

Міністерство освіти і науки України
Дніпровський державний аграрно – економічний університет
Факультет обліку і фінансів
Кафедра, обліку, оподаткування та управління фінансово – економічною
безпекою

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ
В ЕКЗАМЕНАЦІЙНІЙ КОМІСІЇ:

В.о. завідувача кафедри,
к.е.н., доцент

_____ **Ольга ГУБАРИК**
« ____ » _____ **20__** р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему: Удосконалення організації обліку та контролю руху основних
засобів бюджетної установи

Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Рівень вищої освіти: другий (магістерський)

Здобувач

Альона БОРОВЕНСЬКА

Науковий керівник,

Тетяна САВАНЧУК

науковий ступінь, посада

Дніпро – 2024

ДНІПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет: Обліку і фінансів

Кафедра: Обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою

Освітньо-професійна програма: «Облік і оподаткування»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Рівень вищої освіти: другий (магістр)

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о зав. кафедри _____ **Ольга ГУБАРИК**

« _____ » _____ 2024р.

ЗАВДАННЯ**БОРОВЕНСЬКІЙ АЛЬОНІ ОЛЕКСІВНІ**

1. Тема роботи «Удосконалення організації обліку та контролю руху основних засобів бюджетної установи».

Науковий керівник: Саванчук Т.М., к.е.н, доцент

затверджені наказом ДДАЕУ «09» жовтня 2024 р. № 3365

2. Термін подання здобувачем роботи: «13» грудня 2024 року.

3. Вихідні дані до роботи: нормативні акти, що регулюють діяльність та організацію обліку бюджетних установ, наукові статті, підручники, навчальні посібники, облікові та звітні дані державної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» за останні п'ять років.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розкрити): 1. Теоретичні засади організації обліку і контролю руху основних засобів в бюджетних установах. 2. Організація обліку руху основних засобів бюджетної установи та її удосконалення. 3. Організація контролю руху основних засобів та його удосконалення в бюджетній установі.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень). Класифікація основних засобів бюджетних установ відповідно до НП(С)БО 121 «Основні засоби». Класифікація інших необоротних матеріальних активів бюджетних установ відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». Оцінка основних засобів при їх надходженні до бюджетної установи. Оцінка майна ДОЗ ДОДА за 2019-2023 рр., тис. грн. Динаміка зміни вартості активів бюджетної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» за 2019-2023 рр. Динаміка бюджетних асигнувань ДОЗ ДОДА за 2019-2023 роки з державного та обласного бюджету. Аналітичне вирівнювання загальної суми бюджетних асигнувань ДОЗ ДОДА за 2019-2023 року. Динаміка трансфертів ДОЗ ДОДА за 2019-2023 роки за звітністю по державному та обласному бюджету. Структура відділу бухгалтерського обліку та зведеної звітності ДОЗ ДОДА.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата
		завдання видав

7. Дата видачі завдання _____ 15 березня 2024р. _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Теоретичні засади організації обліку і контролю руху основних засобів в бюджетних установах	17.04.2024	
2	Організація обліку руху основних засобів бюджетної установи та її удосконалення	09.09.2024	
3	Організація контролю руху основних засобів та його удосконалення в бюджетній установі	05.10.2024	
4	Висновки	02.11.2024	
5	Оформлення кваліфікаційної роботи	05.12.2024	

Здобувач _____ Альона БОРОВЕНСЬКА
(підпис) (прізвище та ініціали)

