладу. Такий контроль тільки тоді матиме довіру громадян, коли він буде об'єктивним та незалежним від тих органів виконавчої влади, які є розпорядниками державних коштів. [71, с.5].

Вищезазначене свідчить про необхідність дослідження питань щодо визначення методики контролю (в тому числі в державних закладах охорони здоров'я), а також підвищення його значимості в удосконаленні механізму управління державною власністю і фінансовими ресурсами шляхом удосконалення теоретичних і практичних підходів щодо здійснення такого контролю в сучасних умовах. З цією метою необхідно розробити ефективну законодавчу базу та сформувані єдині підходи до визначень понять, видів і форм контролю.

Результати перевірок проведених за 2007-2014 роки в закладах охорони здоров'я, які утримуються за рахунок державного та місцевих бюджетів засвідчили безгосподарність та відсутність належного контролю за збереженням та законним використанням різноманітного нерухомого та рухомого майна. Такі результати були цілком очікувані, оскільки зумовлені неузгодженістю нормативних актів, формальним підходом до проведення

інвентаризації, численними порушеннями фінансово-господарської дисципліни тощо.

Робота контролерів здебільшого спрямовувалася на виконання позапланових доручень, які стосувались окремих перевірок, а не дослідження повного комплексу питань фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів.

Зовнішній контроль за діяльністю бюджетних установ, зокрема установ охорони здоров'я здійснює в системі виконавчої влади Державна аудиторська служба.

Державний фінансовий контроль бюджетних установ здійснюється уповноваженими на це державою контролюючими органами, зокрема органами Державної аудиторської служби та реалізується через проведення державного фінансового аудиту та інспектування.

Типовими рисами інспектування операцій з основними засобами бюджетних установ є подальший контроль за дотриманням законодавства у процесі використання та розпорядження державними ресурсами.

Головними завданнями ревізії, що є основною складовою інспектування бюджетних установ є:

- перевірка виконання чинних законодавчих та нормативних актів щодо діяльності бюджетних установ та посилення бюджетної дисципліни;
- перевірка виконання кошторисів, використання коштів за цільовим призначенням, забезпечення ощадливого витрачання та збереження коштів і матеріальних цінностей бюджетних установ;
- достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності бюджетними установами.

Інформаційним забезпеченням контролю операцій з основними засобами бюджетних установ є нормативно-правова база, дані бухгалтерського обліку та статистичної звітності. Слід відмітити, що саме бухгалтерський облік є найважливішим інформаційним забезпеченням контрольного процесу.

Основними завданнями контролю операцій з основними засобами в Золотниківській районній лікарні є:

- перевірка дотримання умов, що забезпечують їх надходження та зберігання;
- перевірка правильності розмежування основних засобів на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи;
- перевірка законності та правильності операцій пов'язаних з рухом основних засобів, їх документальним оформленням та відображенням на рахунках бухгалтерського обліку;
- перевірка дотримання норм нарахування зносу на основні засоби та нематеріальні активи;
- перевірка методики проведення переоцінки основних засобів бюджетних установ;
- виявлення активів, які не використовуються, вивчення стану та умов їх збереження;
- перевірка операцій, пов'язаних з орендою основних засобів.

Вирішення першого завдання залежить від норм основних питань, які викладені в наказі про облікову політику територіального медичного об'єднання, зокрема в тій його частині, що стосується розділу основних засобів. Під час перевірки контролери перевіряють, чи всі документи з надходження основних засобів належним чином оформлені, чи дотримувалася норма конкурсних закупівель, чи дотримувалися граничні норми витрат на придбання окремих видів основних засобів, чи закріплена матеріальна відповідальність за матеріально-відповідальними особами, перевірити результати останньої інвентаризації та проконтролювати достовірність цих даних.

При перевірці правильності оприбуткування основних засобів в Золотниківській районній лікарні вивчаються джерела надходження активів (за рахунком загального чи спеціального фондів, безоплатно чи в якості гуманітарної допомоги) та правомірність відображення фактичних витрат з їх придбання, з'ясовується правильність їх оцінки. Особливу увагу слід звернути

на придбання обладнання та інвентарю. В першу чергу підлягає контролю використання бюджетних коштів на зазначені цілі, чи не витрачались вони на придбання зайвого або непотрібного інвентарю, устаткування і обладнання, що тривалий час знаходяться на складі і не використовуються, чи не видавався інвентар і обладнання в особисте користування окремим працівникам установи, чи фактичні витрати на придбання основних засобів, інвентарю і обладнання не перевищували передбачені кошторисом асигнування, чи не купувалося обладнання та інвентар у приватних осіб за завищеними цінами; чи не проводилась заміна придбаного інвентарю на інші подібні предмети меншої вартості.

Під час перевірки правильності та своєчасності оприбуткування основних засобів територіального медичного об'єднання встановлюється, чи дотримано правила оформлення первинних документів, чи переносяться дані з паспортів про вміст дорогоцінних металів та каміння, адже несвоєчасне оприбуткування та неправильне відображення даних в системі бухгалтерського обліку зумовлює перекручення звітної інформації.

Перевіряється також правильність розмежування основних засобів на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Оскільки, зі зміною вартісного критерію помилки щодо віднесення основних засобів до основних засобів та інших необоротних активів сьогодні досить поширені. Причинами цього є, на нашу думку, по перше, недоліки при визначенні первісної вартості при оприбуткуванні активів, по-друге, застосування застарілого критерію поділу тощо.

Одним із головних прийомів контролю операцій з основними засобами в Золотниківській районній лікарні є інвентаризація. Перевіряючи якість проведених в медичному об'єднанні інвентаризацій основних засобів встановлюються дотримання строків та порядку проведення інвентаризації, а також оформлення підсумків проведення інвентаризації. Основними документами якими оформлюється процес інвентаризації є Інвентаризаційний

опис, Інвентаризаційний акт, Порівняльна відомість результатів інвентаризації та Протокол інвентаризаційної комісії.

Інвентаризацію нерухомого майна (будівель, споруд тощо) в Золотниківській районній лікарні проводять не рідше одного разу в три роки, а інших необоротних матеріальних активів, незавершеного капітального будівництва, капітальних ремонтів – один раз на рік (рис. 3.1.) Ми вважаємо, що необхідно нерухоме майно, його цільове використання, документи, що засвідчують право власності, договори оренди на них перевіряти все ж таки один раз на рік перед складанням річної фінансової звітності, тому що як показує досвід, спроби незаконного відчуження нерухомого майна досить поширені в бюджетних установах.



Рис. 3.1. Періодичність проведення інвентаризації основних засобів в Золотниківській районній лікарні.

Перевірка достовірності результатів інвентаризації проводиться, як правило, вибірковим методом та в присутності матеріально-відповідальних осіб. Слід зазначити, перевіряється не менш як 30% майна установи. При виявленні нестач, фактів крадіжок, керівник інвентаризаційної комісії може прийняти рішення про проведення суцільної інвентаризації основних засобів.

