

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик

«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Особливості бухгалтерського обліку і фінансової звітності
бюджетних установ, напрями їх удосконалення»**

(за матеріалами Комунального закладу Білопільської районної ради
«Білопільська центральна районна лікарня»)

*зі спеціальності **071 «Облік і оподаткування»***

*за освітньою програмою **«Облік і аудит»***

*ступеня **«магістр»***

Виконавець роботи **Кірсанова Аліна Миколаївна**
_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник **к.е.н., доцент Мілька Алла Іванівна**
_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку і фінансової звітності бюджетних установ	6
1.1. Роль бюджетних установ в економіці країни, особливості їх функціонування	6
1.2. Значення та завдання обліку і фінансової звітності бюджетних установ	15
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і внутрішнього контролю Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня»	23
Висновки за розділом 1	33
Розділ 2. Особливості обліку бюджетних установ та напрями його удосконалення	36
2.1. Особливості організації обліку бюджетних установ: загальні аспекти	36
2.2. Особливості обліку активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ	50
2.3. Облік доходів і видатків за загальним та спеціальним фондами	67
2.4 Напрями удосконалення обліку в бюджетних установах	77
Висновки за розділом 2	81
Розділ 3. Особливості фінансової звітності бюджетних установ та напрями її удосконалення	83
3.1. Мета, склад, принципи та основні вимоги до складання і подання фінансової звітності бюджетних установ	83
3.2. Зміст, інформаційне забезпечення та методика складання фінансової звітності бюджетних установ	91
3.3 Напрями удосконалення фінансової звітності бюджетних установ	110
Висновки за розділом 3	113
Висновки	115
Список використаних інформаційних джерел	119
Додатки	131

ВСТУП

Бухгалтерський облік бюджетних установ є одним з головних елементів системи контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів. Він має певні особливості, адже бюджетні установи є неприбутковими організаціями і їх діяльність спрямована на вирішення соціальних потреб суспільства. Відсутність систематизованої нормативно-методологічної бази регулювання бухгалтерського обліку, суворі економії бюджетних коштів, застарілі інформаційні технології та недосконала меморіально-ордерна форма обліку створюють проблеми, що виникають при веденні і організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

У зв'язку з розпочатими процесами гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з міжнародними стандартами, особливої уваги набуває пошук шляхів удосконалення національних підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетних установ.

Проблемним питанням модернізації та удосконалення обліку в державному секторі присвятили свої наукові праці Атамас П.Й., Артюх О.В., Бутинець Ф.Ф., Ватуля І.Д., Верига Ю.А., Гладких Т.В., Гуцайлюк Л.О., Джога Р.Т., Дідик А.М., Заїнчківський О.А., Канєва Т.В., Лемішовський В.І., Ленєв В.С., Матвєєва В.О., Мельник Т.Г., Мілька А.І., Свірко С.В., Сінельник Л.М. тощо.

Але в умовах постійних змін бюджетного законодавства та приведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності до норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку виникає ще багато невирішених питань, які ставлять завдання для наукових досліджень в цій сфері. А тому, пріоритетним напрямом подальшого розвитку є модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі і перехід на застосування

методологічних засад міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Метою дипломної роботи є дослідження методології організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетних установ з метою виявлення напрямів удосконалення в умовах модернізації системи обліку.

Для досягнення мети дипломної роботи потрібно вирішити наступні завдання, а саме:

- дослідити роль бюджетних установ в економіці країни, особливості їх функціонування;
- з'ясувати значення та завдання обліку і фінансової звітності бюджетних установ;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і внутрішнього контролю Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня»;
- виявити особливості організації обліку бюджетних установ;
- визначити особливості обліку активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ;
- охарактеризувати облік доходів і видатків за загальним та спеціальним фондами;
- виявити напрями удосконалення обліку в бюджетних установах;
- визначити мету, склад, принципи та основні вимоги до складання і подання фінансової звітності бюджетних установ;
- розглянути зміст, інформаційне забезпечення та методика складання фінансової звітності бюджетних установ;
- визначити напрями удосконалення фінансової звітності бюджетних установ.

Об'єктом дослідження є процес організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетних установ.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів, пов'язаних із організацією, веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності бюджетних установ.

Суб'єктом дослідження встановлено Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Інформаційною базою дипломної роботи є чинні законодавчі та нормативні документи України, наукові праці вітчизняних і закордонних вчених з питань організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах та складання фінансової звітності, спеціалізовані періодичні видання, фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

В процесі написання дипломної роботи був застосований монографічний метод дослідження, математично-статистичні та методи економічної статистики, метод фінансового аналізу, прийоми синтезу, аналізу та групування.

Практичне значення отриманих результатів полягає у дослідженні методики організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», а також обґрунтуванні напрямів удосконалення обліку та звітності в умовах модернізації державного сектору.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Роль бюджетних установ в економіці країни, особливості їх функціонування

Бюджет є невід'ємним елементом суспільних відносин і водночас є концентрованим вираженням державної політики, яка направлена на реформування економіки держави. Через бюджет держава нагромаджує грошові кошти для фінансування пріоритетних напрямів виробництва, соціального розвитку, активізує заходи щодо збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів. На теперішньому етапі розвитку економіки країни, гостро стоїть питання функціонування та фінансового забезпечення однієї з помітних складових елементів фінансової системи - фінансів державних (бюджетних установ) та організацій. Ці установи і організації виконують різні функції, що пов'язані з управлінням державою та регіонами, здійсненням заходів економічного, соціального, екологічного спрямування, забезпечення правопорядку та недоторканості території держави. В свою чергу, вони мають свої конкретні функції і задачі, виконання яких забезпечується фінансуванням з бюджетів різних рівнів.

Варто відмітити, що установа визначається, як орган, що реалізує чіткі управлінські, культурно-освітні або соціально-побутові функції.

За формою власності установи поділяють на державні та громадські. За характером діяльності виділяють установи адміністративні (органи державного, регіонального управління тощо), соціально-культурні (освітні, лікувальні заклади тощо), господарські (управління, трести тощо).

Державні установи, в залежності від підпорядкованості та обсягу діяльності, поділяють на установи загальнодержавного та місцевого

значення. Потрібно відзначити, що характерною ознакою установи, є наявність законодавства про них, спеціальних положень або спеціальних статутів.

В свою чергу організацією є група осіб, яка становить колектив або єдине ціле. Якщо ж підприємства є прибутковими організаціями і, здійснюючи свою діяльність на основі самоокупності, мають за мету діяльності прибуток, то бюджетні установи і організації для виконання своїх функцій фінансуються з бюджету - загальнодержавного чи місцевого і є неприбутковими.

З вищевикладеного можна зробити висновок, що державна установа (організація) є одним з видів юридичної особи, що перебуває на фінансуванні державного чи місцевого бюджету і має свій самостійний кошторис.

Установи, що фінансуються з бюджетів різних рівнів вносяться до Реєстру неприбуткових установ та організацій, що є підставою не бути платником податку на прибуток. Бюджетні установи відносяться до одного з різновидів організацій некомерційного характеру, для яких одержання прибутку не є їх основною метою. До них належать організації, утворені органами державної влади (міністерствами, відомствами тощо), місцевого самоврядування (територіальними громадами міст, сіл, виконавчими органами). До таких організацій належать установи охорони здоров'я, культури і мистецтв, фізичної культури і спорту, освітні заклади, органи державної фіскальної служби, а також інші установи, що утворені органами державної влади.

Державні установи використовують державні кошти відповідно до їх призначення по мірі виконання заходів, що передбачені в кошторисах, суворо дотримуються фінансово-бюджетної дисципліни та забезпечують граничну економію матеріальних цінностей і грошових коштів.

Досліджуючи зміст нормативно-правових актів чинного законодавства України, значної уваги заслуговує Бюджетний кодекс України, який визначає характеризує бюджетні установи, як органи державної влади, органи

місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету, й є неприбутковими [10].

Окрім Бюджетного кодексу України, сутність бюджетних установ, як економічної категорії, знайшла своє відображення в працях вітчизняних учених-практиків, а саме, П.Й. Атамаса, В.Д. Базилевича, Т.А. Бутинця, В.В. Бурковського, В.Д. Василика, Р.Т. Джоги, О.О. Єрмакова, В.І. Лемішовського, І.О. Лютого, С.Я. Огородника, В.М. Опаріна, М.І. Карліна, С.В. Свірко, В.М. Федосова, Ю. Цал-Цалко та ін.

Разом з тим, залишається ще багато питань, які стосуються особливостей функціонування та їх ролі в економіці країни. Сутність та особливості функціонування бюджетних установ в Україні представлено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення сутності та особливостей функціонування бюджетних установ [авторське узагальнення]

Автори	Визначення та особливості функціонування бюджетних установ
С.В. Свірко [77]	Суб'єкти господарювання в державному секторі, як правило, діють за умов бюджетних обмежень у формі асигнувань або бюджетів (чи їх аналогів), які набирають чинності після затвердження відповідними законодавчими актами.
О.В. Артюх [7]	Бюджетна установа - це організація, створена органами державної влади або органами місцевої самоврядності для здійснення управлінських, соціально-культурних, науково-технічних або інших функцій некомерційного характеру, діяльність якої фінансується за рахунок державного або місцевих бюджетів на основі кошторису доходів і витрат
Р.Т. Джога [18]	Бюджетні установи є юридичними особами, мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці та отримання прибутку, а на облік видатків у процесі надання нематеріальних послуг
В.П. Пантелєєв [56]	Бюджетні установи - організації, створені органами державної влади (міністерством, відомством тощо), місцевого самоврядування (територіальними громадами міст, сіл, виконавчими органами), діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів

Продовж. табл. 1.1

Автори	Визначення та особливості функціонування бюджетних установ
Р.Є. Федів [87]	Характерним є надання державних послуг соціального спрямування на безоплатній основі.
А.І. Кашперська [27]	Бюджетна установа - розпорядник бюджетних коштів в особі керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету.
М.Г. Михайлов [44]	Бюджетні установи - це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету.
Р.М. Фрич [88]	Бюджетні установи є некомерційними організаціями (що не мають на меті отримання прибутку), створюються задля здійснення соціально-культурної, наукової й управлінської діяльності, є суб'єктами фінансового права, головним чином, у зв'язку з використанням для виконання своїх завдань коштів, що виділяються їм із державного або місцевого бюджету

На нашу думку, визначені особливості функціонування бюджетних установ підкреслюють їх роль та значимість у системі державних фінансів та вказують на важливість їх існування в фінансовій системі держави.

Серед спільних ознак, що властиві бюджетним установам, можна визначити правосуб'єктність - юридичні особи публічного права, форму власності - державна чи комунальна, форму бюджетного фінансування - кошторисне фінансування, характер діяльності - невиробничий та неприбутковий економічний результат діяльності.

Разом з тим, своєрідними ознаками бюджетних установ є:

– правовий статус - юридична особа (бюджетний орган, бюджетна організація, бюджетна установа) або відокремлений підрозділ (структурна одиниця) бюджетної організації;

– правовий режим майна - головний розпорядник бюджетних коштів (бюджетний орган), розпорядник бюджетних коштів другого ступеня (бюджетна організація), розпорядник бюджетних коштів третього ступеня (бюджетна установа);

– форми реалізації права власності - користування (усі типи бюджетних закладів), розпорядження (бюджетний орган, бюджетна організація), володіння (бюджетний орган).

Важливо зазначити, що, на дивлячись на чинну нормативно-правову базу, що регулює діяльність бюджетних установ та організацій, жоден із цих актів не визначає їх чітку класифікацію.

Так, в цілому, за напрямками використання бюджетних коштів, бюджетні установи характеризують за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету: М.А. Афанасьєв, та І.О. Кривогов класифікують бюджетні установи за функціональною ознакою та за ієрархічною системою вертикальних зв'язків; І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля, З.М. Левченко розглядають бюджетні установи за галузевою приналежністю та функціями (загальнодержавні функції, громадський порядок, безпеку та судову владу, економічну діяльність, охорону навколишнього природного середовища, житлово-комунальне господарство, освіту, духовний та фізичний розвиток, соціальний захист, соціальне забезпечення, оборону та охорону здоров'я) [17].

Втім вважаємо, що вищезазначені класифікації бюджетних установ є неповними і вимагають доповнення такої класифікаційної ознаки, як джерела фінансування (за рахунок коштів державного бюджету та коштів місцевого бюджету).

Допускаємо, що запропонована класифікація дасть змогу систематизувати та узагальнити бюджетні установи за місцем в ієрархічній системі зв'язків, функціональною ознакою та джерелами фінансування.

Бюджетні установи здійснюють свою діяльність за рахунок бюджетного фінансування, що представляє собою процес виділення, зарахування, розподілу та перерахування коштів на рахунки розпорядників коштів у межах, визначених кошторисами і затверджених у бюджеті.

Вивчаючи поняття «кошторисне фінансування», більшість вітчизняних учених тлумачить його з судження забезпечення витрат бюджетних установ за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

Але, на нашу думку, даний підхід не в повній мірі відображає сучасний досвід функціонування бюджетних установ та організацій, оскільки ринкові

засади виділяють принципово інші, ніж раніше, підходи до організації фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ, які характеризуються раціональним поєднанням бюджетного фінансування з наданням платних послуг і виконанням робіт за договорами з підприємствами та організаціями.

Враховуючи сучасні проблеми недофінансування бюджетних установ, значно підвищується значення власних надходжень у забезпеченні їх функціонування. Адже, власні надходження грошових коштів і доходів у матеріальній чи нематеріальній формі, які отримує бюджетна установа, є результатом його ініціативної самостійної фінансово-господарської діяльності. Основними джерелами тут виступають кошти з надання платних послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності.

Потрібно відмітити, що некомерційна діяльність бюджетних установ і організацій не має на меті одержання прибутку і відбувається в загальнодержавних інтересах з метою залучення додаткових фінансових ресурсів. Основні джерела формування і напрями використання коштів бюджетних установ наведені на рис. 1.1.

Фінансово-бюджетна діяльність бюджетних установ являє собою сукупність дій в сфері фінансів щодо цільового покриття видатків/витрат відповідними доходами в процесі виконання закріплених державою за ними функцій. Механізм фінансового забезпечення виконання завдань бюджетних установ згідно з їх функціональним призначенням та досягнення запланованих результатів передбачає їх участь в бюджетному процесі.

Як учасники бюджетного процесу, бюджетні установи є учасниками бюджетної системи України, дотримуються її принципів і втілюють, згідно з субординаційним статусом, певні кроки на всіх етапах бюджетного процесу, визначені чинним бюджетним законодавством України а саме:

1) складання проектів бюджетів - через планування фінансово-бюджетної й господарської діяльності та формалізацію його наслідків у вигляді планово-фінансової документації;

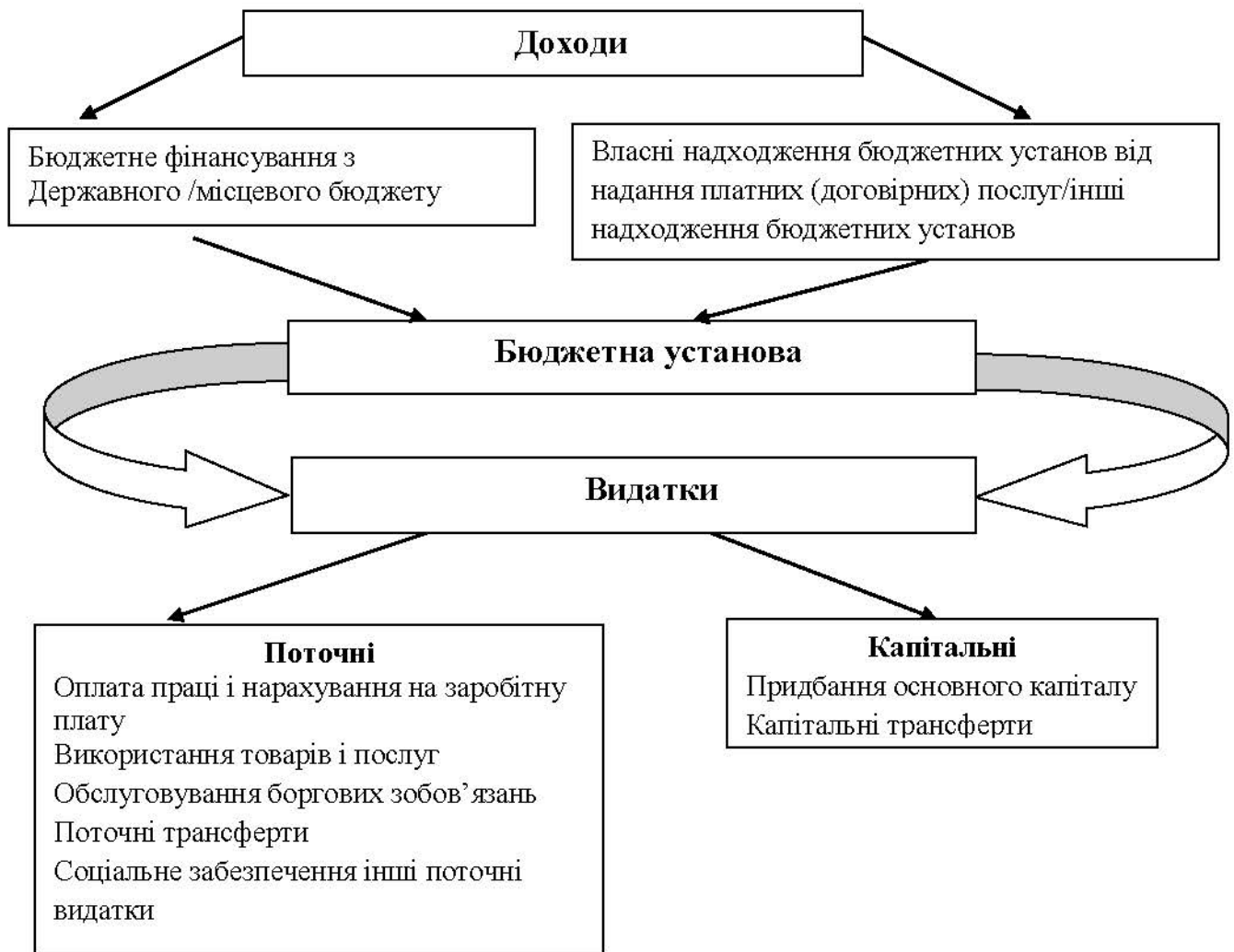


Рис. 1.1. Джерела формування і напрями використання коштів бюджетних установ

2) розгляду проекту та прийняття Закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) - шляхом обґрунтування показників планово-фінансової документації [68];

3) виконання бюджету, враховуючи внесення змін до Закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) - виконанням кошторисів бюджетних установ, як складових бюджетів певного рівня;

4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього - веденням бухгалтерського обліку, завершальним етапом якого виступає підготовка та подання бухгалтерської звітності бюджетних установ.

Враховуючи те, що за всіма ознаками бюджетні установи є виробниками специфічного нематеріального продукту у вигляді послуг та робіт, що, безумовно, мають вартісний вимір, який модифікується, як у певний обсяг фінансового забезпечення з відповідного бюджету, так і у ціну продукту, бюджетні установи є повноправними суб'єктами господарської діяльності в сфері нематеріального виробництва, діяльність яких має некомерційний характер.