Науковий керівник _____ Тетяна САВАНЧУК
(підпис) (прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ	5
ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	10
1.1. Основні засоби та їх роль в діяльності бюджетних установ	10
1.2. Склад та особливості оцінки основних засобів бюджетних установ	13
1.3. Законодавче регулювання організації обліку і контролю руху основних засобів бюджетних установ	20
Висновки до розділу 1	23
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ	25
2.1. Організаційно-фінансова характеристика ДОЗ ДОДА та організація діяльності відділу бухгалтерського обліку	25
2.2. Організація обліку операцій з основними засобами в державній установі «ДОЗ ДОДА»	33
2.3. Напрями удосконалення організації обліку руху основних засобів Департаменту охорони здоров'я ДОДА	38
Висновки до розділу 2	41
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ В БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ	43
3.1. Завдання та стан контролю руху основних засобів у ДОЗ ДОДА	43
3.2. Аналітичне забезпечення контролю надходження та вибуття основних засобів бюджетної установи	48
3.3. Шляхи удосконалення контролю операцій з основними	

засобами бюджетної установи	51
Висновки до розділу 3	53
ВИСНОВКИ	55
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	58
ДОДАТКИ	65

РЕФЕРАТ

Тема: Удосконалення організації обліку та контролю руху основних засобів бюджетної установи.

Кваліфікаційна робота містить: 65 сторінок, 1 таблицю, 18 рисунків, 55 літературних джерел, 1 додаток.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є удосконалення організації обліку та контролю руху основних засобів бюджетної установи

Об'єктом дослідження є процес надходження, використання та списання основних засобів бюджетної установи.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку та контролю руху основних засобів бюджетної установи.

Методами дослідження під час написання кваліфікаційної роботи були емпіричні методи - спостереження, опис та порівняння; статистичний аналіз; графоаналітичні методи для візуалізації даних та підготовки висновків.

Під час написання кваліфікаційної роботи розкриті поняття сутності основних засобів та їх роль в діяльності бюджетних установ, розглянуто склад та особливості оцінки основних засобів бюджетної установи; досліджено нормативні акти, що регулюють організацію обліку і контролю руху основних засобів бюджетних установ; розглянуто стан організації обліку та контролю руху основних засобів в бюджетних установах та запропоновано шляхи їх удосконалення.

Результати отримані під час дослідження впроваджені у діяльність бюджетної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» м. Дніпро.

КЛЮЧОВІ СЛОВА

ОСНОВНІ ЗАСОБИ, БЮДЖЕТНІ УСТАНОВИ, ОЦІНКА, ОРГАНІЗАЦІЯ
ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ, УДОСКОНАЛЕННЯ

ABSTRACT

Topic: Improving the organization of accounting and control of the movement of fixed assets of a budget institution.

The qualification work contains: 65 pages, 1 table, 18 figures, 55 literary sources, 1 appendix.

The purpose of the final qualification work is to improve the organization of accounting and control of the movement of fixed assets of a budgetary institution.

The object of the study is the process of receiving, using and writing off fixed assets of a budget institution.

The subject of the study is a set of theoretical, methodical and practical aspects of the organization of accounting and control of the movement of fixed assets of a budget institution.

Research methods during the writing of the qualification work were empirical methods - observation, description and comparison; statistical analysis; grapho-analytical methods for data visualization and preparation of conclusions.

During the writing of the qualification work, the concepts of the essence of fixed assets and their role in the activity of budget institutions were revealed, the composition and features of the assessment of fixed assets of a budget institution were considered; normative acts regulating the organization of accounting and control of the movement of fixed assets of budget institutions were studied; the state of the organization of accounting and control of the movement of fixed assets in budget institutions was considered and ways of their improvement were proposed.

The results obtained during the study were implemented in the activities of the budget institution "Department of Health Protection of the Dnipropetrovsk Regional State Administration" in Dnipro.

KEYWORDS

FIXED ASSETS, BUDGET INSTITUTIONS, EVALUATION, ORGANIZATION OF ACCOUNTING, CONTROL, IMPROVEMENT

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Бюджетні установи створюються і існують в державі для забезпечення виконання нею основних функцій в галузі освіти, охорони здоров'я, оборони, соціального захисту та інших галузях. Виконувати якісно такі функції, як наприклад надання освітніх чи медичних послуг створені держані установи не можуть, без наявності відповідного обладнання, будівель і споруд, різного роду пристроїв та іншого. Такі матеріальні ресурси, прийнято відносити до категорії основних засобів і вони вимагають витрачання значних ресурсів на їх придбання та створення, тому питання їх обліку та контролю за їх використанням завжди є актуальними.