Оскільки попередметний облік основних засобів проводиться за даними інвентарних карток та складеними на їх основі описом інвентарних карток з обліку основних засобів, то інші необоротні матеріальні активи територіального медичного об'єднання перевіряються за номенклатурними та інвентарними картками групового обліку основних засобів.

Ще однією особливістю проведення перевірки інших необоротних активів Золотниківської районної лікарні таких як білизна, одяг та взуття, постільні речі тощо є те, що вони до інвентаризаційного опису включаються сумарно, із зазначенням лише їх кількості, до якої можуть включатися ті речі, використання яких в подальшому не можливе, які потребують заміни. Щоб запобігти включенню до складу інших необоротних матеріальних активів тих активів, які не придатні до використання, на нашу думку доцільно запровадити до Інвентаризаційного опису інших необоротних активів додаткову колонку «Кількість необоротних матеріальних активів, які потребують заміни».

Результати інвентаризації узагальнюються в інвентаризаційному описі та порівнюються з даними бухгалтерського обліку. При виявленні відхилень, встановлюють причини їх виникнення та винуватців (рис. 3.3). На нашу думку, ефект від інвентаризаційної роботи був значно більшим, якби дотримувався принцип раптовості.

На етапі проведення перевірки правильності нарахування зносу основних засобів Золотниківської районної лікарні здійснюється:

- перевірка основних засобів на які знос не нараховується;
- перевірка правильності віднесення об'єктів основних засобів до певних груп нарахування зносу;

- перевірка розрахунків сум щорічного зносу, особливо копійок, які відносяться на фактичні видатки установи;
- перевірка своєчасності і правильності відображення зносу в обліку.

Особливу увагу контролерів необхідно сконцентрувати на активах, на які знос нараховується на загальних підставах та інші необоротні матеріальні активи, незавершене капітальне будівництво та активи зі 100% зносом – на які знос не нараховується. Під час проведення щорічної, планової інвентаризації, яка в Золотниківській районній лікарні проводиться спеціальною комісією за участю керівника та провідних фахівців установи, виявляють морально застарілі, повністю зношені основні засоби та вказують на їх сучасні аналоги, а також зазначають їх вартість та доцільність заміни, для подальшого їх придбання.

З вибуттям основних засобів в закладах охорони здоров'я пов'язано досить багато правопорушень, зокрема:

1. при продажу як рухомого так і не рухомого майна не проводиться експертна оцінка, конкурсні процедури внаслідок чого суттєво знижується реальна вартість активу;

2. при списанні основних засобів з балансу установ (за винятком пошкоджених унаслідок аварії, морально застарілих, фізично зношених та виявлених у результаті інвентаризації як нестача) до закінчення періоду нарахування зносу на них;

3. при ліквідації основних засобів не оприбутковуються деталі та вузли із кольорових та дорогоцінних металів.

Виходячи з вищезазначеного слід зробити висновок, що при продажу, чи списанні основних засобів з балансу установи обов'язково на загальнодержавному рівні затвердити проведення експертної оцінки майна та реалізацію лише з дотриманням конкурсних процедур.

При наявності безкоштовної передачі з балансу установи на баланс інших організацій і підприємств основних засобів та інвентарю доцільно провести

зустрічні перевірки з питання повноти оприбуткування отриманих матеріальних цінностей, їх подальшої експлуатації чи продажу тощо.

Таким чином, проведені дослідження свідчать, що перевірки виявляють численні нехтування вимогами чинного законодавства з питань обліку основних засобів, їх оренди, тендерних процедур, а фінансовий контроль з боку керівників та відомчий контроль не забезпечує належної фінансової дисципліни. Тому вважаємо за необхідне посилити взаємодію фахівців органів Державної аудиторської служби як з працівниками відомчого контролю так і з керівниками установ та організацій, також вважаємо замінити плановість перевірок на їх раптовість.

3.2. Аналіз використання основних засобів Золотниківської районної лікарні.

Активним засобом впливу на ефективність роботи організації є аналіз використання основних засобів. У процесі аналізу визначають стан основних засобів, динаміку руху, ефективність їх використання, а також визначають фактори, що впливають на ефективність використання основних засобів. Важливе значення має використання результатів аналізу при розробці конкретних заходів щодо уникнення недоліків в роботі установ та впровадження передового досвіду.

Взагалі, термін аналіз (від грецького analysis – розкладання), – це розкладання об'єкта на частини, елементи, на внутрішні його складові.

Якщо

звукити поняття до суто економічного аналізу, що стосується його визначення, то різні науковці дають різні визначення. У словнику Райзберга Б.А. подано таке тлумачення: “Економічний аналіз – виведення економічних закономірностей із відповідних фактів економічної дійсності, розкладання економіки на окремі частини, які називають економічними категоріями, та їх аналіз” [48, с.12]. Баканов М.І та Шеремет А.Д. розуміють під терміном

економічний аналіз господарські процеси підприємств, об'єднань, асоціацій, соціально-економічна ефективність та кінцеві фінансові результати їх діяльності, які складаються під впливом об'єктивних та суб'єктивних факторів, що отримують відображення через систему економічної інформації [3].

Основни

ми завданнями аналізу основних засобів в Золотниківській районній лікарні є:

- вивчення складу, структури, наявності та руху основних засобів;
- вивчення факторів, які впливають на ефективність використання основних засобів і визначення впливу кожного з них;
- виявлення основних напрямків і резервів подальшого покращання ефективності використання основних засобів.

Для проведення аналізу стану, динаміки та ефективності використання основних засобів Золотниківської районної лікарні було використано дані фінансової та статистичної звітності установи в період з 2014 по 2018 рр. Дані використано у знеособленому вигляді та проведено аналіз наявності, стану та руху основних засобів лікарні.

Стан основних засобів Золотниківської районної лікарні характеризують наступні показники:

- коефіцієнт зносу основних засобів;
- коефіцієнт придатності основних засобів;
- коефіцієнт надходження основних засобів;
- коефіцієнт оновлення основних засобів;
- коефіцієнт вибуття основних засобів;
- коефіцієнт вибуття основних засобів внаслідок зносу.

Перший

показник – коефіцієнт зносу розраховується як відношення суми нарахованого зносу основних засобів за весь період їх експлуатації на первісну вартість основних засобів на початок (кінець) періоду. Цей показник характеризує ту частину вартості основних засобів, яка вже перенесена на вартість наданих медичних послуг Золотниківської районної лікарні.

Коефіціє

нт придатності основних засобів обчислюють двома способами. Перший спосіб: 100% або 1 – коефіцієнт зносу. Другий спосіб: як відношення залишкової вартості основних засобів на початок (кінець) року до первісної вартості основних засобів на початок (кінець) року. Коефіцієнт придатності характеризує ту частину основних засобів, що ще не перенесена на медичні послуги територіального медичного об'єднання.

Коефіцієнт надходження розраховується шляхом ділення вартості основних засобів, що надійшли протягом року на первісну вартість основних засобів на кінець року. Цей показник характеризує частку основних засобів, що надійшли протягом року у загальній вартості основних засобів територіального медичного об'єднання.

