

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
«___» лютого 2020 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Організація і методика обліку та контролю необоротних
активів бюджетних установ»**

(за матеріалами Комунального закладу Білопільської районної ради
«Білопільська центральна районна лікарня», м. Білопілья)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Гребеник Віта Василівна

_____ 10.02.2020 р.

Науковий керівник

к.е.н., доцент Мілька Алла Іванівна

_____ 10.02. 2020 р.

Полтава – 2020

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку та контролю необоротних активів бюджетних установ	6
1.1. Економічна сутність необоротних активів бюджетних установ, їх класифікація і оцінка	6
1.2. Значення і завдання обліку та контролю необоротних активів бюджетних установ.	14
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і контролю Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня»	19
Висновки за розділом 1	29
Розділ 2. Організація і методика обліку необоротних активів бюджетних установ	31
2.1. Організація обліку необоротних активів бюджетних установ.	31
2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку необоротних активів бюджетних установ	37
2.3. Облік амортизації (зносу) та ремонту необоротних активів бюджетних установ	50
2.4. Напрями удосконалення обліку необоротних активів бюджетних установ	60
Висновки за розділом 2	69
Розділ 3. Організація і методика контролю необоротних активів бюджетних установ	71
3.1. Організація контролю необоротних активів бюджетних установ	71
3.2. Методика контролю необоротних активів бюджетних установ	77
3.3. Узагальнення результатів контролю необоротних активів бюджетних установ	85
Висновки за розділом 3	91
Висновки	93
Список використаних інформаційних джерел	97
Додатки	109

ВСТУП

Соціальний аспект національної економіки забезпечується бюджетними установами шляхом виконання суспільних функцій для підвищення рівня життя та добробуту населення. Управління бюджетною сферою потребує нової моделі раціональної управлінської системи, визначальними функціями якої є облікова та контрольна. Формування достовірної облікової інформації в системі бухгалтерського обліку бюджетної сфери стає стратегічним завданням її побудови.

Необоротні активи є суттєвою часткою майна бюджетних установ. Теоретичні питання обліку необоротних активів та особливості його методології у бюджетних установах досліджувалися вітчизняними вченими: П. Й. Атамасом, С. О. Булгаковою, О. П. Гаценко, А. М. Герасимовичем, В. Г. Горелкіним, Р. Т. Джогою, О. В. Дишкант, І. П. Житною, Т. В. Каневою, Л. М. Кіндрацькою, Г. Г. Кірейцевим, А. М. Кузьмінським, М. В. Кужельним, С. О. Левицькою, Л. Г. Ловінською, Т. М. Мельник, Л. В. Панкевич, Т. М. Писаренко, С. В. Свірко, В. В. Сопко, Н. І. Сушко, І. Д. Фаріоном, І. Т. Ткаченко та зарубіжними – Г. А. Велшем, М. Р. Метьюсом, Б. Нідлзом, Я. В. Соколовим, Е. С. Хендриксоном.

Концептуальні засади організації та методології контролю за ефективним використанням державних коштів, правильністю ведення обліку в бюджетних установах розроблені в працях М. Т. Білухи, І. К. Дрозд, Є. В. Калюги, П. Ф. Коваль, А. М. Любченко, Є. В. Мниха, Н. І. Рубан, І. Б. Стефанюка, О. О. Чечуліної, В. О. Шевчука та інших учених.

Відаючи належне проведеним ґрунтовним науковим дослідженням вітчизняних та зарубіжних науковців із цієї проблематики, слід зазначити існування низки невирішених питань та дискусійних положень, а саме: відсутність належного первинного забезпечення обліку необоротних активів, методологічні відмінності ревізії та державного фінансового аудиту як форм державного фінансового контролю, доцільність використання зарубіжного

підходу до методики перевірки ефективності використання державних коштів, тому тема дипломної роботи є досить актуальною

Метою дипломної роботи є удосконалення теоретико-методологічних засад обліку та контролю необоротних активів бюджетних установ та визначення практичних рекомендацій щодо поліпшення формування достовірної інформації про їх використання.

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

- розглянути економічну сутність необоротних активів бюджетних установ, їх класифікацію і оцінку;
- з'ясувати значення і завдання обліку та контролю необоротних активів бюджетних установ;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліку і контролю Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня»;
- засвоїти організацію обліку необоротних активів бюджетних установ;
- розглянути методику синтетичного та аналітичного обліку необоротних активів бюджетних установ;
- засвоїти облік амортизації (зносу) та ремонту необоротних активів бюджетних установ;
- обґрунтувати напрями удосконалення обліку необоротних активів бюджетних установ;
- дослідити організація контролю необоротних активів бюджетних установ;
- розглянути методику контролю необоротних активів бюджетних установ;
- розкрити порядок узагальнення результатів контролю необоротних активів бюджетних установ.

Об'єктом дослідження є господарські операції щодо необоротних активів бюджетних установ.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень з обліку та контролю необоротних активів бюджетних установ.

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

Пізнання об'єкта дипломної роботи ґрунтується на діалектичному методі, за допомогою якого господарські операції з необоротними активами установ бюджетної сфери розглядаються у нерозривному зв'язку та розвитку. Метод наукових абстракцій було використано під час дослідження сутності та призначення необоротних активів, визначення класифікаційних ознак для ідентифікації їх як облікових та контрольних об'єктів. Збір первинних даних проводився з урахуванням вибірових методів економічних досліджень. Зокрема, для виявлення особливостей облікових операцій із необоротними активами, встановлення порушень та відхилень під час контролю правильності відображення господарських операцій використовувались методи формування випадкової вибірки. Наукові методи індукції та дедукції дали змогу вивчити та удосконалити обліково-аналітичне забезпечення необоротних активів бюджетних установ.

Інформаційну базу дослідження становлять монографічні видання, наукові статті вітчизняних та зарубіжних учених, облікова інформація та фінансова звітність Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», законодавчі та нормативні документи з питань бухгалтерського обліку та контролю господарських операцій у бюджетній сфері.

Практичне значення одержаних результатів полягає в узагальненні методології обліку та контролю необоротних активів бюджетних установ, а також у науково-прикладному обґрунтуванні напрямів покращення діяльності бюджетних установ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Економічна сутність необоротних активів бюджетних установ, їх класифікація і оцінка

Бюджетні установи та організації забезпечують виконання покладених на державу функцій. Діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно. Для надання послуг різного характеру бюджетні установи повинні мати, перш за все, засоби праці, оскільки саме вони є визначальним істотним елементом у процесі надання послуг. Найбільшу частину всіх активів установ, як правило, становлять основні засоби.

Основними критеріями віднесення активів до необоротних, як вважають Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл, є: термін корисного використання більше одного року; використання в діяльності підприємства; відсутність перепродажу покупцям. За твердженням Н. М. Поташкової необоротним активом вважається актив, який виникає в результаті минулих подій, контролюється організацією, приносить організації економічну вигоду, має надійну оцінку, і тривалий строк корисного використання якого визначається його вкладом в дохід організації [11].

Автори Р. Джога, С. Свірко, Л. Синельник вважають, що необоротні активи – це сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік [7, 78].

Р. Джога вважає, що необоротні матеріальні активи за своїм функціональним призначенням близькі до аналогічних активів суб'єктів підприємницької діяльності, але не є засобами праці і в процесі використання

не передають свою вартість, а вибувають з обліку. Особливістю ж їх є те, що придбання необоротних активів для діючих бюджетних установ є не капітальними вкладеннями, а капітальними видатками. На необоротні матеріальні активи не нараховується амортизація, а нараховується знос станом на останній робочий день грудня в розрізі груп за діючими річними нормами зносу [7].

Необоротні активи - це матеріальні та нематеріальні ресурси, які має в своєму розпорядженні установа і якими вона користується при виконанні своїх функцій і використовує їх більш року [1, 47].

До необоротних активів бюджетних установ включаються основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи.

Склад необоротних активів: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі, силові машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, столовий, кухонний та господарський інвентар, обчислювальна техніка, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, музейні цінності, експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, знаряддя лову, спеціальні інструменти та спеціальні пристосування, білизна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові не титульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання з науковою метою, авторські та суміжні з ними права, права користування природними ресурсами, майном, об'єктами промислової власності, інші матеріальні та нематеріальні активи довготривалого використання [23].

Очевидно, що склад необоротних активів доволі різноманітний, а тому вони потребують класифікації. Згідно з наявною практикою необоротні активи можна класифікувати за такими ознаками (рис. 1.1):

- галузевою належністю;
- функціональним призначенням;
- матеріально-речовою формою;
- ступенем використання;

- належністю.

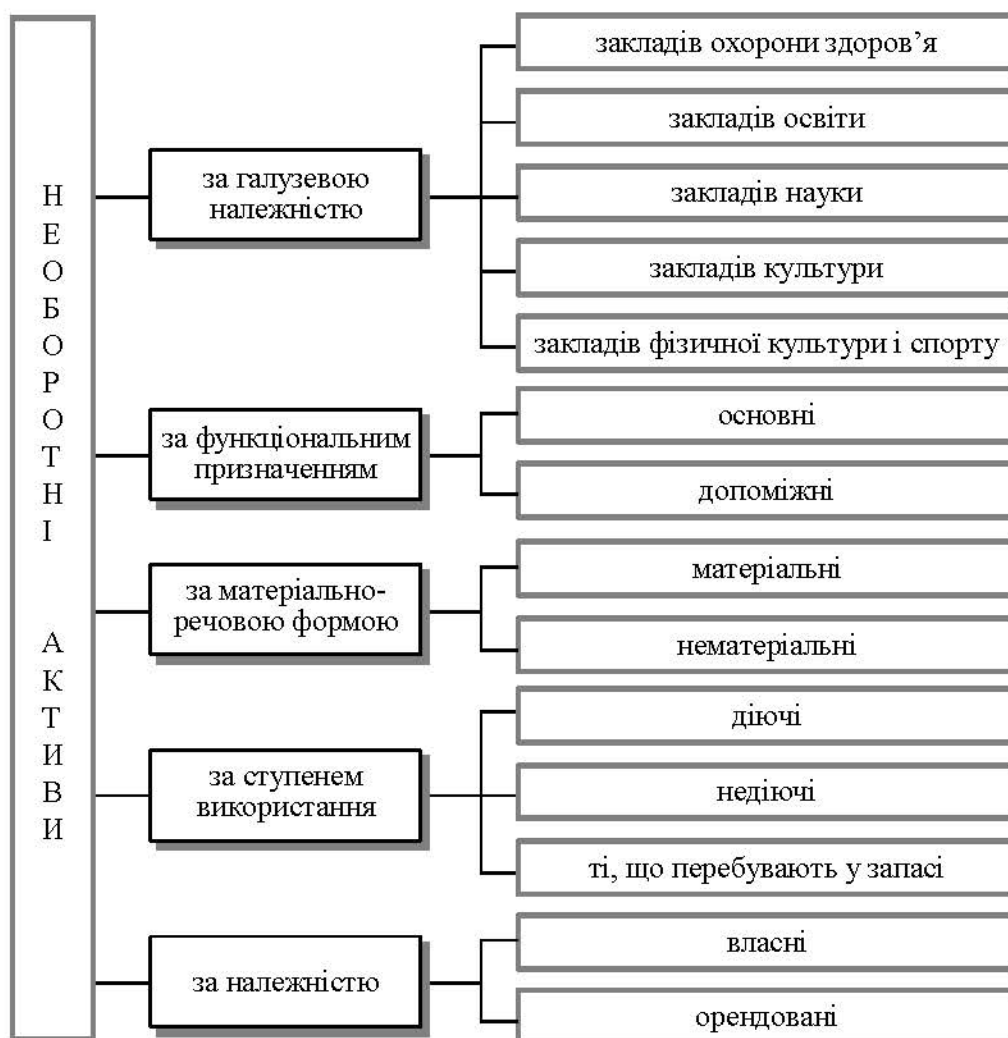


Рис. 1.1. Класифікація необоротних активів бюджетних установ

Усі необоротні активи бюджетних установ можна згрупувати за відповідними галузями, які, у свою чергу, формуються під впливом видів діяльності. Зокрема, можна розглядати необоротні активи галузей освіти, науки, культури, охорони здоров'я тощо [19].

Відповідно до другої класифікаційної ознаки доцільно розрізняти основні та допоміжні необоротні активи. До основних необоротних активів варто відносити об'єкти, що ідентифікуються як необоротні активи й беруть безпосередню участь у виконанні основних профільних функцій відповідної установи (навчання, медична допомога,

наукові дослідження тощо). Це навчальні, лікарняні, лабораторні корпуси й приміщення, книгосховища, навчальне, медичне, наукове обладнання і т. ін. Групу допоміжних необоротних активів формують однойменні об'єкти, що їх установа використовує з метою виконання своїх основних профільних функцій. До таких активів належать адміністративні корпуси й приміщення, транспортні засоби адміністративного призначення, канцелярське й господарське обладнання управлінських структурних підрозділів тощо.

Основну класифікаційну групу необоротних активів становить та, яку утворено за матеріально-речовою ознакою. Ця група має складну структуру, що охоплює матеріальні необоротні активи (ті, що мають фізичну і/або матеріальну форму) та нематеріальні необоротні активи (ті, що не мають фізичної і/або матеріальної форми). Група матеріальних необоротних активів поділяється, у свою чергу, на дві підгрупи — основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. З огляду на це, пропонуємо розглянути підходи до класифікації основних засобів бюджетних установ з точки зору різних науковців (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи до Класифікації основних засобів бюджетних установ [11]

Автор	Класифікаційні групи
Атамас П. Й	• За характером участі у процесі відтворення – виробничі, тобто задіяні у сфері матеріального виробництва; невиробничі (засоби освіти, культури, охорони здоров'я тощо); • належністю – власні й орендовані; • за призначенням і характером виконуваних функцій – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби.
Болюх М. А., Заросило А. П	За відповідними галузями, які формуються під впливом видів діяльності на основні засоби галузей освіти, науки, культури, охорони здоров'я тощо; • залежно від використання в діяльності основні засоби поділяють на: такі, що діють; такі, що перебувають у запасі; такі, що не діють; • за функціональним призначенням – основні та допоміжні; • за матеріально-речовою формою – матеріальні й нематеріальні; • за належністю – власні та орендовані.

Автор	Класифікаційні групи
Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І.	За ступенем використання – діючі (основні засоби, що використовуються в господарській діяльності установ, організацій); недіючі, ті, що перебувають у запасі; • за належністю – власні та орендовані.
Лемішовський В. І.	За технічними характеристиками – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби; • за ступенем використання – діючі, у резерві недіючі; • за належністю – власні та орендовані; • за характером участі у виробничому процесі – виробничі (задіяні у сфері матеріального виробництва); невиробничі (засоби закладів освіти, культури, науки, охорони здоров'я).
Мних Є. В.	За приналежністю розрізняють власні та орендовані основні засоби; • за функціями, що виконуються в процесі діяльності, основні засоби поділяються на активні (машини, обладнання, прилади, які беруть участь у процесі обслуговування) і пасивні (будинки, споруди, передавальні пристрої та транспортні засоби, які забезпечують нормальне функціонування активних основних засобів) • за роллю в процесі обслуговування розрізняють виробничі (активні та пасивні основні засоби, які безпосередньо беруть участь у процесі обслуговування або забезпечують нормальне функціонування бюджетної установи) та невиробничі (будівлі, споруди та інвентар, що підпорядковані житлово-комунальним господарствам, заклади побутового обслуговування, соціальної інфраструктури тощо) основні засоби; • за призначенням основних засобів прийнято виокремлювати: будівлі, споруди, машини та устаткування, транспортні засоби, господарський інвентар; • за характером використання основні засоби розподіляються на працюючі, що в експлуатуються, та непрацюючі, які зберігаються на складі або перебувають у стані консервації.
Свірко С. В.	За галузевою належністю – заклади охорони здоров'я, заклади освіти, заклади науки, заклади культури, заклади фізичної культури і спорту, органи законодавчої влади, органи виконавчої влади, військові формування, органи внутрішнього правопорядку, органи контролю, органи національної безпеки; • за функціональним призначенням – основні та допоміжні; • за матеріально-речовою формою – матеріальні й нематеріальні; • за ступенем використання – діючі, недіючі, ті, що перебувають у запасі; • за належністю – власні та орендовані.

Інші необоротні матеріальні активи – це усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не увійшли до переліку основних засобів [1].