Зазначені питання мають широке висвітлення у працях провідних науковців. Зокрема питаннями функціонування бюджетних установ та організації обліку в них займалися Левадський І. [10], Лемішовський В.І. та Дідик А. [11], Лень В.С. [12], Матвєєва В., Замазій С. [13], Саванчук Т.М. та Фогель Є.К. [42], Стригуль Л. С. Мурадї І. Б., Іващенко В. О. [44], Хмелюк А., Донських Н. [49] та інші науковці.

Питанням організації раціонального контролю в бюджетних установах та управління ними висвітлено в працях Діканя Л.В. [6], Єфіменко Т.І. [8], Качули С.В., Лисяк Л. В. та Добровольської О.В. [9], Меліхової Т. О. та Климової О. В. [14] і інших вчених. Проте зміни в фінансуванні та потребах бюджетних установ настільки динамічні, що вказані питання потребують подальшого вивчення.

Метою кваліфікаційної роботи є удосконалення організації обліку та контролю руху основних засобів бюджетної установи.

Для досягнення мети під час дослідження поставлено та вирішено наступні завдання:

- визначити сутність основних засобів та їх роль в діяльності бюджетних установ;
- розглянути склад та особливості оцінки основних засобів бюджетних установ;
- дослідити законодавче регулювання організації обліку і контролю руху

основних засобів бюджетних установ;

- провести аналіз господарсько-фінансової діяльності бюджетної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації»;

- охарактеризувати організацію діяльності відділу бухгалтерського обліку ДОЗ ДОДА;

- розглянути порядок організації обліку руху основних засобів у департаменті охорони здоров'я;

- намітити шляхи удосконалення обліку руху основних засобів бюджетної установи;

- визначити завдання та оцінити стан контролю руху основних засобів у ДОЗ ДОДА;

- провести аналіз змін вартості основних засобів бюджетної установи;

- розробити шляхи удосконалення контролю операцій з основними засобами бюджетної установи.

Об'єктом дослідження є процес надходження, використання та списання основних засобів бюджетної установи.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку та контролю руху основних засобів державної установи.

Методами дослідження під час написання кваліфікаційної роботи були емпіричні методи - спостереження, опис та порівняння; статистичний аналіз; графоаналітичні методи для візуалізації даних та підготовки висновків.

Інформаційною базою дослідження є праці українських та зарубіжних науковців, практичні публікації за темою, нормативно-правові акти, дані бухгалтерського обліку, а також статистична й фінансова звітність державної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» м. Дніпро.

Основними науковими результатами, що представляють наукову новизну є наступні:

удосконалено:

- організаційні аспекти обліку шляхом рекомендації до впровадження

Адміністративного регламенту «Облік основних засобів» за запропонованою структурою та доповнення положень діючого Наказу про облікову політику;

- структуру рахунку 1014 «Машини та обладнання», шляхом доповнення його окремими субрахунками для обліку груп основних засобів в залежності від їх функціонального призначення;

- обліковий процес у ДОЗ ДОДА шляхом запровадження у використання «Картка аналітичного обліку незавершених капітальних інвестицій» за запропонованою формою;

- систему внутрішнього контролю шляхом запровадження маркування всіх основних засобів QR-кодами, що спростить проведення інвентаризації таких засобів та дозволить скоротити час на пошук інформації про їх переміщення.

набуло подальшого розвитку:

- ідентифікація ролі основних засобів для функціонування бюджетних установ через виокремлення ключових аспектів діяльності, які вони забезпечують;

- виокремлення різновидів поліпшень основних засобів бюджетної установи, що повинні розглядатися як капітальні інвестиції та збільшувати первинну вартість об'єкту основних засобів з метою правильного відображення таких витрат в обліковій системі установи.