Коефіціє

нт оновлення основних засобів, рахують шляхом ділення вартості введених в дію нових основних засобів на первісну вартість основних засобів на кінець року. Цей показник характеризує частку нових основних засобів, введених в дію або повністю реконструйованих у загальному надходженні основних засобів.

Коефіціє

нт вибуття показує, яку питому вагу займають основних засобів, вибулі за рік, у вартості основних засобів на початок року і визначається шляхом ділення вартості вибулих основних засобів за аналізований період на первісну вартість основних засобів на початок року.

Коефіцієнт вибуття основних засобів внаслідок повного зносу розраховують як відношення вартості основних засобів, що ліквідовані до первісної вартості основних засобів на початок (кінець) року і характеризує частку основних засобів, що вже повністю перенесли свою вартість на надані медичні послуги і не придатні для подальшого використання.

У таблиці 3.1. наведено розрахунок показників наявності, стану та руху основних засобів Золотниківської районної лікарні.

Проаналізувавши дані таблиці 3.1. можна зробити такі висновки – протягом останніх 5 років значення коефіцієнту зносу має тенденцію до зростання. Так, у 2014 році коефіцієнт зносу становив 65,04%, а в 2018 році – 75,25 %. Таким чином, за аналізований період знос основних засобів Золотниківської районної лікарні зріс на 10,21%. Найбільш різке зростання цього показника відбулося у 2014-2015рр. на 3,13% та у 2017-2018 рр. на 2,43 %. У 2018 році знос основних засобів Золотниківської районної лікарні становив 75,25%.

Таблиця 3.1.

Динаміка показників стану та руху основних засобів Золотниківської районної лікарні (%)

№ з/п	Показник	Роки				
		2014	2015	2016	2017	2018
1	Коефіцієнт зносу основних засобів	65,04	68,17	69,00	72,82	75,25
2	Коефіцієнт придатності основних засобів	34,96	31,83	31,00	27,18	24,75
3	Коефіцієнт надходження основних засобів	3,84	5,88	2,07	3,32	6,05
4	Коефіцієнт оновлення основних засобів	3,12	2,37	1,74	2,42	2,89
5	Коефіцієнт вибуття основних засобів	1,34	0,8	18,02	3,64	4,69
6	Коефіцієнт вибуття основних засобів внаслідок зносу	0,15	0,45	3,84	0,36	0,49

Обернений коефіцієнту зносу коефіцієнт придатності основних засобів відповідно зменшився на 10,21% у 2018 році у порівнянні з 2014 роком і становив 24,75 %. Тобто, в Золотниківській районній лікарні основні засоби придатні на 24,75%.

Наступна група показників це коефіцієнти надходження та оновлення основних засобів. За нашими розрахунками в Золотниківській районній лікарні коефіцієнт надходження має випереджувальну динаміку в порівнянні з коефіцієнтом оновлення. Про це свідчить те, що коефіцієнт надходження у 2018 році у порівнянні з 2014 роком виріс на 2,21% і становив 6,05% у 2018 році, у

той час коли коефіцієнт оновлення знизився на 0,23% і становив 2,89% у 2018 році. Це свідчить на користь того, що поповнення основних засобів відбувається в основному за рахунок об'єктів, що були в експлуатації.

Розраховані коефіцієнти вибуття основних засобів та вибуття внаслідок зносу в Золотниківській районній лікарні мають тенденцію до зростання протягом останніх п'яти років. Так, коефіцієнт вибуття у 2018 році в порівнянні з 2014 роком виріс на 3,35% і становив 4,69%. У 2016 році спостерігається максимальне значення коефіцієнту вибуття 18,02%. Якщо порівняти це значення з коефіцієнтом вибуття внаслідок зносу, яке становить у 2016 році 3,84%, то стає зрозуміло, що об'єкти не ліквідуються через їх непридатність до використання, а реалізуються на сторону.

3.3. Методика проведення аудиту операцій з основними засобами.

Інтеграція України в європейське співтовариство супроводжується впровадженням загальнодержавних норм і стандартів. Тому не є виключенням запровадження в Україні більш прогресивних форм контролю. Як зазначалося вище, такими формами контролю є державний фінансовий аудит бюджетних установ.

Необхідність посилення контролю у напрямку виявлення результативності використання бюджету, а також вивчення досвіду країн з розвинутою ринковою економікою в організації державного фінансового контролю спонукало керівництво Державної аудиторської Служби до застосування у роботі поряд з традиційними формами контролю таких, що дають змогу попередити фінансові порушення, оперативно вжити необхідні заходи у разі їх вчинення та, за потреби, ініціювати внесення змін законодавчих і нормативно-правових актів. Передбачено, що такою формою державного контролю в Україні стане аудит.

Основними складовими державного фінансового аудиту є:

- фінансово-господарський аудит бюджетних установ;
- аудит виконання місцевих бюджетів;
- аудит державних програм;
- аудит діяльності суб'єктів господарювання.

Першочерговість запровадження такої форми контролю, як зазначає Стефанюк І. Б. – це необхідність заміни ідеології та мети контролю: не знайти після закінчення бюджетного періоду якнайбільше порушень, коли збитки важко або і взагалі неможливо відшкодувати, а допомогти розпорядникам бюджетних коштів попередити їх або хоча б мінімізувати наслідки уже вчинених порушень. Таким чином, виникає необхідність запровадження у бюджетній сфері нової менш фіскальної, але більш оперативної та партнерської форми контролю – фінансово-господарського аудиту [63].

При державному фінансовому аудиті, як зазначає, Бариніна-Закірова М.В. основну увагу аудиторів перенесено з детальної перевірки окремих операцій на оцінку внутрігосподарського контролю установи; особливого значення набувають оціночні судження аудитора; більше використовують статистичні методи, аналітичні процедури та широко використовуються інформаційні технології [3].

На відміну від інспектування, головним завданням державного фінансового аудиту, є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрігосподарського фінансового контролю [49].

Порівняльна характеристика державного фінансового аудиту та інспектування наведено в таблиці 3.2.

Відповідно до виявлених у результаті порівняльної характеристики інспектування та державного фінансового аудиту відмінностей, розроблено, з урахуванням теоретичних досліджень науковців та практиків, методику проведення державного фінансового аудиту. Методика передбачає логічне

послідовне виконання організаційних та контрольних дій, формалізованих відповідно до вітчизняної практики проведення подібних заходів та світового досвіду:

Таблиця 3.2.