Розгляд сукупності складових господарського життя бюджетних установ допускає сформулювати певні особливості їх господарської діяльності, які проявляються як на макро -, так і макрорівні:

1) вона є різноплановою (на сьогодні в Україні функціонує біля 72400 установ і організацій, які повністю або частково фінансуються коштом загальнодержавного та/або місцевих бюджетів і сфера функціональної діяльності яких досить різноманітна);

2) її варто розглядати не стільки в економічному, а перед усім в соціально-політичному аспекті (оскільки бюджетні установи покликані виконувати державні функції: захисту суверенітету і територіальної цілісності, забезпечення правового порядку, захисту життя людини, соціального захисту громадян, охорону здоров'я, освіти, забезпечення літературної, художньої, наукової та технічної творчості, здійснення правової допомоги і, нарешті, усього комплексу функцій держави через систему законодавчої, виконавчої та судової влади [20];

3) вона полягає у наданні послуг певного галузевого спрямування (як специфічний результат її здійснення, що за своєю економічною сутністю являє собою особливу споживну вартість, корисну як конкретну діяльність, покликану задовольнити суспільні та особисті потреби, послуги бюджетних

установ мають такі ознаки і такий вплив на економічний механізм даних суб'єктів господарювання:

- послуги є продуктом нематеріального виробництва, а отже мають нематеріальну природу формо прояву;
- послуги мають адресний характер і є невіддільними від джерела надання - людини;
- послуги мають індивідуальний характер, що має схильність до зміни; неможливо заpastись послугами на майбутнє, транспортувати (транспортування послуги можливе лише як зміна місця перебування виконавця), споживати в більшій, аніж потрібно, кількості (ця особливість продукту сфери нематеріального виробництва визначає необхідність попереднього індивідуального чи суспільного попиту на відповідні види діяльності));

4) оскільки господарська діяльність бюджетних установ втілюється у сфері нематеріального виробництва, в її межах найчастіше простежується збіг двох фаз руху та реалізації кінцевого продукту – послуги, тобто традиційна схема «виробництво - розподіл – обмін - споживання» набуває дещо скороченого вигляду, а саме: «виробництво - споживання»; що, в свою чергу, зумовлює необхідність прямого адресного контакту «виробника» та «споживача» послуг;

5) в її полі фактично відсутнє поняття «брак» у звичному його розумінні, а отже і оцінка негативного результату, оскільки важко оцінити вартість неякісної послуги;

6) вона будується на засадах неприбутковості;

7) вона здійснюється за допомогою використання майна, яке знаходиться в бюджетних установах на правах оперативного управління відповідно до Господарського кодексу України;

8) в цілому, її фінансові показники регламентуються кошторисом - основним фінансово-плановим документом, яким на бюджетний період встановлюються повноваження з приводу отримання надходжень і розподіл

бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та реалізація платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень;

9) її некомерційний характер робить неможливим визнання бюджетних установ в якості суб'єктів банкрутства, а тому щодо вказаних суб'єктів господарювання автоматично не діє механізм банкрутства, а саме, розпорядження майном боржника, мирова угода, санація (відновлення платоспроможності) боржника, ліквідація банкрута [10].

Отже, аналіз дослідження сутності та особливостей функціонування бюджетних установ дає підстави стверджувати, що бюджетні установи та організації займають чільне місце у фінансовій системі держави але постійно виникає необхідність проведення подальших поглиблених досліджень для виявлення основних проблем їх функціонування, фінансування та розробки дієвих заходів щодо покращення умов їх подальшого розвитку.

1.2. Значення та завдання обліку і фінансової звітності бюджетних установ

Зміни, що постійно відбуваються в економіці України, охоплюють, як сферу матеріального виробництва, так і галузі невиробничої сфери. Враховуючи ці зміни, бюджетні установи також вимагають особливої уваги та зважених кроків у їх реформуванні.

Одним із головних завдань у цьому напрямі є побудування якісно нових фінансово-економічних відносин, таких, як дефініція загального механізму їх дії і внутрішньої структури, суб'єктів зазначених відносин та принципів їх побудови, розробка методики визначення вартості послуг бюджетних установ та нормативу фінансування.

Значну роль у вирішенні даних питань покликаний відіграти осучаснений бухгалтерський облік бюджетних установ, який максимально

наближений до міжнародних стандартів, як засіб формалізації та відображення зазначених відносин.

Як і будь-яка інша юридична особа, бюджетні установи зобов'язані вести бухгалтерський облік, який повинен забезпечити систематичний контроль за ходом виконання кошторисів витрат, становищем розрахунків з підприємствами, організаціями та фізичними особами, збереженням грошових коштів та матеріальних цінностей [56].

З метою отримання повної та своєчасної інформації про надходження доходів за їх видами та використання бюджетних коштів за цільовим призначенням у розрізі розпорядників коштів необхідно правильно організувати бухгалтерський облік виконання бюджету.

Як і бухгалтерський облік суб'єктів господарської діяльності, бухгалтерський облік бюджетних установ має свій предмет, який полягає у процесі виконання Державного та місцевих бюджетів і відбиває одну із сторін розширеного відтворення і перерозподілу національного доходу.

В повній мірі предмет бюджетного обліку розкривається через його об'єкти, а саме, доходи та видатки бюджету, грошові кошти на поточних рахунках у банку та реєстраційних рахунках у Державному казначействі, готівка в касах, кошти у розрахунках між бюджетами, фонди і резерви, що створюються у процесі виконання бюджету, матеріальні та нематеріальні цінності бюджетних установ тощо.

Наразі, значення бухгалтерського обліку у бюджетній сфері у житті державі полягає у тому, що він, по-перше, є знаряддям, яке дає змогу здійснювати керування процесом виконання бюджету, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і режиму економії в витрачанні бюджетних коштів, виявленню додаткових доходів бюджету.

По-друге, важливу роль бухгалтерський облік у бюджетній сфері відіграє в бюджетному плануванні.

Так, дані про виконання бюджету за поточний та попередні роки є базою для складання бюджету на наступний рік, а тому від достовірності цих даних залежить якість бюджету, як основного фінансового плану держави.

По-третє, йому належить виняткова роль в розвитку фінансової науки, тому що результати будь-якого дослідження мають практичну цінність лише тоді, коли вони спираються на реальні факти економічної дійсності, на повну та достовірну економічну інформацію [30].

Облік у бюджетній сфері втілює низку функцій, як загальних для будь-якого обліку (інформаційна, контрольна, аналітична), так і специфічних, які формулюють його сутність:

- нагляду за рухом грошових потоків, пов'язаних з виконанням бюджету як за доходами, так і видатками;
- відображення - рух бюджетних коштів віддзеркалюється у належних документах, на рахунках тощо;
- узагальнення - всі операції за розрахунками зводяться у баланс доходів і видатків;
- контролю, яка полягає у контролі надходжень бюджету за їх видами та контролі за видатками бюджету у відповідних галузях, установах і організаціях;
- управління процесами планування та виконання бюджету;
- забезпечення збереження бюджетних коштів, як державної власності [30].

Враховуючи значення бухгалтерського обліку бюджетних установ, можна виділити такі основні завдання бухгалтерського обліку [56]:

- формування повної, достовірної інформації про господарські процеси та результати діяльності установи, організації, необхідної для управління, а також для її використання на макрорівні державою та іншими зацікавленими користувачами;

- точне, своєчасне і повне відображення господарських операцій із виконання кошторисів бюджетних установ;
- забезпечення раціонального та ефективного використання коштів бюджетної установи за цільовим призначенням у відповідності до затвердженого кошторису;
- забезпечення повноти і своєчасності проведення інвентаризацій матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків;
- забезпечення повноти та достовірності звітності бюджетних установ і організацій;
- забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів згідно з нормативною базою та затвердженими кошторисами, виконанням зобов'язань;
- попередження та недопущення порушень у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація наявних резервів.

Потрібно відзначити, що бухгалтерський облік у бюджетних установах ведеться на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, але враховуючи специфічні функції бюджетних установ, має свої власні специфічні об'єкти.

У зв'язку з цим, для бюджетних установ розроблена окрема нормативна та методична база бухгалтерського обліку.

Зокрема, бюджетні установи працюють за кошторисами доходів та витрат, виконання яких відображається за окремим Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [58], для них розроблені окремі Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Має відмінності від суб'єктів господарської діяльності і фінансова звітність бюджетних установ.

Отже, бухгалтерський облік і звітність у бюджетних установах визначається як окремий вид діяльності.

Тому належним чином організований бухгалтерський облік в бюджетних установах сприяє виконанню функцій, покладених на установу на основі ефективного управління коштами, які виділяються (заробляються) на її утримання.

При веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності бюджетні установи керуються як загальними, так і спеціальними нормативними документами України.

Загальні правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [67].

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності проводиться Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетних установ.

На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [80], бюджетні установи ведуть облік та складають фінансову звітність за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в Державному секторі (НП(С)БОДС), які затверджуються Міністерством фінансів України (табл. 1.2).

Отже, виходячи з даних таблиці 1.2 можна стверджувати, що національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі повністю узгоджені з відповідними Міжнародними стандартами в державному секторі (МСБОДС), що сприяє розумінню національної фінансової звітності установ державного сектору не лише резидентами, а й нерезидентами.

Таблиця 1.2

Порівняльна таблиця співвідношення НП(С)БОДС та МСБОДС

№ з/п	НП(С)БОДС	МСБОДС
1	101 «Подання фінансової звітності»	МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів», МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів», МСБОДС 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах», МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
	102 «Консолідована фінансова звітність»	МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання», МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор», МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
3	103 «Фінансова звітність за сегментами»	МСБОДС 18 «Звітність за сегментами»
4	104 «Події після дати звітності»	МСБОДС 14 «Події після дати звітності»
5	105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	МСБОДС 10 2 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
6	121 «Основні засоби»	МСБОДС 17 «Основні засоби»
7	122 «Нематеріальні активи»	-
8	123 «Запаси»	МСБОДС 12 «Запаси»
9	124 «Доходи»	МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну», МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»
10	125 23 зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
11	126 «Оренда»	МСБОДС 13 «Оренда»
12	127 «Зменшення корисності активів»	МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти», МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»
13	128 «Зобов'язання»	МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
14	129 «Інвестиційна нерухомість»	МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість»
15	130 «Вплив змін валютних курсів»	МСБОДС 4 «Вплив змін валютних курсів»
16	131 «Будівельні контракти»	МСБОДС 11 «Будівельні контракти»
17	132 «Виплати працівникам»	МСБОДС 25 2 Виплати працівникам»
18	133 «Фінансові інвестиції»	МСБОДС 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії»
19	134 «Фінансові інструменти»	МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»
20	135 «Витрати»	МСБОДС 5 «Витрати на позики»

Потрібно відмітити, що централізація обліку та удосконалення комп'ютерних технологій забезпечують сприятливі умови для створення автоматизованої системи управління процесом виконання Державного бюджету.

На увагу заслуговує той факт, що на підприємствах значення показників звітності свідчать про успішну чи безуспішну діяльність підприємства. Водночас у бюджетних установах, вони свідчать про можливості виконання покладених на них функцій та про ефективність використання виділених коштів за встановленими напрямками.

При організації складання та подання зовнішньої звітності, бюджетні установи керуються законодавчими та нормативними документами, які регламентують методологічні засади формування інформації в даних звітах.

До основних з них належить Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [67] ст. 11 якого встановлено, що форми фінансової звітності бюджетних установ та фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, тобто Міністерством фінансів України.

Необхідно зауважити, що бюджетні установи складають та подають значно більшу кількість форм звітності, ніж підприємства. Це пояснюється необхідністю контролю з боку держави за витрачанням бюджетних коштів їх розпорядниками та контролю за збереженням державного майна.

Разом з тим, звітність бюджетних установ класифікують за різними ознаками: за періодом часу, за ступенем узагальнення інформації, за змістом та джерелом формування тощо (табл. 1.3).

Відповідно до ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [73] окрім власних фінансових звітів, зведену фінансову звітність складають та подають міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління

майном підприємств, заснованих на комунальній власності щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління.

Таблиця 1.3

Класифікація звітності бюджетних установ

Класифікаційна ознака	Характеристика
За періодом часу	місячна, квартальна, річна
За ступенем узагальнення інформації	індивідуальна (первинна), зведена
За змістом і джерелами формування	фінансова, адміністративна, податкова та звітність до фондів, статистична, управлінська (внутрішня), бюджетна

Особливої уваги заслуговує фінансова звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати господарської діяльності, надходження та використання грошових коштів бюджетної установи за певний звітний період. Цю звітність складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Даний принцип покладений у структуру звітних форм, у внутрішній ув'язці та ув'язці показників між формами.

Склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів формулює Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [47].

Форми бюджетної звітності бюджетних установ встановлюються Міністерством фінансів України за участю Держказначейства України. Основним призначенням цієї звітності є отримання інформації з метою контролю за станом виконання кошторису бюджетних установ.

Разом з тим, загальні засади формування податкової звітності визначені Податковим кодексом України [59], а її конкретні форми та порядок їх заповнення регулюються Міністерством фінансів України разом з Державною фіскальною службою України. Податкова звітність подається звичайно до органів Державної фіскальної служби за місцем реєстрації установи. Кількість форм звітності залежить від кількості податків і зборів,

які визначені Податковим кодексом України. Утім, якщо бюджетна установа не є платником певного податку чи збору, то звітність з них не складає.

Статистична звітність включає інформацію, яка є необхідною для статистичного спостереження та вивчення діяльності бюджетних установ та побудови макроекономічних показників [30].

В свою чергу, внутрішня управлінська звітність є звітністю, що подається внутрішнім користувачам і призначена для внутрішнього управління бюджетною установою: її форми, кількість та періодичність подання устанавлюються бюджетною установою самостійно і закріплюються у внутрішньому нормативному документі [30].

Адміністративна (оперативна) звітність подається бюджетними установами на вимогу органів державної влади для виконання ними своїх адміністративних функцій [30].

Отже, значення та завдання обліку і фінансової звітності бюджетних установ спрямовані на отримання повної та своєчасної інформації про надходження доходів за їх видами та використання бюджетних коштів за цільовим призначенням.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і внутрішнього контролю Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня»

Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» заснований на комунальній формі власності, що належить до спільної власності територіальних громад, сіл, селищ, міст Білопільського району, управління якою здійснює Білопільська районна рада, через уповноважений нею орган - Білопільську районну державну адміністрацію.

районна лікарня» отримує постійну додаткову цільову фінансову підтримку від районної державної адміністрації, районної ради та сільських, селищних рад.

В минулому році ця фінансова допомога була як ніколи вагома та спрямована, в першу чергу, на поліпшення матеріально - технічної бази. Так, за кошти Державного фонду регіонального розвитку, за сприяння райдержадміністрації та особисто голови райдержадміністрації, проведена реконструкція системи теплозабезпечення.

На виконання Закону України «Про публічні закупівлі» та Положення про здійснення допорогових закупівель товарів, робіт і послуг комунальними закладами, установами та підприємствами Білопільської районної ради із використанням системи електронних закупівель ProZorro, затвердженого рішенням Білопільської районної ради 22.12.2016 року, впродовж 2018 року проведено 129 різних процедур.

З метою якомога більшої інформаційної доступності роботи лікарні створений та достатньо активно наповнюється актуальною інформацією та новинами сайт закладу.

Протягом 2016-2018 років в закладі відмічається активна робота медичних працівників по подальшому поліпшенню якості надання медичної допомоги як жителям м. Білопілья, так і жителям Білопільського району.

Медичні працівники району продовжують забезпечувати реалізацію діючих державних та районних медичних програм.

Структурним підрозділом Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є централізована бухгалтерія та економічний відділ, які забезпечують бухгалтерський облік матеріальних цінностей, нарахування заробітної плати, соціальних допомог працюючим лікарні та економічну роботу установи на основі застосування сучасних прогресивних методів і форм бухгалтерського обліку, планування, контролю та аналізу на всіх етапах діяльності лікарні та раціональному використанні фінансових, матеріальних і трудових ресурсів.

Бухгалтерія закладу, у складі 5 осіб, забезпечує контроль за правильним витрачанням бюджетних асигнувань, зберіганням матеріальних цінностей, економним використанням бюджетних коштів (рис. 1.2).

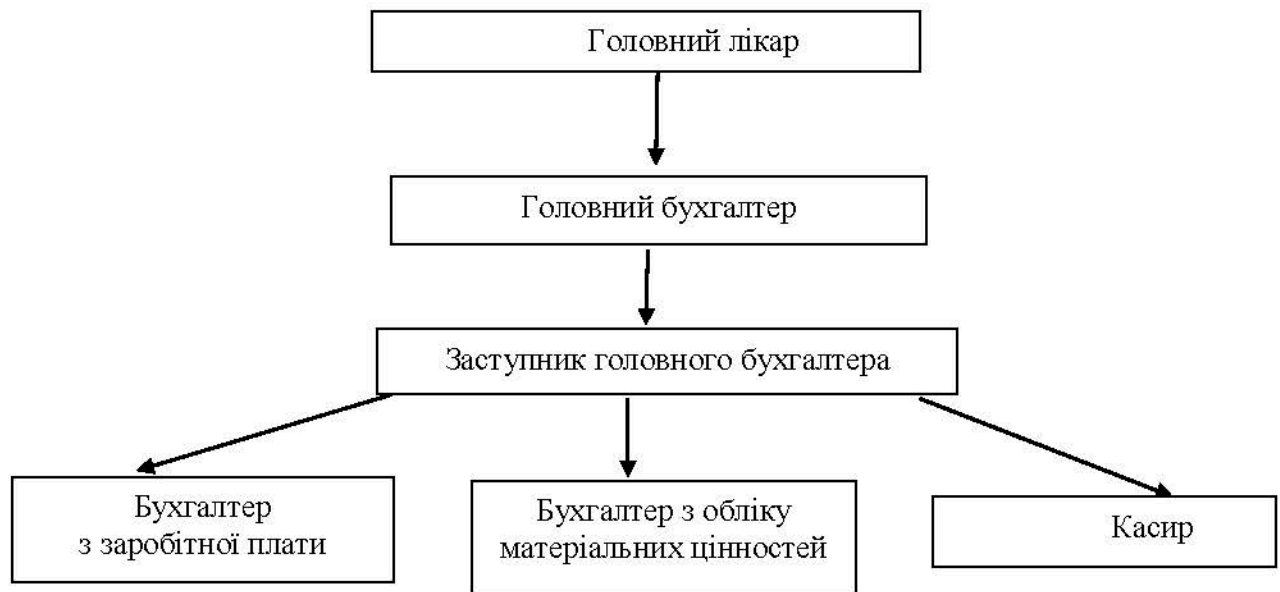


Рис. 1.2. Структура бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня»

Так, головний бухгалтер здійснює загальне керівництво процесом організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності. Заступник головного бухгалтера здійснює контроль за веденням бухгалтерського обліку зобов'язань і господарських операцій (реалізація послуг, розрахунків з постачальниками та замовниками за надані послуги, рух грошових коштів на рахунках). Також заступник головного бухгалтера веде оперативний облік надходжень і платежів грошових коштів на поточних рахунках. Бухгалтер з заробітної плати здійснює обробку кадрових документів, табелів обліку робочого часу, листків тимчасової непрацездатності, нарахування заробітної плати.

Бухгалтер з обліку матеріальних цінностей забезпечує своєчасне оформлення первинних документів з обліку нефінансових активів, нарахування амортизації основних засобів, здійснення розрахунків

постачальниками та замовниками. Касир виконує операції з готівковими коштами – своєчасно оформлює первинні касові документи, забезпечує належне зберігання готівки в касі.

В свою чергу, економічний відділ, в складі трьох економічних працівників, забезпечує роботу з планування, комплексний економічний аналіз господарської діяльності, на основі якого розробляються заходи з використання внутрішньогосподарських резервів, раціонального використання коштів (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Структура економічного відділу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня»

Відповідно до вимог Статуту Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», заклад здійснює оперативний, податковий та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складає і подає фінансову і статистичну звітність.

Відповідно до Положення про облікову політику та Наказу про затвердження Положення про облікову політику Комунального закладу районної Ради «Білопільська центральна районна лікарня», основними завданнями бухгалтерського обліку є організація систематичного контролю за виконанням кошторису видатків закладу, ведення касових і фактичних видатків окремо за кожним видом надходжень загального та спеціального фондів, організація обліку в розрізі кодів бюджетної класифікації, дотримання суворої відповідності обліку і звітності до вимог нормативних

документів, контроль за дотриманням фінансової дисципліни, ефективного використання та збереження грошових коштів та матеріальних цінностей (додаток Б).