Апробація результатів роботи. Головні положення кваліфікаційної роботи були представлені та обговорені на засіданнях наукових гуртків, наукових семінарах кафедри обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою та наукових конференціях.

Публікації. За результатами проведеного дослідження опубліковано 2 наукові праці, з яких одна стаття у фаховому виданні і одні тези у матеріалах конференції, загальним обсягом 0,37 друк.арк.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів та висновків, списку використаних джерел та додатків. Обсяг кваліфікаційної роботи становить 65 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Основні засоби та їх роль в діяльності бюджетних установ

Специфіка сучасного державного устрою практично всіх країн світу передбачає важливе значення державного управління та організацію державного устрою. Держава бере на себе значну кількість функцій для забезпечення нормального життя в країні. Реалізація вказаних функцій здійснюється через різного роду установи, що спеціально створюються державою і фінансуються з бюджетів різних рівнів.

Шара Є.Ю., Андрієнко О. М., Жидєєва Л. І. так визначають поняття бюджетних установ: «Це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно бюджету» [53]. Фінансування таких державних установ може здійснюватися як з державного так і з місцевого бюджетів, а отже такі установи створюються не для заробляння коштів, а для виконання інших функцій. Практично всі бюджетні установи є неприбутковим.

Головна мета бюджетних установ - забезпечення суспільних інтересів і виконання державних функцій, таких як надання якісної освіти, охорони здоров'я, соціального захисту [1].

Зрозуміло, що виконувати якісно такі функції, як наприклад надання освітніх чи медичних послуг створені держані установи не можуть, без наявності відповідного обладнання, будівель і споруд, різного роду пристроїв та іншого. Такі матеріальні ресурси, прийнято відносити до категорії основних засобів. Вони мають ключове значення для забезпечення нормальної діяльності бюджетних установ та виконують ряд важливих функцій, які безпосередньо впливають на якість та ефективність виконання завдань,

покладених на установу

За визначенням Меліхової Т. О. та Климової О. В.: «Основні засоби бюджетної установи – це матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік». Автори при цьому вказують що «...вартість цих цінностей поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом» [14].

Основний нормативний акт, що регулює облік основних засобів бюджетної установи – це НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». В цьому нормативному акті наводиться більш широке визначення поняття основних засобів: «...матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг». При цьому уточнюється що такий об'єкт має використовуватися: «... для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуватися, за очікуванням, більше одного року» [20].

Отже, основними засобами бюджетних установ можуть вважатися лише об'єкти які в майбутньому принесуть користь такій установі чи якісь економічні вигоди, або ж мають потенціал бути використаними для суспільних цілей.

Левицький Іван зазначає: «Основні засоби – це матеріальні активи, які бюджетна установа понад рік утримує для досягнення мети та/або задоволення своїх потреб» [10]. Він виділяє три напрямки використання основних засобів: «Використання їх у виробництві чи діяльності, під час постачання товарів, виконання робіт чи надання послуг, здавання в оренду іншим особам (юридичним чи фізичним)» [10]. Фактично у своїй статті автор повторює визначення наведене в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

Враховуючи, що визначення сутності основних засобів бюджетної установи, що надається науковцями, практиками та нормативними документами досить схожі, то стає зрозумілим, що основний підхід, що покладений в основу проаналізованих дефініцій визначення поняття «Основні

засоби бюджетної установи» - це строк їх використання, що має бути більше року та їх призначення в діяльності бюджетної установи, вважаємо за необхідне більш глибоко визначити роль основних засобів в діяльності таких установ (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Ідентифікація ролі основних засобів в діяльності бюджетних установ

Як свідчить інформація представлена на рисунку 1.1 основні засоби забезпечують кілька ключових аспектів в функціонуванні бюджетних установ. Зокрема вони становлять матеріально-технічну основу діяльності, забезпечують підтримку функціонування інфраструктури, ефективне надання послуг, раціональність використання державних ресурсів, соціальну відповідальність держави та мають економічну та юридичну важливість.