Порівняльна характеристика інспектування та державного фінансового аудиту бюджетних установ

№ з/п	Порівняльна ознака	Інспектування	Державний фінансовий аудит
1	Визначення	Інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб	Державний фінансовий аудит - це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності
2	Мета проведення	Виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних осіб та запобігання таким діям в майбутньому	Сприяння бюджетній установі у забезпеченості правильності ведення бухгалтерського обліку, законності і ефективності використання бюджетних коштів, формування достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрігосподарського фінансового контролю
3	Джерела інформації	Зовнішні (статистичні, фінансові звіти, дані органів ДКУ) та внутрішні	
4	Оформлення результатів	Акт ревізії, який містить підставу для проведення ревізії, інформацію про результати ревізії, а також висновок про наявність або відсутність правопорушень	Аудиторський звіт, який містить лише обгрунтовану та об'єктивну інформацію про виявлені та не усунуті недоліки

1. Визначення та мета державного фінансового аудиту (надалі ДФА).
2. Визначення предмета, об'єкта ДФА та обмежень щодо його виконання.
3. Вибір теми та розробка гіпотези проведення ДФА.
4. Підготовка програми (питання та об'єкти для перевірки, розроблення критеріїв оцінки ефективності, економності, результативності, визначення аудиторських процедур).
5. Проведення ДФА: збір інформації і фактичних даних, аудиторських доказів. Підготовка висновків за результатами перевірки. Ознайомлення керівництва перевіреної установи з ними.
6. Підготовка звіту про результати ДФА.
7. Перевірка виконання рекомендацій за результатами ДФА.

Аудиторська перевірка операцій з основними засобами розглядається як встановлений порядок дій аудитора по збору, оцінці і аналізу аудиторських доказів, які стосуються стану, результатів використання основних засобів та достовірності відображення інформації стосовно них у звітності. Саме тому послідовність етапів аудиторської перевірки має важливе значення для результативності здійснення аудиту операцій з основними засобами, де етап – це окрема стадія процесу проведення аудиторської перевірки, яка включає комплекс послідовних взаємопов'язаних аудиторських процедур, розрахованих на визначений проміжок часу.

При перевірці аудиторам необхідно звертати увагу на суттєвість та пов'язані з цим ризики. Суттєвість, на нашу думку, це важливість того чи іншого питання в порівнянні з іншими. Суттєвість не має загального математичного визначення, оскільки вимірюється в якісних та кількісних вимірниках. Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або некоректний виклад може вплинути на рішення користувачів. Основними етапами проведення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ є наступні (рис. 3.2.).

Визначившись з суттєвістю, аудитор оцінює можливі ризики або ризикові операції та проводиться оцінка їх можливого впливу.

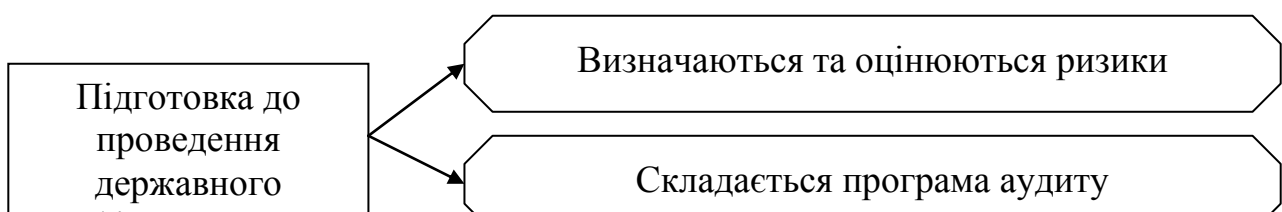


Рис. 3.2. Етапи проведення державного фінансового аудиту.

Ризик – це ймовірність негативного впливу на установу, яка перевіряється, певних чинників, результатом якого може бути неефективне використання бюджетних коштів.

Це може бути ризик із загрозою втрати або ушкодження активів; не виявлення помилок; несприятливою для установи громадською думкою; судова

відповідальність та ін. Загальної методики щодо визначення ризику не має, тому ми вважаємо, що необхідно розробити спеціальні критерії оцінки ризику. Оскільки ризику поділяються на зовнішні та внутрішні, то при аудиті операцій з основними засобами окремо оцінюється зовнішній та внутрішній ризик (табл. 3.3.)

Таблиця 3.3.

**Узагальнення результатів аналізу ризиків в аудиті
фінансово-господарської діяльності Золотниківської районної лікарні**

№ з/п	Назва процедури	Ризик	Суттєвість ризику
1	2	3	4
1.	Вивчення діяльності бюджетної установи	Зовнішній (зміни нормативно-правових актів)	Висока
		Внутрішній (аналіз видів діяльності установи, створення відокремлених підрозділів)	Середня
2.	Вивчення системи бухгалтерського обліку та використання інформаційних технологій	Внутрішній (відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій, зміни показників кошторису в порівнянні з попередніми роками, аналіз матеріалів попередніх контрольних заходів, застосування неліцензійних програм, відсутність розмежування доступу до комп'ютерної програми тощо)	Висока
3.	Вивчення договірних відносин	Зовнішній (ознайомлення договірних відносин з суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію)	Середня
		Внутрішній (вивчення законності проведення тендерних процедур)	Висока

Продовж. табл. 3.3.

1	2	3	4
4.	Оцінка стану внутрішньогосподарсь-	Внутрішній (відсутність внутрішніх наявних	Висока

	кого контролю	розпорядчих документів, неврахування специфіки діяльності установи)	
5.	Вивчення операцій з основними засобами	Внутрішній (дотримання вимог що до правильності ведення обліку операцій з основними засобами)	Низька

До внутрішнього ризику можна віднести часту зміну керівництва установи, матеріально-відповідальних осіб, неврегульовані наслідки минулих ревізій чи аудитів; нецільове витрачання бюджетних коштів; недофінансування установи та ін. Зовнішні не залежать від діяльності установи і впливають на її діяльність ззовні, зокрема: прийняття нових нормативних актів, вплив навколишнього природного середовища; гострі дискусії в засобах масових інформації про об'єкт контролю тощо.

Аудитору ще до початку роботи необхідно встановити наявність ризиків та визначити їх сутність, вплив і якими можуть бути відхилення у функціонуванні даної установи. Так як розуміння ризиків допомагає визначити сутність сфери аудиту, його цілі, встановити найважливіші критерії, а також дає змогу обрати належні методи вибірки. В територіальному медичному об'єднанні ризик оцінюється аудитором шляхом отримання документів від самої установи, шляхом проведення зустрічних перевірок з пов'язаними особами, отримання письмових пояснень від керівництва установи, проведенням в установі опитування, анкетування, тестування, обстеження та інших аудиторських процедур, які дозволяють оцінити ризики та скласти програму аудиту. Таким чином, результатом проведеної підготовчої роботи є програма аудиту, яка може в процесі перевірки переглядатися та уточнюватися в порядку, встановленому для затвердження програми.

На етапі діагностики стану основних засобів Золотниківської районної лікарні вивчається їх склад, шляхи надходження, ступінь використання та зносу, оцінюються видатки поточного періоду на їх оновлення. За результатами проведеної роботи аудитором складається програма аудиту операцій з основними

засобами, а також на основі матеріалів попередніх контрольних заходів визначаються фактори ризику та оцінки їх можливого впливу на подальше дослідження.

Після належним чином затвердженої програми аудиту, керівник групи розподіляє завдання між членами групи, які розробляють робочий план перевірки та безпосередньо приступають до здійснення поточних аудиторських процедур.