Інші необоротні матеріальні активи включають: музейні фонди; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи.

У складі інших необоротних матеріальних активів бюджетних установ значну частину складають малоцінні необоротні матеріальні активи, до складу яких включають [47]:

- 1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо);
- 2) бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;
- 3) спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або виготовлення індивідуальних замовлень);
- 4) предмети виробничого значення вартістю до 6000 гривень включно за одиницю (комплект) без податку на додану вартість - робочі столи, верстати, кафедри, парти тощо; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (світлокопіювальні рами тощо);
- 5) предмети, призначені для видачі напрокат;
- 6) господарський інвентар вартістю до 6000 гривень включно за одиницю (комплект) без податку на додану вартість;
- 7) інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю не перевищує 6000 гривень включно без податку на додану вартість, - сценічно-постановочні засоби, телефони, обчислювальна техніка, пральні та швейні машини, холодильники тощо.

До тимчасових тимчасових нетитульних споруд відносяться:

- 1) тимчасові нетитульні споруди, пристосування і пристрої, витрати на зведення яких включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт;
- 2) сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі у лісі (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензозаправки та ін.).

Бланк І. О. наводить класифікацію необоротних активів, де виділяє декілька класифікаційних ознак з позицій фінансового менеджменту для цілей управління цим видом активів [78]:

- за основними функціональними видами: основні засоби, нематеріальні активи;
- за характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності: необоротні активи, які обслуговують процес виробництва продукції, необоротні активи, які обслуговують процес реалізації продукції, необоротні активи, які обслуговують процес управління операційною діяльністю;
- за характером володіння: власні та орендовані необоротні активи;
- за формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування: рухомі і нерухомі необоротні активи;
- за характером відображення зносу: необоротні активи, що амортизуються, і необоротні активи, що не амортизуються.

У бухгалтерському обліку необоротні активи відображаються за [25]:

- первісною вартістю - це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.
- балансовою (залишковою) вартістю - це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу.
- відновлювальною вартістю - це первісна вартість, змінена після переоцінки.

Визначення первісної вартості необоротних активів бюджетних установ представлено в табл. 1.2.

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

Визначення первісної вартості необоротних активів

Джерело надходження необоротного активу	Первісна вартість
Придбання за плату	Сума, яка сплачена постачальнику з урахуванням вимог
Самостійне виготовлення (створення) активу	Собівартість виробництва
Отримання в результаті обміну на інший актив	Залишкова вартість переданого об'єкту. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта дорівнює нулю, то первісною вартістю буде справедлива вартість на дату оприбуткування
Отримання активу безоплатно від іншої установи, об'єкту господарювання - юридичної особи	1. Первісна (переоцінена вартість), за якою активи обліковувались у сторони, що їх передає, з урахуванням нарахованої суми зносу на повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації. Дані показники визначають на підставі отриманих разом з активом облікових регістрів, або інших документів, які підтверджують вартість придбання (створення) таких об'єктів 2. За відсутності таких документів первісна вартість визначається на рівні справедливою вартості на дату отримання, оцінка якої здійснюється відповідно до законодавства

Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів проводиться протягом I-го кварталу наступного звітного року згідно з коефіцієнтом індексації. Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів може проводитися за самостійним рішенням керівника установи. При проведенні індексації одночасно проводиться індексація суми зносу, нарахованого на необоротні активи, яка склалася на момент проведення індексації [1, 25].

Згідно з чинною нормативною базою переоцінювання необоротних активів бюджетних установ здійснює спеціальна тимчасова комісія, яка призначається наказом керівника установи й до складу якої входять:

- заступник керівника установи (голова комісії);
- головний бухгалтер чи його заступник;

- керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують необоротні активи;
- особи, на яких покладено відповідальність за збереження необоротних активів;
- інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Комісія переоцінює кожен окрему одиницю необоротних активів і встановлює нові ціни. При цьому документи, що підтверджують нову ціну, не потрібні. Під час оцінювання однотипних об'єктів у межах однієї установи на них установлюють однакові ціни.

Облік необоротних активів ведеться в повних гривнях, без копійок. Сума копійок, сплачених за придбання необоротних активів, відноситься на видатки установи.

Таким чином, дослідження сутності поняття необоротні активи, їх класифікація та оцінка відіграють важливу роль в діяльності бюджетних установ.

1.2. Значення і завдання обліку та контролю необоротних активів бюджетних установ

Сучасний етап розвитку України характеризується реформуванням всієї системи бухгалтерського обліку, зокрема і в бюджетних установах. Зважаючи на це, актуальним питанням сьогодення стає вдосконалення обліку в бюджетних установах. Саме тому одним із найбільш важливих аспектів даної проблеми є облік необоротних активів бюджетних установ як найбільш важливої складової активів.

Бухгалтерський облік, як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність бюджетних установ є обов'язковим видом обліку. Дані бухгалтерського обліку використовуються для надання користувачам якісної, повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень.

Основним законодавчим документом, який визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні для бюджетних установ є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [59].

Сутність бюджетного обліку найбільш повно проявляється в його функціях [47]:

- функція нагляду використовується в процесі створення і використання грошових коштів держави – бюджету як за доходами, так і видатками;
- функція відображення базується на тому, що всі операції, які виконуються за рахунок бюджетних коштів, відображаються у відповідних документах, на рахунках та ін.;
- функція узагальнення проводиться при здійсненні всіх операцій за розрахунками, результатом яких є баланс доходів і видатків як бухгалтерський звіт;
- функція контролю виявляє себе при проведенні бюджетного обліку надходжень доходів за їх видами та обліком виконання видаткової частини бюджету у відповідних галузях, установах і організаціях, які фінансуються з бюджету;
- функція управління і керівництва процесом виконання бюджету і забезпечення планування бюджету;
- функція забезпечення збереження коштів бюджету як державної власності.

Основним завданням бухгалтерського обліку є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій із використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення [5, 79].

Для того, щоб своєчасно і повністю мати правдиві дані про стан і ефективність використання основних засобів та інших необоротних активів, необхідно правильно організувати їх облік. В установах невиробничої сфери перед бухгалтерським обліком необоротних активів постають такі завдання:

- забезпечити контроль за наявністю і збереженням основних засобів та інших необоротних активів;
- правильно, повністю і своєчасно оформляти первинними документами та відображати в обліку операції руху необоротних активів, їх зносу, ремонту, реставрації і модернізації;
- забезпечити правильну, об'єктивну оцінку основних засобів та інших необоротних активів у поточному обліку, заключному балансі і звітності;
- точне і своєчасне визначення суми зносу основних засобів та їх відображення в обліку і звітності;
- своєчасне і якісне проведення інвентаризації необоротних активів, правильне оформлення її результатів та їх відображення в обліку і звітності;
- контроль за виконанням планів поточного і капітального ремонтів основних засобів, за дотриманням кошторисів витрат на ремонти та їх відображення в обліку;
- контроль за ефективним використанням приміщень, машин, обладнання, транспортних засобів, виробничого і господарського інвентарю тощо; своєчасне виявлення надлишкових та непотрібних установі необоротних активів з метою їх реалізації або передачі іншим організаціям;
- правильне оформлення і відображення в обліку вибуття основних засобів та інших необоротних активів, визначення результатів їх списання (реалізації), повне оприбуткування одержаних від ліквідації цих активів матеріалів та грошових коштів і їх віднесення за призначенням [47, 85].

Контроль у бюджетних установах – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів установою [84].

Принципи контролю в бюджетних установах:

принцип незалежності – органи, уповноважені на здійснення контролю, мають функціональну, організаційну, фінансову незалежність, необхідну для об'єктивного й ефективного виконання завдань;

принцип об'єктивності та неупередженості – органи, уповноважені на здійснення контролю, у своїх діях мають виходити з державних інтересів, дотримуватися професійної етики і не повинні зловживати наданими їм повноваженнями;

принцип повноти – охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу під час здійснення контролю й відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень;

принцип єдності – єдність забезпечується єдиною правовою базою та єдиними стандартами у сфері здійснення контролю;

принцип обґрунтованості – результати контролю ґрунтуються на законодавстві та підтверджуються документально;

принцип публічності – органи, уповноважені на здійснення контролю, забезпечують доступність його результатів;

принцип відповідальності – кожний орган, уповноважений на здійснення контролю, відповідає за свої дії або бездіяльність [54].

Завданням контролю необоротних активів бюджетних установ є перевірка:

- 1) правильності оцінки та переоцінки необоротних активів;
- 2) стану збереження необоротних активів;
- 3) законності, правильності та своєчасності відображення в обліку руху необоротних активів;
- 4) правильності нарахування зносу основних засобів і нематеріальних активів;

- 5) правильності відображення в обліку результатів добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації, ремонту основних засобів;
- 6) операцій, пов'язаних із орендою основних засобів [47].

На шляху інтеграції України у світовий економічний простір виникла необхідність формування відкритої та прозорої інформації з економічних питань, зокрема з питань ведення бухгалтерського обліку в державному секторі, наближення його до вимог міжнародних стандартів. Це значно сприятиме співробітництву України з міжнародними організаціями, фінансовими установами. У зв'язку із цим поступово відбуваються зміни в системі ведення бухгалтерського обліку та формах звітності, наближуючи їх до міжнародних стандартів та формуючи низку особливостей через необхідність повного та чіткого дотримання вимог чинного законодавства про бюджетний устрій і бюджетний процес України.

З огляду на вище зазначене, Міністерство фінансів України розробило та оприлюднило проект наказу «Про затвердження Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі до 2025 року», де передбачено [72]:

- запровадження НП(С)БО в державному секторі та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.;
- створення системи подання електронної звітності розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами, складеної згідно з НП(С)БО в державному секторі;
- консолідація фінансової звітності, складеної згідно з НП(С)БО в державному секторі;
- адаптація облікової системи АС «Є-Казна» до Плану рахунків та внутрішньої платіжної системи Казначейства;
- адаптація та запровадження Плану рахунків в обліковій системі Казначейства.

Отже, ведення бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ та здійснення контролю за їх використанням, надасть змогу

бюджетним установам ефективно управляти та належним чином використовувати наявні необоротні активи.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і 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.

Заклад знаходиться у функціональному підпорядкуванні управління охорони здоров'я Сумської обласної державної адміністрації.

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.

Основною метою діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є:

- надання населенню згідно з вимогами відповідних нормативно - правових актів медичних послуг, спрямованих на збереження, поліпшення та відновлення здоров'я;
- здійснення іншої діяльності, необхідної для належного забезпечення діагностики і лікування хвороб, травм, отруєнь чи інших

розладів здоров'я та медичного контролю за перебігом вагітності й надання медичної допомоги при пологах;

- організація взаємодії з іншими закладами охорони здоров'я з метою забезпечення послідовності у наданні медичної допомоги на різних рівнях та ефективного використання ресурсів системи медичного обслуговування (додаток А).

До складу Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» входять такі структурні підрозділи: поліклініка, яка містить Центр первинної медико-санітарної допомоги, амбулаторію загальної практики сімейної медицини м. Білопілья, медичні кабінети та стаціонар Білопільської центральної районної лікарні з відповідними відділеннями та інформаційно-аналітичний відділ.

У своїй діяльності Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» керується Конституцією України, Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, Бюджетним кодексом України, кодексом законів про працю України, Законами України, постановами Верховної ради України, актами Президента України та Кабінету міністрів України, Міністерства охорони здоров'я України, а також Статутом закладу.

Для здійснення керівництва лікувально-профілактичними закладами (структурними підрозділами) Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» виокремлено адміністративно-господарський відділ, централізовану бухгалтерію, економічний відділ та відділ кадрів.

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.

Джерелом формування майна закладу є майно передане закладу власником, кошти районного бюджету, кошти або майно, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань, кошти або майно, що надходять за надання платних послуг, пасивні доходи, дотації або субсидії, отримані з бюджету, державних цільових фондів, доходи від надання в оренду приміщень, споруд обладнання, інші джерела, не заборонені чинним законодавством України.

Додатковими джерелами фінансування є кошти отримані від надання платних медичних послуг, які надаються згідно чинного законодавства та благодійні внески юридичних та фізичних осіб.

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, розрахованого та затвердженого у порядку встановленому Кабінетом Міністрів України. Протягом 2016-2018 р. р. Комунальний заклад Білопільської районної ради «Білопільська центральна 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).

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.

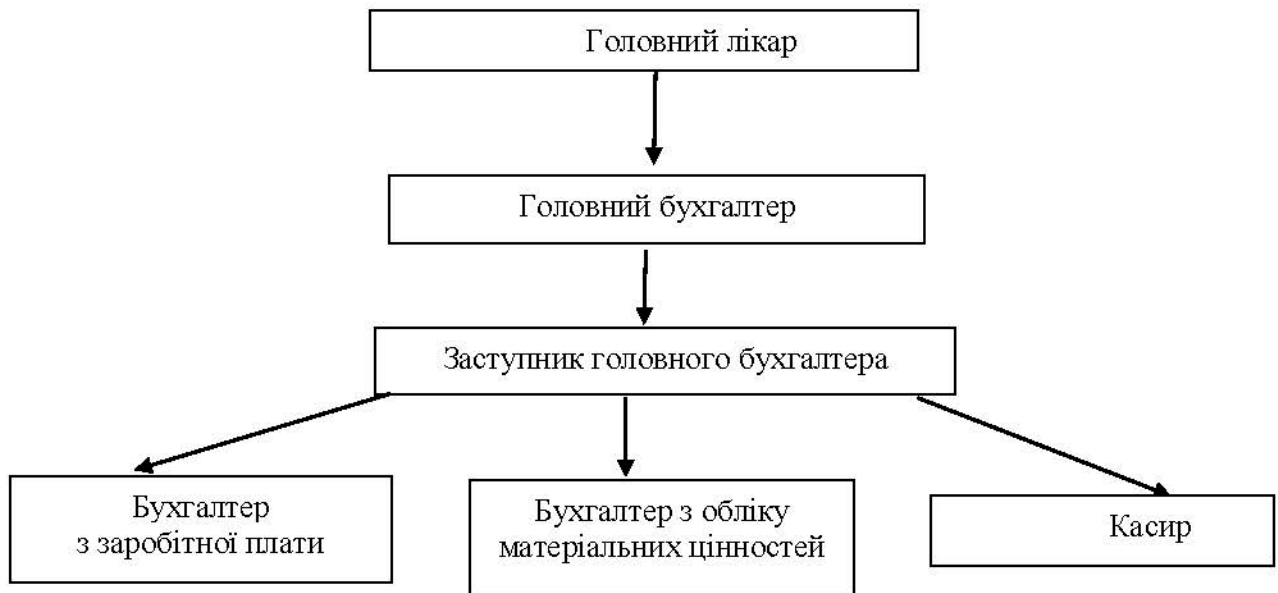


Рис. 1.2. Структура бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня»

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 суворой 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 облік політику закладу, амортизацію необоротних активів нараховують виходячи зі строків корисного використання основних засобів і нематеріальних активів. В свою чергу нарахування амортизація 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.

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 2016-2018 рр. (у додатках В, Д, И, К, Н, П), проаналізуємо основні показники фінансово-господарської діяльності, що наведені в додатку Ф.

За наведеними даними додатку Ф, 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.

Відповідно до інформації поданої у Звіті про результати фінансової діяльності Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» (додаток Д, К, П) проведемо аналіз фінансових результатів (рис 1.4-1.5).

Інформація рис 1.4 характеризує, що у 2018 р. отримані доходи становили 51420628 грн., що на 10923429 грн. більше ніж у 2016 р. За аналізований період відмічається ріст доходів по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня».

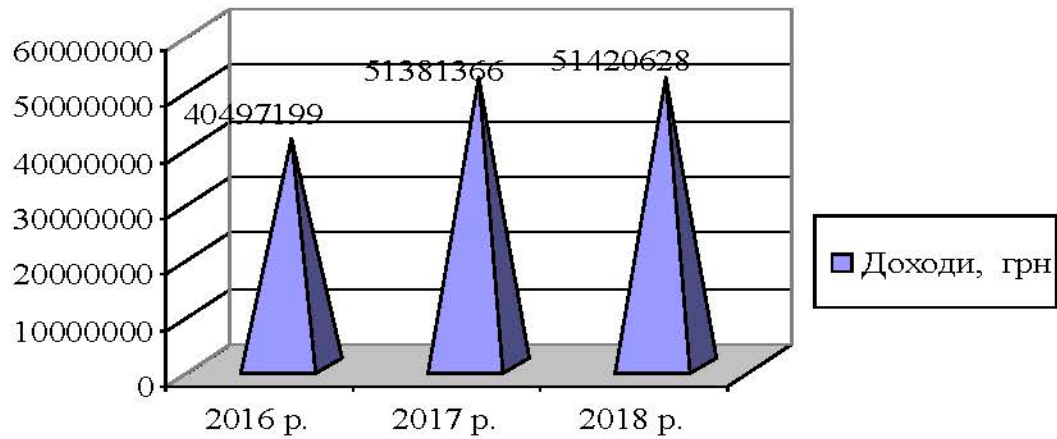


Рис. 1.4. Динаміка доходів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за 2016-2018 рр.