Положення про облікову політику Комунального закладу районної Ради «Білопільська центральна районна лікарня» визначає методи оцінки, обліку і процедури, які застосовуються в установі для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності, не визначені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі або щодо яких передбачено більш ніж один їхній варіант і строки корисного використання груп основних засобів і нематеріальних активів.

Так, відповідно до Положення про обліку політику закладу, амортизацію необоротних активів нараховують виходячи зі строків корисного використання основних засобів і нематеріальних активів. В свою чергу нарахування амортизації проводиться на річну дату балансу.

Також заслуговує на увагу те, що відображення доходів та витрат в бухгалтерському обліку та звітності закладу здійснюється в момент їх виникнення незалежно від отримання грошових коштів або оплати, господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування, записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів, а всі первинні документи, облікові регістри і фінансова звітність складається українською мовою.

Одиницею аналітичного обліку запасів визнається їхнє найменування, а додатково облік запасів може здійснюватися за номенклатурними номерами.

Виправлення суттєвих помилок, які допущені при складанні фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на розмір фінансового результату попередніх років.

В бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» затверджено графік документообігу, в якому відповідальним особам, указаним у ньому, визначено порядок складання та подання відповідних документів у строки, встановлені цим графіком (додаток В).

Потрібно зауважити, що використовуючи бюджетні кошти потрібно постійно контролювати та аналізувати напрямки їх витрачання, що досягається завдяки внутрішньому контролю в бюджетній установі.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю здійснює Білопільська районна рада та інші органи відповідно до чинного законодавства України.

Враховуючи норми основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, які характеризують принципи та складові внутрішнього контролю в бюджетних установах, в закладі визначені елементи системи внутрішнього контролю, а саме, внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформація та комунікація і моніторинг. Всі ці елементи взаємопов'язані між собою, направлені на забезпечення управлінської відповідальності працівників установи і стосуються всієї діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Необхідним складовим елементом господарської діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» виступають трудові, матеріальні та фінансові ресурси, які забезпечують результати діяльності закладу. Їх наявність та ефективне використання являється основною передумовою зростання обсягу та підвищення якості послуг, що можуть бути надані своєму контингенту - окремим групам населення або суспільству в цілому.

Ресурси містять у собі й резерви наступного росту установи. Оцінювання ефективності використання матеріальних цінностей, робочого часу, фінансових ресурсів, виявлення можливості подальшого підвищення

ефективності діяльності бюджетної установи здійснюється на основі зіставлення фактичних витрат із встановленими нормативами.

Багатоманітні технічні та економічні засоби досягнення визначеної мети, надання медичних послуг, зумовлюють особливості планування аналітичної роботи, а її головними елементами є вивчення та попереднє оцінювання вже досягнутого установою рівня надання послуг порівняно із запланованим, вимірювання взаємозв'язку показників і факторів впливу та визначення на цій основі причин відмінності досягнутого та запланованого рівнів, підсумкова оцінка, визначення резервів підвищення ефективності господарювання.

Використовуючи дані фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за 2017-2018 рр. (додаток Д), проаналізуємо основні показники фінансово-господарської діяльності, що наведені в табл. 1.4.

За наведеними даними в таблиці 1.3, можна стверджувати, що Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» використовує ефективно бюджетні кошти, надані для здійснення діяльності лікарні. Про це свідчить профіцит бюджетних коштів у 2016 р. – 1289307 грн., у 2017 р. - 1704121,0 грн., у 2018 р. -1517406,9 грн. Позитивним є збільшення вартості фінансових активів закладу протягом трьох останніх років, так їх вартість у 2018 р. збільшилася на 174671,13 грн. порівняно з 2016 р. і на 159117,0 грн. - порівняно з 2017 р.

На сьогоднішній день, одним з ключових завдань при формуванні кошторису Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є забезпечення фінансової рівноваги в процесі здійснення діяльності. Фінансовий стан діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» свідчить про його здатність не тільки використовувати бюджетні кошти, а й самостійно фінансувати свою діяльність, ефективно застосовувати засоби та нарощувати свій економічний потенціал.

Таблиця 1.4

Основні показники фінансово-господарської діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за 2016-2018 рр.

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від		2018 р. у % до	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
I. Капітал (на кінець періоду), грн.	15274437,3	11904349,0	10542187,0	-4732250,3	-1362162,0	69,0	88,6
1. Власний капітал	15274437,3	11893259,0	25356947,0	+10082509,7	+13463688,0	166,0	213,2
1.1. Фінансовий результат	1289307,8	1704121,0	1517406,9	+228099,06	-186714,1	117,7	89,0
1.2. Цільове фінансування	-	352916,0	200485,0	+200485,0	-152431,0	-	56,8
2. Зобов'язання	-	11090,0	158824,0	+158824,0	+147734,0	-	1432,1
1. Середньорічна вартість не фінансових активів, грн. у тому числі:	12402900,6	13440247,5	10906629,5	-1496271,1	-2533618,0	87,4	81,1
Основні засоби	11639921,6	11786520,0	9203287,5	-2436634,1	-2583232,5	87,9	81,1
Запаси	762979,1	1429063,5	1426641,5	+663662,4	-2422,0	186,9	99,8
2. Середньо-річна вартість фінансових активів, грн.	129764,8	145319,0	304436,0	+174671,1	+159117,0	234,6	209,5
3. Середньо-облікова чисельність працівників, осіб	430	430	430	-	-	100,0	100,0
Доходи	40497199,0	51487438,0	51420628,0	+10923428,9	-66810,0	126,9	99,9
Видатки	40372850,8	51072625,0	50409367,0	+10036516,2	-663258,0	124,9	98,7

В цьому сенсі процес внутрішнього моніторингу діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» має здійснюватися з метою:

- використання Комунальним закладом Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» ринкових механізмів залучення фінансових коштів;
- активізації структури капіталу та забезпечення його фінансової діяльності;
- побудови ефективного механізму управління Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня»;
- максимізації доходів закладу.

Отже, підсумовуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що стан організації бухгалтерського обліку, порядок складання та подання фінансової звітності, система внутрішнього контролю Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відповідає вимогам чинного законодавства України. Завдяки моніторингу діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» буде здійснюватися як кількісна та якісна характеристика тих змін і відхилень від планових показників, що відбуваються в установі, а й будуть з'ясовуватися їх причини, виявлятися резерви та розроблятися превентивні заходи з метою усунення виявлених негативних тенденцій на майбутнє.

Висновки за розділом 1

Бюджетні установи відносяться до одного з різновидів організацій некомерційного характеру, для яких одержання прибутку не є їх основною метою. Бюджетні установи, як органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому

порядку, що повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету, й є неприбутковими.

Значення бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері полягає у тому, що за їх допомогою здійснюється керування процесом виконання та планування бюджету, що сприяє дотриманню фінансової дисципліни і режиму економії в витрачанні бюджетних коштів, виявленню додаткових доходів бюджету, при цьому спираючись на реальні факти економічної дійсності і надаючи повну та достовірну економічну інформацію.

Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» надає невідкладну медичну допомогу, спеціалізовану, кваліфіковану, клініко-діагностичну, консультативну медичну допомогу, спрямовану на досягнення соціальних результатів без мети одержання прибутку. Заклад є неприбутковою установою і утримується за рахунок районного бюджету. Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснює діяльність за своїми основними напрямками згідно Статуту, за рахунок бюджетного фінансування та залучення позабюджетних надходжень. Кошти, які надходять за надання платних послуг, зараховуються до спеціального фонду і використовуються в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» на заходи, пов'язані з організацією надання платних послуг та утримання закладу згідно кошторису.

Структурним підрозділом Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є централізована бухгалтерія та економічний відділ, які забезпечують бухгалтерський облік матеріальних цінностей, нарахування заробітної плати, соціальних допомог працюючим лікарні та економічну роботу установи на основі застосування сучасних прогресивних методів і форм бухгалтерського обліку, планування,

контролю та аналізу на всіх етапах діяльності лікарні та раціональному використанні фінансових, матеріальних і трудових ресурсів.

Аналізуючи показники діяльності закладу, відмічено, що власний капітал у 2018 році складає 10542187,0 тис. грн., що на 1362162,0 тис. грн. менше ніж у 2017 році і на 4732250,0 тис. грн. ніж у 2016 році. Збільшення фінансового результату позитивно впливає на результат функціонування закладу в цілому. Доходи комунального закладу у 2018 році складають 51420628,0 тис. грн., що на 10923428,9 тис. грн. більше ніж у 2016 році, але на 66810,0 тис. грн. менше ніж у 2017 році. Видатки Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» складають 50409367,0 тис. грн., сума яких на 10036516,2 тис. грн. більше ніж у 2016 році і на 663258,0 тис. грн. менше ніж у 2017 році.

Фінансовий стан діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» свідчить про його здатність не тільки використовувати бюджетні кошти, а й самостійно фінансувати свою діяльність, ефективно застосовувати засоби та нарощувати свій економічний потенціал.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Особливості організації обліку бюджетних установ: загальні аспекти

Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах спрямована на забезпечення контролю за майном установи, виконання зобов'язань, управління обліковим процесом, використання матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Елементами організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах є суб'єкти ведення бухгалтерського обліку - обліковий персонал, документування, План рахунків бухгалтерського обліку, звітність установи, організація матеріальної відповідальності, інвентаризація, облікова політика, процедури забезпечення збереження документів, організація системи контролю, технічне забезпечення ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах відбувається на підставі принципів організації бухгалтерського обліку, плану організації обліку, співвідношення між децентралізацією та децентралізацією управління, вимог суб'єктів управління і зовнішніх користувачів щодо параметрів надання інформації, нормативних вимог, облікової політики та плану рахунків бухгалтерського обліку.

Одними з головних складових частин організації бухгалтерського обліку бюджетних установ є форма організації та форма ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі.

Ці елементи формують можливості для моделювання системи бухгалтерського обліку на рівні її організації.

Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах здійснюється з моменту створення установи. Тому, що в майбутньому саме організація бухгалтерського обліку безпосередньо впливає на ефективність бухгалтерського обліку і звітності[76].

Потрібно відзначити, що дотримання принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності дозволяє направити обліковий процес на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всієї діяльності бюджетних установ [76].

На організацію облікового процесу впливають внутрішні та зовнішні фактори.

Так, до зовнішніх факторів відносять галузеву приналежність або вид діяльності установи, стратегію фінансово- господарського розвитку, систему інформаційного забезпечення установи, рівень інфляції, законодавство.

До внутрішніх факторів відносять форму власності та організаційно-правову форму установи, обсяги діяльності, систему оподаткування, автономність установи, рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, систему матеріального стимулювання працівників, технологію обробки облікової інформації, методику калькулювання собівартості послуг [76].

Отже, раціональна організація бухгалтерського обліку та звітності повинна забезпечувати своєчасною та повною інформацією всіх її користувачів.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є важливим чинником, який сприяє налагодженому веденню обліку та складанню фінансової звітності.

План рахунків складається з двох розділів: балансових рахунків – класи 1-8 і позабалансових рахунків – класи 9,0.

Потрібно відмітити, що кожний клас враховує певну кількість синтетичних рахунків, які розподілені на субрахунки першого та другого рівня.

Варто відмітити, існуючу особливість побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору, а саме, синтетичні рахунки використовуються окремо в обліковому процесі бюджетних установ.

Так, якщо перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунку, то друга – номер синтетичного рахунку, а третя - є ідентифікатором суб'єкта державного сектору. Така побудова Плану рахунків забезпечує транспарентність облікових процесів, достовірну консолідацію інформації в межах бюджетної системи України, повноту охоплення всіх економічних операцій суб'єктів бюджетного обліку в сучасних умовах їх функціонування, порівняність показників системи державних фінансів України на мегаекономічному просторі [58].

Рациональна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах залежить від форми бухгалтерського обліку, яка представляє собою систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації.

Найчастіше бюджетними установами використовується меморіальна та автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку.

Меморіальна форма обліку ґрунтується на використанні місячних накопичувальних відомостей -меморіальних ордерів.

Аналітичний облік в бюджетних установах здійснюється за допомогою карток аналітичного обліку.

Нормами Бюджетного Кодексу України [10] зафіксовано обов'язковість ведення бухгалтерського обліку всіма бюджетними установами відповідно до Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку й інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку в порядку, який визначений Міністерством фінансів України.

Це свідчить про те, що всі, без винятку, бюджетні установи повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність із застосуванням і дотриманням принципів і методів обліку, відображених в їх обліковій

політиці. Для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення відображення всіх здійснених фінансово-господарських операцій, Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» керується чітко обраною обліковою політикою.

Облікова політика є елементом системи бухгалтерського обліку даної бюджетної установи. А тому, організація бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» полягає в розробці та наявності таких двох основних документів, як наказ про облікову політику бюджетної установи та наказ про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності бюджетної установи.

Облікова політика виступає сукупністю принципів, методів та процедур, що використовується закладом для складання і надання фінансової звітності, а це означає, що він самостійно визначає свою облікову політику з урахуванням певної специфіки і необхідності дотримання нормативних документів як загальнодержавного, так і відомчого значення.

Облікова політика Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» визначається у наказі, в якому встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати заклад (у додатку Б).

Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» послідовно застосовує облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Потрібно наголосити, що при проведенні ревізій та аудиту перший документ, котрий обов'язково вимагають контролюючі органи - наказ (Положення) про облікову політику. Відсутність його - є порушенням чинного законодавства в сфері бухгалтерського обліку через невизначеність установи своєї облікової політики і це порушення може спричинити накладення адміністративного штрафу.

Наказ про облікову політику визначає методологічні питання бухгалтерського обліку без розкриття питань, що стосуються організації обліку. Його готує головний бухгалтер Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» тому, що саме на головного бухгалтера покладається обов'язок розроблення пропозицій з визначення облікової політики.

Облікова політика встановлюється на тривалий термін. Важливо наголосити, що зміни наказу про облікову політику можливі тільки в разі змін діючих НП(С)БО, на вимогу Міністерства фінансів України, або якщо зміни забезпечують більш достовірніше відображення подій або господарських операцій у бухобліку і фінансовій звітності бюджетної установи.

Досліджуючи елементи облікової політики Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», заслуговують на увагу такі основні моменти.

При розгляді національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, виявлена можливість застосування декількох методів оцінки, а це означає, що Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» може обрати та послідовно застосовувати один з них.

Разом з тим, одноваріантні методи оцінки, обліку і процедури, передбачені діючими НП(С)БО, є обов'язковими до застосування, і включати їх до наказу про облікову політику вважаємо недоцільно.

Так, при виборі елементів облікової політики враховується період нарахування амортизації необоротних активів. Нарухування амортизації основних засобів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Важливо відзначити, що об'єктам основних засобів введеним в експлуатацію присвоюють інвентарі (номенклатурні) номери за визначеними правилами:

- перші чотири знаки інвентарного (номенклатурного) номера характеризують номер субрахунка;
- п'ята цифра інвентарного (номенклатурного) номера – це номер підгрупи того чи іншого об'єкта основних засобів;
- інші знаки – порядковий номер такого об'єкта у підгрупі.

При визначенні ліквідаційної вартості активів враховується те, що установлення розміру ліквідаційної вартості може бути визначене наприклад, у відсотках від первісної вартості за окремими активами, розмірі залишкової вартості або про недоцільність установлення такої вартості (при цьому вона приймається як така, що дорівнює нулю).

При визначенні порядку проведення переоцінки необоротних активів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» з'ясовано порядок проведення переоцінки основних засобів та інших активів і встановлення ознак суттєвості, при перевищенні яких бюджетна установа проводить переоцінку.

Рішення про проведення переоцінки об'єктів основних засобів Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» погоджує з вищою за рівнем організацією. У разі ухвалення такого рішення переоцінку об'єктів основних засобів проводять на річну дату балансу.

Одним із головних складових облікової політики Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є визначення одиниці аналітичного обліку запасів. Так, одиницею обліку запасів є найменування або однорідна група (вид).

Разом з тим, виходячи з особливостей діяльності досліджуваної бюджетної установи, можуть бути встановлені декілька підходів до визначення одиниць бухгалтерського обліку запасів.

Наприклад, установлюється одиниця бухгалтерського обліку - найменування для всіх запасів, окрім таких однорідних груп, як «дизпаливо», «автобензин» і т. п.

Також в обліковій політиці Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» мають місце відображення вартісних оцінок запасів, які надходять у результаті їх внутрішнього переміщення. В цьому випадку первісна вартість таких запасів дорівнює їх балансовій вартості тієї організації, яка їх передала. Крім того, вартість витрачених (списаних) запасів не відноситься на фактичні витрати їх одержувача. Віднесення їх вартості на фактичні витрати здійснює сторона, яка передала ці запаси (після отримання підтверджуючих документів про їх витрачання від сторони, що отримала такі запаси). У цьому випадку вибуття матеріальних цінностей оцінюють за ідентифікованою вартістю відповідної одиниці запасів.

Облік запасів матеріально-відповідальні особи Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» ведуть за найменуваннями, сортами, кількістю, а у бухгалтерії рух запасів відображається в оборотних відомостях.

Потрібно відмітити, що для ведення обліку запасів запроваджено відомість на видачу матеріальних цінностей, бланк подорожнього листа, форми яких не передбачено нормативно-правовими актами.

Вибір методу оцінки вибуття запасів вказує на необхідність застосування одного з трьох методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (у тому числі для активів, отриманих у результаті внутрішньої передачі);
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (метод ФІФО).

При здійсненні обліку транспортно-заготівельних витрат і їх розподілі визначено порядок обліку транспортно-заготівельних витрат, як:

- 1) узагальнення на окремому субрахунку;

2) облік на окремому аналітичному субрахунку за окремими групами запасів (при доставці декількох найменувань, груп і видів запасів).

Метод обліку і порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат у вартості запасів визначено головним розпорядником бюджетних коштів. У разі наявності ознак, за якими об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної, і до інвестиційної нерухомості, в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» розроблено критерії для розмежування інвестиційної нерухомості.

Варто відзначити, що в чинному законодавстві не згадується про такий критерій для розмежування операційної й інвестиційної нерухомості.

Відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» [51] та НП(С)БОДС 135 «Витрати» [55], доходи і витрати в бухгалтерському обліку систематизуються як такі, що отримані від обмінних та необмінних операцій. Вони відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності при виникненні, незалежно від дати надходження або сплати коштів. Для формування фінансового результату звітного періоду доходи звітного періоду порівнюються з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Всі господарські та цивільні відносини з постачальниками товарів, робіт та послуг обов'язково оформляються договорами.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості товарів, робіт, послуг Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» встановлено відповідно до галузевих особливостей. У виробничу собівартість товарів, робіт, послуг установи включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, амортизація, інші прямі витрати.

Потрібно відмітити, що в додатках до Наказу про облікову політику, наводиться тільки та кореспонденція субрахунків, яка безпосередньо застосовується в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Вважається недоцільним включення кореспонденції субрахунків, господарські операції за якою не стосуються закладу.

Іншим основним документом бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є Наказ про організацію бухгалтерського обліку.

Відповідно до чинного законодавства, відповідальним за організацію бухгалтерського обліку, фіксацію фактів усіх проведених господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності впродовж установленого терміну в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є її керівник, який здійснює керівництво відповідно до законодавства і статутних документів.

Наказ про організацію бухгалтерського обліку є розпорядчим документом Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», який визначає порядок організації і ведення бухгалтерського обліку, що обґрунтовані на вимогах НП(С)БО й інших нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі.