Таким чином, основні засоби – це базис, без якого бюджетні установи не можуть ефективно функціонувати. Належний стан, оновлення та облік цих засобів сприяють досягненню поставлених цілей діяльності бюджетної установи, забезпеченню надання якісних послуг громадянам та реалізації державних програм.

1.2. Склад та особливості оцінки основних засобів бюджетних установ

Ідентифікація ролі основних засобів в функціонуванні бюджетних установ дає можливість зробити висновок, що вони можуть бути різними за своїм функціональним призначенням та завданнями, які виконують, а тому важливо встановити на які групи діляться основні засоби бюджетних установ, тобто розглянути їх класифікацію.

Лемішовський В.І. та Дідик А. зазначають: «Класифікація – це віднесення об'єкта до певної групи (класу)». В свою чергу вони вважають, що: «Клас основних засобів – це група активів у вигляді основних засобів, які є однакові за характером і способом використання у діяльності суб'єкта господарювання» [11].

Класифікації основних засобів бюджетних установ приділяється значна увага у великій кількості нормативних документів. Зокрема, в основному нормативному документі, що регулює облік основних засобів в державному секторі НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [20], передбачено, що основні засоби діляться на дві основні групи: основні засоби та інші необоротні

матеріальні активи. В свою чергу, категорія основних засобів вміщує в себе вісім основних груп, представлених на рисунку 1.2.