Натомість сума витрат по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» у 2018 р. зросла у порівнянні з 2016 р. на 12 040 679,5 грн (рис 1.5).

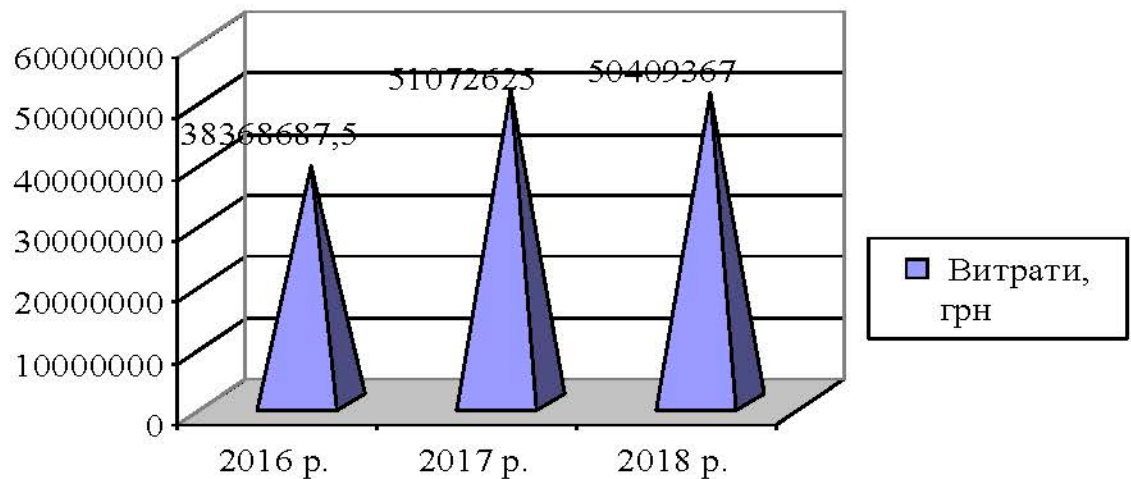


Рис. 1.5. Динаміка витрат Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» за 2016-2018 рр.

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 та організації забезпечують виконання покладених на державу функцій. Діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно. Для надання послуг різного характеру бюджетні установи повинні мати, перш за все, засоби праці, оскільки саме вони є визначальним істотним елементом у процесі надання послуг. Найбільшу частину всіх активів установ, як правило, становлять основні засоби.

Необоротні активи є суттєвою часткою майна бюджетних установ.

Необоротні активи - це матеріальні та нематеріальні ресурси, які має в своєму розпорядженні установа і якими вона користується при виконанні своїх функцій і використовує їх більш року.

Усі необоротні активи бюджетних установ можна згрупувати за відповідними галузями, які, у свою чергу, формуються під впливом видів діяльності.

Основним завданням бухгалтерського обліку є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій із використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення.

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

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

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.

У 2018 р. отримані доходи становили 51420628 грн., що на 10923429 грн. більше ніж у 2016 р. За аналізований період відмічається ріст доходів по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня». Натомість сума витрат по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» у 2018 р. зросла у порівнянні з 2016 р. на 12040679,5 грн.

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

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Організація обліку необоротних активів бюджетних установ

Для раціональної організації обліку основних засобів та інших необоротних активів перш за все необхідно забезпечити своєчасне і правильне оформлення первинних документів на всі операції їх надходження в установу, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, зносу, вибуття або списання. Вимоги до документального оформлення господарських операцій на підприємствах усіх галузей народного господарства України регламентуються "Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку", затвердженим Міністерством фінансів України 24 травня 1995 р. № 88 з подальшими змінами і доповненнями [1, 47].

Документи (у перекладі з латинської - доказ, свідоцтво) є основою організації облікового процесу в бюджетних організаціях. Вони стверджують факт здійснення господарських операцій і є підставою для записів у реєстри бухгалтерського обліку. Без правильно складеного і відповідним чином оформленого первинного документа не може бути здійснено жодного запису в бухгалтерському обліку.

Документи складаються з окремих показників, які називають реквізитами (з латинської - необхідне). Сукупність реквізитів визначає зміст документа, а їх розміщення - його форму. Щоб документ відповідав своєму призначенню, його необхідно скласти відповідно до форми, прийнятої для даної категорії документів. Від повноти і якості оформлення документів залежить їх доказова (юридична) сила, адже вони є свідченням, доказом,

підтвердженням реальності конкретних господарських явищ, фактів, подій [25].

Усі реквізити первинних документів поділяються на обов'язкові та необов'язкові. Згідно із Законом "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07. 1999 р. № 996-XIV до обов'язкових реквізитів належать: назва документа (форми); дата і місце його складання; назва підприємства, від імені якого складено документ; зміст і обсяг господарської операції та одиниці її вимірювання; посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення; особисті підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції та її оформленні [59].

Первинні документи повинні складатися у момент здійснення операції, а якщо таке неможливо, то негайно після її завершення. За достовірність даних, що становлять зміст документа, та якість його складання відповідальність покладається на посадових осіб, які підписали документ. У документах не повинно бути не застережених виправлень, підчисток, помарок. Усі числа повинні бути написані чітко, розбірливо. Зміст операції треба наводити лаконічно і конкретно" запобігаючи можливості подвійного розуміння. Усі необхідні реквізити документа повинні бути заповнені, а відсутні показники - прокреслені. Складені документи необхідно своєчасно (відповідно до графіка документообігу) передавати до бухгалтерії для їх опрацювання, використання в оперативному управлінні та поточному обліку і для складання звітності. Опрацьовані документи підлягають зберіганню в поточному архіві бухгалтерії не менше трьох років, після чого можуть бути ліквідовані (з дотриманням установлених вимог).

По Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» затверджено графік документообігу первинних документів.

Бухгалтерський облік необоротних активів повинен забезпечити правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в

облікових регістрах надходження необоротних активів, їх переміщення всередині установи, вибуття з установи та надавати достатні дані для здійснення контролю за збереженням та правильним використанням кожного об'єкта необоротних активів.

Для обліку руху необоротних активів використовується порівняно невелика кількість первинних документів. Це, в першу чергу, документи з обліку основних засобів, передбачені "Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів", затвердженою ГУ ДКУ та ДКСУ 02.12.1997 р. № 125/70, а також документи типових міжвідомчих форм з обліку розрахункових операцій та матеріальних цінностей (рахунки-фактури, накладні, акти тощо). В окремих випадках застосовують документи довільної форми [13].

Прийняття основних засобів проводиться на підставі "Акта прийняття-передачі основних засобів" форми ОЗ-1 (бюджет). Оформлення прийняття окремих об'єктів основних засобів дозволяється безпосередньо на підставі документів, що стали підставою для отримання цінностей. Для прийняття об'єктів наказом керівника установи створюється комісія, яка складає акт у двох примірниках: один - для установи, яка здає, другий - для установи, яка приймає. Акт затверджується керівником установи. Після оформлення у термін, встановлений графіком документообігу бюджетних установ, акт разом з технічною документацією, що стосується даного активу, передається в бухгалтерію (централізовану бухгалтерію). При надходженні основних засобів в установу (на склад) матеріально відповідальна особа на документі постачальника або на акті приймання повинна розписатися в одержанні цих цінностей і прийняти їх на відповідальне зберігання [1].

Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, який має вісім знаків. Перші три знаки означають номер субрахунку, четвертий - підгрупу і останні чотири знаки - порядковий номер предмета у підгрупі. Для тих субрахунків, для яких не виділені підгрупи, четвертий знак

позначається нулем. Інвентарний номер зазначається на жетоні, який прикріплюється до об'єкта, позначається фарбою на об'єкті або проставляється іншим способом. Якщо інвентарний об'єкт є складним і включає ті чи інші відокремлені елементи, що становлять разом з ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті.

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 з метою контролю за зберіганням інвентарних карток [47].

Матеріально відповідальними особами для здійснення пооб'єктного обліку основних засобів за місцезнаходженням (місцем експлуатації) об'єктів основних засобів ведеться "Інвентарний список основних засобів" - типова форма ОЗ-11 (бюджет).

У бухгалтерії установи, з метою організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів, ведеться попредметний їх облік на інвентарних картках, які відкриваються на кожний інвентарний об'єкт: ОЗ-6 (бюджет) "Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах", ОЗ-8 (бюджет) "Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)", ОЗ-9 (бюджет) "Інвентарна картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах", ОЗ-10 (бюджет) "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів" [25].

В бухгалтерії Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» ведеться попредметний облік основних засобів в інвентарних картках, які відкриваються на кожний інвентарний об'єкт за формою ОЗ-6 (бюджет) "Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах", крім того записи здійснюються в Інвентарну книгу обліку основних засобів.

Для обліку будинків, споруд, передавальних пристроїв, робочих силових машин і обладнання, автоматизованих ліній, інструментів, виробничого (уключаючи прилади) і господарського інвентарю, транспортних засобів, вимірювальних приладів і регулювальних пристроїв, лабораторного обладнання застосовується "Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах" типової форми ОЗ-6 (бюджет).

Для обліку робочої, продуктивної та племінної худоби, а також багаторічних насаджень і капітальних витрат на поліпшення земель (без споруд) призначена типова форма ОЗ-8 (бюджет) "Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)" [85].

Однорідні активи обліковуються на картках групового обліку типової форми ОЗ-9 (бюджет).

Описи інвентарних карток з обліку необоротних активів здаються в архів тоді, коли в останню інвентарну картку вноситься відмітка про списання об'єкта необоротних активів.

Видача необоротних активів із складу проводиться за накладними (вимогами), які підписуються керівником установи. При цьому накладна виписується в одному примірнику, якщо інший порядок не визначено галузевими нормативними актами, погодженими з Державним казначейством України.

Для обліку малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття застосовують ті ж форми первинних документів, що й для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, вони використовуються в усіх галузях народного господарства, в тому числі і в бюджетних установах [1, 47].

Для первинного оформлення операцій з руху нематеріальних активів використовують документи форми яких встановлені наказом Міністерства фінансів від 22.11.2004 року № 732 "Про затвердження типових форм

первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів", а саме:

НА-1 "Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів";

НА-2 "Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів";

НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів";

НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [85].

Документами, що є підставою для оприбутковування нематеріальних активів, можуть бути: рахунки-фактури, платіжні доручення, акти, довідки, посвідчення, угоди тощо. Для списання нематеріальних активів, що вибувають з експлуатації за непридатністю, складають акт довільної форми.

Усі документи, якими оформляється рух необоротних активів, повинні складатися відповідно до вимог "Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку", своєчасно затверджуватися керівником установи і передаватися до бухгалтерії для відображення в облікових регістрах і звітності.

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».

Таким чином, належна організація бухгалтерського обліку Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» дозволяє не лише інформувати систему управління про стан та рух необоротних активів, а й здійснювати контроль за їх наявністю та належним використанням. Всі первинні документи, щодо руху необоротних активів по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» оформленні відповідно до вимог діючого законодавства.

2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку необоротних активів 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.

Нефінансові активи – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом державного сектору в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому та/або матимуть потенціал корисності» [1].

У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», представлено структуру нефінансових активів суб'єктів державного сектору через фрагмент активної частини балансу. До їхнього складу входять необоротні актив та запаси (основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готова продукція, незавершені капітальні інвестиції, інші нефінансові активи) [34].

З 01.01.2017 р. введено в дію новий Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Цей Порядок встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку

для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - суб'єкти державного сектору) [47].

Порівняльна характеристика рахунків для ведення обліку необоротних активів бюджетних установ наведена в табл. 2.1.

В бюджетних установах облік необоротних активів залежить від облікової групи, тому розглянемо кожен з них.

Для обліку необоротних активів призначено рахунки 1 класу "Необоротні активи" відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, а саме рахунки: 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 13 «Капітальні інвестиції» [51, 52].

Рахунок 10 «Основні засоби» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, які контролюються суб'єктом державного сектору, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.

За дебетом рахунку відображається оприбуткування об'єктів основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю, збільшення первісної вартості внаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; збільшення вартості внаслідок дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

За кредитом рахунку відображається вибуття основних засобів внаслідок безоплатної передачі, продажу, або невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення вартості у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів або його уцінки.

Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

1010 (1020) "Інвестиційна нерухомість" ведеться облік об'єктів інвестиційної нерухомості, зокрема земельних ділянок, будівель, споруд, які розташовуються на землі, утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

**Порівняльна характеристика субрахунків для ведення обліку
необоротних активів бюджетних установ**

Субрахунки до 2017 року згідно з Планом рахунків № 611	Субрахунки з 2017 року згідно з Планом рахунків № 1203
Рахунок 10 "Основні засоби" має такі субрахунки: 101 "Земельні ділянки"; 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель"; 103 "Будинки та споруди"; 104 "Машини та обладнання"; 105 "Транспортні засоби"; 106 "Інструменти, прилади та інвентар"; 107 "Робочі і продуктивні тварини"; 108 "Багаторічні насадження"; 109 "Інші основні засоби".	Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки: 1010 (1020) «Інвестиційна нерухомість»; 1011 (1021) «Земельні ділянки»; 1012 (1022) «Капітальні витрати на поліпшення земель»; 1013 (1023) «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»; 1014 (1024) «Машини та обладнання»; 1015 (1025) «Транспортні засоби»; 1016 (1026) «Інструменти, прилади, інвентар»; 1017 (1027) «Тварини та багаторічні насадження»; 1018 (1028) «Інші основні засоби».
Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" має такі субрахунки: 111 "Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок"; 112 "Бібліотечні фонди"; 113 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"; 114 "Білизна, постільні речі, одяг та взуття"; 115 "Тимчасові нетитульні споруди"; 116 "Природні ресурси"; 117 "Інвентарна тара"; 118 "Матеріали довготривалого використання для наукових цілей"; 119 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення".	Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" має такі субрахунки: 1111 (1121) "Музейні фонди"; 1112 (1122) "Бібліотечні фонди"; 1113 (1123) "Малоцінні необоротні матеріальні активи"; 1114 (1124) "Білизна, постільні речі, одяг та взуття"; 1115 (1125) "Інвентарна тара"; 1116 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення"; 1117 "Природні ресурси"; 1118 (1127) "Інші необоротні матеріальні активи"; 1126 "Необоротні активи спецпризначення для розподілу, передачі".
Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки: 121 "Авторські та суміжні з ними права"; 122 "Інші нематеріальні активи".	Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки: 1211 (1221) "Авторське та суміжні з ним права"; 1212 (1222) "Права користування природними ресурсами"; 1213 (1223) "Права на знаки для товарів і послуг"; 1214 (1224) "Права користування майном"; 1215 (1225) "Права на об'єкти промислової власності"; 1216 (1226) "Інші нематеріальні активи".

Продовж. табл. 2.1

Субрахунки до 2017 року згідно з Планом рахунків № 611	Субрахунки з 2017 року згідно з Планом рахунків № 1203
Рахунок 14 "Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи" має такі субрахунки: 141 "Капітальні інвестиції в основні засоби"; 142 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"; 143 "Капітальні інвестиції в нематеріальні активи".	Рахунок 13 "Капітальні інвестиції" має такі субрахунки: 1311 (1321) "Капітальні інвестиції в основні засоби"; 1312 (1322) "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"; 1313 (1323) "Капітальні інвестиції в нематеріальні активи"; 1314 (1325) "Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи"; 1324 "Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення".

1011 (1021) "Земельні ділянки" ведеться облік земельних ділянок, отриманих суб'єктом державного сектору згідно з законодавством, зокрема на праві постійного користування.

1012 (1022) "Капітальні витрати на поліпшення земель" ведеться облік капітальних витрат на поліпшення земель. До них відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм тощо).