Зміст даного наказу визначається, як вимогами загального законодавства, так і вимогами, встановленими внутрішніми актами, а також особливостями (специфікою) діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Наказ про організацію бухгалтерського обліку визначає обов'язки головного бухгалтера з розробки пропозицій для керівника установи з таких напрямів діяльності, які нададуть можливість бухгалтерській службі здійснювати свої повноваження, а саме порядку обробки облікових даних з урахуванням галузевих особливостей установи, системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, правила документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Необхідність наявності такого наказу пояснюється тим, що саме головний бухгалтер організовує роботу з ведення бухгалтерського обліку в установі.

Наказ затверджує керівник бюджетної установи, він є внутрішнім документом. Вищому за рівнем органу наказ може бути наданий тільки на його вимогу. При цьому цей наказ не вимагає узгодження з цим органом.

Головний бухгалтер забезпечує дотримання єдиних методологічних підходів до ведення бухгалтерського обліку, складання і надання у встановлені терміни фінансової звітності, тобто несе відповідальність за дотримання облікової політики в бюджетній установі. Цей момент зафіксований у Положенні про бухгалтерську службу і посадовій інструкції головного бухгалтера.

Головний бухгалтер Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» несе відповідальність виключно в межах бюджетного законодавства. Таке формулювання дозволяє зняти багато запитань, які виникають у контролюючих органів при виявленні порушень, пов'язаних з різними аспектами діяльності закладу.

Щодо інших осіб бухгалтерської служби, відповідальність за операції, які знаходяться в їх веденні, встановлюється посадовими інструкціями (розроблені персонально за кожною посадою виходячи зі штатної структури і розподілу обов'язків усередині бухгалтерської служби), розробленими згідно з чинним законодавством і доведеними до працівника під розпис (під час прийому на роботу або при внесенні змін до таких документів).

Встановлено, що у разі несвоєчасного складання та подання первинних документів, недостовірності відображення в них даних, винні працівники Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» притягуються до дисциплінарної відповідальності.

В зазначеному наказі чітко визначена форма організації бухгалтерського обліку - окреслена структура бухгалтерської служби закладу. Вибір форми організації бухгалтерського обліку залежить від вимог

законодавства і вищого за рівнем розпорядника при формуванні й затвердженні штатного розпису установи.

Що стосується форми ведення бухгалтерського обліку в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», з'ясовано, що меморіально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку є єдиною для всіх бюджетних установ.

При веденні бухгалтерського обліку в автоматизованому вигляді (у тому числі і частково) наводиться перелік програмного забезпечення, яке при цьому використовується (включаючи програми, розроблені самостійно).

Бухгалтерський облік усіх господарських операцій, пов'язаних з виконанням кошторисів здійснюється у хронологічному порядку за меморіально-ордерною формою обліку з використанням наступного програмного забезпечення: «1С:Підприємство 8.3 - Комплексний облік для бюджетних установ України», «ИС-ПРО», М.Е.Дос (мій електронний документ), Автоматизована система звітності бюджетних установ (Форма 7 (МБ)), Merega-M (PAYMENTS).

Для записів інформації про господарські операції застосовуються форми меморіальних ордерів бюджетних установ, призначені для використання при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку.

В свою чергу, меморіальні ордери, оборотні відомості аналітичного обліку та інші облікові регістри підписуються спеціалістом-виконавцем, відповідальним за складання даного облікового документу, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.

Меморіальні ордери за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів реєструються в єдиній книзі «Журнал-головна» (форма № 308 (бюджет)).

При визначенні порядку видачі підзвітних сум в закладі визначено перелік постійних авансодержателів. Звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, фіксуються в накопичувальній відомості за

розрахунками з підзвітними особами – меморіальному ордері №8 (форма №386 (бюджет)).

Для оформлення касових операцій застосовуються форми прибуткових та видаткових касових ордерів (типові форми №КО-1, №КО-2), відомості на виплату грошей, журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (типова форма №КО-3) й інші форми. Одержана готівка в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» витрачається суворо за цільовим призначенням. Використання готівки, без попереднього зарахування її на рахунки, заборонено. Обов'язковою умовою здійснення касових операцій є установлення ліміту залишку грошових коштів у касі. Так, для Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» встановлено ліміт залишку готівки в касі в розмірі 1950,00грн.

Варто відзначити окремі моменти ведення бухгалтерського обліку, пов'язані з особливостями його ведення в бюджетній установі. Ними є особливості ведення обліку окремих видів матеріальних цінностей, що мають свою специфіку для бюджетної установи (списання витрачених медичних препаратів, реактивів, малоцінного медичного інвентарю, ПММ і т. д.)

Оплата праці працівників Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснюється відповідно до чинного законодавства, з урахуванням особливостей та специфіки його діяльності. Виплата заробітної плати працівникам за першу половину місяця в розмірі не менше 50% посадового окладу (тарифної ставки) за фактично відпрацьований час проводиться до 15 числа поточного місяця, за другу половину місяця – не пізніше останнього робочого дня місяця. Облік розрахунків з оплати праці здійснюється в меморіальному ордері №5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» за формою №405 (бюджет).

Особливої уваги заслуговує порядок і терміни проведення інвентаризації активів, капіталу та зобов'язань. У наказі про організацію бухгалтерського обліку визнаються порядок і випадки, коли проведення інвентаризації активів і зобов'язань є обов'язковим, оформлення її результатів. Інвентаризацію активів та зобов'язань проводять відповідно до вимог Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №87987[62].

Виправлення облікових та суттєвих помилок, які належать до попереднього періоду передбачає повторне відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності закладу, крім випадків, коли це недоцільно.

В такому випадку, Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» повинен встановити причину помилки, необхідність коригування сальдо фінансового результату і розмір такого коригування й узгодити з головним розпорядником бюджетних коштів питання доцільності або недоцільності внесення відповідних змін фінансового результату і тільки після цього вносити зміни в реєстри бухгалтерського обліку і звітність. Опис виконаних операцій відображається у Примітках до бюджетної і фінансової звітності за відповідний звітний період.

Додатком до Наказу про організацію бухгалтерського обліку в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є графік документообігу. Цей документ не має типової форми, складається з урахуванням особливостей штатної структури, завдань і виходячи з потреби закладу відповідно до чинних нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку для бюджетних установ. Підставою для відображення операцій у бухгалтерському обліку є первинний документ, який фіксує факт здійснення операцій і складається під час її здійснення. Оформлення та подання первинних документів чиниться відповідно до вимог Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському

обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. №88 [61], у строки, які визначені графіком документообігу.

До форм робочих документів, відмінних від типових, а також тих, які розроблені установою самостійно належать відомості обліку термінів експлуатації основних засобів протягом звітного періоду, маршрутні листи, подорожні листи, посвідчення про відрядження, відомості для обліку періодів перебування основних засобів на складі, в ремонті і т. п. Виписки з графіка документообігу доводяться під розпис до всіх посадових осіб бюджетної установи, яких він стосується.

Робочий план рахунків Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є переліком рахунків бухгалтерського обліку, основа якого законодавчо визначена і він доповнений і деталізований залежно від вимог, специфіки діяльності даного закладу. У робочий план рахунків бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» включено тільки ті субрахунки, які заклад реально використовує у своїй діяльності. Саме в робочому плані рахунків відображається введення нових субрахунків другого і третього порядків при збереженні кодів субрахунків, наведених у Плані рахунків бухгалтерського обліку.

Повний робочий план рахунків з урахуванням нових субрахунків другого і третього порядків наведено у додатку до наказу про організацію бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня». За необхідності протягом року до робочого плану рахунків можуть бути внесені зміни шляхом видання відповідних наказів керівником закладу на підставі клопотання головного бухгалтера.

Таким чином, організація та ведення бухгалтерського обліку в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» регулюється нормами чинного законодавства в бюджетній сфері і здійснюється відповідно до галузевих особливостей та специфіки діяльності даного закладу.

2.2. Особливості обліку активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ

Бюджетні установи здійснюють свою діяльність в межах наявних активів, зобов'язань та власного капіталу. Всі активи, що є в розпорядженні закладу поділяються на нефінансові та фінансові активи.

Для забезпечення своєї діяльності бюджетна установа, подібно до інших організацій будь-якої форми власності, має засоби праці у вигляді необоротних матеріальних та нематеріальних активів.

Необоротні активами Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» виступають матеріальні та нематеріальні засоби праці, які належать установі та забезпечують функціонування і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року. Необоротні матеріальні активи закладу включають основні засоби та інвестиційну нерухомість, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції. Найбільшу питому вагу серед необоротних активів займають основні засоби.

Первинні документи, що надходять до бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», перевіряються з позиції їх форми, змісту, наявності обов'язкових реквізитів та законності здійснення господарської операції.

Перевірені первинні документи обробляють працівники бухгалтерії. При цьому на кожному документі ставиться позначка, що він пройшов обробку. Первинними документами з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є ОЗ-1 (бюджет) «Акт прийняття-передачі основних засобів», ОЗ-3 (бюджет) «Акт про списання основних засобів», ОЗ-6 (бюджет) «Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах», ОЗ-9 (бюджет) «Інвентарна картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах», ОЗ-10

(бюджет) «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів», ОЗ-11 (бюджет) «Інвентарний список основних засобів», ОЗ-12 (бюджет) «Відомість нарахування зносу на основні засоби». Для відображення в бухгалтерському обліку наявності та руху необоротних матеріальних активів у робочому Плані рахунків бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» передбачені такі синтетичні рахунки, як 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 14 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Кожному необоротному активу в бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» (крім білизни, постільних речей, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання та таких, що мають специфічне призначення) присвоюється інвентарний номер, який має вісім знаків.

Інвентарні та номенклатурні номери, присвоєні об'єкту необоротних активів, зберігаються за ними на весь період перебування їх у даній установі. Номери інвентарних об'єктів, які вибули чи ліквідовані, не присвоюються іншим об'єктам, що заново надійшли протягом трьох років.

Інвентарні номери заносяться у форму ОЗ-10 (бюджет) «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів», яка відкривається для реєстрації відкритих інвентарних карток обліку необоротних активів. Опис складається в бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» з метою контролю за зберіганням інвентарних карток і здаються в архів тоді, коли в останню інвентарну картку вноситься відмітка про списання об'єкта необоротних активів.

При оприбуткуванні, об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю. Основні засоби обліковуються за кожним інвентарним об'єктом та за місцями їх зберігання (місцезнаходженням), за матеріально-відповідальними особами.

Для відображення в аналітичному обліку інформації про надходження необоротних активів застосовується картка аналітичного обліку капітальних видатків.

Вона призначена для відображення придбання необоротних активів.

Потрібно відмітити, що видача необоротних активів зі складу проводиться за накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11), а внутрішнє переміщення оформлюється актом прийняття-передачі основних засобів (форма ОЗ-1 (бюджет)). Основна кореспонденція рахунків з обліку необоротних активів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» наведена в табл.2.1.

Таблиця 2.1

Бухгалтерські записи з обліку необоротних активів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за серпень 2019 року

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення	2313	5411	580800,00
Перераховано за рахунок коштів загального фонду постачальнику	2113	2313	580000,00
Відображені капітальні інвестиції в основні засоби	1311	2113	580000,00
Сплачено за реєстрацію	2113	2313	800,00
Капіталізовані реєстраційні витрати	1311	2113	800,00
Введено в експлуатацію	1015	1311	580800,00
На суму капітальних інвестицій збільшено внесений капітал	5411	5111	580800,00

Документи аналітичного обліку необоротних активів систематизуються за датами здійснення операцій та оформляються меморіальним ордером № 9 (ф. 438 (бюджет)), який є накопичувальною відомістю про вибуття та переміщення необоротних активів.

У накопичувальній відомості записи робляться за кожним документом. Дані меморіального ордера № 9 переносяться в книгу «Журнал-головна».

Варто відзначити, що для контролю за правильністю бухгалтерських записів за рахунками синтетичного та аналітичного обліку складаються оборотні відомості за кожною групою субрахунків, що об'єднуються відповідним синтетичним рахунком.

Підсумки оборотів та залишків кожного субрахунку оборотних відомостей звіряються з підсумками оборотів та залишків даних відповідних синтетичних рахунків книги «Журнал-головна».

Амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» нараховують із застосуванням прямолінійного методу. Нарахування амортизації здійснюється на необоротні матеріальні активи, які перебувають на балансі та перебувають в експлуатації. Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта необоротних активів.

Що стосується обліку запасів закладу, узагальнено, що запаси визнаються активом, якщо їх вартість можна достовірно визначити та є ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та (або) вони мають потенціал корисності.

Особливістю запасів є те, що вони в процесі функціонування закладу використовуються повністю і потребують заміни новими.

Згідно з робочим Планом рахунків бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», облік запасів здійснюється на рахунках класу 1 «Нефінансові активи», а саме, 151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів».

На рахунку 151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів» в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» обліковують продукти харчування,

медикаменти та перев'язувальні матеріали, пально-мастильні матеріали та інші. Він має такі субрахунки, як 1511 «Продукти харчування», 1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали», 1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Пально-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Сировина і матеріали», 1518 «Інші виробничі запаси».

На субрахунок 1511 «Продукти харчування» обліковуються продукти харчування, у кошторисі при цьому передбачені асигнування за кодом економічної класифікації видатків 2230 «Продукти харчування». На субрахунок 1512 «Медикаменти і перев'язувальні матеріали» Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» обліковує медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, дезінфекційні засоби, сироватки, вакцини, кров, плівки для рентгенівських знімків, матеріали для проведення аналізів та перев'язувальних засобів, дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки) тощо, а у кошторисі передбачені асигнування за кодом 2220 економічної класифікації видатків «Медикаменти та перев'язувальні матеріали». На цьому субрахунку також обліковуються допоміжні та аптекарські матеріали у власній аптеці.

Аналітичний облік запасів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» ведуть у кількісному і сумарному вимірах за найменуваннями та в розрізі матеріально-відповідальних осіб, використовуючи при цьому регістри бухгалтерського обліку: книги або картки кількісно-сумового обліку ведуться за видами, кількістю та вартістю запасів.

Картки кількісно-сумового обліку в свою чергу реєструються в Описі карток з обліку запасів. У бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» такі описи ведуться окремо за кожною установою, що обслуговується. При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку книги кількісно-сумового обліку або картки можуть не застосовуватися.

У складі фінансових активів чільне місце належить грошовим коштам та їх еквівалентам Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Розрахунково-касове обслуговування Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відповідно до чинного законодавства, здійснює Держказначейство України на основі Договору про здійснення розрахунково-касового обслуговування.

Бюджетні рахунки відкриваються щорічно на початок нового бюджетного періоду відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України» [68] та рішень про місцеві бюджети на відповідний рік.

Варто акцентувати увагу на тому, що на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах Державного казначейства України, зараховуються кошти, що надходять, як кошти за платні послуги та кошти від вищих і підвідомчих установ, від будь-яких інших юридичних та фізичних осіб на утримання, виконання певних доручень, здійснення певних видатків, поновлення касових видатків тощо.

Разом з тим, власні надходження закладу мають бути спрямовані на ті бюджетні програми, які передбачені призначеннями спеціального фонду державного бюджету з урахуванням вимог законодавства.

Органи Державного казначейства України здійснюють розрахунково-касове обслуговування Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» шляхом здійснення платежів з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків відповідно до кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету або планів використання бюджетних коштів на підставі платіжних доручень за дорученнями розпорядників та одержувачів бюджетних коштіву разі наявності в обліку відповідного зобов'язання та фінансового зобов'язання у межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань.

Підтверджувальні документи (договори, звіт про результати проведення процедури закупівлі тощо) надаються у разі потреби здійснення авансування, поетапної оплати зареєстрованих фінансових зобов'язань тощо.

Операції, що пов'язані з прийманням і видачею готівки шляхом проведення розрахунків через касу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є касовими операціями і їх відрізняють від касових видатків, якими є усі суми, проведені органом Державного казначейства України або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків.

Одержана готівка витрачається суворо за цільовим призначенням згідно кошторису Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Потрібно визнати, що при використанні касової готівки бюджетних установ є одна суттєва відмінність від суб'єктів господарювання. Всі суми готівкових коштів, які надходять мають бути спочатку обов'язково зараховані на спеціальні реєстраційні рахунки установи, відкриті в органах Державного казначейства України, а вже після цього вони можуть використовуватися за призначення відповідно до кошторису установи.

Усі касові операції ведуться касиром. З касиром укладено письмовий договір про повну матеріальну відповідальність, який зберігається в його особовій справі. Касові операції оформляються прибутковими касовими ордерами та видатковими документами. Облік касових операцій установи ведеться у книзі (ф. КО-4). Установа чи організація, що є юридичною особою і має касу, веде одну касову книгу. В установі ведеться Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей (ф. КО-5).

В бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» створені відповідні умови, які гарантують збереження готівки в касі (окреме приміщення з охоронною сигналізацією для каси, сейфа тощо).

З метою контролю за схоронністю готівкових коштів в установах проводяться інвентаризації каси.

Згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 №879 [62], інвентаризація грошових коштів перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період до 2-х місяців. Для обліку касових операцій Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» передбачено субрахунок 221 «Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів», який має субрахунки: 2211 «Готівка в національній валюті» та 2212 «Готівка в іноземній валюті».

Типові бухгалтерські записи пов'язані з обліком готівки Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» на рахунках та в касі наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Бухгалтерські записи з обліку готівки Комунального закладу
Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна
лікарня» за вересень 2019 року**

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги у готівковій формі в національній валюті	2211	7511	50000,00
Отримання в касу готівки з поточних рахунків	2211	2311	10000,00
Отримання в касу готівки в національній валюті з реєстраційного рахунку в ДКУ	2211	2313	10000,00
Видача готівки з каси за видатковими касовими ордерами підзвітним особам	2116	2211	1000,00
Виплата заробітної плати з каси	6511	2211	100000,00
Повернення підзвітною особою залишку авансу в касу установи	2211, 2212	2116	1000,00
Зарахування сум на поточні, спеціальні реєстраційні рахунки коштів, які надійшли в касу установи	231	2211	10000,00

Переглянути ведення обліку цільового використання готівки можна у Картці аналітичного обліку готівкових операцій, яка призначена для відображення операцій із готівкою в касі установи в розрізі кодів бюджетної класифікації та видів коштів (окремо за загальним та спеціальним фондами видами коштів спеціального фонду). Також у розрізі кодів вираховується залишок готівки на початок і кінець дня. У централізованій бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» складають окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальну картку за всіма обслуговуваними установами. Картка відкривається щомісячно, записи в ній здійснюються на підставі звітів касира і підписується виконавцем та особою, що перевірила картку. На підставі перевіреного звіту касира щоденно здійснюється запис у Накопичувальну відомість за касовими операціями ф. 380 (бюджет) - меморіальний ордер № 1. Дані меморіальних ордерів щомісяця переносяться до книги «Журнал-головна».

Для обліку наявності та руху коштів на поточних рахунках в установах банків передбачений субрахунок 2311 «Поточні рахунки в банку». Цей субрахунок деталізується розподілом на субрахунки наступного порядку: «Поточні рахунки на видатки установи», «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам», «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги», «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень», «Поточні рахунки для обліку депозитних сум», «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду», «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Для обліку руху і наявності коштів, які зберігаються на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України, використовується субрахунок 2313 «Реєстраційні рахунки». Зокрема можуть бути відкриті такі реєстраційні рахунки, як «Реєстраційні рахунки», «Особові рахунки», «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги», «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за

іншими джерелами власних надходжень», «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум», «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду» та «Інші рахунки в казначействі».