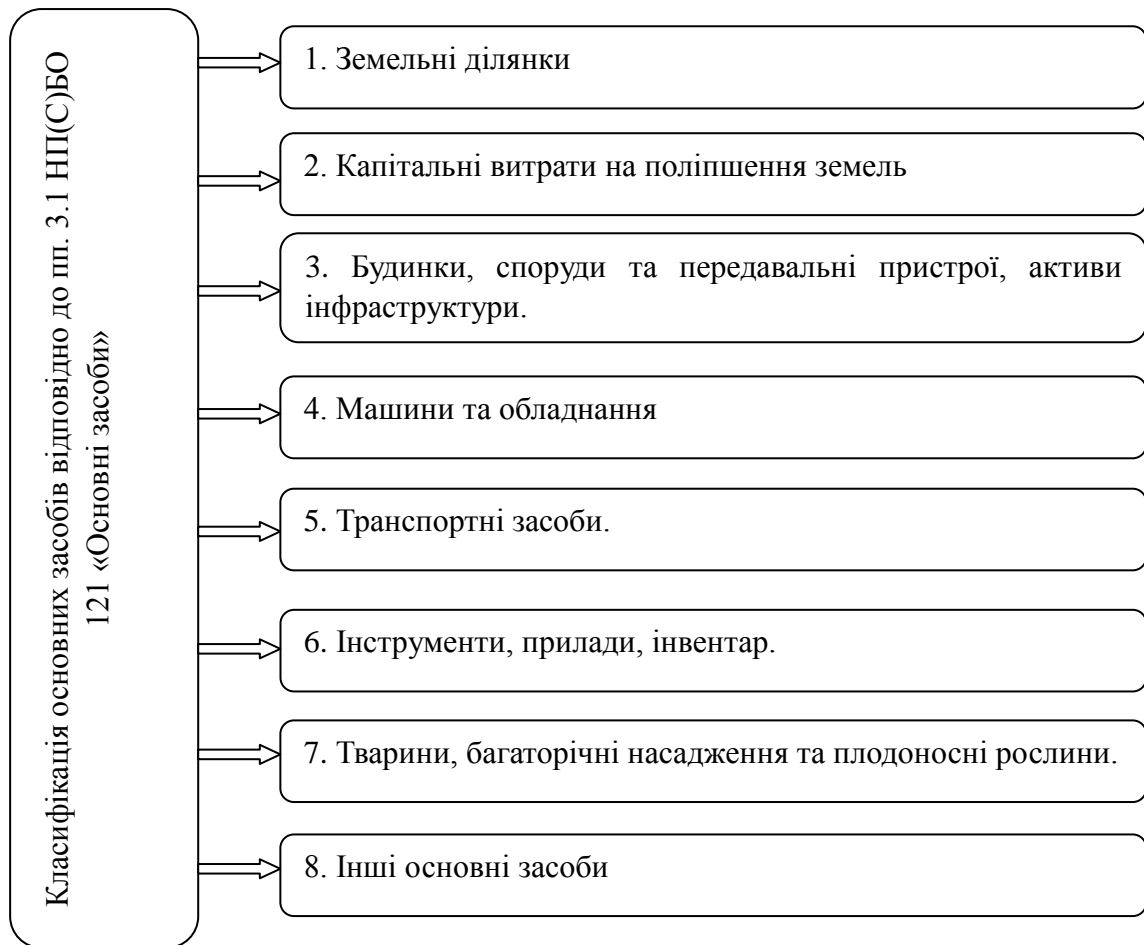


Рис. 1.2. Класифікація основних засобів бюджетних установ відповідно до НП(С)БО 121 «Основні засоби»

Як бачимо з рисунка 1.2, не дивлячись на абсолютно різну роль, що виконують в економіці країни бюджетні установи та комерційні підприємства, класифікація основних засобів у НП(С)БОДС 121 [20] та НП(С)БО 7, що застосовується госпрозрахунковими суб'єктами господарювання, дуже подібна між собою. Це пояснюється тим, що функціональне використання об'єктів основних засобів не відрізняється суттєво в залежності від організаційно-економічної форми та форми власності підприємства. Вони виконують фактично ті ж функції, але придбання основних засобів бюджетних установ фінансується з бюджету.

Ще одна група, що виділяється в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», в окрему категорію - це інші необоротні матеріальні активи. Вони також мають свій склад, представлений на рис. 1.3.