1013 (1023) "Будівлі, споруди та передавальні пристрої" ведеться облік будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, житлових будівель.

1014 (1024) "Машини та обладнання" ведеться облік машин та обладнання.

1015 (1025) "Транспортні засоби" ведеться облік всіх видів засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів, незалежно від вартості.

1016 (1026) "Інструменти, прилади, інвентар" ведеться облік інструментів, виробничого інвентарю та приладдя, господарського інвентарю, які відносяться до складу основних засобів.

1017 (1027) "Тварини та багаторічні насадження" ведеться облік довгострокових біологічних активів, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, та плодоносних рослин, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

1018 (1028) "Інші основні засоби" ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 "Основні засоби".

Бюджетні установи облік коштів для придбання, модернізацію, реконструкцію, реставрацію тощо основних засобів ведуть на субрахунку - 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» рахунку 54 «Цільове фінансування»

За кредитом цього рахунку відображають отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування суми поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта основних засобів згідно з НП(С)БО 121 [37].

За дебетом рахунку відображають зменшення цільового фінансування на створення (придбання) основних засобів, на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів.

Варто зазначити, що для обліку грошових коштів, які містяться на рахунках в органах Казначейства та можуть бути використані для поточних операцій, передбачено субрахунок 2313 «Реєстраційні рахунки». З огляду на це, суми отриманих бюджетних асигнувань як за загальним, так і за спеціальним фондами бюджетні установи зараховують на один субрахунок - 2313. Тому для розмежування таких надходжень за загальним та спеціальним фондами слід вести додаткові аналітичні рахунки.

1. Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення слід відображати бухгалтерським записом:

Дебет 2313 «Реєстраційні рахунки»

Кредит 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»

Основні засоби до моменту введення в експлуатацію обліковують у складі капітальних інвестицій.

Всі витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, довгострокових біологічних активів слід обліковувати на рахунку 13 «Капітальні інвестиції».

За дебетом нового рахунку 13 «Капітальні інвестиції» відображають збільшення витрат на придбання або створення необоротних активів (тобто основних засобів та інших необоротних матеріальних активів), зокрема:

- суми, сплачені за придбання, виконання будівельно-монтажних робіт;
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, суми ввізного мита, суми непрямих податків (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору), витрати зі страхування ризиків доставки;
- витрати на транспортування, установку, монтаж налагодження тощо;
- витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання).

За кредитом рахунку відображають зменшення витрат на придбання або створення необоротних активів (введення в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо).

Тобто рахунок 13 «Капітальні інвестиції» застосовують для накопичення витрат, пов'язаних з придбанням або створенням об'єктів капітальних інвестицій, до моменту їх введення в експлуатацію.

Рахунок 13 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки [1]:

1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» ведеться облік витрат на придбання, створення (виготовлення) власними силами та поліпшення основних засобів, а також витрат за незакінченими і закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва, реконструкції, модернізації основних засобів.

1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи» ведеться облік витрат на придбання, створення (виготовлення) власними силами інших необоротних матеріальних активів.

1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи» ведеться облік витрат на придбання (розробку) нематеріальних активів, а також витрат за незакінченими і закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами з виготовлення (створення) та модернізації нематеріальних активів.

1314 «Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи» ведеться облік витрат на придбання або вирощування (створення) довгострокових біологічних активів.

1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення» ведеться облік державними цільовими фондами витрат за незакінченими і закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами необоротних активів спеціального призначення.

При введенні таких об'єктів в експлуатацію всі видатки, накопичені на рахунку 13 «Капітальні інвестиції», списують з одночасним складанням Акта введення в експлуатацію основних засобів. При цьому зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів, інших необоротних активів зазначають бухгалтерським записом:

Дебет 10 «Основні засоби»,

Кредит 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» [52]

При цьому при введенні в експлуатацію об'єктів основних засобів на додачу до цієї проводки складають другий запис на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів:

Дебет 54 «Цільове фінансування»

Кредит 51 «Внесений капітал»

Вартість уведених в експлуатацію необоротних активів слід відносити на фактичні видатки протягом строку їх корисного використання шляхом нарахування амортизації (раз на рік або щокварталу за рішенням установи) такою проводкою:

Дебет 8014 «Амортизація»

Кредит 1411 «Знос основних засобів»,

Потім наприкінці звітного періоду під час закриття рахунків витрат сума нарахованої протягом такого періоду амортизації буде списана на фінансові результати виконання кошторису такою проводкою:

Дебет 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

Кредит 8014 «Амортизація» [1, 52].

Первісна вартість об'єкта основних засобів може формуватися як за рахунок капітальних, так і за рахунок поточних витрат (на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету.

Так, на суму поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БО 121, необхідно збільшити фінансування заходів цільового призначення (за кредитом рахунку 54 «Цільове фінансування») та одночасно вилучити такі суми з доходів звітного періоду.

Для цього передбачено такий бухгалтерський запис [1, 52]:

Дебет 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»,

7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»,

7211 «Дохід від реалізації активів»,

7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»

Кредит 54 «Цільове фінансування»

Суми ПДВ, які сплачені при придбанні основних засобів, бюджетні установи - неплатники ПДВ включають до первісної вартості таких об'єктів.

Лише у разі, якщо установа є платником ПДВ та включає суму такого податку до податкового кредиту, на таку суму не збільшується первісна вартість об'єкта основних засобів.

Для аналітичного обліку основних засобів призначено меморіальний ордер № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів», дані якого заносяться в книгу "Журнал-головна".

Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером. Одночасно відповідні записи здійснюються у відповідних інвентарних картках. При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 9-авт.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби» призначено рахунок 111 «Інші необоротні матеріальні активи».

За дебетом рахунку відображається оприбуткування об'єктів інших необоротних матеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, збільшення первісної вартості внаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; збільшення вартості внаслідок дооцінки вартості об'єкта.

За кредитом рахунку відображається вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок безоплатної передачі, продажу, або невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення вартості у разі часткової ліквідації об'єкта або його уцінки [52].

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" має такі субрахунки:

1111 (1121) "Музейні фонди" ведеться облік:

1) музейних цінностей (незалежно від вартості), крім предметів мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонатів наукового, історичного і технічного значення, які обліковуються у порядку, встановленому для обліку цих цінностей у державних музеях;

2) експонатів тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від їх вартості.

1112 (1122) "Бібліотечні фонди" ведеться облік бібліотечних фондів незалежно від вартості окремих примірників книг. До бібліотечного фонду належать: наукова, художня і навчальна література, спеціальні види літератури та інші видання.

1113 (1123) "Малоцінні необоротні матеріальні активи" ведеться облік необоротних матеріальних активів, термін експлуатації яких перевищує один рік, але які за вартісними ознаками не включено до основних засобів.

1114 (1124) "Білизна, постільні речі, одяг та взуття" ведеться облік білизни, постільних речей, одягу та взуття. Облік відповідних активів на цих субрахунках ведуть суб'єкти державного сектору, які систематично отримують їх у значному обсязі для провадження своєї діяльності, інші суб'єкти державного сектору ведуть облік білизни, постільних речей, одягу та взуття у складі інших необоротних матеріальних активів.

1115 (1125) "Інвентарна тара" ведеться облік інвентарної тари для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах чи для здійснення технологічних процесів, сховищ для зберігання рідких та сипучих речовин (баки, скрині, чани, засіки тощо); шаф торговельних та стелажів; іншої інвентарної тари.

1116 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення" ведеться облік необоротних матеріальних активів, що мають специфічне призначення і обмежене застосування в окремих галузях.

1117 "Природні ресурси" ведеться облік мінеральних копалин, нафтових свердловин, родовищ корисних копалин внутрішніх вод, смуг будівельного лісу тощо, які згідно із законодавством контролюються суб'єктом державного сектору.

1118 (1127) "Інші необоротні матеріальні активи" ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи", а саме: матеріалів, одержаних зі складу в лабораторію або інші структурні підрозділи науково-дослідних інститутів, вищих навчальних

закладів для науково-дослідних робіт, які використовуються неодноразово або тривалий час, а також матеріалів, що є об'єктами наукових досліджень.

1126 "Необоротні активи спецпризначення для розподілу, передачі" ведеться облік державними цільовими фондами необоротних активів спецпризначення, які призначені для розподілу та передачі підвідомчим установам відповідно до законодавства.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів, які контролюються суб'єктом державного сектору.

За дебетом рахунку відображається оприбуткування нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів.

За кредитом рахунку відображається вибуття внаслідок безоплатної передачі об'єктів нематеріальних активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання та сума уцінки нематеріальних активів [1, 52].

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки:

1211 (1221) "Авторське та суміжні з ним права" ведеться облік авторських прав та суміжних з ними прав суб'єкта державного сектору (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

1212 (1222) "Права користування природними ресурсами" ведеться облік об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо.

1213 (1223) "Права на знаки для товарів і послуг" ведеться облік прав на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

1214 (1224) "Права користування майном" ведеться облік прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

1215 (1225) "Права на об'єкти промислової власності" ведеться облік прав на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо).

1216 (1226) "Інші нематеріальні активи" ведеться облік інших нематеріальних активів (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Інформації про необоротні активи бюджетної установи наводиться у формах фінансової та бюджетної звітності. Необоротні активи у фінансовій звітності відображаються в першому розділі активу Балансу (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Відображення необоротних активів у Балансі

Структура першого розділу активу Балансу до 01.01.2017 р.		Структура першого розділу активу Балансу з 01.01.2017 р.	
I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ		I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
Нематеріальні активи		Основні засоби:	1000
Балансова (залишкова) вартість	110	первісна вартість	1001
Накопичена амортизація	111	знос	1002
Первісна (переоцінена) вартість	112	Інвестиційна нерухомість	1010
Основні засоби		первісна вартість	1011
Балансова (залишкова) вартість	120	знос	1012
Знос	121	Нематеріальні активи:	1020
Первісна (переоцінена) вартість	122	первісна вартість	1021
Інші необоротні матеріальні активи		накопичена амортизація	1022
Балансова (залишкова) вартість	130	Незавершені капітальні інвестиції	1030
Знос	131	Довгострокові біологічні активи	1040
Первісна (переоцінена) вартість	132	первісна вартість	1041
Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи	140	знос	1042
Довгострокові фінансові інвестиції	145	Запаси	1050
		Виробництво	1060
		Поточні біологічні активи	1090

Типова кореспонденція рахунків з обліку необоротних активів наведена у додатку Х.

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.

Бухгалтерські записи з обліку необоротних активів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» наведена в табл.2.3.

Таблиця 2.3

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 [47].

У накопичувальній відомості записи робляться за кожним документом. Дані меморіального ордера № 9 переносяться в книгу «Журнал-головна» [25].

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».

Отже, для отримання детальної інформації необхідної для ефективного використання необоротних активів за їх окремими видами і процесами по здійснюють аналітичний пооб'єктний облік, а ведення синтетичного обліку дає узагальнену інформацію, щодо руху необоротних активів

2.3. Облік амортизації (зносу) та ремонту необоротних активів бюджетних установ

В бюджетній сфері необоротні активи відіграють основну роль у виконанні функцій і завдань, що стоять перед державною установою. Тому, вартісний і фізичний стан необоротних активів, що обліковуються на балансі бюджетної установи, нарахування зносу на них, залишаються під увагою науковців. Дослідженню актуальних питань обліку і нарахування зносу в

бюджетних установах приділяли увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П.Й., Джога Р.Т., Чечуліна О. О. та інші [1, 7].

У своїх публікаціях Атамас П.Й. вказує на те, що у процесі експлуатації основні засоби бюджетних установ поступово фізично і морально зношуються. Знос - це втрата об'єктом основних засобів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього - і вартості. Розділяємо думку науковця про те, що на відміну від виробничих підприємств, у бюджетних установах амортизаційні відрахування на основні засоби не проводять, а нараховують лише їх знос [1].

У своїй роботі Джога Р.Т. зазначає, що у процесі споживання необоротні активи бюджетних установ поступово втрачають свою вартість. Це зумовлено не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища і моральним зносом необоротних активів. Отже, поняття зносу необоротних активів у бюджетних установах не тотожне зносу необоротних активів галузей матеріального виробництва, оскільки тут не здійснюється перенесення вартості на результати праці (не нараховується амортизація). Підтримуємо погляди науковця, що вартість необоротних активів бюджетних установ зникає із споживанням їх корисної вартості. Тому, під зносом необоротних активів бюджетних установ слід розуміти процес споживання їх вартості у тій мірі, в якій вони втрачають свою споживчу вартість. [7, с.140].

Попри активізацію досліджень щодо нарахування зносу в бюджетних установах невирішеними залишаються проблеми економічної та фінансової природи зносу, його обліку та доцільності контролю суми зносу в вартості необоротних активів у бюджетних установах.

Знос нараховують на необоротні активи, які знаходяться на балансі бюджетних установ і перебувають в експлуатації.

Норми та суми зносу визначають відповідно до положень Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Держказначейства України від 17.07.2000 р. № 64, а саме [13]:

- для основних засобів - за нормами;
- для інших необоротних матеріальних активів, окрім музейних і художніх цінностей, тимчасових нетитульних споруд і природних ресурсів, виданих у користування - 50% первісної вартості кожної одиниці в місяці видачі в користування, а решту зносу - у місяці їхнього списання;
- для нематеріальних активів залежно від строку дії патенту, свідоцтва й інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності.

Знос не нараховують на [1]:

- земельні ділянки;
- пам'ятки культурної спадщини національного чи місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) у Державний реєстр нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) в Державний реєстр національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи» від 24.12.1993 р. № 3814-XII тощо (як об'єкти з невизначеним строком корисного використання);
- багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку початку плодоношення, експлуатаційного віку);
- музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- природні ресурси;
- незавершене капітальне будівництво;
- документацію з типового проектування (незалежно від вартості);
- піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки й інші).

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується [47]:

- вартість, яка амортизується, складається з первісної або переоціненої вартості основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.
- ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Ліквідаційна вартість може дорівнювати нулю, якщо суб'єкт державного сектору не може достовірно визначити суму, яка очікується від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації).

Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, при введенні об'єкта в експлуатацію або у разі, коли залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, але об'єкт ще придатний до експлуатації [85].

Залежно від того, з якою періодичністю бюджетна установа прийняла рішення нараховувати амортизацію (щокварталу або раз на рік), виконується розрахунок амортизаційних нарахувань (щокварталу або раз на рік).

Періодичність нарахування амортизації визначають у наказі про облікову політику, погодженому з головним розпорядником бюджетних коштів. Наприклад, період нарахування амортизації можна визначити так:

- або на дату балансу (щокварталу);
- або на дату річного балансу (станом на 31 грудня звітного року).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу щокварталу діленням річної суми амортизації на 4. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію. При вибутті об'єкта основних засобів суб'єкт державного сектору нараховує амортизацію в місяці його вибуття. При цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Амортизацію основних засобів нараховують із застосуванням прямолінійного методу, при якому річна сума амортизації визначається

діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Суму нарахованої амортизації суб'єкт державного сектору відображає збільшенням суми зносу основних засобів та витрат [43].

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації поновлюється, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації. Амортизація, нарахована у розмірі 100% вартості об'єкта основних засобів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання.

Нарахування амортизації основних засобів ведеться у типовій формі «Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів)». Обчислення амортизації інших необоротних матеріальних активів відображають у типовій формі «Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів» [25].

Порівняльна характеристика рахунків для нарахування амортизації (зносу) необоротних активів бюджетних установ наведена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Порівняльна характеристика субрахунків для нарахування амортизації (зносу) необоротних активів бюджетних установ

Субрахунки до 2017 року згідно з Планом рахунків № 611	Субрахунки з 2017 року згідно з Планом рахунків № 1203
Рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" має такі субрахунки: 131 "Знос основних засобів"; 132 "Знос інших необоротних активів"; 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів".	Рахунок 14 "Знос (амортизація) необоротних активів" має такі субрахунки: 1411 (1421) "Знос основних засобів"; 1412 (1422) "Знос інших необоротних матеріальних активів"; 1413 (1423) "Накопичена амортизація нематеріальних активів"; 1414 (1424) "Знос інвестиційної нерухомості"; 1415 (1425) "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів".