Основні бухгалтерські записи пов'язані з обліком грошових коштів на рахунках в установах банків та органах Державного казначейства України наведені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Бухгалтерські записи з обліку грошових коштів на рахунках
Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська
центральна районна лікарня» за вересень 2019 року**

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Отримання асигнувань із загального фонду установами, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	2311, 2313	6911	100 000,00
Отримання асигнувань із спеціального фонду (крім власних надходжень)	2311, 2313	6911	100 000,00
Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, невитрачених у поточному році	6911	2311, 2312, 2313	100 000,00
Надходження на поточні, спеціальні реєстраційні рахунки установи сум, що відносяться до сплати за надані послуги, оренду та реалізацію майна відповідно до чинного законодавства України	2311, 2313	2111	100 000,00

Для обліку розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» використовується рахунок 21 «Поточна дебіторська заборгованість», який має такі субрахунки, як 2110 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом», 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2112 «Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів», 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2114 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2116 «Дебіторська

заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість».

Щомісяця відбуваються звіряння стану розрахунків Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» на підставі фактично одержаних матеріальних цінностей та проведених проплат і здійснюють перерахунок. Потрібно відмітити, що остаточні (уточнені) розрахунки проводяться останнім платежем місяця, щоб на звітну дату взаємна заборгованість була мінімальною.

За результатами місяця облік розрахунків з дебіторами Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» в частині розрахунків в порядку планових платежів групується у меморіальному ордері № 7 - «Накопичувальній відомості за розрахунками в порядку планових платежів» ф. № 410 (бюджет), розрахунки з підзвітними особами групуються у меморіальному ордері № 8 - «Накопичувальній відомості за розрахунками з підзвітними особами» ф. № 386 (бюджет).

Протягом місяця облік розрахунків з іншими дебіторами установи ведеться у меморіальному ордері № 4 - «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» ф. № 408 (бюджет). Потрібно відмітити, що за цим меморіальним ордером може вестися облік розрахунків з покупцями та замовниками.

До розрахунків з дебіторами Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відносяться також розрахунки з підзвітними особами, для операцій з якими призначений субрахунок 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами». Суми під звіт видаються з каси установи або зараховуються на картковий рахунок працівників на оплату видатків, які неможливо або недоцільно проводити шляхом безготівкових розрахунків, і тільки працівникам, що працюють у закладі. Суми видаються за розпорядженням керівника. Підзвітні суми мають цільове призначення і витрачаються винятково з метою, на цілі, на які вони видані згідно з кодами бюджетної

класифікації видатків. Видача сум підзвіт працівникам, за якими є непогашена заборгованість за попередні суми, не дозволяється. Підзвітні особи звітують про витрачання одержаних сум авансовим звітом і несуть повну відповідальність за збереження і використання підзвітних сум.

Особи, які одержали готівку під звіт - у тому числі і на відрядження, зобов'язані подати до бухгалтерії звіт про витрачені суми.

Типові бухгалтерські записи за розрахунками з дебіторами Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» наведені в табл.2.4.

Таблиця 2.4

**Основні бухгалтерські записи з обліку розрахунків з дебіторами
Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська
центральна районна лікарня» за вересень 2019 року**

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн
Відображена поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги	2111	7111, 7211, 7411	2500,00
Перерахування сум постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та надані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту та доставку матеріалів і продуктів харчування тощо у порядку планових платежів (за авансами виданими)	2113	2311, 2313	1800,00
Віднесено на винного суми недостач і втрат (відшкодування завданих збитків)	2115	7111	571,00
Видано готівку підзвітній особі	2116	2211, 2212	650,00

Для аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами закладу застосовується меморіальний ордер № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» (Типова форма № 386 (бюджет)).

Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться в розрізі КЕКВ. Операції за розрахунками з підзвітними особами, що здійснюються за рахунок спеціального фонду бюджету, ведуться в окремому ордері за такою

ж формою. Залишок на кінець місяця за субрахунком 2116 розраховується загальний та окремо за кожною підзвітною особою у розрізі КЕКВ. Меморіальний ордер складається щомісяця, а сума оборотів за меморіальним ордером переноситься до книги «Журнал-головна».

Щодо кредиторської заборгованості, у тому числі строк позовної давності якої минув, то щомісяця складають «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» (форма № 7д, № 7м) та «Звіт про заборгованість за окремими програмами» (форма № 7д.1, № 7м.1).

Нарахування податків та зборів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відображають за кредитом субрахунку 6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами», а оплату - за дебетом цього субрахунку.

Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відображають за кредитом субрахунку 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування», а оплату - за дебетом.

Для відображення розрахунків з бюджетом за іншими платежами застосовують субрахунок 6312 «Інші розрахунки з бюджетом», де облік ведеться окремо за кожним податком, збором, внеском.

Незважаючи на те, що Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за своїм статусом є неприбутковим, цей факт не впливає на порядок сплати ним інших податків та зборів.

Операції з обліку розрахунків за податками, зборами та обов'язковими платежами до бюджету відображаються в меморіальних ордерах, що слугують основою для записів в книгу «Журнал-головна». Аналітичний облік ведеться окремо за кожним видом податків, зборів і платежів у спеціальних картках обліку розрахунків.

Найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» потрібно вважати працю працівників.

Умови та розміри оплати праці працівників визначаються за Єдиною тарифною сіткою розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників закладів бюджетної сфери.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам».

Загальна чисельність працівників Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», яка складає 430 осіб, називається списковою чисельністю, або штатним складом згідно штатного розпису. Штатний розпис є підґрунтям для складання та подальшого затвердження кошторисів установи.

Кількість вакансій за типовими штатами тієї чи іншої категорії закладу залежить від показників обсягів діяльності останніх (для Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» - кількість ліжок, ліжко-днів, для амбулаторно-поліклінічних закладів - кількість відвідувань хворих, кількість хворих, кількість приміщень, площ приміщень).

Контроль за дотриманням розпорядку трудового дня в закладі здійснюється за допомогою табельного обліку і формалізується у вигляді табеля обліку використання робочого часу.

Крім доплат за кваліфікаційну категорію медичних працівників Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» встановлено норми та умови доплат за оперативне втручання, за диплом з відзнакою (доплата 5 % протягом 5-ти років), за керування санітарним транспортом, у зв'язку зі шкідливими і важкими

умовами праці, за суміщення професій (посад), виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника та розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт, за роботу в нічний час, інші доплати.

Преміювання працівників Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» проводиться у межах фонду заробітної плати. Розмір премії працівника залежить від особистого внеску в загальні результати роботи підрозділу, закладу і граничними розмірами не обмежується.

Основні записи, пов'язані з заробітною платою працівників Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Основні бухгалтерські записи, пов'язані з заробітною платою
працівників Комунального закладу Білопільської районної ради
«Білопільська центральна районна лікарня» за вересень 2019 року**

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн
Нарахована заробітна плата, премія, відпускні	8011	6511	120000,00
Нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за перші п'ять днів (шифр затрат 2120 «Нарахування на оплату праці»)	8011	6511	1850,00
Нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за рахунок фонду	2114	6511	650,00
Відраховано з заробітної плати, премії, відпускних, допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності податок з доходів фізичних осіб	6511	6311	971,00
Відраховано з заробітної плати, премії, відпускних, допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності військовий збір	6511	6311	125,00
Видано з каси зарплату, премію, відпускні, допомогу у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	6511	2211	6500,00
Перераховано зарплату на ошадну книжку, картковий рахунок	6511 6514	6514 2313	5200,00

Суми виданої з каси заробітної плати працівникам закладу відображають у меморіальному ордері № 1 «Накопичувальна відомість за

касовими операціями» форми №380 (бюджет), а перераховані за призначенням відрахування із заробітної плати та нарахування на неї - у меморіальних ордерах № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)» та № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)» форм 381 та 382 (бюджет).

Аналітичний облік розрахунків зі страхування здійснюється в картках форми 292-а або у книзі форми 292 окремо за кожним видом страхування.

Особлива увага в бухгалтерському обліку бюджетних установ приділяється обліку власного капіталу. Склад власного капіталу розкритий в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»[47]. Згідно з цим стандартом, до власного капіталу відноситься внесений капітал, капітал у підприємствах, капітал у дооцінках, фінансовий результат та резерви створені за рахунок накопичених фінансових результатів виконання кошторису. Складовим елементом власного капіталу бюджетної установи є внесений капітал, для якого робочим Планом рахунків бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» передбачений пасивний рахунок 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів».

Основні бухгалтерські записи, пов'язані з рухом внесеного капіталу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» наведено в табл. 2.6. Внесений капітал є сумою активів (грошових коштів та інших активів) засновників Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», яка внесена при його створенні. Збільшення внесеного капіталу відбувається за рахунок здійснених капітальних інвестиції за рахунок коштів бюджетів, а також безоплатного отримання активів за наявності розпорядчого документа розпорядника бюджетних коштів про одночасне збільшення внесеного капіталу.

Таблиця 2.6

**Бухгалтерські записи з обліку внесеного капіталу Комунального
закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна
лікарня» за серпень 2019 року**

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Надійшли бюджетні асигнування на придбання (створення) необоротних матеріальних та нематеріальних активів та відображено цільове фінансування	2313	5411	120 000
Відображені капітальні інвестиції в придбання основних засобів	1311	6211	120 000
Оприбутковано транспортний засіб	1015	1311	120 000
Оплачено за транспортний засіб	6211	2313	120 000
Збільшено суму внесеного капіталу	5411	5111	120 000
Безоплатне отримання необоротних активів від суб'єктів державного сектору з розпорядженням розпорядника вищого рівня про збільшення внесеного капіталу Оприбутковано необоротний актив у сумі залишкової вартості	1010- 1216, 1711, 1712	5111	60 000
Оприбутковано знос (накопичену амортизацію)	1010- 1216, 1711, 1712	1411- 1415	40 000
Безоплатна передача необоротних активів іншим суб'єктам державного сектору На суму залишкової вартості	5111	1010- 1216, 1711, 1712	60 000
На суму зносу (накопиченої амортизації)	1411- 1415	1010- 1216, 1711	40 000
Нарахуванні амортизації у разі, коли її сума не включається до собівартості наданих послуг Нарахована амортизація необоротних активів	5111	1411- 1415	800
Списання необоротного активу первісною вартістю 5000 грн та зносом 4000 грн унаслідок нестачі, встановленої під час інвентаризації. Винного не встановлено На суму залишкової вартості	5111	1010- 1216, 1711, 1712	60000
На суму зносу (накопиченої амортизації)	1411- 1415	1010- 1216, 1711, 1712	40000,00

В свою чергу, зменшення внесеного капіталу відображають у разі безоплатного передання активів іншим суб'єктам державного сектору, при нарахуванні амортизації у разі, коли її сума не включається до собівартості наданих послуг, а також при списанні нестач необоротних матеріальних та нематеріальних активів, придбаних за бюджетні кошти.

Отже, розглянувши облік активів, капіталу та зобов'язань можна стверджувати, що синтетичний облік здійснюється тільки із застосуванням рахунків зазначених в робочому Плані рахунків бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», а аналітичний облік – із застосуванням аналітичних карток і книг, передбачених для закладів бюджетної сфери. Поршень в обліку не виявлено.

2.3. Облік доходів і видатків за загальним та спеціальним фондами

Бюджетні установи здійснюють свою діяльність в межах виділених коштів за рахунок коштів бюджету.

Доходи Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» класифікуються як доходи загального і спеціального фондів.

Джерелом доходів загального фонду закладу є асигнування з державного або місцевого бюджету через органи Державної казначейської служби.

Згідно з Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.04.14 № 372 [65], на рахунки в органах Державного казначейства та установах банків зараховуються суми коштів, які фактично

надійшли на ім'я установи, у тому числі кошти, що вносяться на відновлення касових видатків поточного року).

Облік доходів, що у кошторисі закладу належать до доходів загального фонду, ведеться на субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями».

За кредитом рахунку відображається отримання бюджетних асигнувань, за дебетом - зменшення доходу за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, що включається до вартості об'єкта основних засобів; списання з рахунків залишків коштів, не витрачених у звітному році; закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду.

Цей субрахунок може бути деталізований, наприклад, можуть бути виділені такі субрахунки, як 70111 «Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи», 70112 «Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи». Визнані доходи записуються у кредит субрахунків рахунку 70. Сальдо цих субрахунків в кінці звітного періоду списується на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

Протягом місяця облік операцій із надходження бюджетних асигнувань загального фонду бюджету на особовий, реєстраційний, поточний рахунок установи та здійснення видатків з цих рахунків в органах Державної казначейської служби (установах банків) ведеться у накопичувальній відомості руху грошових коштів загального фонду ф. 381 (бюджет) - меморіальний ордер № 2. Меморіальні ордери складаються за кожним особовим, реєстраційним, поточним рахунком окремо.

Аналітичний облік одержаних асигнувань в державному секторі ведеться в картках аналітичного обліку одержаних асигнувань, форма яких наведена у Порядку складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ.

Основні бухгалтерські по відображенню асигнувань за загальним фондом державного бюджету наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Бухгалтерські записи по відображенню асигнувань за загальним фондом державного бюджету Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за вересень 2019 року

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Головним розпорядником отримані кошти на особовий рахунок на власні потреби та для переказу розпорядникам другого рівня	2314	6611	5100,00
Відображені кошти головного розпорядника на власні потреби	2313*	2314*	2300,00
Кошти головного розпорядника на власні потреби включаються до доходів майбутніх періодів	6611	6911	1850,00
Головний розпорядник переказує кошти розпоряднику грошових коштів другого рівня	6611	2314	1600,00
Отримані розпорядником другого рівня грошові кошти на власні потреби та для переказу розпорядникам третього рівня	2314	6611	1600,00
Відображені кошти розпорядника другого рівня на власні потреби	2313	2314	1350,00
Кошти розпорядника другого рівня на власні потреби включаються до доходів майбутніх періодів	6611	6911	1350,00
Розпорядник другого рівня переказує кошти розпоряднику грошових коштів третього рівня	6611	2314	1200,00
Отримані розпорядником третього ступеню грошові кошти на власні потреби установи включаються до доходів майбутніх періодів	2313	6911	1200,00
Отримані кошти на реєстраційний рахунок розпорядника коштів	2313	6911	1200,00

Доходи спеціального фонду Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» формують власні надходження від надання послуг.

Доходи спеціального фонду установи обліковуються на таких субрахунках, як 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211

«Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями».

Варто відмітити, що доходи від необмінних операцій Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» формуються за рахунок отриманих грантів і дарунків. Так, протягом 2018 року їх було отримано на суму 1056979 грн.

Видатками Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є сума коштів, що витрачена в процесі його діяльності в межах сум, установлених кошторисом - головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів.

Характерною особливістю обліку видатків Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є їх поділ на касові та фактичні. Облік касових видатків ведеться за кодами економічної класифікації, а тому в первинних документах на списання грошей із рахунків обов'язково вказується їх цільове призначення (код видатків).

В свою чергу, фактичні видатки, на відміну від касових, це дійсні витрати закладу, які підтверджуються відповідними первинними документами.

Наявним прикладом фактичних видатків є операції з нарахування заробітної плати працівникам, списання витрачених медикаментів та продуктів харчування, списання витрат на відрядження за поданим звітом, нарахування внесків до спеціальних фондів на соціальні заходи тощо.

Облік касових видатків ведеться на синтетичних рахунках 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти» та 23 «Грошові кошти на рахунках» у розрізі відповідних субрахунків. Отримані у вигляді фінансування і плати за надані послуги суми грошових коштів відображаються за дебетом цих рахунків, а використані - за кредитом. При меморіально-ордерній формі

обліку операції з руху грошових коштів відображаються в «Накопичувальних відомостях руху грошових коштів загального (спеціального) фонду в органах Держказначейства України (установах банків)».

Облік фактичних видатків Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» ведеться на субрахунках рахунків 80 «Витрати на виконання бюджетних програм» та 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)».

За дебетом субрахунків відображають суми фактичних видатків Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», здійснених протягом звітного періоду, за кредитом - списання сум фактичних видатків на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду.

Облік фактичних видатків Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» ведеться у таких меморіальних ордерах, як № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати» форми № 405 (бюджет); № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» форми № 409 (бюджет), № 7 «Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів» форми № 410 (бюджет), № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» форми № 386 (бюджет), № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування» форми № 411 (бюджет), № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів» форми № 396 (бюджет).

Аналітичний облік фактичних і касових видатків закладу ведеться в картках аналітичного обліку видатків.

Основні бухгалтерські проводки з відображення в обліку касових та фактичних видатків Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» на виконання бюджетних програм наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**Відображення в обліку касових та фактичних видатків
Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська
центральна районна лікарня» на виконання бюджетних програм
за вересень 2019 року**

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Код економічної класифікації видатків	
				касові	фактичні
1. Нарахована заробітна плата працівникам установи за рахунок коштів загального фонду	8011	6511	2500,00	-	2110
2. Нарахування на заробітну плату єдиного внеску до Пенсійного фонду	8012	6313	550,00	-	2120
3. Відрахування із заробітної плати:					
-податку з доходів фізичних осіб	6511	6311	450,00	-	-
- військовий збір	6511	6312	37,50		
- профспілкових внесків	6511	6516	25,00	-	-
- за виконавчими документами	6511	6518	50,00	-	-
4. Отримано з реєстраційного рахунка в касу:					
- на виплату зарплати	2211	2313	1937,50	2110	-
- на службове відрядження	2211	2313	300,00	2250	-
5. Виплачено заробітну плату	6511	2211	1937,50	-	-
5. Списано за авансовим звітом витрати за відрядженнями	8015	2116	260,00	-	2250
6. Внесено готівкою з каси на реєстраційний рахунок суму невикористаного авансу на службове відрядження	2313	2211	40,00	2250 (поновлено)	-
7. Перераховано з реєстраційного рахунка					
- податок з фізичних осіб	6311	2313	450,00	2110	-
- єдиний внесок	6313	2313	550,00	2120	-
- військовий збір	6312	2313	37,50	2110	-
- профспілкові внески	6516	2313	25,00	2110	-
- за виконавчими листами	6518	2313	50,00	2110	-
8. Перераховано планові платежі постачальникам за продукти харчування	2113	2313	1000,00	2230	
9. Нарахування будівельній організації за поточний ремонт приміщення	8111	6415	3000,00	-	2240

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Код економічної класифікації видатків	
				касові	фактичні
10. Перераховано магазину за обладнання	2113	2313	4800,00	2210	-
11. Отримано від магазину обладнання:					
- вартість без ПДВ	1311	2113	4000,00	-	2210
- на суму ПДВ	1311	2113	800,00		2210
12. Оприбутковано обладнання	1014	1311	4800,00	-	-
13. Списано використані:					
- продукти харчування	8013	1511	8000,00	-	2230
- канцелярське приладдя	8013	1518	100,00	-	2210
- господарські матеріали	8013	1517	600,00	-	2210
14. Нарахована плата за комунальні послуги:					
- теплопостачання	8013	6415	1000,00	-	2271
- енергопостачання	8013	6415	1700,00	-	2273
- водопостачання	8013	6415	500,00	-	2272
15. Перерахована заборгованість за комунальні послуги:					
- теплопостачання	6415	2313	1000,00	2271	-
- водопостачання	6415	2313	500,00	2272	-
- енергопостачання	6415	2313	1700,00	2273	-

Кінцевим результатом діяльності будь-якого суб'єкта бухгалтерського обліку є його фінансовий результат.

Визначення фінансових результатів звітного періоду бюджетної установи є однією із заключних стадій обліку, яка здійснюється з урахуванням принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, за яким для формування фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Фінансовий результат звітного періоду закладу може бути позитивним, негативним чи нульовим. Він є ключовим показником, що характеризує ефективність роботи бюджетної установи, здатність її працювати в умовах

обмеженості бюджетного фінансування, раціонально використовувати наявні ресурси тощо.

Згідно із вимогами НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [47], фінансовий результат визначається принаймні один раз на квартал та за звітний рік.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати звітного періоду Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі виділено рахунок 55 «Фінансовий результат», що має субрахунки, такі, як 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», 5512 та «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Облік фінансових результатів виконання кошторисів здійснюється шляхом виконання бухгалтерських проведення зі списання доходів і видатків установи на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

Варто зазначити, що не закривають на результати виконання кошторису доходи та видатки майбутніх періодів. До доходів майбутніх періодів відносять суми коштів за договорами з фізичними або юридичними особами за надані послуги, що надійшли у звітному році і не використані, але які будуть витрачені в наступному році на видатки, передбачені договорами. Суми таких доходів відображають на кінець року кредитовим сальдо за субрахунком 6911 «Доходи майбутніх періодів».