Основним завданням проведення аудиторських процедур є підтвердження законності проведених операцій, достовірності їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а вразі виявлення недоліків чи порушень – надати керівництву установи рекомендацій щодо їх усунення та провести моніторинг стану їх врахування.

З огляду на сферу застосування аудиторських процедур виникає необхідність їх класифікації, яка має як наукове так і практичне значення. В науковому підході класифікація полегшує розуміння понятійного апарату, а у практичному застосуванні класифікації вносить ясність щодо функціонального призначення аудиторських процедур.

В основу класифікації аудиторських процедур операцій з основними засобами покладені ознаки, які дозволяють поділити їх в залежності від мети здійснення, методів дослідження, джерел інформації тощо. Саме тому, запропонована класифікація ґрунтується на упорядкуванні інструментарію аудиту, який наведено в чинних нормативно-правових актах, які стосуються проведення аудиту бюджетних установ (табл. 3.4.).

Аудиту операцій з основними засобами поряд з загальнонауковими аудиторськими процедурами притаманні специфічні аудиторські процедури, до яких як зазначено вище, відноситься моніторинг, камеральна перевірка, тестування, аналіз відхилень, обстеження, детальна характеристика яких наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.4.

Класифікація аналітичних процедур при проведенні аудиту операцій з основними засобами

№ з/п	Ознака класифікації аудиторських процедур	Аудиторські процедури
1	В залежності від мети здійснення аудиту операцій з основними засобами бюджетних установ	Аудиторські процедури окремих операцій Аудиторські процедури по відношенню до аудиту фінансової звітності установи
2	За методами дослідження	Загальнонаукові аудиторські процедури Специфічні (моніторинг, камеральна перевірка, аналіз відхилень, обстеження, контрольні обміри та ін.)
3	За джерелами інформації	Аналітичні процедури, що потребують інформації з зовнішніх джерел Аналітичні процедури, що потребують інформації з внутрішніх джерел (дані кошторисів, первинні документи тощо) Аналітичні процедури, що потребують інформації з змішаних джерел

З метою формування аудиторського звіту, отримані результати поточних аудиторських процедур державні аудитори узагальнюють в Журналі обліку роботи державного аудитора.

Таблиця 3.5.

Характеристика основних аудиторських процедур для аудиту операцій з основними засобами

№ з/п	Вид процедури	Характеристика процедури	Напрямок застосування
1	2	3	4
1	Моніторинг	Виявлення відхилень від законодавчо встановлених принципів використання бюджетних коштів	1. Дотримання законодавства в сфері тендерних закупівель 2. Дослідження доцільності та достовірності коштів витрачених на придбання та оприбуткування основних засобів

Продовж. табл. 3.5.

1	2	3	4
2	Камеральна перевірка	Виявлення фактів неузгодженості даних між показниками	1. Правильність відображення інформації про наявні дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння.

			2. Доцільність здійснення капітальних видатків, відповідність фактичних обсягів робіт їх документальному підтвердженню, правильність застосування розцінок.
3	Аналітичні процедури	Обчислення певних показників для порівняння даних та виявлення динаміки	Для розрахунку динаміки показників наявності, стану зношеності основних засобів бюджетних установ
4	Тестування	Дослідження призначене для виявлення інформації про якість роботи системи внутрішнього контролю	Перевіряється здатність системи внутрішнього контролю вчасно виявити, попередити та виправити можливі відхилення.
5	Обстеження	Оцінка законності ризикових операцій, правильності відображення їх в обліку та фінансовій звітності, виявлення фактів її недостовірності, встановлення причин фінансових порушень	<ol style="list-style-type: none"> 1. Рівень організації документообігу операцій з основними засобами. 2. Правильність застосування рахунків і субрахунків та бухгалтерських проведення для тих чи інших господарських операцій. 3. Нарахування та правильності відображення в обліку зносу, ліквідації та іншого вибуття основних засобів. 4. Проведення інвентаризації основних засобів, з метою їх достовірного відображення в обліку.

В даному Журналі зазначається дата проведення, виконана аналітична процедура, вказується обсяг виконаної роботи та її результати. У разі виявлення недоліків, ознак чи фактів порушень складається довідка, в якій детально розписується документи, які містять недоліки чи ознаки порушень, а також

даються керівництву установи відповідні пропозиції щодо усунення виявлених недоліків з врахування їх виконання.

У відповідь на вказані недоліки керівник установи повинен проінформувати державного аудитора про вжиття необхідних заходів, або обґрунтувати свою позицію та підтвердити її нормативно-правовими актами, первинними або розпорядчими документами, фінансовою звітністю тощо. Схему аудиту операцій з основними засобами та усунення зауважень наведено на рис. 3.3.

Зауваження, що надавалися державними аудитором під час проведення аудиту операцій з основними засобами узагальнюються в аудиторському звіті з відповідними висновками та пропозиціями.

Таким чином, завершальним етапом аудиту діяльності є підтвердження достовірності інформації наведеної в фінансовій звітності. Достовірність підтверджується встановленням чи всі господарські операції, які здійснювалися установою протягом року, що їх досліджували аудитором, визначали ступінь ризиків, знайшли своє відображення у звітності установи. Дослідження достовірності проводиться протягом всього періоду аудиту, в процесі здійснення підготовчих та поточних аудиторських процедур, адже кожна з цих процедур передбачає підтвердження або не підтвердження законності та достовірності відображення в обліку господарських операцій.

Результати державного аудиту діяльності бюджетних установ узагальнюються в аудиторському звіті, який складається з: вступної частини, описової частини, аудиторського висновку, рекомендацій та додатків. Аудиторський висновок є основною складовою аудиторського звіту і може бути як позитивним, позитивним із застереженням так і негативним.

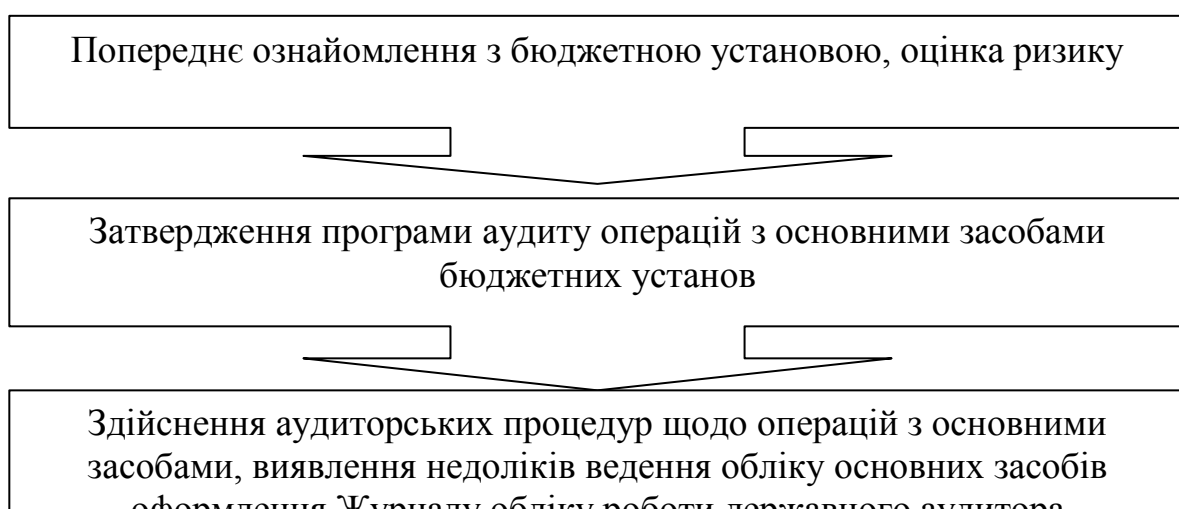


Рис. 3.3. Послідовність аудиту операцій з основними засобами та усунення виявлених зауважень