Рахунок 14 "Знос (амортизація) необоротних активів" призначено для обліку й узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду

амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації. За кредитом рахунку відображається нарахування амортизації, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при дооцінці необоротних активів та визнання втрати від зменшення корисності необоротних активів. За дебетом рахунку відображається зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) в результаті списання необоротних активів, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при уцінці необоротних активів, відображення вигод від відновлення корисності необоротних активів.

На субрахунках 1411 (1421) "Знос основних засобів" ведеться облік зносу об'єктів основних засобів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби", крім інвестиційної нерухомості.

На субрахунках 1412 (1422) "Знос інших необоротних матеріальних активів" ведеться облік зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

На субрахунках 1413 (1423) "Накопичена амортизація нематеріальних активів" ведеться облік накопиченої амортизації нематеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи".

На субрахунках 1414 (1424) "Знос інвестиційної нерухомості" ведеться облік зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунках 1010 (1020) "Інвестиційна нерухомість".

На субрахунках 1415 (1425) "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів" ведеться облік накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на субрахунках 1711 (1721) "Довгострокові біологічні активи рослинництва" та 1712 (1722) "Довгострокові біологічні активи тваринництва" [52].

Кореспонденція субрахунків бюджетної установи по нарахуванню амортизації (зносу) на необоротні активи представлено в табл. 2.5

Кореспонденція субрахунків бюджетної установи по нарахуванню амортизації (зносу) на необоротні активи

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків до 2017 року		Кореспонденція субрахунків з 2017 року	
	дебет	кредит	дебет	кредит
Нараховано амортизацію на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи	841	131 - 133	8014, 8114 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»
одночас здійснено другий запис	401	841	-	-

Нарахування амортизації (зносу) на необоротні активи Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснюється відповідно до положень Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Держказначейства України від 17.07.2000 р. № 64 за нормами по кожному найменуванню. Для цього використовують затверджену типову форму ОЗ-12 (бюджет) - Відомість нарахування зносу на основні засоби.

Під час експлуатації необоротних активів бюджетні установи несуть певні витрати на підтримання їх у належному стані, а саме [47]:

- проведення технічного обслуговування;
- поточний та капітальний ремонт.

При технічному обслуговуванні проводиться комплекс робіт, направлених на підтримку технічного стану та заданих параметрів і режимів роботи технічного обладнання (наприклад, усунення неполадок, що вимагають негайного виконання, підготовку будівель до сезонної експлуатації, забезпечення температурного режиму, вологості та інших показників роботи обладнання). До складу витрат на проведення технічного обслуговування включаються вартість:

- витрачених матеріалів,
- сума нарахованої зарплати та відрахувань від неї,
- вартість сплачених стороннім організаціям послуг по проведенню такого обслуговування.

Поточний ремонт передбачає ремонтні роботи, пов'язані з усуненням незначних пошкоджень з частковою заміною деталей, дрібним ремонтом окремих частин, профілактичним ремонтом машин, обладнання, механізмів з метою підтримання основних засобів у нормальному технічному стані.

Капітальний ремонт характеризується тим, що під час його проведення замінюють, відновлюють або модернізують значну кількість деталей, вузлів на більш потужні і економічні.

Перед виконанням робіт складається Відомість дефектів, в якій зазначаються перелік необхідних робіт, встановлюється сума необхідних витрат і за цими даними складається кошторис витрат на проведення ремонту.

Ремонти можуть виконуватись господарським способом та підрядною організацією. При другому способі проведення ремонтних робіт з підрядною організацією укладається договір на виконання цих робіт [1].

По мірі їх виконання підрядна організація надає установі акти виконаних робіт (т.ф. № КБ-2в «Акт-приймання виконаних підрядних робіт» та № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати», що є підставою для відображення їх в обліку.

При виконанні робіт господарським способом матеріали відпускаються зі складу на основі оформленої вимоги-накладної (ф. № 3-3), забірна картка (ф. № 3-5), які списуються на видатки по мірі відпуску. Для нарахування зарплати використовують «Наряд на відрядну роботу».

По закінченню виконаних ремонтів у всіх випадках комісією установи складається Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів. В акті вказується назва об'єкта, що ремонтується (модернізується тощо), в окремому розділі приводяться зміни його технічних

характеристик. Під цією інформацією проставляються підписи працівника установи, що уповноважений на приймання необоротних активів, та представника ремонтної бригади [85].

В бухгалтерії головний бухгалтер проставляє кошторисну вартість ремонту та фактичні витрати. Після цього акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником установи. На підставі оформленого Акта роблять записи в картках обліку необоротних активів про виконані ремонти чи інші поліпшення необоротних активів. Витрати на ремонт можуть проводитись тільки в межах затвердженого кошторису на ремонт з дотриманням державних будівельних норм.

При проведенні ремонту сторонньою організацією Акт складається в двох примірниках: один - для установи, та один - для підрядної організації. Причому він також підписується і представником організації, що виконувала ремонтні роботи [57].

В інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення

Витрати по проведенню ремонтів необоротних активів не збільшують вартості основних засобів, а списуються у складі фактичних витрат за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ).

Видатки на проведення поточного ремонту будівель, приміщень, обладнання техніки здійснюють за КЕКВ 2240 „Оплата послуг крім комунальних”, Видатки капітального будівництва – за КЕКВ 3120 «Капітальне будівництво (придбання)», видатки капітального ремонту – за КЕКВ 3130 „Капітальний ремонт”, видатки на реконструкцію та розширення, технічне переоснащення та розширення здійснюють за КЕКВ 3140 „Реконструкція та реставрація” [60].

Отже, облік амортизації та ремонту відіграють важливе значення для формування достовірної інформації про необоротних активів в обліку та звітності бюджетної установи.

2.4. Напрями удосконалення обліку необоротних активів бюджетних установ

Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах за умов переходу економіки до ринкових відносин посідає достатньо важливе місце у процесі регулювання економічного розвитку держави.

За останні роки у бюджетній сфері відбулись значні перетворення: змінилось бюджетне законодавство; впроваджено казначейське обслуговування бюджетних коштів та облік зобов'язань розпорядників коштів у системі органів казначейства; створено централізовану модель управління державними ресурсами через єдиний казначейський рахунок; починаючи з 2015 року бюджетні установи почали поступово працювати з НП(С)БО [11].

Реалізація функцій бухгалтерського обліку в бюджетних установах, вимагає формування нових підходів, які виникають в сучасних умовах. По-перше, це розвиток міжнародних зв'язків і необхідність впровадження міжнародних стандартів в державному секторі. По-друге, проведені дослідження свідчать, що необхідна розробка інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку. По-третє, розвиток бюджетної системи і розширення сфер діяльності бюджетних установ вимагає відповідного вдосконалення вітчизняної облікової термінології.

Регламентація організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах здійснюється на трьох рівнях (рис. 2.1).

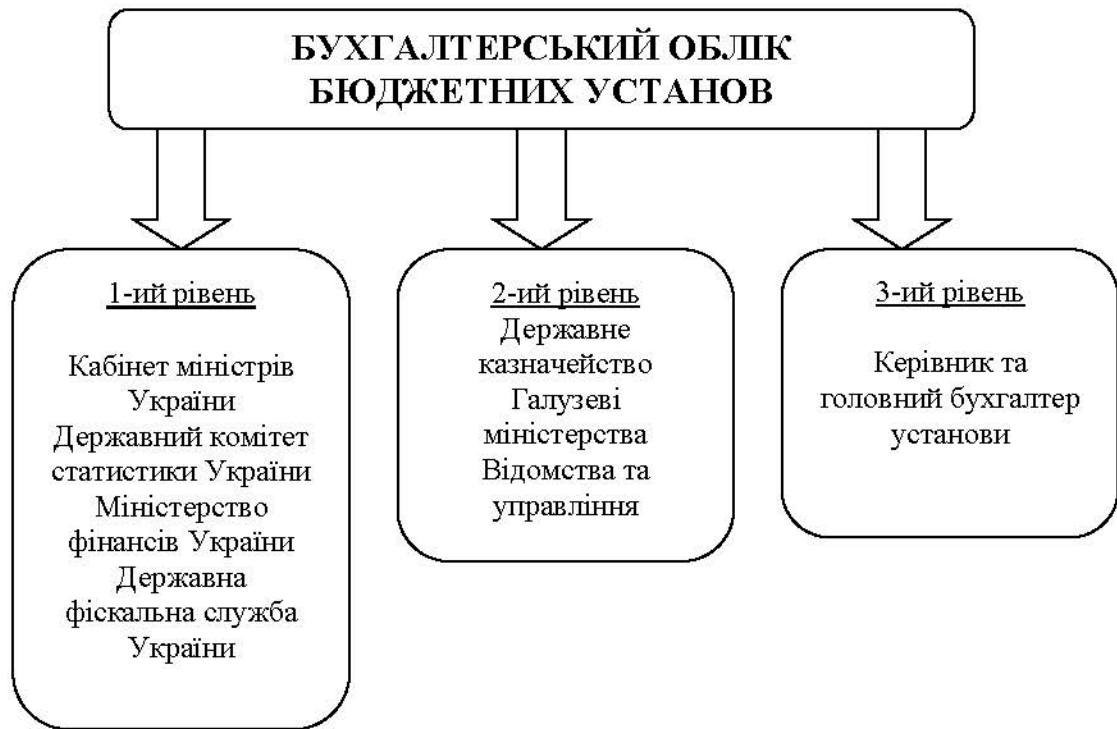


Рис. 2.1. Система керівництва бухгалтерським обліком бюджетних установ в Україні [авторське узагальнення]

На першому рівні здійснюється загальне керівництво вітчизняною системою бухгалтерського обліку, на другому – керівництво підсистемою бухгалтерського обліку в бюджетних установах, на третьому – керівництво обліковим процесом установи.

До базових складових первинної організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах слід віднести такий напрям організаційних процедур, як формування облікової політики. Установи створюють облікові політики з метою закріплення в них основних положень з обліку, організації бухгалтерського обліку в установі.

На основі правильно обраної облікової політики можна сформувати ефективну систему бухгалтерського обліку і, як результат, буде відображено всі операції, які пов'язані з виконанням кошторису й узагальненням даних обліку у звітності.

Облікова політика має бути спрямована на досягнення мети бухгалтерського обліку – надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів установи. Для цього облікова політика має ґрунтуватись на основних принципах бухгалтерського обліку та на загальних організаційно-управлінських принципах. Наказ «Про облікову політику» в частині методичних основ може мати розширену структуру у вигляді переліку альтернативних методів та процедур за відповідними напрямками обліку. Відповідно, можливе поєднання цих варіантів, тому що велика частина методичних прийомів та процедур є чітко регламентована наявними інструктивними матеріалами [6].

При відображенні організації бухгалтерського обліку в наказі «Про облікову політику» бюджетних установ можна виділити такі позиції:

- організаційна форма бухгалтерського обліку;
- організаційна структура бухгалтерської служби;
- форма організації структури апарату бухгалтерії;
- діюча нормативна база, яка використовується для ведення бухгалтерського обліку даної бюджетної установи;
- права й обов'язки головного бухгалтера, його заступників, працівників бухгалтерії (у додатках посадові інструкції);
- форма бухгалтерського обліку (у додатках примірники форм облікових реєстрів);
- форми первинних документів (у додатках зразки форм заповнені відповідно до вимог нормативних документів);
- форми звітності (у додатках зразки форм бухгалтерської звітності з робочими інструкціями щодо їх заповнення);
- робочий план рахунків (у додатках таблиця рахунків бухгалтерського обліку прийнятих до використання з відповідним рівнем аналітичності);
- графік документообігу по цій установі (у додатках зведені графіки руху документів сформовані за напрямками бухгалтерського обліку);

- графік складання та подання звітності (у додатках графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу бухгалтерського обліку із зазначенням відповідальних осіб);
- порядок ведення архіву установи;
- перелік працівників, які мають право підпису носіїв облікової інформації (у додатках список осіб із зіставленням зразків підписів зазначених осіб);
- перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей (у додатках список осіб із зіставленням зразків підписів зазначених осіб);
- перелік осіб, відповідальних за організацію технічного забезпечення облікового процесу;
- перелік осіб, відповідальних за інформаційне забезпечення;
- план заходів щодо проведення інвентаризації (у додатках склад комісії, графік проведення інвентаризації по установі).

Важливо зазначити, що принцип незмінності облікової політики потрібно поширювати на методологічні моменти методичної частини наказу «Про облікову політику», адже саме ця частина безпосередньо впливає на формування фінансових результатів діяльності бюджетних установ. Сюди можна віднести інформацію про методи бухгалтерського обліку та оцінки запасів, необоротних активів, доходів, витрат та видатків, а також результатів діяльності. Постійне вдосконалення організації облікового процесу забезпечить постійну оптимізацію обліку на всіх його етапах та напрямках. Облікова політика бюджетної установи повинна бути головним інструментом для забезпечення неперервності та плановірності її діяльності [7].

Недоліки облікової політики можуть негативно вплинути на фінансовий стан бюджетної установи, що є дуже важливим для внутрішніх користувачів, так і зовнішніх суб'єктів.

При дослідження складових наказу «Про облікову політику» Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» було визначено наступні недоліки:

- неструктурованість наказу (відсутність розділів за різними частинами бухгалтерського обліку, немає чіткої послідовності опису основних положень обліку, що є негативним фактом, так як втрачається час робітниками бухгалтерської служби на пошук інформації стосовно відповідного питання. В обліковій політиці спочатку зазначається інформація про звітність, потім про необоротні та оборотні активи, інвентаризацію, дебіторську, кредиторську заборгованість, грошове забезпечення, доходи і видатки);

- неповне відображення інформації стосовно елементів об'єктів облікової політики (а саме відсутня інформація щодо методу нарахування зносу необоротних активів);

- відсутність додатків, що свідчить про неповне розкриття інформації щодо обліку відповідних ділянок;

- відсутність графіку документообігу, затвердженого Головою сільської ради, що обов'язково повинен зазначатися в обліковій політиці.

Перелічені недоліки не сприяють ефективній організації обліку і потребують усунення.

Багато елементів, пов'язаних з обліком необоротних активів недостатньо законодавчо врегульовані, у зв'язку з чим у бухгалтерів-практиків виникає багато питань. На сьогодні методика і принципи побудови обліку необоротних активів є об'єктом пильного вивчення світової економічної науки і практики. Дані питання неодноразово розглядалися на сесії Міжнародної групи експертів ООН з міжнародних стандартів обліку і звітності, і продовжують постійно розроблятися економістами всіх розвинених країн.

Явною є проблема нарахування зносу на необоротні активи бюджетних установ за нормами, встановленими на сьогодні, що призводить до того, що повне нарахування зносу виникає раніше, ніж необоротні активи виступають

встановлені строки їх експлуатації. У результаті цього в бухгалтерському обліку та формах фінансової звітності необоротні активи відображаються за нульовою вартістю, що не відповідає фактичній вартості майна бюджетних установ [25].

На сучасному етапі економічних відносин одним із важливих питань управління необоротними активами бюджетних установ є їх оцінка. Аналіз нормативно-законодавчої бази та економічної сутності процесу переоцінки необоротних активів свідчить про те, що на сьогодні не існує достатньо чітко сформованих організаційно-методичних підходів та регламентованого документального оформлення індексації необоротних активів бюджетних установ.

Проведення подвійної роботи з метою переоцінки необоротних активів, призводить до збільшення аналітичних робіт, тому що вартість необоротних активів переглядається два рази: під час індексації та після неї. Тому доцільно внести зміни до Інструкції № 64 та відмовитись від індексації первісної вартості необоротних активів як такої, що не дозволяє довести первісну вартість до рівня відновлювальної вартості. Доцільність відмови від проведення індексації підтверджується вимогою застосування індексу інфляції, який береться за основу формули коефіцієнта індексації, і не завжди відображає всі зміни в рівні цін на необоротні активи. Їх купівельна вартість найчастіше залежить від курсу іноземних валют, ринкової кон'юнктури та інших чинників. У зв'язку з чим і виникає другий етап роботи – переоцінка необоротних активів. Результати дослідження дозволяють зробити висновок про доцільність застосування тільки переоцінки первісної вартості необоротних активів бюджетних установ та суми їх зносу станом на 1 січня кожного року за тими об'єктами, первісна вартість яких суттєво відрізняється від вартості їх придбання (створення) в сучасних умовах. Рівнем суттєвості з метою переоцінки необоротних активів пропонуємо встановити 10% від первісної вартості об'єкта необоротних активів. У зв'язку з відомчою підпорядкованістю бюджетних установ, нові ціни на необоротні активи

повинні доводитись вищим розпорядником. Така методика переоцінки дозволяє проводити тільки одну процедуру встановлення відновлювальної вартості, вивчаючи при цьому вартість усіх об'єктів необоротних активів та привести її у відповідність до сучасних цін, не обов'язково переоцінювати всі об'єкти даної групи [56].