У подальшому, залишок за цим субрахунком списується на рахунок відповідних доходів у тому звітному періоді, в якому були використані такі кошти.

До витрат майбутніх періодів відносяться сплачені авансом орендні платежі, оплата страхового поліса, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Такі витрати обліковують на субрахунок 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів» і списують на відповідні витрати у періоді, до якого вони належать.

Основні бухгалтерські записи з обліку результатів виконання кошторису Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» наведені в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Бухгалтерські проводки з обліку фінансових результатів
Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська
центральна районна лікарня» за грудень 2018 року**

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списання на фінансовий результат доходу за бюджетними асигнуваннями	7011	5511	1500000,00
Списання на фінансові результати доходів від реалізації послуг	7111	5511	150000,00
Списання на фінансові результати доходів від реалізації активів	7211	5511	30000,00
Списання на фінансові результати витрат розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм	5511	8011	500000,00
Списання на фінансові результати собівартості реалізованої продукції (наданих послуг, виконаних робіт) та інших активів	5511	8211	140000,00
Списання на фінансові результати фінансових витрат	5511	8311	15000,00
Списано на фінансові результати інші витрати за обмінними операціями	5511	8411	40000,00
Списання на фінансові результати витрат за необмінними операціями	5511	8511	25000,00

З'ясовано, що позитивний фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за загальним фондом неможливий, адже прибуток у таке фінансування не закладається. Від'ємний фінансовий результат за загальним фондом може свідчити про недофінансування установи відповідно до кошторису та або про взяття бюджетних зобов'язань на суму, що перевищує бюджетні асигнування, встановлені кошторисом закладу.

Фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом, як правило, є позитивним, адже це результат діяльності, що здійснюється закладом самостійно (надання послуг, виконання робіт, реалізація продукції,

виробів тощо), яку доцільно здійснювати лише за умови, що такий результат буде позитивний.

Тому від'ємний результат виконання кошторису закладу за спеціальним фондом буває дуже рідко і в більшості випадків пов'язаний з непередбачуваними обставинами (стихійне лихо, фінансова криза тощо).

У будь-якому разі, незалежно від того яким є результат виконання кошторису, його слід ретельно проаналізувати, що дасть змогу не лише приймати в майбутньому обґрунтовані управлінські рішення, а й буде додатковим засобом контролю за недопущенням порушень у використанні бюджетних коштів.

Необхідно зазначити, що згідно з Бюджетним кодексом України [10] усі залишки на рахунках Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» у кінці року підлягають закриттю, при цьому залишок за коштами загального фонду повертається до бюджету відповідного рівня (державного або місцевих бюджетів) та вказує на неповне використання бюджетних асигнувань, що у майбутньому (новому поточному році) може призвести до того, що сума асигнувань за загальним фондом з державного або місцевих бюджетів буде зменшена на суму таких невикористаних асигнувань у попередньому періоді. Кошти ж спеціального фонду, що були закриті на рахунках у кінці звітного періоду, відкриваються в наступному бюджетному періоді із записом про всі невитрачені в попередньому бюджетному періоді кошти.

Залишок за субрахунком 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» на кінець року визначається розрахунковим способом і може бути як кредитовим, так і дебетовим.

У кінці року залишок за субрахунком 5511 переводиться на субрахунок 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та відображається в пасиві балансу у вигляді додатного чивід'ємного сальдо відповідно.

Фінансовий результат минулих звітних періодів (5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису») на початок звітного періоду може бути відкоригований на результат зміни облікової політики та у разі виправлення помилок минулих звітних періодів.

Останнім кроком в обліку результатів виконання кошторисів є відображення таких результатів у фінансовій звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Отже, бухгалтерський облік доходів і видатків за загальним і спеціальним фондом забезпечує виконання кошторису Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

2.4. Напрями удосконалення обліку в бюджетних установах

Фундаментальною складовою процесу реформування системи державного управління фінансами України є розвиток і вдосконалення механізмів управління фінансами на державному і місцевому рівнях, що, в свою чергу, вимагає своєчасного і точного інформування про результати виконання бюджетів для забезпечення середньо- та довгострокового бюджетного планування, а також постійного ефективного контролю над цільовим використанням бюджетних коштів.

Нині в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі розроблених на основі міжнародних стандартів.

Відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, показником, за яким вимірюється досягнення результату реформування системи бухгалтерського обліку та

фінансової звітності в державному секторі, є отримання оцінки «А» за показником РІ-29.3 «Стандарти звітності» Звіту про ефективність управління державними фінансами (РЕФА).

Згідно з Бюджетним кодексом України [10] і Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [67] порядок ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ установлює Міністерство фінансів України.

Суб'єктами державного сектору є Міністерство фінансів України, яке забезпечує здійснення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та державні цільові фонди.

В Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» в частині виконання кошторису бухгалтерський облік ведеться за методом нарахування, відповідно до якого операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів).

У результаті модернізації бухгалтерського обліку бюджетних установ, здійснено низку заходів з удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема затверджені НП(С)БОДС, що розроблені на основі МСБОДС, та методичні рекомендації щодо їх застосування, план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблений з урахуванням бюджетної класифікації, який містить субрахунки для відображення в бухгалтерському обліку інформації про операції з виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, та порядок його застосування, форми фінансової звітності та порядок їх заповнення, типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, рекомендації щодо співставлення класифікації доходів і видатків у національних стандартах з бюджетною класифікацією доходів і видатків тощо.

З метою забезпечення практичного застосування нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі, а також розвитку навичок прийняття управлінських рішень з використанням даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності працівниками бухгалтерської служби Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня». було відвідано навчальні семінари та тренінги для працівників бухгалтерських служб бюджетних установ.

Перехід на застосування НП(С)БОДС і методу нарахування в бухгалтерському обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» забезпечує відображення всіх прийнятих зобов'язань. Зокрема, метод нарахування надає можливість об'єктивно оцінювати фінансовий результат діяльності закладу, оптимізувати облік витрат на послуги, що надаються. Разом з тим, застосування НП(С)БОДС ускладнене різним правозастосуванням окремих норм. Це вимагає актуалізації НП(С)БОДС та відповідно здійснення перекладу на українську мову МСБОДС та змін до них, розробку нових НП(С)БОДС, а також методичних рекомендацій щодо їх застосування.

Протягом останніх трьох років модернізовано порядок казначейського обслуговування виконання бюджетів шляхом запровадження інформаційно-аналітичної системи «Є-Казна», запроваджено роботу порталу «Є-Дата», що дають змогу в режимі реального часу відслідковувати стан рахунків державного і місцевого бюджетів, оцінювати обсяги бюджетних зобов'язань, здійснювати превентивний контроль витрат та їх цільове призначення, а також приймати в оперативному порядку фінансову звітність розпорядників бюджетних коштів.

Використовуючи передовий європейський досвід щодо формування інформації про надходження та використання коштів бюджетів за методом нарахування потрібно звернути увагу на визначення ризиків та загроз щодо формування достовірності інформації, яка розкривається у фінансовій

звітності про результати виконання бюджету, та об'єктивності управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації в закладі.

Застосування концептуальної основи бухгалтерського обліку за НП(С)БОДС, розроблених на основі МСБОДС, вимагає підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів для правильного застосування положень стандартів. Працівники бухгалтерських служб Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» повинні володіти рівнем знань, навичок і розуміння, які створюють професійну компетентність для виконання службових функцій в рамках нової системи бухгалтерського обліку. Це означає, що персонал повинен бути готовий до завдань, виконання яких потребуватиме нова система обліку.

З метою якісного кадрового забезпечення в рамках процесу реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі особливу увагу потрібно приділити подальшому удосконаленню формування організаційної структури бухгалтерської служби, покращання системи підготовки та перепідготовки профільних спеціалістів, чіткому визначенню кваліфікаційних вимог, удосконаленню процесу оцінювання результатів роботи працівників бухгалтерської служби.

Варто відзначити, що процес модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі сприятиме удосконаленню управління державними фінансами, системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди, порядку складення та виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі, системи контролю за процесом виконання бюджету, інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами, якості та достовірності фінансової звітності.

Разом з тим, цей процес піддається таким ризикам, як відсутність належних ІТ-технологій та обмеженість інвестицій, пов'язаних з розробкою та запровадженням майданчиків для дистанційного навчання працівників бухгалтерських служб, обмеженість можливостей програмного та технічного забезпечення деяких суб'єктів державного сектору, неможливість здійснення

та/або залучення достатнього обсягу інвестицій в розвиток інформаційних технологій для реалізації стратегічного плану, відсутність (обмеженість) кадрового потенціалу, недостатній рівень професійної кваліфікації працівників бухгалтерських служб.

Отже, враховуючи специфіку обліку в бюджетних установах, можна виділити основні напрями удосконалення обліку:

- ведення обліку в єдиній високоякісній програмі, доступній для бюджетних установ;
- оновлення системи бухгалтерського обліку і методів складання фінансової, бюджетної та іншої звітності з використанням сучасних інформаційних технологій;
- формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог;
- вибір оптимальної форми ведення обліку та відображення її в наказі про облікову політику;
- в умовах реформування бухгалтерського обліку бюджетній установі відображати в наказі про облікову політику ті невизначені питання, що залишаються не врегульованими на законодавчому рівні.

Висновки до розділу 2

Всі, без винятку, бюджетні установи повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність із застосуванням і дотриманням принципів і методів обліку, відображених в їх обліковій політиці.

В державному секторі, виявлена можливість застосування декількох методів оцінки, а це означає, що Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» може обрати та послідовно застосовувати один з них. В Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» розроблено критерії для розмежування інвестиційної нерухомості, але в чинному законодавстві не

згадується про такий критерій для розмежування операційної й інвестиційної нерухомості.

Бухгалтерський облік усіх господарських операцій, пов'язаних з виконанням кошторисів здійснюється у хронологічному порядку за меморіально-ордерною формою обліку з використанням наступного програмного забезпечення: «1С:Підприємство 8.3 - Комплексний облік для бюджетних установ України», «ИС-ПРО», М.Е.Дос (мій електронний документ), Автоматизована система звітності бюджетних установ (Форма 7 (МБ)), Merega-M (PAYMENTS).

Для записів інформації про господарські операції застосовуються форми меморіальних ордерів бюджетних установ, призначені для використання при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку. Синтетичний облік здійснюється тільки із застосуванням рахунків зазначених в робочому Плані рахунків бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», а аналітичний облік – із застосуванням аналітичних карток і книг, передбачених для закладів бюджетної сфери. Бухгалтерський облік доходів і видатків за загальним і спеціальним фондом забезпечує виконання кошторису Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Основними напрямками удосконалення бухгалтерського обліку в закладі є забезпечення ведення обліку в єдиній високоякісній програмі, доступній для бюджетних установ, оновлення системи бухгалтерського обліку і методів складання фінансової, бюджетної та іншої звітності з використанням сучасних інформаційних технологій, формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог, вибір оптимальної форми ведення обліку та відображення її в наказі про облікову політику.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА НАПРЯМИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Мета, склад, принципи та основні вимоги до складання і подання фінансової звітності бюджетних установ

Звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є фінансовою звітністю.

Порядок подання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством в бюджетній сфері та у галузі бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо джерел надходжень коштів та напрямів їх використання, результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності, дотримання фінансової дисципліни закладом, цільового використання бюджетних коштів, оцінки якості управління, оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання, придбання, продажу та володіння цінними паперами, участі в капіталі підприємств, рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

У фінансових звітах надається інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати, грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету.

Метою складання фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та

неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету.

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» задовольняє потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є зрозумілою користувачам, адже вона містить інформацію про заклад, дату звітності та звітний період, дані про валюту звітності та одиницю її виміру, відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року, інформацію про облікову політику та її зміни, припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності, виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування, переоцінку статей фінансових звітів, іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Інформація про Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», що підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає найменування, організаційно-правову форму та місцезнаходження закладу, короткий опис його основної діяльності, код відомчої класифікації бюджету, назву органу управління, у віданні якого перебуває заклад, дату затвердження звітності та назву органу, що її затвердив.

Кожний фінансовий звіт містить дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до річної фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» складається у гривнях.

Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» розкриває обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності, методів обліку окремих активів і зобов'язань. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансовій звітності або у примітках до неї. У примітках до річної фінансової звітності розкривається інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансовій звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», але є обов'язковою.

Так, до 01.01.17 року в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» готували фінансову звітність, застосовуючи Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, але тепер потрібно керуватися НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [47].

Отже, при трансформації фінансової звітності та перенесення показників важливо враховувати відмінність у її розмірності.

Так, згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [47] фінансова звітність складається в гривнях (раніше – у гривнях з копійками).

Також він визначає форму і склад статей фінансової звітності. У звітності заповнюються всі передбачені показники граф і рядків.

У рядках, де не наведено показники, як і раніше, ставиться прочерк. Додаткові рядки у формах фінансової звітності (крім приміток до річної фінансової звітності) вводити заборонено.

Звітним періодом для складання квартальної фінансової звітності є період, що починається із 01 січня і закінчується в останній день звітного кварталу, а для річної – бюджетний період, що становить один календарний рік, який починається із 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не визначено інший період у випадках, визначених законодавством.

Варто відзначити, що квартальна звітність подається Комунальним закладом Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» державного і місцевих бюджетів за графіками, складеними органами казначейства за місцем обслуговування не пізніше 15-го числа місяця, що настає за звітним кварталом.

Ці форми потрібно подавати щоквартально органам казначейства на паперових та електронних носіях за умови дотримання вимог законодавства.

Чинний склад фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» подано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Порівняльна характеристика складу фінансової звітності
Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська
центральна районна лікарня» [47]**

Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів				НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»			
Назва	Форма	Періодичність складання		Назва	Форма	Періодичність складання	
		квартал	рік			квартал	рік
Баланс	№ 1	+	+	Баланс	№ 1-дс	+	+
Звіт про результати фінансової діяльності	№ 9-д, № 9-м	+	+	Звіт про фінансові результати	№ 2-дс	+	+
Звіт про рух грошових коштів	—	—	+	Звіт про рух грошових коштів	№ 3-дс	—	+
Звіт про власний капітал	—	—	—		№ 4-дс	-	+
Пояснювальна записка (частково)	—	+	+	Примітки до річної фінансової звітності	—	—	+

Дані таблиці свідчать, що НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [47] установлює вимоги до розкриття інформації у фінансовій

звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», але не затверджує конкретні форми приміток до звітів.

У примітках до фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за наявності операцій пов'язаних сторін наводиться така інформація, як види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін та характер відносин між такими пов'язаними сторонами, суми дебіторської та кредиторської заборгованостей за операціями пов'язаних сторін.

Статті фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» наводяться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям, як те, що існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею та оцінка статті може бути достовірно визначена.

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» формується з дотриманням принципів:

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- автономності закладу, за яким він наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив;
- послідовності, який передбачає постійне (з року в рік) застосування закладом обраної облікової політики, а зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- безперервності, який передбачає, що оцінка активів та зобов'язань Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі;

- нарахування, за яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- превалювання сутності над формою, за яким операції Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Інформація, яка надається у фінансових звітах Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є дохідливою і однозначно тлумачиться її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» містить лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» надає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти установи за різні періоди та фінансові звіти різних установ.

Також варто відмітити, що фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, тому що вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є календарний рік. Баланс закладу складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Потрібно відзначити, що форма і склад статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [47].

Фінансова звітність повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку.

Фінансова звітність подається Комунальним закладом Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» органам Казначейства за графіком, що встановлюється ними у межах строків, визначених нормативно-правовими актами.

Потрібно зауважити, що додаткові рядки у формах фінансової звітності (крім приміток до річної фінансової звітності) вводити забороняється.

Усі форми фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» перевіряється і візується відповідним органом казначейства шляхом накладання кваліфікованого електронного підпису на кожну форму фінансової звітності у разі подання звітності із застосуванням автоматизованої системи подання електронної звітності клієнтами казначейства - АС «Є-Звітність» або засвідчення підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової звітності закладу у разі подання звітності на паперових носіях.

Фінансову звітність підписують керівник Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» та

головний бухгалтер. Подання фінансової звітності супроводжується листом, в якому відображається перелік форм фінансової звітності, що подаються, та їх обсяг (кількість аркушів за кожною формою). При поданні фінансової звітності із застосуванням АС «Є-Звітність» кількість аркушів за кожною формою звітності не зазначається.

При поданні звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» органам Казначейства може здійснюватися обмін документами в електронному вигляді, в тому числі електронними документами. Форми звітності складаються та подаються із застосуванням АС «Є-Звітність». В свою чергу казначейство забезпечує розміщення на своєму офіційному веб-сайті інформації щодо порядку роботи в АС «Є-Звітність». При поданні звітності до органів казначейства АС «Є-Звітність» формується повідомлення про статус документа.

А підтвердженням успішної передачі звітності до органів казначейства є повідомлення про статус переданого документа в АС «Є-Звітність». У разі невдалої спроби передавання звітності в електронному вигляді до органів казначейства АС «Є-Звітність» формується повідомлення про неприйняття звітності. Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» вживає заходів щодо повторного передавання звітності. У разі неможливості подання звітності до АС «Є-Звітність» через мережу Інтернет з технічних причин або в інших випадках, визначених законодавством, звітність подається до АС «Є-Звітність» з окремо налаштованого робочого місця в органі казначейства.

Потрібно зауважити, що керівництво Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відповідає за достовірність даних, наведених у своїй фінансовій звітності.

Отже, фінансова звітність бюджетних установ формується відповідно до чинного законодавства, має визначену мету, склад, принципи та основні вимоги до її складання і подання.

3.2. Зміст, інформаційне забезпечення та методика складання фінансової звітності бюджетних установ

Баланс Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», як звіт про фінансовий стан, відображає його активи, зобов'язання і власний капітал на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку.

Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду є тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року).

Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Підсумок активу балансу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» дорівнює сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату. Активи відображаються в балансі за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням.

Витрати на придбання та створення активу, які відповідно до пункту 4 цього розділу не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати. Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Власний капітал та фінансовий результат відображаються в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до їх зміни. Оцінка та розкриття статей балансу здійснюються згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства. Оцінка та

подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до річної фінансової звітності здійснюються згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Заповнення форми № 1-дс «Баланс» здійснюється у такому порядку:

В розділі I «Нефінансові активи» у статті «Основні засоби» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу. Станом на 31.12.2018 р. залишкова вартість основних засобів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» складає 8722252,0 тис. грн.

У статті «Інвестиційна нерухомість» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу інвестиційної нерухомості, а у цій статті наводяться окремо первісна вартість, сума зносу інвестиційної нерухомості та її залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю інвестиційної нерухомості та сумою її зносу.

У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації.

У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів. Станом на

31.12.2018 р. вартість незавершених капітальних інвестицій складає 200485,0 тис. грн.

У статті «Запаси» відображається загальна вартість всіх запасів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», що є в розпорядженні установи. Станом на 31.12.2018 р. вартість запасів складає 1178200,0 тис. грн.

Розділ II «Фінансові активи» активу балансу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» містить статтю «Довгострокова дебіторська заборгованість», де відображається дебіторська заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності закладу, а буде погашена після завершення звітного року (довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди, довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів, інша довгострокова дебіторська заборгованість тощо).