За фактами порушень, які виявлені аудиторськими процедурами впродовж бюджетного року, але не усунутими установою на час складання річної фінансової звітності, аудитор може ініціювати притягнення винних осіб до дисциплінарної, матеріальної або кримінальної відповідальності складає протоколи про притягнення їх до адміністративної відповідальності, готує подання про застосування до бюджетної установи фінансових санкцій.

Отже, проведене дослідження свідчить про те, що запровадження нової форми контролю – державного аудиту діяльності має на меті зближення відносин між контролюючими органами та бюджетними установами, передбачає запровадження спеціальних аудиторських процедур для аудиту операцій з основними засобами бюджетних установ, формування рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків.

Висновки до розділу 3.

1. Ревізія один з наступних методів контролю, який має тривалу історію застосування. На сьогоднішній день особливістю проведення ревізії є перевірка здійснених в установі операцій спрямованих на відповідність чинному законодавству, викриттю нестач, розтрат, привласнень, крадіжок, а також попередження фінансових зловживань.

2. З метою ефективного проведення процесу інвентаризації в дипломній роботі запропоновано удосконалити організацію проведення інвентаризації основних засобів бюджетних установ закладів охорони під час інспектування. Інвентаризацію нерухомого майна (будівель, споруд тощо) бюджетні установи мають проводити не рідше одного разу на три роки, а інших необоротних матеріальних активів, незавершеного капітального будівництва, капітальних ремонтів – один раз на рік.

3. Результати інвентаризації фіксують в інвентаризаційному описі. Опис містить інформацію про основні засоби. Запропоновано додати інформацію про «Кількість основних засобів активів, які потребують заміни». Це дозволить одночасно із встановленням наявності основних засобів зробити висновок про їхню якісну оцінку, ступінь використання цих активів. Доцільно також під час інвентаризації виявляти морально застарілі активи, зазначати доцільність їх заміни для планування подальшого придбання.

4. В дипломній роботі розглянуто сутність аудиторських процедур та обґрунтовано необхідність їх використання на всіх стадіях здійснення аудиту операцій з основними засобами, а також визначено передумови розширення їх можливостей. Висвітлена класифікація аудиторських процедур, яка базується на систематизації інструментарію аудиту, представленого в нормативно-правових актах та розширеному додатковими ознаками класифікації з огляду на можливість їх застосування при проведенні аудиту територіального медичного об'єднання.

5. З метою ефективного управління основними засобами підвищеної уваги потребує організація та функціонування системи внутрішнього аудиту не лише як контролюючої, а й як превентивної функції. Тобто, внутрішній аудит орієнтований

на перспективу, на аналіз майбутніх подій, які можуть несприятливо позначитися на діяльності бюджетної установи в цілому.

Отже, державний фінансовий аудит покликаний виявляти порушення у фінансово-господарській діяльності бюджетних установ з метою їх усунення і недопущення у подальшому. Основним джерелом інформації аудиту є дані з реєстрів бухгалтерського обліку, а свої висновки аудитори оформляють у вигляді аудиторських звітів, які спрямовані на встановлення осіб, винних у завданні збитків та недопущенні їх в майбутньому.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження питань обліку та контролю основних засобів Золотниківської районної лікарні, вивчення та узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду в цій сфері дає право на наступні висновки та рекомендації:

1. Дослідження функціонування бюджетних установ та їх забезпечення основними засобами з метою виконання соціально значущих функцій є надзвичайно актуальним та важливим. Виявлено, що державний сектор, в якому діють бюджетні установи, на відміну від приватного, не спрямований виключно на отримання прибутку, а повинен задовольняти визначені соціальні вимоги та забезпечувати суспільні блага. З огляду на це завданням облікової інформаційної системи бюджетних установ є забезпечення повної інформації про рух державних коштів та збереження державного майна. У роботі визначено, що облікові та контрольні функції державного управління повинні гарантувати надання об'єктивної та достовірної інформації для задоволення кількісних та якісних потреб користувачів. Удосконалення обліку та контролю основних засобів бюджетних установ охорони здоров'я є особливо актуальним питанням сьогодення, адже пріоритетною метою держави є забезпечення належної якості життя громадян і її важливої складової – здоров'я населення.

2. На сьогоднішній день техніка стає невід'ємним елементом медичного обслуговування. Технічні засоби, в багатьох випадках, визначають позитивний результат боротьби за здоров'я людини. Сукупність засобів праці в установі складають основні засоби. Результати проведених розрахунків засвідчили, що 70–75% загальної вартості активів закладів охорони здоров'я – це основні засоби.

3. Аналіз структури основних засобів закладів охорони здоров'я був підставою для удосконалення класифікації основних засобів з урахуванням специфіки діяльності медичних закладів та виокремлення важливих класифікаційних ознак, зокрема за ступенем впливу на виконання основних функцій медичних установ та за джерелами надходження.

4. 2017 рік є переломним в плані нормативного регламентування бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки. Зокрема з 01 січня 2017 року вступає в дію новий план рахунків «План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджений наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. який докорінно змінює схему ведення обліку в установах державного сектора економіки. Також з 01 січня 2017 р. вступають в дію нормативно-правові акти, що регламентують ведення бухгалтерського обліку в державному секторі економіки:

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

– Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 р.

В той же час спеціальні галузеві інструкції та методичні рекомендації щодо упорядкування активів закладів охорони здоров'я відсутні, а це породжує багато проблем при використанні зазначених цінностей.

5. Що стосується контрольних заходів, то головними методологічними центрами, які здійснюють контроль за діяльністю бюджетних установ є Державна аудиторська служба України та Державна казначейська служба України та ін. Зважаючи на реформи в управлінні державними ресурсами, розглянуто пріоритети державного фінансового аудиту.

6. Результати аналізу організації первинного обліку виявили невирішені питання обліку інших необоротних матеріальних активів, актуальність яких визначається суттєвим розширенням їх переліку відповідно до нормативних документів. Первинна організація обліку, його інформаційне забезпечення належить до базових компонентів, становить сукупність облікових даних на всіх етапах бухгалтерського обліку, передбачає певні носії облікової інформації, обов'язково регламентовані нормативними документами.