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

Ефективність діяльності будь-якої бюджетної установи значною мірою залежить від її забезпеченості основними засобами. Основні засоби це одна з найважливіших економічних категорій, що стосується діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта, оскільки саме вони забезпечують його функціонування.

Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» організацію обліку основних засобів потрібно будувати із урахуванням таких основних факторів:

- 1) довготривалого терміну використання об'єктів, протягом якого їх необхідно обліковувати;
- 2) технічно складної та багатокомпонентної будови, яку необхідно детально відображувати в облікових регістрах;

3) необхідність проведення ремонтів, реконструкції, модернізації основних засобів призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відображувати у регістрах обліку;

4) коштовність об'єктів вимагає адекватної організації процесів їх приймання, списання, а також і обліку наявності, які б забезпечували їх цілісність і збереження у робочому стані.

Багато елементів, пов'язаних з обліком основних засобів недостатньо законодавчо врегульовані, у зв'язку з чим у бухгалтерів-практиків виникає безліч питань. На даний час методика і принципи побудови обліку основних засобів є об'єктом вивчення вітчизняної та світової науки і практики. Облік основних засобів бюджетних установ ведеться згідно Наказу Міністерства фінансів «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» № 611 від 26.06.2013 року [1], яким затверджене положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Особливістю обліку основних засобів є їх відображення як на рахунках 1 класу, так і на рахунку 40 «Фонд у необоротних активах», що дещо ускладнює роботу бухгалтера, але забезпечує зіставність і відповідність активів та джерел їх утворень у бухгалтерському балансі бюджетних установ. З метою подальшого вдосконалення організації обліку сьогодні пропонуються зміни у чинних типових формах первинних документів з обліку основних засобів бюджетних установ. Типові форми первинного обліку операцій з основними засобами були введені в дію ще у 1998 році. З того часу методологія обліку в бюджетних установах зазнала змін, а типові форми з обліку основних засобів залишаються незмінними протягом шістнадцяти років. Вони містять окремі графи, що втратили свій зміст і в установах не використовуються. Водночас окремі показники, наявність яких передбачена Наказом № 611, опинилися поза реєстрацією в типових формах первинного обліку Тому такі форми потребують видозміни [47].

Відповідно до думки Н.М. Грабового: «...форма документа має бути простою, зрозумілою, зручною для подальшого опрацювання і водночас з

усією повнотою характеризувати відповідну операцію, задовольняючи при цьому вимоги не тільки бухгалтерського, а й оперативного і статистичного обліку», що відповідає потребам сьогодення. Тим більше, з початком переходу України на ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору питання удосконалення типових форм первинного обліку основних засобів набуває все більшої актуальності [3]. Цьому питанню повинна бути приділена особлива увага і знайдене рішення на загальнодержавному рівні, але кожен окремий бухгалтер має можливість самостійно його розв'язати. Адже, згідно з п. 2.7. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку документування господарських операцій може здійснюватись з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм документів.

На даний час бухгалтерський облік бюджетних установ знаходиться у перехідному стані. Сьогодні ключовим напрямком реформування бюджетного обліку та звітності є перехід на національні стандарти, які відповідають міжнародним стандартам. Відповідно до вимог МСБОДС (IPSAS) Міністерством фінансів України розроблено та затверджено національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС).

Пропонуємоє Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснювати заходи недопущення заниження вартості необоротних активів у подальшому, а саме:

- посилити внутрішній контроль та відповідальність посадових осіб за недопущення порушень в обліку необоротних активів за їх реальною оцінкою;
- забезпечити проведення суцільних інвентаризацій стану обліку матеріальних та нематеріальних активів і привести його у відповідність з чинним законодавством;

– організувати семінари, навчання працівників фінансово-бухгалтерських служб із залученням фахівців фінансових, казначейських, контролюючих органів, регіональних відділень Фонду державного майна України.

Таким чином, наведені вище основні методологічні зміни в обліку необоротних активів бюджетних установ суттєво змінюють методологію обліку, прийняття яких зумовлене удосконаленням методологічних засад до вимог міжнародних стандартів обліку. Крім того, варто зазначити, що дані зміни торкнуться також процесу формування показників фінансової звітності бюджетних установ. Автоматизація обліку необоротних активів значно полегшить роботу працівникам бухгалтерії і зробить результати більш достовірними.

Висновки за розділом 2

Нефінансові активи – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом державного сектору в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому та/або матимуть потенціал корисності».

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 обліку необоротних активів призначено рахунки 1 класу "Необоротні активи" відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, а саме рахунки: 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 13 «Капітальні інвестиції».

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.

Знос в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» нараховують на необоротні активи, які знаходяться на балансі бюджетних установ і перебувають в експлуатації, для цього призначений рахунок 14 "Знос (амортизація) необоротних активів".

Під час експлуатації необоротних активів бюджетні установи несуть певні витрати на підтримання їх у належному стані, а саме:

- проведення технічного обслуговування;
- поточний та капітальний ремонт.

Багато елементів, пов'язаних з обліком основних засобів недостатньо законодавчо врегульовані, у зв'язку з чим у бухгалтерів-практиків виникає безліч питань. На даний час методика і принципи побудови обліку основних засобів є об'єктом вивчення вітчизняної та світової науки і практики. З метою подальшого вдосконалення організації обліку сьогодні пропонуються зміни у чинних типових формах первинних документів з обліку основних засобів бюджетних установ. Автоматизація обліку необоротних активів значно полегшить роботу працівникам бухгалтерії і зробить результати більш достовірними.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

3.1. Організація контролю необоротних активів бюджетних установ

Ефективне функціонування державних фінансів, раціональний розподіл і використання ресурсів, динамічний розвиток вітчизняної економіки передбачають необхідність проведення постійного фінансового контролю з боку держави.

Контроль у бюджетних установах – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання установою бюджетних коштів [8].

Контроль державних фінансів є обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або принаймні ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому [5].

Для визначення сутності, функцій та принципів зовнішнього контролю показників фінансової звітності бюджетних установ необхідно провести дослідження наукових праць вчених, які займалися даною проблемою.

Аналіз публікацій, присвячених дослідженню державного фінансового контролю, свідчить, що науковці дають різні тлумачення категорії «державний фінансовий контроль» (табл. 3.1).

Підхід науковців до визначення категорії «державний фінансовий контроль» значною мірою залежить від розуміння її сутності. Такі науковці,

як Л.К. Воронова і Л.Є. Клець [5] зазначають, що це контроль за формуванням, розподілом і використанням саме державних ресурсів.

Таблиця 3.1

Визначення поняття «державний фінансовий контроль»

[авторське узагальнення]

Автор, джерело	Визначення поняття «державний фінансовий контроль»
Воронова Л.К.	Регламентована правовими нормами діяльність державних і муніципальних та інших публічних органів з перевірки своєчасності й точності планування, обґрунтованості й повноти надходження коштів у відповідні фонди, правильності та ефективності їх використання; особлива сфера державного контролю, що пов'язана з діяльністю фінансових органів із виявлення порушень законності, фінансової дисципліни та доцільності під час формування, розподілу й використання державних і муніципальних грошових фондів
Гуцаленко Л.В.	Різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю, полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному суб'єкті
Загородський В.С.	Контроль законодавчих і виконавчих органів влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ за фінансовою діяльністю економічних суб'єктів із застосуванням певних методів і прийомів
Зюнькін А.Г.	Діяльність державних органів щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни при мобілізації, розподілі та використанні коштів і матеріальних цінностей
Клець Л.Є.	Контроль за законністю та доцільністю дій зі створення, розподілу та використання грошових фондів держави і суб'єктів місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни та регіонів
Костенко Ю.О.	Форма реалізації контрольної функції фінансів, що відображає й уточнює всі стадії кругообігу суспільного продукту, забезпечує раціональне співвідношення між потребами у фінансах і наявністю грошових ресурсів

Також у визначенні даної категорії різними авторами наводяться різні цілі проведення державного фінансового контролю. Так, А. Г. Зюнькін дотримується думки, що державний фінансовий контроль проводиться з метою забезпечення законності, фінансової дисципліни при мобілізації, розподілі та використанні коштів і матеріальних цінностей. Л. Є. Клець визначає мету державного фінансового контролю як підтримку ефективного соціально-економічного розвитку країни та регіонів. Костенко Ю. О.

зазначає, що державний фінансовий контроль необхідний для раціонального співвідношення між потребами у фінансах і наявністю грошових ресурсів [9].

Ми підтримуємо думку А. Г. Зюнькіна і зазначаємо, що зовнішній контроль щодо руху необоротних активів бюджетних установ проводиться відповідними державними органами з метою забезпечення законності, фінансової дисципліни при мобілізації, розподілі та використанні коштів і матеріальних цінностей.

Організація процесу державного фінансового контролю необоротних активів має передбачати три стадії його проведення: забезпечення контрольних дій, методика контролю, підготовка звіту за результатами перевірки [8].

Перша стадія – забезпечення контрольних дій – характерна найбільшим навантаженням. Вона охоплює три контрольних процеси, які передують безпосередньому проведенню перевірки: фінансовий моніторинг; попереднє ознайомлення з підконтрольним об'єктом (необоротні активи); планування державного фінансового контролю. Друга, основна стадія державного фінансового контролю – дослідження – охоплює збір інформації, її узагальнення, підготовку висновків щодо підтвердження чи спростування висунутої гіпотези наявності проблеми. Завершальна стадія організації проведення перевірки – складання звіту за результатами перевірки.

Державний фінансовий контроль у процесі функціонування сформував свій метод, який характерний використанням загальнонаукових і специфічних методичних прийомів та способів контролю необоротних активів. Метод фінансового контролю – це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких вивчають фінансово-господарську діяльність підприємств організацій.

Методичні прийоми і способи фінансового контролю необоротних активів поділяються на дві групи: загальнонаукові та специфічні. Загальнонаукові методичні прийоми і способи фінансового контролю необоротних активів охоплюють аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз,

функціонально-вартісний аналіз. Специфічні методичні прийоми фінансового контролю необоротних активів – прийоми, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи на основі досягнень економічної науки.

Їх класифікують за двома групами [20]:

1) методичні прийоми фактичного контролю необоротних активів:

- інвентаризація – це спосіб контролю фактичної наявності необоротних активів та відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату. Для початку проведення інвентаризації видають відповідний наказ на проведення інвентаризації, в якому зазначають склад комісії з проведення інвентаризації; вказують, що саме підлягає інвентаризації; в присутності яких осіб проводять інвентаризацію; яким чином узагальнюють результати проведеної інвентаризації.;

- спостереження (обстеження) – прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик. Наприклад, при контролі дотримання правил безпеки зберігання матеріальних цінностей, основних засобів, умов збереження, порядку видачі матеріальних цінностей у структурні підрозділи установи тощо;

- експертно-лабораторний аналіз – прийом фактичного контролю;

2) методичні прийоми документального контролю необоротних активів:

- нормативно-правова перевірка – належить до основних методичних прийомів документального контролю фінансово-господарської діяльності бюджетної установи. Сутність цієї форми контролю в тому, що за змістом господарської операції, відображеної у документі, встановлюють, чи не суперечить вона законодавчим нормам. Перевіряють правильність документального оформлення оприбуткування, руху та вибуття необоротних активів; правильність оформлення операцій, пов'язаних із нефінансовими активами;

- формальна перевірка документів – застосовують для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах;

- арифметична перевірка документів – охоплює контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та опрацюванні документів;

- експертна перевірка документів – це детальне поглиблене дослідження достовірності документа про господарську операцію за наявності ознак недоброякісних документів. До останніх належать такі, що складені з порушенням вимог нормативних актів з бухгалтерського обліку щодо форми і заповнення реквізитів документа, застосовуваних способів внесення правомірних виправлень. Експертна перевірка документів доповнює формальну й арифметичну перевірки при виявленні в окремих реквізитах документа ознак підробки;

- зустрічна перевірка документів – один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах господарських операцій. Суть такої перевірки полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів у облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій установи, в якій проводять контроль, та установ або організацій, з якими вона має господарські відносини [21];

- логічну перевірку документів як методичний прийом контролю застосовують при дослідженні достовірності господарських операцій, коли виникають сумніви щодо обсягів у кількісному і вартісному значеннях окремих показників;

- контрольні порівняння на збалансованість окремих показників застосовують для контролю правильності оприбуткування та списання на витрати, видатки окремих сортів, матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку, якщо в бухгалтерії ведуть тільки вартісний (сумовий) облік матеріальних цінностей, а також коли аналітичний облік – запущений;

- перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у реєстрах бухгалтерського обліку – контролюють правильність визначення кореспонденції рахунків, враховуючи зміст господарської операції, відображеної в документі, повнота наявності та

відповідності документів за здійсненими в облікових реєстрах записами на рахунках бухгалтерського обліку;

- аналітична перевірка звітів і балансів – полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності і балансів з даними бухгалтерського аналітичного та синтетичного обліку

Організація контролю необоротних активів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» повинна охоплювати контроль:

- укладення договорів про матеріальну відповідальність і стан закріплення всіх необоротних активів за матеріально відповідальними особами;

- дотримання бюджетною установою періодичності та порядку проведення інвентаризації необоротних активів і запасів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;

- стану збереження необоротних активів;

- своєчасності, повноти і правильності оприбуткування придбаних (безкоштовно одержаних) необоротних активів;

- дотримання законодавства при списанні необоротних активів;

- дотримання законодавства при нарахуванні зносу;

- дотримання законодавства при проведенні індексації, дооцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів.

Отже, належна організація контролю необоротних активів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» дозволить: забезпечити впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку щодо необоротних активів; здійснювати контроль цільового спрямування бюджетних коштів та збереження держмайна бюджетної установи.

3.2. Методика контролю необоротних активів бюджетних установ

Необоротні активи бюджетних установ є державним майном, а отже, потребують посиленого контролю їх використання та відображення в обліку і звітності.

Інформаційною базою контролю необоротних активів і бюджетних установ є: нормативно-правові документи та облікові джерела (первинні документи, облікові реєстри, фінансова та бюджетна звітність).

Для того, щоб уникнути неправомірних дій та якомога точнішого виявлення помилок необхідно посилити внутрішній контроль та відповідальність посадових осіб за недопущення порушень в обліку необоротних активів за їх реальною оцінкою [21].

Перевіряючи вірогідність оцінки в обліку необоротних активів, що перебувають на балансі Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня», слід переконатися, що їхня первісна вартість не охоплює витрати на наймання транспорту для їх перевезення; суми податку на додану вартість, які сплачуються під час одержання (купівлі) необоротних активів; податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються в процесі придбання. Витрати на поточний і капітальний ремонт необоротних активів, роботи щодо встановлення структурованої кабельної системи, налаштування локальної обчислювальної мережі тощо, а також витратні матеріали, використані під час проведення таких робіт, не належать до вартості необоротних активів. При цьому облік необоротних активів має вестись у повних гривнях, без копійок. Зміна первісної вартості необоротних активів можлива в разі її індексації відповідно до чинного законодавства України, а також у результаті добудови, дообладнання, реконструкції, часткової ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка зумовила додаткове вкомплектування необоротних активів.

Варто перевірити правильність проведення індексації первісної вартості та суми зносу; встановити, чи приведена нова вартість (якщо вона

після індексації значно відрізняється від аналогічних нових зразків) у відповідність із їхньою вартістю на дату проведення індексації. Необхідно встановити, чи проводилася за досліджуваний період переоцінка необоротних активів, чи є в установі постійно діюча комісія, що здійснює переоцінку. Результати переоцінки мають бути відображені в акті про зміну вартості необоротних активів (акті про зміну вартості запасів), затвердженому керівником установи, а також у регістрах їх аналітичного обліку [8].

Фактичним прийомом контролю стану збереження необоротних активів є інвентаризація. Це дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю необоротних активів. Порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснюється відповідно до вимог Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань.