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом за податками, зборами Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Стаття «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» містить інформацію про дебіторську заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати за товари, роботи, послуги, з працівниками за видані аванси на господарські потреби або видатки на відрядження. У статті «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з державними цільовими фондами, зокрема за нарахованими сумами допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю

тощо. Станом на 31.12.2018 р. вартість заборгованості складає 16772,0 тис. грн.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» відображається дебіторська заборгованість, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів із внутрівідомчої передачі.

У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображаються дебіторська заборгованість за розрахунками з відшкодування завданих збитків, зі спільної діяльності, за спеціальними видами платежів, інша поточна дебіторська заборгованість, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена у статтях 1120-1145 Балансу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня». Станом на 31.12.2018 р. вартість іншої поточної дебіторської заборгованості складає 81895,0 тис. грн.

У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображаються поточні фінансові інвестиції у цінні папери та короткострокові векселі одержані. У цій статті органи Казначейства відображають короткострокові цінні папери, придбані за рахунок коштів державного (місцевого) бюджету.

У статті «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті» відображаються готівка, кошти на рахунках в органах Казначейства, в банках та депозити до запитання в національній валюті. Окремо наводяться «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті в касі» - залишок готівки в національній валюті та грошові документи в національній валюті, що знаходяться в касі Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті в казначействі» - залишок коштів на реєстраційних та інших рахунках в органах казначейства, кошти, які надходять у тимчасове

розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням, «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті в установах банків» - залишок грошових коштів на поточних та інших рахунках у банку, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням. Станом на 31.12.2018 р. вартість грошових коштів на казначейському рахунку закладу складає 324787,0 тис. грн.

У статті «Кошти бюджетів та інших клієнтів на єдиному казначейському рахунку» відображаються органами казначейства кошти державного чи місцевих бюджетів на єдиному казначейському рахунку.

У статті «Кошти бюджетів та інших клієнтів на рахунках в установах банків» відображаються органами Казначейства кошти державного чи місцевих бюджетів на рахунках в установах банків. Окремо наводяться:

«Кошти бюджетів та інших клієнтів на рахунках в установах банків у національній валюті»;

«Кошти бюджетів та інших клієнтів на рахунках в установах банків в іноземній валюті».

У статті «Інші фінансові активи» відображаються інші довгострокові та короткострокові фінансові активи Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», які не відображені в інших статтях розділу II «Фінансові активи» Балансу.

У статті «Витрати майбутніх періодів» відображаються здійснені у звітному періоді витрати Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі, передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань тощо).

Пасив балансу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» складається з власного капіталу та зобов'язань.

У статті «Внесений капітал» відображається капітал Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», сформований за відповідними рішеннями органів управління. Станом на 31.12.2018 р. вартість внесеного капіталу складає 25356947,0 тис. грн.

У статті «Капітал у дооцінках» відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду.

У статті «Фінансовий результат» відображається результат виконання кошторису (бюджету) Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня». Станом на 31.12.2018 р. вартість фінансового результату складає -15174069,0 тис. грн.

У статті «Цільове фінансування» відображається сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру. Станом на 31.12.2018 р. вартість цільового фінансування складає 200485,0 тис. грн.

У статті «Довгострокові зобов'язання за цінними паперами» відображаються зобов'язання за довгостроковими цінними паперами. У цій статті наводиться сума зобов'язань за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням. Органи Казначейства у цій статті відображають зобов'язання за довгостроковими цінними паперами державного або місцевих бюджетів.

У статті «Довгострокові зобов'язання за кредитами» відображається довгострокова заборгованість розпорядників бюджетних коштів або

державних цільових фондів банкам за одержані відповідно до законодавства кредити, строк сплати яких настане у наступні періоди, відстрочені довгострокові кредити, одержані в установах банків, інші довгострокові позики, одержані відповідно до законодавства. Органи Казначейства у цій статті відображають довгострокові зовнішні і внутрішні кредити, залучені до державного або місцевих бюджетів.

У статті «Інші довгострокові зобов'язання» відображаються довгострокова заборгованість за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства, випущені облігації та інші позикові кошти (крім тих, що відображаються у статтях 1500 та 1510 Балансу), на які нараховуються відсотки, тощо. Органи Казначейства у цій статті відображають інші довгострокові внутрішні (зовнішні) зобов'язання державного або місцевих бюджетів.

У статті «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається поточна заборгованість за довгостроковими кредитами банків та іншими довгостроковими позиками, за довгостроковими цінними паперами, зокрема довгостроковими векселями, та іншими довгостроковими зобов'язаннями, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті «Поточні зобов'язання за платежами до бюджету» відображаються зобов'язання за податками, зборами, платежами Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», які нараховуються та сплачуються до бюджету відповідно до законодавства. Станом на 31.12.2018 р. вартість поточних зобов'язань складає 2869,0 тис. грн.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги» відображаються зобов'язання за розрахунками з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги.

У статті «Поточні зобов'язання за кредитами» відображаються короткострокові кредити, одержані в банках відповідно до законодавства, короткострокові кредити, одержані в банках, які були відстрочені, короткострокові позики, які були одержані з бюджету, банків чи інших юридичних осіб, інша поточна заборгованість за кредитами та позиками у національній та іноземній валютах.

У статті «Поточні зобов'язання за одержаними авансами» відображаються одержані аванси під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи, зобов'язання за розрахунками із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби тощо.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» відображаються зобов'язання за розрахунками з працівниками Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», що перебувають і не перебувають у штаті, за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. Станом на 31.12.2018 р. вартість цих зобов'язань складає 13903,0 тис. грн.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками із соціального страхування» відображаються зобов'язання за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за видами страхування, передбаченими законодавством, зі сплати штрафних санкцій за виявлені перевіркою порушення порядку використання страхових коштів тощо.

У статті «Поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками» відображаються зобов'язання за розрахунками за операціями з внутрішньовідомчої передачі виробничих запасів та інших нефінансових активів.

Станом на 31.12.2018 р. вартість незавершених капітальних інвестицій складає 142052,0 тис. грн.

Звіт про фінансові результати відображає інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» та бюджету протягом звітного періоду.

Звіт про фінансові результати складається з таких чотирьох розділів:

- I. Фінансовий результат діяльності;
- II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;
- III. Виконання бюджету (кошторису);
- IV. Елементи витрат за обмінними операціями.

Дохід Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відображається у звіті про фінансові результати за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, у разі збільшення економічних вигід та/або потенціалу корисності.

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відображаються у звіті про фінансові результати у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності.

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відображаються у звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Витрати Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відображаються у звіті про фінансові результати, у разі якщо економічні вигоди або потенціал корисності не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами.

Згортання доходів і витрат Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Розкриття статей звіту про фінансові результати Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

У II розділі звіту про фінансові результати наводиться інформація про видатки бюджету (кошторису) Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету за звітний період та аналогічний період попереднього року.

У III розділі звіту про фінансові результати наводиться інформація про виконання бюджету (кошторису) у розрізі класифікації доходів бюджету та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету порівняно із затвердженими показниками плану на звітний рік (за загальним фондом) та плану на звітний рік з урахуванням змін (за спеціальним фондом).

Фактичні суми виконання (касові видатки) у звіті про фінансові результати Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» подаються за порядком складання бюджету (кошторису) за відповідний звітний період.

IV розділ Звіту про фінансові результати містить відповідні елементи витрат, яких зазнав заклад в процесі основної діяльності протягом звітного періоду.

Заповнення форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати» здійснюється таким чином.

У статті «Бюджетні асигнування» відображаються доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання Комунальним закладом

Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» своїх повноважень, визначених законодавством.

У статті «Доходи від надання послуг (виконання робіт)» відображаються доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із чинним законодавством.

У статті «Доходи від продажу активів» відображаються доходи від реалізації в установленому порядку майна (крім операцій із реалізації нерухомого майна розпорядниками бюджетних коштів).

У статті «Фінансові доходи» відображаються доходи від відсотків, роялті, дивідендів, операцій із кредитування і надання гарантій та кошти, які отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне право.

У статті «Інші доходи від обмінних операцій» відображаються інші доходи за обмінними операціями, які не відображені у статтях 2010-2040 Звіту про фінансові результати.

У статті «Трансферти» відображаються доходи від отримання Комунальним закладом Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» трансфертів.

У статті «Надходження до державних цільових фондів» відображаються надходження до державних цільових фондів від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інші надходження.

У статті «Інші доходи від необмінних операцій» відображаються інші доходи від необмінних операцій, які не наведені у статтях 2090-2120 Звіту про фінансові результати, зокрема доходи розпорядників бюджетних коштів від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг).

У статті «Витрати на виконання бюджетних програм» відображаються витрати Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська

центральна районна лікарня», пов'язані із виконанням закладом своїх повноважень, визначених законодавством.

У статті «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» відображаються витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.

У статті «Витрати з продажу активів» відображаються собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрати, пов'язані з реалізацією майна.

У статті «Фінансові витрати» відображаються витрати на сплату відсотків за користування кредитами та інші витрати, пов'язані із запозиченням згідно із законодавством.

У статті «Інші витрати за обмінними операціями» відображаються витрати, які не відображені у статтях 2210-2240 Звіту про фінансові результати, зокрема втрати за активами й зобов'язаннями закладу від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрати від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій тощо.

У статті «Трансферти» відображаються витрати Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за наданими трансфертами.

У статті «Інші витрати за необмінними операціями» відображаються інші витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів і державних цільових фондів.

Варто відзначити, що розділ II Звіту про фінансові результати «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету» та розділ III «Виконання бюджету (кошторису)» в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» не заповнюється.

Розділ IV. Елементи витрат за обмінними операціями містить статтю «Витрати на оплату праці», де відображаються витрати на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» та

на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо).

У статті «Відрахування на соціальні заходи» відображаються суми, витрачені та відраховані на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності закладу.

У статті «Матеріальні витрати» відображаються матеріальні витрати, які здійснюються в закладі в процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо.

У статті «Амортизація» відображається нарахована амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, інвестиційної нерухомості, довгострокових біологічних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі основної діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

У статті «Інші витрати» відображаються інші витрати, які не відображені у статтях 2820-2850 Звіту про фінансові результати.

Звіт про рух грошових коштів відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

Суми надходжень та витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, наводяться розгорнуто.

Негрошові операції не включаються до звіту про рух грошових коштів.

Розкриття статей звіту про рух грошових коштів здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

Заповнення форми № 3-дс «Звіт про рух грошових коштів» здійснюється у такому порядку.

У розділі I Звіту про рух грошових коштів визначається рух грошових коштів у результаті операційної діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» на основі суми надходжень від операційної діяльності та суми витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на субрахунках бухгалтерського обліку.

У статті «Бюджетні асигнування» відображається надходження коштів, отриманих за рахунок бюджетних асигнувань на виконання закладом своїх повноважень, визначених законодавством, утримання апарату.

У статті «Надходження від надання послуг (виконання робіт)» відображається надходження коштів, отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством.

У статті «Надходження від продажу активів» відображаються кошти від реалізації матеріальних активів (крім необоротних активів).

У статті «Інші надходження від обмінних операцій» відображаються інші надходження від операційної діяльності за обмінними операціями, не включені до попередніх статей 3000-3010 Звіту про рух грошових коштів.

Надходження до державних цільових фондів від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інші надходження Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» відображаються у статті «Надходження до державних цільових фондів».

У статті «Інші надходження» відображаються надходження коштів, отриманих суб'єктом державного сектору у тимчасове розпорядження, які підлягають подальшому їх розподілу, виплаті працівникам, перерахуванню за призначенням.

У статті «Витрати на виконання бюджетних програм» відображається використання коштів на виконання закладом своїх повноважень, визначених законодавством. У статті «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» відображається використання коштів, пов'язане з

організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.

Стаття «Інші витрати за обмінними операціями» містить інформацію про використання коштів на інші напрями операційної діяльності за обмінними операціями, не включене до попередніх статей 3100-3115 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Інші витрати за необмінними операціями» відображається використання коштів на інші напрями операційної діяльності за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів.

Використання коштів, отриманих у тимчасове розпорядження, на подальший їх розподіл, виплати працівникам, перерахування за призначенням відображається в статті «Інші витрати».

У статті «Чистий рух коштів від операційної діяльності» відображається результат руху коштів від операційної діяльності.

У розділі II Звіту про рух грошових коштів визначається рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності на основі аналізу змін у статтях Балансу «Основні засоби», «Інвестиційна нерухомість», «Нематеріальні активи», «Незавершені капітальні інвестиції», «Довгострокові біологічні активи», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Поточні фінансові інвестиції».

У статті «Надходження цільового фінансування» відображається надходження коштів, які спрямовуються на придбання (створення) необоротних активів.

У статті «Витрати на придбання основних засобів» відображається використання коштів на придбання (створення) основних засобів.

Результат руху коштів від інвестиційної діяльності відображається у статті «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності».

Розділ III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності у звіті про рух грошових коштів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» не заповнюється.

У статті «Чистий рух коштів за звітний період» відображається сума різниць між сумами грошових надходжень і використаних коштів, відображених у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та «Чистий рух коштів від фінансової діяльності».

У статті «Залишок коштів на початок року» відображається залишок грошових коштів та їх еквівалентів на початок року, наведений у балансі.

У статті «Залишок коштів отриманий» відображається сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), отримана від суб'єкта державного сектору відповідно до законодавства України у звітному періоді і не може бути віднесена на збільшення надходжень звітного періоду.

Сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), перерахована відповідно до законодавства України у звітному періоді (повернена суб'єкту державного сектору, що надав ці кошти, тощо) і не є використанням цих коштів, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітного періоду відображається у статті «Залишок коштів перерахований».

У статті «Залишок коштів на кінець року» наводиться різниця між сумами грошових надходжень і використаних коштів, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період», «Залишок коштів отриманий», «Залишок коштів перерахований» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в Балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

Звіт про власний капітал Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу.

У звіті про власний капітал наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок

та інших змін у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Інформація про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника розкривається у звіті про власний капітал.

У звіті про власний капітал окремо наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та відображається профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності суб'єкта державного сектору.

Розкриття статей звіту про власний капітал Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

Заповнення форми № 4-дс «Звіт про власний капітал» здійснюється у такому порядку.

У статтях «Залишок на початок року» та «Залишок на кінець року» відображають суми власного капіталу на початок (не скоригований залишок) і кінець року.

У статтях «Зміна облікової політики», «Виправлення помилок» та «Інші зміни» відображаються суми коригувань, та інші зміни фінансового результату (коригування результату виконання кошторису на суму витрат, які включаються до первісної вартості основних засобів, тощо).

У статті «Скоригований залишок на початок року» відображається залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань. Органи Казначейства у цій статті відображають суми фінансового результату на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

У статтях «Дооцінка (уцінка) основних засобів», «Дооцінка (уцінка) незавершених капітальних інвестицій», «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», «Дооцінка (уцінка) довгострокових біологічних активів» відображаються суми дооцінок (уцінок) основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів і довгострокових біологічних активів протягом звітного періоду, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством.

У статті «Профіцит/дефіцит за звітний період» відображається сума профіциту або дефіциту за звітний період зі Звіту про фінансові результати. Органами Казначейства відображається сума профіциту або дефіциту бюджету за звітний період.

Дані про збільшення капіталу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» наводяться у статті «Збільшення капіталу в підприємствах».

У статті «Інші зміни в капіталі» відображаються інші зміни у складі власного капіталу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», не вказані у попередніх статтях 4010-4030 Звіту про власний капітал.

У статті «Разом змін у капіталі» наводиться підсумок змін у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у статтях 4100-4290.

Стаття «Залишок на кінець звітного періоду» визначається з огляду на скоригований залишок капіталу на початок року (рядок 4090) і підсумки змін у капіталі (рядок 4300).

Дані в графах 3-9 наводяться у дужках або зі знаком мінус, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

Події після дати балансу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», що уточнюють інформацію про операції, відображені у бухгалтерському обліку протягом звітного

періоду, яка впливає на визнання та оцінку доходів, витрат, активів та зобов'язань, відображених у фінансовій звітності, можуть потребувати коригування певних статей фінансової звітності або розкриття інформації про ці події у примітках до річної фінансової звітності.

Зокрема, до таких подій належать переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про суттєве завищення їх вартості, визначеної на дату балансу, продаж запасів, що свідчить про необґрунтоване завищення чистої вартості їх реалізації на дату балансу, прийняття рішення про перерозподіл доходів, прийняття рішення про списання заборгованості, стягнення якої в судовому порядку є неможливим або недоцільним; виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності, тощо.

Події, що відбуваються після дати балансу та вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», але розкриваються в примітках до річної фінансової звітності. Зокрема, до таких подій належать: прийняття рішення щодо реорганізації або припинення діяльності суб'єкта державного сектору; істотні придбання і продаж активів; знищення (втрата) активів суб'єкта державного сектору внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої події; прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність суб'єкта державного сектору, тощо.

Якщо події після дати балансу свідчать про ймовірність припинення діяльності закладу або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

Враховуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що фінансова звітність досліджуваного комунального закладу представляє повну та вірогідну інформацію, якою доцільно користуватися в управлінській діяльності з метою прийняття продуктивних управлінських рішень.

3.3. Напрями удосконалення фінансової звітності бюджетних установ

Виявлення та розробка напрямів удосконалення фінансової звітності постійно відбувається в усіх європейських та інших країнах світу. Нині і в Україні відбувається процес удосконалення фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог МСФО. Ця реформа стосується управління державними фінансами, одним з елементів якої є модернізація фінансової звітності у державному секторі.

Метою даної реформи є удосконалення фінансової звітності в державному секторі згідно з вимогами міжнародних стандартів, які забезпечують її інформативність та прозорість.

Для досягнення цієї мети вже розроблено і запроваджено національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, створено єдиний план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізований з бюджетною класифікацією, удосконалено методи складання звітності, запроваджено єдині підходи до організації бухгалтерських служб бюджетних установ, створено інтегровану інформаційно-аналітичну систему управління державними фінансами на базі єдиного плану рахунків та національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі.

Отже, можна зробити висновок, що відбувається оновлення бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до прийнятих НП(С)БОДС і цей процес вже не зупинити.

Так, починаючи з 2017 року, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [67], фінансова звітність бюджетних установ не є комерційною таємницею, не являється конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом.

Варто звернути увагу на такий напрям удосконалення фінансової звітності у державному секторі як, запровадження з 2018 року форми

фінансової звітності «Звіт про власний капітал», заміну Пояснювальної записки Примітками до річної фінансової звітності.

Розроблені Примітки до фінансової звітності максимально наближені за своїм складом і змістом до Національного Положення (стандарту) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [46].

Разом з тим, враховуючи особливості формування фінансової звітності бюджетних установ, виникає багатьох запитань із підготовки та подання фінансової звітності, що зумовлені набуттям чинності НП(С)БОДС. Працівники бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» стикнулися не тільки з проблемою переходу на новий план рахунків, але й із проблемою перенесення залишків зі старих рахунків на нові.

Не менш важливим є складання фінансової звітності за новими формами, адже в додатках до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [47] викладено нові форми звітності, тому необхідно детально дослідити основні її складові.

Головною складовою трансформації фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є трансформація балансу, основними етапами якої є аналіз облікової інформації закладу, представленої в первинних документах, меморіальних ордерах, аналітичних відомостях, книзі «Журнал-Головна», здійснення коригуючих бухгалтерських проведення, що необхідне в разі виявлення розбіжностей між порядком обліку активів, капіталу та зобов'язань суб'єктів держсектора згідно з НП(С)БОДС та порядком обліку, що діяв до впровадження нових стандартів, перенесення сальдо рахунків бухгалтерського обліку, яке здійснюється після встановлення відповідності рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

За відсутності прямої відповідності між рахунками проводиться рекласифікація, яка може означати як укрупнення рахунків (об'єднання), так і поділ рахунка на декілька нових.

Підсумком процедури перенесення залишків та рекласифікації є формування показників балансу за формою № 1-дс згідно з прийнятою методикою складання.