7. Документування операцій з основними засобами в Золотниківській районній лікарні здійснюється за допомогою первинних та зведених документів. Форми первинних документів законодавчо затверджені та мають типову форму. При надходженні основних засобів до Золотниківської районної лікарні складаються акти приймання-передачі та введення в експлуатацію. При внутрішньому переміщенні об'єкта основних засобів складають акт внутрішнього переміщення основних засобів. При вибутті основних засобів складають акти на списання основних засобів, групи основних засобів, транспортних засобів. За результатами переоцінки основних засобів складають акт переоцінки основних засобів. Нарахування зносу відображають в розрахунку амортизації основних засобів.

8. Регістром аналітичного обліку операцій з основними засобами в Золотниківській районній лікарні є інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів, інвентарна картка групового обліку основних засобів. Синтетичний облік основних засобів у лікарні ведуть у Меморіальному ордері № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів».

9. Проаналізувавши практичну діяльність Золотниківської районної лікарні, ми дійшли висновку, що до складу первісної вартості основних засобів в установі включають витрати пов'язані з їх придбанням та доведенням до стану експлуатації, оскільки це впливає з самого визначення первісної вартості, що в свою чергу дозволить сформувати повну, справедливу вартість основних засобів.

Отже, від правильної організації обліку основних засобів Золотниківської районної лікарні багато в чому залежить збереження та ефективність

використання цих активів.

10. Ревізія один
з наступних методів контролю, який має тривалу історію застосування. На сьогоднішній день особливістю проведення ревізії є перевірка здійснених в установі операцій спрямованих на відповідність чинному законодавству, викриттю нестач, розтрат, привласнень, крадіжок, а також попередження фінансових зловживань.

11. З метою ефективного
проведення процесу інвентаризації в дипломній роботі запропоновано удосконалити організацію проведення інвентаризації основних засобів бюджетних установ закладів охорони здоров'я під час інспектування. Інвентаризацію нерухомого майна (будівель, споруд тощо) бюджетні установи мають проводити не рідше одного разу на три роки, а інших необоротних матеріальних активів, незавершеного капітального будівництва, капітальних ремонтів – один раз на рік.

12. Результати
інвентаризації фіксують в інвентаризаційному описі. Опис містить інформацію про основні засоби. Запропоновано додати інформацію про «Кількість необоротних матеріальних активів, які потребують заміни». Це дозволить одночасно із встановленням наявності основних засобів зробити висновок про їхню якісну оцінку, ступінь використання цих активів. Доцільно також під час інвентаризації виявляти морально застарілі активи, зазначати доцільність їх заміни для планування подальшого придбання.

13. В
дипломній роботі розглянуто сутність аудиторських процедур та обґрунтовано необхідність їх використання на всіх стадіях здійснення аудиту операцій з основними засобами, а також визначено передумови розширення їх можливостей. Висвітлена класифікація аудиторських

процедур, яка базується на систематизації інструментарію аудиту, представленого в нормативно-правових актах та розширеному додатковими ознаками класифікації з огляду на можливість їх застосування при проведенні аудиту територіального медичного об'єднання.

14. 3 метою ефективного управління основними засобами підвищеної уваги потребує організація та функціонування системи внутрішнього аудиту не лише як контролюючої, а й як превентивної функції. Тобто, внутрішній аудит орієнтований на перспективу, на аналіз майбутніх подій, які можуть несприятливо позначитися на діяльності бюджетної установи в цілому.

Отже, державний фінансовий аудит покликаний виявляти порушення у фінансово-господарській діяльності бюджетних установ з метою їх усунення і недопущення у подальшому. Основним джерелом інформації аудиту є дані з реєстрів бухгалтерського обліку, а свої висновки аудиторі оформляють у вигляді аудиторських звітів, які спрямовані на встановлення осіб, винних у завданні збитків та недопущенні їх в майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамовська В. С. Доцільність оновлення основних виробничих засобів та їх облік за допомогою статистичних методів / В. С. Адамовська // Економічний аналіз. – 2015. – Т. 22. – № 2. – С. 43-50.
2. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях/ Атамас П.Й. - Навчальний посібник. - Х.: Центр навчальної літератури, 2003. - 284 с.
3. Бариніна-Закірова М.В. Відстеження ризикових операцій – головна «фішка» фінансового аудиту/ Бариніна-Закірова М.В. // Фінансовий контроль. – 2006. - №1(30).-С.15-18.
4. Бенько І. Д. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / І. Д. Бенько // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8, ч. 1. – С. 254-257.
5. Бондаренко Н. Облік передачі основних засобів у межах головного розпорядника / Наталія Бондаренко // Головбух : Бюджет. – 2016. – № 25 (11 лип.). – С. 24-28.
6. Бюджетна система України.: Навчальний посібник. / [Бескід Й.М. Юрій С.І., та інші.]- К.: НІОС, 2000.- 400 с.
7. Бюджетний Кодекс України від 21.06.01 р. № 2542-III. Електронний ресурс. Режим доступу: // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
8. Василик О. Д. Державні фінанси: Навчальний посібник. Василик О.Д. — К.: Вища школа, 1997. — 383 с.
9. Волошан І. Г. Облік створення і використання резерву на оновлення, модернізацію основних засобів підприємства / І. Г. Волошан // Інноваційна економіка. – 2014. – № 6. – С. 293-297.
10. Гавриловський О. Облік переоцінки основних засобів / Олександр Гавриловський // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 15. – № 2. – С. 130-135.
11. Грабова Н.М. Бухгалтерський облік в торгівлі / Грабова Н.М. - К.: А.С.К., 2004. - 794с.

12. Даниленко Г. Облік основних засобів: по-новому живемо, по-новому і працюємо / Ганна Даниленко // Бухгалтерія : бюджет. – 2015. – № 8 (23 лют.). – С. 6-8, 25-27.
13. Дрозд І.К. Контроль економічних систем / Дрозд І.К.: Монографія.-К.: Імекс-ЛТД, 2004. - 312с.
14. Економічна енциклопедія К.: - Видавничий центр “Академія”; Тернопіль: - Академія народного господарства. - 2001. - Т.2. –829с.
15. Занько Б. Бухгалтерський та податковий облік продажу основних засобів / Борис Занько // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2015. – № 29-30. – С. 21-23.
16. Золотухін О. Бухгалтерський облік основних засобів: від придбання до вибуття / Олександр Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 40. – С. 18-32.
17. Ільяшенко С. Безкоштовне передання основних засобів: облік і документальне оформлення / Сергій Ільяшенко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 5 лип. (№ 62). – С. 42-46.
18. Ісмаїлов Р. Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСФЗ та П(С)БО / Руслан Ісмаїлов // Аудитор України. – 2014. – № 11. – С. 59.
19. Іщенко В. Облік основних засобів: індексація чи переоцінка / Валентина Іщенко // Головбух : Бюджет. – 2015. – № 7 (23 лют.). – С. 5-12.
20. Канєва Т. Облік основних засобів державного сектора України: стан і перспективи / Тетяна Канєва // Казна України. – 2011. – №1. – С. 3-7.
21. Клименко О.М. Облік та аналіз фінансового забезпечення бюджетних установ: дисертація на здобуття наукового ступеня к. е. н.: 08.06.04 / Клименко Олена Михайлівна – К.: 2006. – 199с.
22. Клименко С. О. Аудит основних засобів у бюджетних установах / С. О. Клименко // Інноваційна економіка. – 2012. – № 7. – С. 281-283.
23. Коваленко Н. О. Бухгалтерський та податковий облік витрат на ремонт основних засобів / Н. О. Коваленко // Економіка та управління АПК. – 2013. – № 11. – С. 57-61.