На початку перевірки доцільно провести вибірккову інвентаризацію, а в разі виявлення значних порушень зберігання, розбіжностей між фактичними даними й даними обліку – інвентаризацію в суцільний спосіб. Перевіряючи якість попередніх інвентаризацій, треба дослідити наявність наказу керівника на проведення інвентаризації, додержання термінів, періодичності й порядку інвентаризації; правильність і своєчасність відображення її результатів у інвентаризаційних описах, порівняльних відомостях, відомостях синтетичного й аналітичного обліку установи; стан внутрішнього контролю відшкодування недостач і втрат [23].

Під час перевірки стану збереження необоротних активів варто звернути увагу на те, чи присвоєно інвентарні номери кожному об'єкту необоротних активів (окрім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів тривалого використання й таких, що мають специфічне призначення). Потрібно перевірити, чи присвоєно номенклатурні номери

білизні, постільним речам, одягу, взуттю та малоцінним необоротним матеріальним активам. Інвентарні номери мають бути записані до форми ОЗ-10 (бюджет) “Опис інвентарних карток з обліку основних засобів”. Кожному об’єкту нематеріальних активів (незалежно від того, перебуває він у експлуатації чи на складі) також присвоюють інвентарний номер. Відповідно до Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, не визнаються нематеріальним активом та підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому їх було здійснено, витрати на дослідження, підготовку й перепідготовку кадрів.

Необхідно перевірити, чи належним чином організований по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» інвентарний облік. Для цього необхідно дослідити наявність і стан інвентарних карток основних засобів, а також простежити інформацію, яка в них відображена, до реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, книги “Журнал-Головна” (за рахунком 10 “Основні засоби”) [9].

Інвентарні картки мають бути заповнені на підставі акта прийняття-передачі основних засобів (ф. ОЗ-1(б)), накладних, технічної та іншої супровідної документації. Потрібно також установити відповідність між даними пооб’єктного обліку необоротних активів та записами в інвентарних картках і даними оборотних відомостей.

Важливим питанням під час перевірки стану збереження необоротних активів є повнота закріплення за об’єктами основних засобів, інших необоротних активів матеріально відповідальних осіб. За місцем зберігання всі необоротні активи й запаси мають перебувати на відповідальному зберіганні в таких осіб, які призначаються наказом селищного голови. Слід перевірити наявність письмового договору про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. У разі зміни матеріально відповідальної особи та у випадках, передбачених чинним законодавством України (стихійне лихо,

крадіжка тощо), має бути здійснено інвентаризацію матеріальних цінностей, які перебувають на зберіганні [25].

У вибіркового порядку доцільно також обстежити умови зберігання, режим використання, технічний стан об'єктів основних засобів, а в разі виявлення порушень – вжити необхідних заходів для встановлення винних осіб, визначення розміру збитку та забезпечення його відшкодування. Рух необоротних активів відбувається в результаті їх надходження й вибуття.

Способами надходження необоротних активів є [79]:

- придбання в інших підприємств, установ, організацій;
- власне виготовлення чи будівництво;
- безоплатне одержання.

Перевірка операцій із придбання необоротних активів відбувається в такому порядку [84]:

1. Слід переконатися, що придбання необоротних активів здійснено згідно з кошторисним призначенням та за відсутності простроченої кредиторської заборгованості на останню звітну дату як за загальним, так і за спеціальним фондами відповідного бюджету.

2. Перевірити, чи відповідає вартість придбання необоротного активу граничним нормам, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України “Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп’ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного і місцевих бюджетів” від 04.04.2001 № 332.

3. Перевірити додержання законодавства під час здійснення державних закупівель.

4. Перевірити документальне оформлення надходження необоротних активів. Перед початком перевірки документів, що безпосередньо свідчать про надходження необоротних активів, слід перевірити правильність складення документації конкурсних торгів. При цьому треба дослідити повноту й правильність інформації, наведеної в документації, у т. ч. даних

про технічні, якісні й кількісні характеристики предмета закупівлі; терміни, протягом яких пропозиції конкурсних торгів вважаються дійсними. Оприбутковує основні засоби спеціально створена в установі комісія на підставі акта прийняття-передачі основних засобів (ф. ОЗ-1(б)). Потрібно перевірити наявність у акті всіх обов'язкових реквізитів та переліку технічної документації. У вибірковий спосіб доцільно провести зустрічні перевірки актів прийняття-передачі з документацією постачальників. Окрему увагу слід звернути на відповідність термінів надходження основних засобів, інших необоротних активів у первинних документах даним синтетичного й аналітичного обліку.

Операції з нематеріальними активами перевіряються за даними таких документів: акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. НА-1); інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. НА-2); акта вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. НА-3); інвентаризаційного опису об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. НА-4). Простежування інформації, відображеної в цих документах, до меморіального ордера № 9, книги "Журнал-Головна", 401 дає змогу встановити відповідність даних первинного, синтетичного й аналітичного обліку [25, 84].

5. Перевірити правильність визначення первісної вартості об'єктів необоротних активів, за якою вони зараховуються на баланс, про що йшлося вище. Перевіряючи нематеріальні активи, слід переконатися, що їх оприбутковано за умови, що вони є закінченими й засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому чинним законодавством України; у складі нематеріальних активів не обліковуються об'єкти авторського права на умовах користування ним без передачі прав на володіння або розпоря-

дження. Необхідно перевірити, чи визнано витрати, пов'язані з придбанням об'єкта авторського права на умовах користування ним, без передачі прав на володіння або розпорядження, витратами того звітного періоду, протягом якого їх було здійснено, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

6. Перевірити правильність відображення придбання необоротних активів на рахунках бухгалтерського та в регістрах аналітичного обліку. Особливу увагу слід звернути на наявність у обліку записів щодо створення фонду в необоротних активах.

7. Слід здійснити зустрічну перевірку за операціями щодо придбання необоротних активів між даними інвентарних карток, актів ОЗ-1, меморіальних ордерів № 4, 6, 9–11 та інформацією книги “Журнал-Головна”.

У процесі перевірки операцій із надходження необоротних активів через будівництво слід оцінити обґрунтованість здійснених видатків на будівництво або виготовлення, а також правильність визначення їхньої фактичної собівартості, на основі якої формується первісна вартість необоротних активів.

Необоротні активи, одержані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймає комісія, створена наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входять працівник бухгалтерії та представник установи вищого рівня [21].

Необоротні активи, одержані безоплатно від інших установ, зараховуються на баланс установи за первісною (відновлювальною) вартістю установи, яка їх передала, з наведенням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців перебування в експлуатації. Перевіряючи правильність нарахування зносу основних засобів і нематеріальних активів, передусім потрібно встановити, чи правильно вибрані об'єкти для нарахування зносу. Також треба перевірити, чи не було випадків нарахування

знос на об'єкти необоротних активів на період їх реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Сума нарахованого зносу не може перевищувати 100 % вартості необоротних активів. Щоб визначити, чи коректно нарахована сума зносу, необхідно перевірити правильність застосування до кожної підгрупи необоротних активів термінів їх корисного використання та річних норм зносу, які наведено в Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [84].

При цьому знос експонатів зоопарків, виставок, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, інвентарної тари, матеріалів довгострокового використання для наукових цілей нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 % його первісної вартості, решта 50 % первісної вартості – в місяці його ліквідації (списання з балансу). Норми нарахування зносу та терміни корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються відповідно до строку чинності патенту, свідоцтва та інших обмежень термінів використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства України. На нематеріальні активи, термінів корисного використання яких не визначений, знос не нараховується.

Слід перевірити відображення сум нарахованого зносу в меморіальному ордері за формою № 274 (бюджет), у регістрах синтетичного й аналітичного обліку за кредитом рахунку 13.

На зміну первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів бюджетних установ впливають добудова, дообладнання, реконструкція відповідних об'єктів та модернізація, котра привела до додаткового вкомплектування необоротних активів. Тож необхідно встановити, чи не включена до складу доходів зміна вартості необоротних активів унаслідок проведення їх добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації [86].

Контроль цих операцій здійснюється на основі даних актів прийняття-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (ф. ОЗ-2(б) та інвентарних карток. Зустрічні перевірки цих документів дають змогу встановити відповідність між вартістю добудови, дообладнання, реконструкції й модернізації та сумою збільшення первісної вартості об'єктів. Потрібно перевірити, чи відображені зміни в характеристиці об'єкта, пов'язані з його ремонтом, реконструкцією чи модернізацією, у відповідному розділі акта, в картці обліку необоротного активу та в технічному паспорті об'єкта. Як зазначалося, необхідно здійснити перевірку за датами щодо того, чи не нараховувався знос у період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта необоротних активів.

Витрати на проведення поточного й капітального ремонтів необоротних активів відносять не на збільшення вартості таких активів, а на видатки за відповідними КЕКВ [20].

Важливість контролю операцій оренди необоротних активів бюджетних установ пов'язана з двома аспектами: по-перше, майно бюджетних установ є державною власністю; по-друге, дохід від надання в оренду майна є одним із джерел надходжень до спеціального фонду бюджетних установ. Контроль цих операцій слід розпочати з перевірки договорів про оренду на предмет законності їх укладання. У договорах оренди необхідно перевірити обґрунтованість ставок орендної плати, щоб запобігти зниженню доходів спеціального фонду бюджетної установи. Крім того, потрібно дослідити умови, передбачені в договорі щодо використання орендованого майна. Важливим напрямом є контроль повноти й своєчасності здійснення орендарями орендних платежів, про що можуть свідчити виписки з рахунків бюджетної установи в органах Державної казначейської служби України.

Основним методом контролю по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» є проведення

інвентаризації активів та зобов'язань. Для проведення інвентаризації необоротних активів по розпорядчим селищного голови створюється інвентаризаційна комісія. Інвентаризаційну комісію очолює селищних голова. Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії. Результатами інвентаризації необоротних активів комісія заносить до Інвентаризаційного опису та складає Відомість результатів інвентаризації.

Отже, під час здійснення внутрішнього контролю необоротних активів по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» перевіряються правильність їх оцінки й переоцінки, стан збереження, відображення в обліку їх руху, нарахування зносу основних засобів і нематеріальних активів, відображення в обліку результатів добудо-ви, дообладнання, реконструкції, модернізації, ремонту основних засобів; операції, пов'язані з орендою основних засобів. Стан збереження необоротних активів по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» контролюється за результатами інвентаризації. У процесі перевірки по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» досліджуються первинні документи, регістри синтетичного й аналітичного обліку, фінансова та бюджетна звітність.

3.3. Узагальнення результатів контролю необоротних активів бюджетних установ

Метою документування контрольних заходів та їх результатів є надання власникові та іншим визначеним законодавством користувачам, в тому числі ініціаторам контрольних заходів, суттєвої, повної і обґрунтованої інформації про стан збереження і використання коштів, цінних паперів,

матеріальних цінностей і нематеріальних активів, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а також про обставини допущення, встановлення і розміри фінансових порушень. Предметом документування контрольних заходів та їх результатів є фіксація за встановленими правилами на паперових носіях господарських операцій.

Узагальнюючі документи щодо перевірки необоротних активів можна поділити на дві групи [84]:

- 1) проміжні (ті, що узагальнюють окремі контрольні заходи);
- 2) підсумкові (ті, що відображають результати проведеної перевірки вцілому).

Проміжні узагальнюючі документи класифікуються залежно від контрольних заходів, що застосовуються під час перевірки. На їх основі складаються підсумкові узагальнюючі документи. Це, в першу чергу, Акт перевірки, протокол про бюджетні правопорушення, а також додатки до них: розрахунки, схеми, проміжні акти перевірки, акти обстежень, довідки, записки, графіки тощо.

Акт перевірки – це двосторонній документ, у якому знаходять відображення наслідки перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, органі-зацій, а також роботи фінансових органів щодо складання і виконання бюджету, наведено перелік фактів виявлених порушень і додаткових резервів збільшення доходів та скорочення витрат [25].

Результати перевірки оформлюються в акті перевірки, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. На першому титульному аркуші акта перевірки, який оформляється на бланку органу служби, зазначається назва документа (акт), дата і номер, місце складення (назва міста, села чи селища) та номер примірника.

Акт перевірки обов'язково має складатися зі вступної та констатуючої частин. Структуру акту ревізії наведено в табл. 3.2.

Структура акту контрольної перевірки необоротних активів

Елемент акту	Характеристика
Вступна частина	У вступній частині зазначаються підстава для проведення перевірки, тема перевірки, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку і закінчення перевірки, період, який підлягав перевірці, перелік посадових осіб служби та залучених спеціалістів, що проводили перевірку, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягав перевірці
Констатуюча частина	У констатуючій частині наводиться інформація про результати перевірки в розрізі кожного питання програми із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, а також висновок про наявність або відсутність порушень законодавства

Констатуюча частина акта перевірки має відповідати таким вимогам [21]:

1. Об'єктивність і обґрунтованість інформації.

Відображені в акті факти мають бути результатом ретельно проведеної перевірки необоротних активів, забезпечувати правомірність висновків про невідповідність чинному законодавству здійснених посадовими та матеріально відповідальними особами операцій та інших фінансово-господарських дій. За кожним виявленим фактом порушення в акті перевірки необхідно:

– зазначити дані про метод перевірки за ступенем охоплення первинних документів щодо необоротних активів (суцільний, вибірковий) зі вказівкою основних видів перевірених документів;

– чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні статті і пункти законодавчих та інших нормативних актів; спосіб його вчинення; період фінансово-господарської діяльності, до якого це порушення належить. Посилання на підзаконні акти наводяться лише у випадках, якщо законом відповідну норму не встановлено;

– зазначити первинний документ бухгалтерського обліку, бухгалтерські проведення відображення відповідних операцій у регістрах і облікових доку-

ментах та інші докази, що вірогідно підтверджують наявність факту порушення. Після викладення в акті (довідці) кожного факту порушення необхідно зазначити, які документи (належно засвідчені їх копії) додаються на підтвердження цього факту;

- оцінити кількісні та сумарні розбіжності звітних і фінансово-економічних показників за даними об'єкта контролю та фактичними даними, встановленими під час перевірки;

- навести розрахунки розміру наслідків порушень.

2. Повнота, комплексність і системність викладу в акті (довідці) всіх сутєвих обставин, які стосуються справи.

Кожен встановлений факт порушення потрібно всебічно перевірити для повного з'ясування його сутності. Виявлені в процесі перевірки порушення має бути згруповано за ознаками їх однорідності. Такими ознаками, зокрема, можуть бути: конкретна норма закону чи підзаконного акта; період вчинення порушень; вид фінансово-господарської операції; посадова особа, яка вчинила порушення.

Особливу увагу слід приділити документуванню порушення, тому що опис обставин порушення вважається завершеним, якщо в ньому є відповіді на такі запитання [20]:

- яку конкретно фінансово-правову норму порушено або не виконано (необхідно зазначити повну назву документа, його дату і номер, статтю чи пункт, які порушено);

- хто і коли порушив фінансово-правову норму (яка посадова чи матеріально відповідальна особа об'єкта контролю своїм рішенням, вказівкою тощо порушила законодавство чи своєю бездіяльністю його не виконала; хто і коли підписав документи з порушеннями);

- яким чином виявлено порушення (стисло зазначити прийоми документального та/або фактичного контролю, якими виявлено порушення – зустрічною чи нормативною перевіркою документів, обстеженням, інвентаризацією, контрольним обміром виконаних робіт, опитуванням, контрольним запуском сировини і матеріалів у виробництво тощо);

- які обставини сприяли вчиненню порушень (зазначити, за необхідності, дотримання періодичності проведення відомчих перевірок або інвентаризацій, стан ведення бухгалтерського обліку, реагування керівництва об'єкта контролю на подання контролюючих і правоохоронних органів щодо порушень, виявлених попередніми перевітками, тощо);
- як відображено в бухгалтерському обліку та/або фінансовій звітності господарську операцію, проведену з порушенням обліку та хто з посадових чи матеріально відповідальних осіб і коли їх зробив);
- які наслідки допущеного порушення у кількісному та/або сумовому виразі;
- що пояснила з приводу порушення посадова чи матеріально відповідальна особа; висновки з цих пояснень (заперечень);
- хто, скільки і як відшкодував збитки під час перевірки;
- які заходи вжито під час перевірки для усунення наслідків і причин порушення.

3. Чіткість, лаконічність і доступність викладу.