Вихідними даними при цьому є оборотно-сальдова відомість за синтетичними рахунками, отримана в результаті здійснення попередніх етапів за рахунками.

Потрібно відмітити, що одним із напрямів удосконалення фінансової звітності бюджетних установ вважаємо наявність в Примітках до фінансової звітності дванадцяти розділів, де в табличному вигляді узагальнюється інформація про основні засоби, нематеріальні активи, капітальні, фінансові інвестиції, виробничі запаси, дебіторську заборгованість, зобов'язання, доходи, витрати, нестачі і втрати грошових та матеріальних цінностей, будівельні контракти, біологічні активи, розшифрування позабалансових рахунків. В розроблених Примітках до фінансової звітності регламентовані всі статті цих приміток, а інформація, що наведена в них, стосується складу, стану, руху ресурсів бюджетних установ.

Поряд з цим, на сьогодні, залишається невирішеним питання консолідації звітності про виконання бюджетів, яка на сьогодні консолідується Державною казначейською службою України і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення витрат бюджету для обробки інформації.

Для забезпечення обміну інформацією між Міністерством фінансів України, органами казначейства і розпорядниками бюджетних коштів та у зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, правил документообороту, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого програмного забезпечення виникає необхідність в удосконаленні та модернізації фінансової звітності, а саме у створенні уніфікованого програмного продукту зі складання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів та

цільовими фондами з інтеграцією з обліковою системою казначейства і системою подачі фінансової звітності в електронному форматі.

Таким чином, напрямками удосконалення фінансової звітності бюджетних установ можна вважати:

- розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС, які їх не мають;
- проведення моніторингу змін, що вносяться до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та відповідне коригування національних стандартів бухгалтерського обліку;
- розроблення та впровадження національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі щодо надання інформації у фінансових звітах про виконання бюджетів;
- узгодження звітності щодо виконання кошторисів та виконання бюджетів;
- уточнення механізму перенесення залишків за субрахунками Плану рахунків для формування звітності за новими вимогами;
- удосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності бюджетних установ та звітності про виконання бюджетів з використанням оновлених сучасних модернізованих інформаційних технологій.

Висновки за розділом 3

Фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо джерел надходжень коштів та напрямів їх використання, результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності закладу.

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» задовольняє потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до річної фінансової звітності.

Нині в Україні відбувається реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі з урахуванням вимог МСФО.

Головною складовою трансформації фінансової звітності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є трансформація балансу, основними етапами якої є аналіз облікової інформації суб'єкта держсектора, представленої в первинних документах, меморіальних ордерах, аналітичних відомостях, книзі «Журнал-Головна»; здійснення коригуючих бухгалтерських проведення, що необхідне в разі виявлення розбіжностей між порядком обліку активів, капіталу та зобов'язань суб'єктів держсектора згідно з НП(С)БОДС та порядком обліку

На сьогодні, залишається невирішеним питання консолідації звітності про виконання бюджетів, яка на сьогодні консолідується Державною казначейською службою України і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення витрат бюджету для обробки інформації.

Удосконалення та модернізація фінансової звітності, забезпечується завдяки створенню уніфікованого програмного продукту зі складання фінансової звітності бюджетних установ з інтеграцією з обліковою системою казначейства і системою подачі фінансової звітності в електронному форматі.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження методології організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетних установ з метою виявлення напрямів удосконалення в умовах модернізації системи обліку зроблені наступні висновки:

Бюджетні установи, як органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету, й є неприбутковими.

Бюджетні установи та організації займають чільне місце у фінансовій системі держави, але постійно виникає необхідність проведення подальших поглиблених досліджень для виявлення основних проблем їх функціонування, фінансування та розробки дієвих заходів щодо покращення умов їх подальшого розвитку.

Значення бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері полягає у тому, що їх допомогою здійснюється керування процесом виконання та планування бюджету, що сприяє дотриманню фінансової дисципліни і режиму економії в витрачанні бюджетних коштів, виявленню додаткових доходів бюджету, при цьому спираючись на реальні факти економічної дійсності і надаючи повну та достовірну економічну інформацію. Всі, без винятку, бюджетні установи повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність із застосуванням і дотриманням принципів і методів обліку, відображених в їх обліковій політиці.

Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» заснований на комунальній формі власності, що належить до спільної власності територіальних громад, сіл, селищ, міст Білопільського району Сумської області. Заклад є неприбутковою установою

і утримується за рахунок районного бюджету. Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснює діяльність за своїми основними напрямками згідно Статуту, за рахунок бюджетного фінансування та залучення позабюджетних надходжень.

Структурним підрозділом Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є централізована бухгалтерія та економічний відділ, які забезпечують бухгалтерський облік матеріальних цінностей, нарахування заробітної плати, соціальних допомог працюючим лікарні та економічну роботу установи на основі застосування сучасних прогресивних методів і форм бухгалтерського обліку, планування, контролю та аналізу на всіх етапах діяльності лікарні та раціональному використанні фінансових, матеріальних і трудових ресурсів.

Фінансовий стан діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» свідчить про його здатність не тільки використовувати бюджетні кошти, а й самостійно фінансувати свою діяльність, ефективно застосовувати засоби та нарощувати свій економічний потенціал.

В державному секторі, виявлена можливість застосування декількох методів оцінки активів, а це означає, що Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» може обрати та послідовно застосовувати один з них.

В Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» розроблено критерії для розмежування інвестиційної нерухомості, але в чинному законодавстві не згадується про такий критерій для розмежування операційної й інвестиційної нерухомості.

Бухгалтерський облік усіх господарських операцій, пов'язаних з виконанням кошторисів здійснюється у хронологічному порядку за меморіально-ордерною формою обліку з використанням наступного програмного забезпечення: «1С:Підприємство 8.3 - Комплексний облік для

бюджетних установ України», «ИС-ПРО», М.Е.Дос (мій електронний документ), Автоматизована система звітності бюджетних установ (Форма 7 (МБ)), Merega-M (PAYMENTS).

Для записів інформації про господарські операції застосовуються форми меморіальних ордерів бюджетних установ, призначені для використання при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку.

Синтетичний облік активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і видатків здійснюється тільки із застосуванням рахунків зазначених в робочому Плані рахунків бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», а аналітичний облік – із застосуванням аналітичних карток і книг, передбачених для закладів бюджетної сфери.

Основними напрямками удосконалення бухгалтерського обліку в закладі є забезпечення ведення обліку в єдиній високоякісній програмі, доступній для бюджетних установ, оновлення системи бухгалтерського обліку і методів складання фінансової, бюджетної та іншої звітності з використанням сучасних інформаційних технологій, формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог, вибір оптимальної форми ведення обліку та відображення її в наказі про облікову політику.

Фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо джерел надходжень коштів та напрямів їх використання, результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності закладу.

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» задовольняє потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» складається з балансу, звіту про

фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до річної фінансової звітності.

В Україні відбувається реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі з урахуванням вимог МСФО.

Сьогодні, залишається невирішеним питання консолідації звітності про виконання бюджетів, яка на сьогодні консолідується Державною казначейською службою України і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення витрат бюджету для обробки інформації.

Удосконалення та модернізація фінансової звітності, забезпечується завдяки створенню уніфікованого програмного продукту зі складання фінансової звітності бюджетних установ з інтеграцією з обліковою системою казначейства і системою подачі фінансової звітності в електронному форматі.

Напрямами удосконалення фінансової звітності бюджетних установ є розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС, які їх не мають, проведення моніторингу змін, що вносяться до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та відповідне коригування національних стандартів бухгалтерського обліку, розроблення та впровадження національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі щодо надання інформації у фінансових звітах про виконання бюджетів, узгодження звітності щодо виконання кошторисів та виконання бюджетів, уточнення механізму перенесення залишків за субрахунками Плану рахунків для формування звітності за новими вимогами, удосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності бюджетних установ та звітності про виконання бюджетів з використанням оновлених сучасних модернізованих інформаційних технологій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амбарчян В.С. Звітність суб'єктів державного сектору: вітчизняні стандарти та зарубіжний досвід складання і подання / В.С. Амбарчян // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. - 2015. - № 4. - С. 3-11.
2. Амбарчян М.С. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: структура та нові концептуальні поняття / М.С. Амбарчян // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. - 2015. - № 3. - С. 12-17.
3. Арнаутова Г.І. Облік доходів бюджетних установ та шляхи їх удосконалення / Г.І.Арнаутова // Матеріали науково-практичної студентської конференції КНТЕУ, 2018. С.28-31.
4. Артеменко Н. В. Удосконалення звітності бюджетних установ як елемента реформування бюджетного обліку/ Н.В. Артеменко // Міжнародна науково-практична конференція «Соціально-економічні аспекти розвитку економіки та менеджменту». (Львів, 25-26 вересня 2015 р.) / Громадська організація «Львівська економічна фундація». – Львів : ЛЕФ. – 2015. – С. 123-125.
5. Артеменко Н. В. Облік у бюджетних установах: проблеми реформування та напрями їх вирішення / Н.В. Артеменко // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». Збірник наукових праць. Серія: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків: НТУ ХПІ. – 2015. – № 26(1135). – С. 106-110.
6. Артеменко Н. В. Облік доходів місцевих бюджетів: проблеми формування надходжень та шляхи їх вирішення / Н. В. Артеменко, О. І. Линник // Глобальні і національні проблеми економіки : електронне

- фахове видання / Миколаїв : МНУ ім. В. О. Сухомлинського. – 2016. – Вип. 9. – С. 737-739.
7. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах: навч. посіб./О.В.Артюх.– Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013 р. – 264 с.
 8. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб./ П.Й.Атамас.- Київ: Центр учбової літератури, 2018.- 284 с.
 9. Болюх М.А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посіб./ М.А. Болюх, А.П. Заросило.- Київ : КНЕУ, 2014.- 344 с.
 10. Бюджетний кодекс України від 09.07.2010 № 2478-VI [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=245617&p=1282847394309931>.
 11. Верига Ю. А. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. / Ю. А. Верига, Т. В. Гладких, О. В. Артюх, Н. О. Кулявець, А. І. Мілька. – Київ: Центр учбової літератури, 2012. – 592 с.
 12. Гевлич Л. Л. Застосування облікової політики як засобу підвищення ефективності бюджетного обліку / Л. Л. Гевлич // Финансы, учет, банки. - 2012. № 1 (18). – С. 42–49.
 13. Гевлич Л. Л. Наявні результати та перспективи подальшого реформування вітчизняного бюджетного обліку / Л. Л. Гевлич, І. Г. Гевлич // Финансы, учет, банки. – 2014. - № 1 (20). – С. 85–92.
 14. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>. - Назва з екрана.
 15. Гудзь Н. Бухгалтерський облік: навч. посіб./Н.Гудзь.-К.: ЦУЛ, 2019.- 424 с.
 16. Дідик А.М. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність: навч. посіб./ Дідик А.М., Лемішовський В.І.- Львів: Видавництво «Апріорі», 2017.- 1168 с.

- 17.Дяченко К.С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів/К.С. Дяченко// Економіка і суспільство. – 2016.№ 7.С.24-29.
- 18.Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник/за заг.ред.Р.Т. Джоги .- К.: ЦУЛ,2016.-344 с.
- 19.Зубілевич С.Я. Нові стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі України: проблеми запровадження/С.Я.Зубілевич, Н.М.Позняковська// Вісник НУВГП.-2016.№ 2(74).С.61-71.
- 20.Інформація щодо кількості установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів на 11.09.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/222338;jsessionid=D30C26109A4F578E468E9E6C9B7346AB>. –Назва з екрана.
- 21.Карпенко Н.Г. Завдання та порядок відображення в обліку видатків бюджетних установ/Н.Г.Карпенко//Молодий вчений: наук. журн.,2017. № 5(45).
- 22.Кашперська А.І. Облік у бюджетних установах. Конспект лекцій для студентів напряму підготовки 071 «Облік і оподаткування» кваліфікаційний рівень бакалавр / А.І. Кашперська. – Х. : ХДУХТ, 2017. – 143 с.
- 23.Кемарська Л.Г. Особливості аналізу фінансової звітності суб'єктів державного сектору/ Л.Г. Кемарська// Економіка і суспільство.- 2017. № 8. С. 768-774.
- 24.Кондратюк І. Аналіз запасів бюджетної установи за даними форм фінансової звітності / І. Кондратюк // Економічний аналіз. - 2013. - № 12, частина 2. – С. 242–245.
- 25.Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>.=Назва з екрана.

26. Кононова О.Є. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб./О. Є. Кононова.-Дніпро: ДВНЗ ПДАБА – Вена: Premier Publishing s.r.o. Vienna,2018. – 102 с.
27. Корінь А.М. Шляхи удосконалення методики складання фінансової звітності /А.М. Корінь //Глобальні та національні проблеми економіки.- 2015.№4.С.994-998.
28. Кощинець М.І. Зарубіжний досвід щодо реформування бухгалтерського обліку в державному секторі/М.І.Кощинець.- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://core.ac.uk/download/pdf/147039808.pdf>.Назва з екрана.
29. Кудіна І. О. Формування облікової політики бюджетних установ: організаційно-методичний аспект / І. О. Кудіна, О. О. Гладчук // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. :Економіка і управління. - 2013. № 26. - С. 269-275.
30. Лень В.С. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник/ за ред. Лєня В.С. - Чернігів: Десна Поліграф, 2016. - 560 с.
31. Лень В.С. Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміна і структура /В.С.Лєнь, В.А.Нєхай//Вісник ЧНТУ. Серія економічної науки. Чернігів: ЧНТУ, 2014.-№4(76) –С.289-301.
32. Ларікова Т.В. Сучасні інформаційні технології в обліковому механізмі бюджетних установ / Т.В. Ларікова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2016. – Вип. 19. – С. 139–142.
33. Ловинська Л.Г. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. / за ред. Л.Г. Ловинської. – Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – Т. 1.
34. Ловінська Л.Г. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів: навч.посіб. / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В. Свірко та ін. .-Київ:ЦУЛ, 2013. – 568 с.

35. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник/О.В. Лишиленко.- Київ: Центр наукової літератури, 2017.-670 с.
36. Лютий І.О. Новітні тенденції розвитку фінансової системи держави / І.О. Лютий // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 24–30.
37. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки: навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак. -Тернопіль:ТНЕУ, 2015. - 287 с.
38. Матросова В.О. Проблеми фінансування бюджетних організацій на основі кошторису / В.О. Матросова // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. - №2. – С.92-95.
39. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subektivderjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoyi-politiki/>. –Назва з екрана.
40. Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків: Наказ Міністерства фінансів України від 21.12.16 р. № 1127. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik.-> - Назва з екрана.
41. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.15 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik.-> - Назва з екрана.
42. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.15 р. № 11[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik.-> - Назва з екрана.

43. Міклуха О.Л. Особливості формування фінансової звітності суб'єктів державного сектору у сучасних умовах/О.Л.Міклуха//Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне//Серія «Економічні науки», випуск 3(79),2017. С.88-94.
44. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб./М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова ; за заг. ред. М. Г. Михайлова. – 2017.-383 с.
45. Назарова К. О. Проблемні питання оцінки ефективності синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту / К. О. Назарова // Економічний простір. –2015. – № 95. – С. 231-242 .
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: <http://www.rada.gov.ua>.-Назва з екрана.
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: <http://www.rada.gov.ua>.-Назва з екрана.
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів

- України від 12.11.10 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 12.11.10 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 12.11.10 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 16292 станом на 01.04.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0>. - Назва з екрана.
55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
56. Пантелєєв В.Г. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / В. П. Пантелєєв. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2016. – 280 с.

- 57.Писаренко Т.М. Особливості організації обліку у бюджетних установах / Т. М. Писаренко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. - 2013. - № 10(2). - С. 193-202.
- 58.План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203[Електронний ресурс]. – Режим доступу <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
- 59.Подання фінансових звітів: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <file:///C:/Documents%20and%20Settings/1/Мои%20документы/1-.pdf>. 11. -Назва з екрана.
- 60.Податковий кодекс України: кодекс від 02.12.2010: № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. - Назва з екрана.
- 61.Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
- 62.Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.14 № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
- 63.Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України: наказ Міністерства фінансів України від 22.06.12 № 758. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik> .- Назва з екрана.
- 64.Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 307 від 28.02.2017 р.

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.- Назва з екрана.
- 65.Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ: постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>- Назва з екрана.
- 66.Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.15 р. № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>- Назва з екрана.
- 67.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996- XIV. Редакція від 03.01.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.- Назва з екрана.
- 68.Про державний бюджет України на відповідний рік: Закон України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.- Назва з екрана.
- 69.Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua> - Назва з екрана.
- 70.Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання: наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 р. № 130. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0962-00>.Назва з екрана.
- 71.Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : наказ Міністерства фінансів

- України від 24.12.2012 : № 1407 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik.-> Назва з екрана.
72. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 : № 938 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12-> - Назва з екрана.
73. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 : № 755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik.-> - Назва з екрана.
74. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 27.01.2018 р. № 2939-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/>.- Назва з екрана.
75. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 р. № 437-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/>.- Назва з екрана.
76. Сарапіна О.А. Організація бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки: теоретико-методологічні та практичні підходи/О.А. Сарапіна //Вісник Черкаського університету: Серія «Економічні науки», 2019. №1.
77. Свірко С.В. Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління/ С.В. Свірко// ВІСНИК ЖДТУ, 2017. № 3 (81).
78. Свірко С.В. Бюджетний облік в Україні: новації ХХІ ст./С.В.Свірко//Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, 2017. №1(36). С.221-246.

- 79.Смірнова І.В. Національні та міжнародні стандарти обліку для державного сектору: особливості застосування/І.В. Смірнова//Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2018.№33.С.152-164.
- 80.Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
- 81.Сушко Н.І. Класифікація надходжень і витрат в процесі казначейського обслуговування державного бюджету в умовах євроінтеграції/Н.І.Сушко// Scientific Journal «ScienceRise».№2016.№2/1(19).С.47-54.
- 82.Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: постанова Кабінету міністрів України від 26.01.11 р. № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>. - Назва з екрана.
- 83.Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/tipova-koresp-subrahubkiv/>- Назва з екрана.
- 84.Титикало В.С. Трансформація фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС: авт. дис. кандидата екон.наук: 08.06.04/В.С. Титикало.- Житомир, 2017.

- 85.Ткаченко Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник/ Н.М. Ткаченко.-К.: Алерта,2017.- 174 с.
- 86.Ткачук Н.М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н.М. Ткачук // Наука й економіка. – 2015. – № 2. – С. 99–106.
- 87.Федів Р.Є. Реформування обліку фінансових результатів діяльності бюджетних установ / Р.Є. Федів // Збірник наукових праць ЧДТУ. – №21. С. 112–116.
- 88.Фрич Р.М. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права / Р.М. Фрич // Держава та регіони. Серія «Право та державне управління». – 2012. – № 2. С. 115–119.
- 89.Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>- Назва з екрана.
- 90.Черкашина Т.В. Організація облікової політики у бюджетних установах за новими стандартами державного сектору / Т.В. Черкашина // Економічні науки: Зб. наук. пр. Серія: Облік і фінанси. – Луцьк, 2015. Вип. 12 (45), Ч. 2. – С. 261 – 270.
- 91.Шара Є. Ю. Звітність бюджетних установ: навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К.: ЦУЛ,2014.– 360 с.
- 92.Штимер Л.Т. До питання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору економіки/Л.Т. Штимер // Економічний форум. - 2016. № 2. С. 329-338.
- 93.Щодо складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору: Лист Міністерства фінансів України № 35220-06-5/8303 від 28.03.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. - Назва з екрана.
- 94.Яровенко Т.С. Бухгалтерський облік в державному секторі України: особливості і перспективи/ Т.С. Яровенко // Економіка і суспільство, 2016.№2.С.774-779.