24. Крилова О. Облік операцій з ремонту основних засобів у бюджетників / Ольга Крилова // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – 20 жовтня (№97). – С. 55-58.

25. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ/ Левицька С.О.: Монографія. – Рівне: УДУВГП, 2004. - 233 с.

26. Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Левицька С.О. - Київ. нац. екон. ун-т. - К., 2005. - 28 с.

27. Лісіца Т. Вибуття основних засобів : [облік] / Тетяна Лісіца // Баланс. – 2012. – № 82. – С. 19-25.

28. Малік Є. О. Система фінансування охорони здоров'я : конкурентні та соціальні критерії розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук / Є. О. Малік. – К., 2007. – 18 с.

29. Мних Є.В. Державний фінансовий аудит : методологія та організація : [монографія]: Мних Є.В. Никонович М.О., Бардаш С.В., Барабаш Н.С., Назарова К.О., Олендій О.Т. – К. : КНТЕУ, 2009. – 319 с.

30. На варті державного добра. Історико-публіцистичний нарис становлення Державної контрольно-ревізійної служби в Україні (1993-2005) / Колектив авторів. – К.: Піраміда, 2005. – 272 с.

31. Назарбаєва І. Облік основних засобів: типові форми не лише для суб'єктів державного сектора / Ірина Назарбаєва // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2016. – № 49 (5 груд.). – С. 16-18.

32. Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0558-16>.

33. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» № 818 від 13.09.2016 р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 121 «Основні засоби» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

35. Нікіфорова І. І. Державний фінансовий аудит та інспектування як форми контролю / І. І. Нікіфорова // Фінансовий контроль. – 2014. – № 12. – С. 44-47.

36. О.І. Тимченко. Генوفонд і здоров'я: розвиток методології оцінки / О.І. Тимченко, А.М. Сердюк, С.С. Карташова. - К.: Міжрегіональний видавничий центр «Медіаформ», 2008. - 184с.

37. Облік основних засобів // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – 24 вересня (№88). – С. 21-27.

38. Папінова О. Облік основних засобів комунальних підприємств / Ольга Папінова // Баланс. – 2012. – № 89. – С. 46-50.

39. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн / Пасічник Ю.В.: Навч. посібн.- К.: Знання-Прес, 2002.- 495с.

40. Петрик О. А. Аудит оцінки вартості основних засобів / О. А. Петрик // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. – № 4. – С. 24-26.

41. Пирець Н. М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н. М. Пирець // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6. – С. 325-330.

42. Підкамінна О. Облік безоплатного отримання основних засобів / Оксана Підкамінна // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 87 (23 верес.). – С. 31-32.

43. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

44. Податковий облік основних засобів та нематеріальних активів // Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2012. – 27 серп. (№ 8). – С. 34-42.

45. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

46. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» № 228 від 28 лютого 2002 р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>.

47. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України» Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-п>.

48. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

49. Про гуманітарну допомогу: Закон України від 22 жовтня 1999 року № 1192 – XIV // Офіційний вісник України . – 1999. – № 45.

50. Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ: Наказ Головного управління Державного казначейства України від 5.10.2005р. №184 Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 122 «Нематеріальні активи» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

52. Про затвердження Порядку складання розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228 Електронний ресурс. Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

53. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі: Постанова КМУ №34 від 16.01.2007.

54. Про оренду державного та комунального майна // Закон України від 10.04.92р. №2269-ХІІ. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>

55. Про основи законодавства України про охорону здоров'я: Закон України від 31.12.1992р. № 23-92. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2801-12>

56. Прокопенко В. Переоцінка основних засобів: правила, облік і документування / Віталій Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2016. – № 120 (30 груд.). – С. 38-45.

57. Самойлова К. Облік нестач і надлишків основних засобів, виявлених під час інвентаризації / Катерина Самойлова // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 100 (30 жовт.). – С. 15-18.

58. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація/ Свірко С.В.: дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. Наук: 08.06.04/ Свірко Світлана Володимирівна.- К. ,- 2006. – 429с.

59. Свірко С.В. Необоротні активи бюджетних установ в вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз / Свірко С.В.// Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. — спецвип. 15/ч.2. — Л. : Інтереко, 2005. – С.270 - 277.

60. Спеціальні національні рахунки охорони здоров'я (НРОЗ) України у 2009 р. [Електронний ресурс]. / Державний комітет статистики України. – Київ, 2011. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/druk/katalog/kat_u/publnasel_u.htm

61. Сисюк С.В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення [Електронний ресурс] / С. Сисюк , Н. Зорій // Вісник Запорізького національного університету. Сер. Економічні науки. – 2010. – № 2. – С. 181-186.

62. Словник іншомовних слів.- К.: Довіра: ІНВЦ "Рідна мова", 2000.-с. 196.

63. Стефанюк І.Б. Аудиту бюджетних установ – зелене світло //Фінансовий контроль.- 2006. - №1.- (30) р. -С.9.

64. Сук Л. К. Облік поліпшення і ремонту основних засобів / Л. К. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2015. – № 6. – С. 24-27.

65. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами затверджена наказом

Міністерства фінансів України №1215 від 29.12.2015р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

66. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0087-16>.

67. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0088-16>.

68. Ткачов С. Списання основних засобів: облік і документування / Сергій Ткачов // Все про бухгалтерський облік. – 2016. – № 120 (30 груд.). – С. 29-37.

69. Трайтлі В. А. Державний фінансовий аудит та інспектування: сутність, принципів відмінності, напрями розвитку / В. А. Трайтлі // Фінансовий контроль. – 2016. – № 7-8. – С. 19-23.

70. Тютюник В. Аналіз використання основних виробничих засобів / Василь Тютюник // Справочник економіста. – 2015. – № 4. – С. 30-38.

71. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: Монографія/ Є.В. Мних, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін; За заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2008.-186с.

72. Фінансово-кредитна система держави: Навч посібник / Бровкова Е.Г. Продівус І.П. - К.: Сірін, 1997.- 224 с.

73. Формування і функціонування бюджетної системи України: Монографія/ С.О. Булгакова, О.Т. Колодій, Л.В. Єрмошенко та ін. за заг. ред. А.А. Мазаракі.- К.: Книга, 2003.-344с.

74. Шутов Н.М. Економіка та менеджмент охорони здоров'я: регіональний аспект/ Шутов Н.М.- Харків: Основа, 2000.-365с.

75. Якубів В. М. Облік основних засобів: національний та міжнародний аспекти / В. М. Якубів // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 11. – С. 375-379.