При складанні акту (довідки зустрічної звірки) необхідно дотримуватись правильного опису виявлених порушень. Точність, зрозумілість викладу унеможливорюють виникнення заперечень та зауважень до акту перевірки.

Загалом акт перевірки складається у трьох примірниках: перший – для органа служби, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених законодавством. Примірники акта візуються посадовою особою служби на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

Перший і третій примірники акта перевірки надаються для ознайомлення і підписання об'єкту контролю у строк не пізніш п'яти робочих днів після закінчення перевірки одним із таких способів [84]:

- а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;

б) через канцелярію) з позначкою на примірнику акта органу служби про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії, який здійснив реєстрацію;

в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в органі служби, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів перевірки. Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом перевірки та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта. У разі наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта перевірки керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням.

Підписані примірники акта перевірки об'єкт контролю зобов'язаний повернути органу служби у строк не пізніш трьох робочих днів після отримання. У разі ненадходження до органу служби підписаних примірників акта перевірки протягом зазначеного строку посадові особи служби засвідчують це актом про відмову від підпису, що складається у трьох примірниках, один з яких видається об'єкту контролю тим же способом, як і примірники акта перевірки. Після надходження підписаних керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю першого і третього примірників акта перевірки орган служби не пізніше наступного робочого дня з моменту отримання видає об'єкту контролю другий примірник акта перевірки. У разі підписання акта перевірки із запереченнями (зауваженнями) керівник об'єкта контролю у строк не пізніш п'яти робочих днів після повернення органу служби акта перевірки має надати йому письмові заперечення (зауваження). Якщо протягом цього строку заперечення (зауваження) щодо акта не надійдуть, орган служби має право вжити відповідних заходів для реалізації результатів перевірки [23].

Рішення про розгляд заперечень (зауважень), що надійшли з порушенням встановленого строку, приймає керівник органу служби. Після аналізу правильності обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніш 15 робочих днів після отримання заперечень

(зауважень) орган служби дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу служби або його заступником.

Таким чином, особливої уваги при оформленні результатів перевірки по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» потребує формування справ за матеріалами закінчених перевірки. Документи щодо реалізації матеріалів перевірки по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» у справі розташовуються в порядку їх надходження, причому документ - відповідь розміщується одразу за ініціативним документом або документом - запитом. Справи формуються з оригіналів (у разі їх відсутності – з засвідчених у встановленому порядку копій) лише виконаних документів. Аркуші остаточно сформованої справи (крім титульного та внутрішнього опису) нумеруються суцільним порядком арабськими цифрами.

Висновки за розділом 3

Ефективне функціонування державних фінансів, раціональний розподіл і використання ресурсів, динамічний розвиток вітчизняної економіки передбачають необхідність проведення постійного фінансового контролю з боку держави. Організація процесу державного фінансового контролю необоротних активів має передбачати три стадії його проведення: забезпечення контрольних дій, методика контролю, підготовка звіту за результатами перевірки.

Інформаційною базою контролю необоротних активів і бюджетних установ є: нормативно-правові документи та облікові джерела (первинні документи, облікові регістри, фінансова та бюджетна звітність).

Фактичним прийомом контролю стану збереження необоротних активів є інвентаризація. Важливим питанням під час перевірки стану збереження необоротних активів є повнота закріплення за об'єктами основних засобів, інших необоротних активів матеріально відповідальних осіб.

У процесі перевірки по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» досліджуються первинні документи, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, фінансова та бюджетна звітність.

Предметом документування контрольних заходів та їх результатів є фіксація за встановленими правилами на паперових носіях господарських операцій.

Узагальнюючі документи щодо перевірки необоротних активів можна поділити на дві групи:

- 1) проміжні (ті, що узагальнюють окремі контрольні заходи);
- 2) підсумкові (ті, що відображають результати проведеної перевірки вцілому).

Результати перевірки оформлюються в Акті перевірки, який обов'язково має складатися зі вступної та констатуючої частин.

Загалом акт перевірки складається у трьох примірниках: перший – для органа служби, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених законодавством. Примірники акта візуються посадовою особою служби на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

Особливої уваги при оформленні результатів перевірки по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» потребує формування справ за матеріалами закінчених перевірок.

ВИСНОВКИ

Необоротні активи є суттєвою часткою майна бюджетних установ.

Необоротні активи - це матеріальні та нематеріальні ресурси, які має в своєму розпорядженні установа і якими вона користується при виконанні своїх функцій і використовує їх більш року.

Усі необоротні активи бюджетних установ можна згрупувати за відповідними галузями, які, у свою чергу, формуються під впливом видів діяльності.

У бухгалтерському обліку необоротні активи відображаються за:

- первісною вартістю - це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.

- балансовою (залишковою) вартістю - це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу.

- відновлювальною вартістю - це первісна вартість, змінена після переоцінки.

Основним завданням бухгалтерського обліку є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій із використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення.

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

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

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.

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.

По Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» належним чином ведеться облік господарських операцій, розподілені обов'язки між всіма працівниками бухгалтерської служби відповідно до посадових інструкцій. Формування фінансових результатів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» у 2016-2018 рр. зумовлене передусім здійсненням основної діяльності в межах функціональних повноважень.

Для раціональної організації обліку основних засобів та інших необоротних активів перш за все необхідно забезпечити своєчасне і правильне оформлення первинних документів на всі операції їх надходження в установу, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, зносу, вибуття або списання.

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 обліку необоротних активів призначено рахунки 1 класу "Необоротні активи" відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, а саме рахунки: 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 13 «Капітальні інвестиції».

Інформації про необоротні активи бюджетної установи наводиться у формах фінансової та бюджетної звітності. Необоротні активи у фінансовій звітності відображаються в першому розділі активу Балансу.

Знос в Комунальному закладі Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» нараховують на необоротні активи, які знаходяться на балансі бюджетних установ і перебувають в експлуатації, для цього призначений рахунок 14 "Знос (амортизація) необоротних активів".

Під час експлуатації необоротних активів бюджетні установи несуть певні витрати на підтримання їх у належному стані, а саме:

- проведення технічного обслуговування;
- поточний та капітальний ремонт.

Ефективне функціонування державних фінансів, раціональний розподіл і використання ресурсів, динамічний розвиток вітчизняної економіки передбачають необхідність проведення постійного фінансового контролю з боку держави.

Належна організація контролю необоротних активів Комунального закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» дозволить: забезпечити впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку щодо необоротних активів; здійснювати контроль цільового спрямування бюджетних коштів та збереження держмайна бюджетної установи.

Під час здійснення внутрішнього контролю необоротних активів по Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» перевіряються правильність їх оцінки й переоцінки, стан збереження, відображення в обліку їх руху, нарахування

знос основних засобів і нематеріальних активів, відображення в обліку результатів добудо-ви, дообладнання, реконструкції, модернізації, ремонту основних засобів; операції, пов'язані з орендою основних засобів. Предметом документування контрольних заходів та їх результатів є фіксація за встановленими правилами на паперових носіях господарських операцій.

Результати перевірки оформлюються в Акті перевірки, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. особливої уваги при оформленні результатів перевірки потребує формування справ за матеріалами закінчених перевірок.

Пропонуємоє Комунальному закладу Білопільської районної ради «Білопільська центральна районна лікарня» здійснювати заходи недопущення заниження вартості необоротних активів у подальшому, а саме:

- посилити внутрішній контроль та відповідальність посадових осіб за недопущення порушень в обліку необоротних активів за їх реальною оцінкою;
- забезпечити проведення суцільних інвентаризацій стану обліку матеріальних та нематеріальних активів і привести його у відповідність з чинним законодавством;
- організувати семінари, навчання працівників фінансово-бухгалтерських служб із залученням фахівців фінансових, казначейських, контролюючих органів, регіональних відділень Фонду державного майна України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / П. Й. Атамас., О.П. Атамас – К.: Центр учбової літератури, 2018. – 392 с.
2. Бюджетний кодекс України Затверджено Верховною Радою України №2456 – VI від 08.07.2010р. [Електрон. ресурс]. / Україна. Верхована Рада. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Берник А. Напрями удосконалення обліку необоротних активів бюджетних установ [Електрон. ресурс] /А. Берник. - Режим доступу : <http://conf-cv.at.ua/forum/83-815-1>. - Назва з екрану.
4. Господарський Кодекс України : Затверджено Верховною Радою України №436– IV від 16.01.2003р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.26.0>.
5. Гулько В. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики / В. В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1 (115). – С. 199 – 204.
6. Гуцайлюк Л. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: первинні документи та облікові реєстри : навч. посіб. / Л. Гуцайлюк, В. Сопко, Ю. Іванечко. – К.: ЦНЛ, 2006. – 60 с.
7. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : підручник / Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва. – Київ : КНЕУ, 2006. – 480 с.
8. Дікань Л. В. Контроль в бюджетних установах : підручник / Л. В. Дікань. – Х. : ВД "ІНЖЕК". – 2013. – 292 с.
9. Довбня В. Д. Внутрішній контроль: реалії часу : монографія / В. Д. Довбня. – Донецьк : УкрДон. – 2011. – 187 с.
10. Єпіфанов А. О. Бюджет України : монографія / А. О. Єпіфанов, І. І. Дяконова, І. В. Сало. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 187 с.

11. Жидєєва Л. І. Проблеми бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах в контексті відповідно до НП(С)БОДС / Л. І. Жидєєва, О. М. Андрієнко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. - 2014. - № 6 (68). – С. 229 – 240.
12. Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ: Наказ Держказначейства України від 26 грудня 2003 р. № 242. зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верхована Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
13. Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : Наказ Держказначейства України від 17.07.2000 р. № 64 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верхована Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верхована Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
15. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ: Наказ Держказначейства України від 10 липня 2000 р. № 61 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верхована Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
16. Інструкція про порядок використання і обліку позабюджетних коштів бюджетних установ та звітності про них: Наказ Держказначейства України від 11 серпня 1998 р. № 63 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верхована Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
17. Інструкція про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей: Наказ Держказначейства України від 16 грудня 2002 р. № 232 зі

- змінами і доповненнями [Електрон. ресурс]. / Україна. Верхована Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
18. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: Наказ Державного казначейства України від 27 липня 2000 р. № 68 [Електрон. ресурс] / Україна. Верхована Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
 19. Коваленко О. Облік необоротних активів у бюджетників: вивчаємо чергові нововведення [Електрон. ресурс] / О.Коваленко. - Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/6246>. – Назва з екрану.
 20. Ковальчук С. Т. Внутрішній контроль: роздуми щодо сутності / С. Т. Ковальчук // Вісник ЧДТУ. – 2012. – № 1 (32). – С. 11 – 17.
 21. Контроль в бюджетних установах: теорія та практика : монографія / Л. В. Дікань, Н. В. Синюгіна, Є. В. Дейнеко та ін. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2013. – 270 с.
 22. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 [Електрон. ресурс] / Україна. Верхована Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
 23. Кулаковська Л. П. Сучасний погляд на внутрішній контроль / Л. П. Кулаковська // Економіка і підприємництво. – 2011. – № 4(6). – С. 14 – 19.
 24. Марченко Д. М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д. М. Марченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 163 – 171.
 25. Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ: навч. посіб. / Т. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2009. – 412 с.
 26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс].

- Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.
27. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.
 28. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015р. № 11 зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.
 29. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
 30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
 31. Міщук О. В. Фінансове забезпечення економічного зростання: теоретичний аспект / О.В. Міщук // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції – 2011. - №2. – С. 9-12.
 32. Мних Є. В. Економічний аналіз: навч. посібник / Є. В. Мних, І. Д. Ференц. – Львів: «Армія України», 2008. – 240 с.
 33. Монаєнко А. Публічні видатки як складова фінансової системи держави / А. Монаєнко [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://ahmerov.com>. – Назва з екрану.
 34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
 35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в

- державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1202 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. № 1202 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
45. Нескородев Ю. В. Методологічні аспекти розвитку внутрішнього контролю : монографія / Ю. В. Нескородев – К. : Фотос, 2012. – 403 с.
46. Нові правила нарахування зносу на необоротні активи бюджетними організаціями [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua>. – Назва з екрану.
47. Облік у бюджетних установах: навч. посібник. / Ю. А. Верига, Т. В. Гладких, О. В. Артюх, Н. О. Кулявець, А. І. Мілька – К.: ЦУЛ, 2011. - 485 с.

48. 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.
49. Пашинська В. В. Поняття та сутність фінансування державних цільових програм / В. В. Пашинська / Митна справа. – 2011. - № 4 (76). – Ч.2. – С. 117-127.
50. План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016 - 2018 роки [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/plan-zahodiv-shchodo-modernizatsiyi-sistemi-buhgalterskogo-obliku>. - Назва з екрану.
51. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611. [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
52. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України 31.12.2013 № 1203 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
53. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
54. Пожар Т. О. Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю у забезпеченні бюджетної дисципліни / Т. О. Пожар // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 8 (122). – С. 327 – 333.
55. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

56. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України, від 02.09.2014 р. № 879 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
57. Полозюк К. О. Організація управлінського обліку в бюджетних установах / К. О. Полозюк, І. О. Лукашова [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>. – Назва з екрану.
58. Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
59. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16. 07. 1999 р. № 996 р. зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.
60. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11. [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
61. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015р. № 1219 [Електрон. ресурс]. - Режим доступу: <http://www.zakon4rada.gov.ua>.
62. Про Державний бюджет України на 2018 рік : Закон України від 21.12.2018 № 1801-VIII [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.
63. Про затвердження Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ : Наказ Державного казначейства України від 17.07.00 № 64. [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.

64. Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямків використання : Постанова Кабінету Міністрів України від 17 травня 2002 р. № 659 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
65. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації : Наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 р. № 572 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
66. Про запровадження нової бюджетної класифікації : Наказ Міністерства фінансів України від 13 грудня 1997 р. № 265 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
67. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 року № 732 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
68. Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямків використання : Постанова Кабінету Міністрів України від 17 травня 2002 р. № 659 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
69. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011р. № 59 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
70. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної

- звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : Наказо Державного казначейства України від 05 січня 2011 р. № 2 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
71. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
72. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України № 437 від 20.06.2018 р. [Електрон. ресурс]. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua>.
73. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12 березня 2012 р. № 333 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
74. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
75. Про проведення загальнодержавних видатків та відображення у фінансовій звітності : Лист Держказначейства України від 11 травня 2007 р № 34-04/1299-5784 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
76. Про структуру бюджетної класифікації України : Постанова Верховної Ради України від 12 липня 1996 р. № 327-ВР зі змінами і

- доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
77. Роз'яснення щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету : Наказ Держказначейства України від 4 листопада 2004 р. № 194 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
78. Сінгаєвська М. П. Особливості ведення бухгалтерського обліку у бюджетних установах / М. П. Сінгаєвська, О. М. Петрик // Бюджетна бухгалтерія. – 2012. – № 14. – С. 11-15.
79. Слободяник Ю. Б. Розвиток внутрішнього державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 5 (119). – С. 252 – 256.
80. Словник бюджетної термінології [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : [http:// www.slovopedia.org.ua](http://www.slovopedia.org.ua). – Назва з екрану.
81. Типова Інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ: Наказ Держказначейства України, Міністерства економіки України від 10 серпня 2001 р. № 142/181 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
82. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами Застосовується з 01.01.2017 року : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
83. Управління державним бюджетом України : підручник / колектив авторів [заг. редакція, М.О. Азарова]. – К.: Зовнішня торгівля, 2010. – 816 с.

84. Чадченко О. С. Особливості контролю за ефективністю використання необоротних активів бюджетних установ / О. С. Чадченко // Управління розвитком. – 2013. – № 17 (157). – С. 44–46.
85. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидєєва. – Київ : Центр учбової л-ри, 2011. – 440 с.
86. Шашерін В. Основні засоби: новий облік [Електрон. ресурс] / В. Шашерін. - Режим доступу : <http://buhbudget.com.ua/ua/journal/buhbudget/article/25>. - Назва з екрану.
87. Яковишина Н. А. Особливості обліку необоротних активів бюджетних установ [Електрон. ресурс] / Н. А. Яковишина, О. В. Задорожна. – Режим доступу : <http://intkonf.org>. – Назва з екрану.
88. <http://www.balance.ua> - електронна версія газети «Баланс-бюджет».
89. <http://www.uasaa.org> – офіційний сайт асоціації бухгалтерів і аудиторів.
90. <https://buhgalter.com.ua> - офіційний сайт для працівників бюджетної сфери