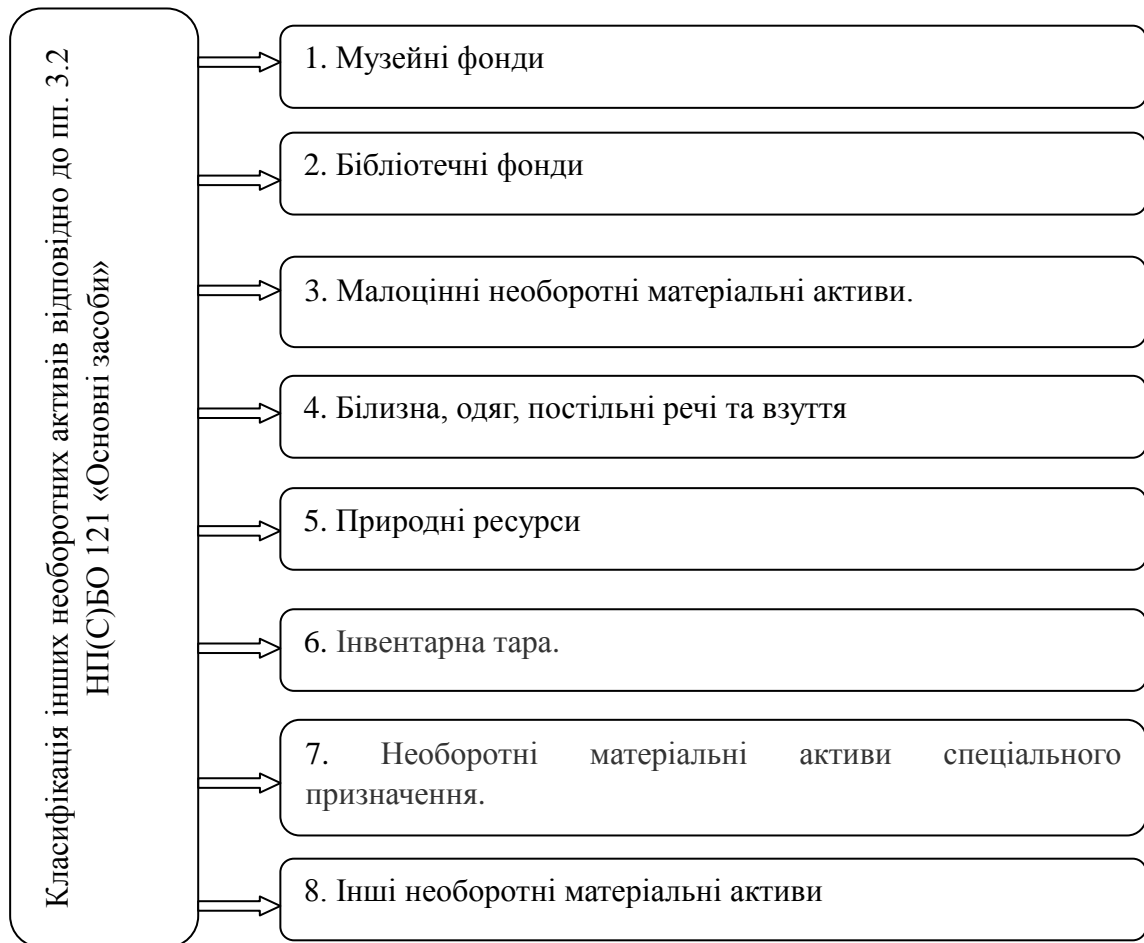


Рис. 1.3. Класифікація інших необоротних матеріальних активів бюджетних установ відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»

Логічним продовженням цієї класифікації є побудова «Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [27]. В зазначеному Плані рахунків кожній із наведених на рисунках 1.2 та 1.3 груп основних засобів призначений окремий субрахунок до рахунків 10 та 11 відповідно. Це забезпечує єдиний методологічний підхід до класифікації основних засобів та їх відображення в бухгалтерському обліку.

Зазначимо також, що законодавством в окремі категорію виділено також такі об'єкти основних засобів, як інвестиційна нерухомість та біологічні

активи. Склад таких об'єктів та особливості їх обліку регламентуються окремими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі: 129 «Інвестиційна нерухомість» та 136 «Біологічні активи».

В склад інвестиційної нерухомості основні засоби переводяться за умови якщо вони утримуються на підприємстві для здачі в оренду і отримання додаткових надходжень.

Як біологічні активи утримуються тварини та багаторічні насадження на бюджетних установах, що пов'язані з сільськогосподарським виробництвом, різного роду наукових установах, дослідних аграрних станціях та інших державних установах.

Аналогічні групи основних засобів в обліку бюджетних установ рекомендовано також виділяти і в «Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору» [16]. Проте методичні зазначені методичні рекомендації дають більш детальний розподіл засобів кожної групи на підгрупи в залежності від їх призначення та особливостей використання. Адже, наприклад, така група як машини і обладнання може містити в собі пристрої абсолютно різного призначення. В цю групу потрапляють як кисневі апарати в медичних закладах та і вимірювальні прилади, лінії диспетчерського контролю, комп'ютерна техніка, сканери та інші види обладнання.

Таким чином, на нашу думку, якщо державна установа має велику різноманітність основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, то в такому випадку до визначених Планом рахунків синтетичних рахунків повинно бути відкрито рахунки більш високих порядків.

Як і в комерційних підприємствах так і в бюджетних установах основні засоби можуть бути зараховані в склад активів лише за умови, що вони можуть бути достовірно оцінені.

З цього приводу Лень В.С. зазначає: «Для основних засобів прописані чіткі правила щодо їх оцінки, натомість для ІНМА застосовується спрощений,

груповий або інший специфічний порядок обліку» [12].

Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [20], при надходженні основні засоби бюджетних установ оцінюються за первісною вартістю, яка формується по різному в залежності від шляхів надходження основного засобу до бюджетної установи (рис. 1.4).

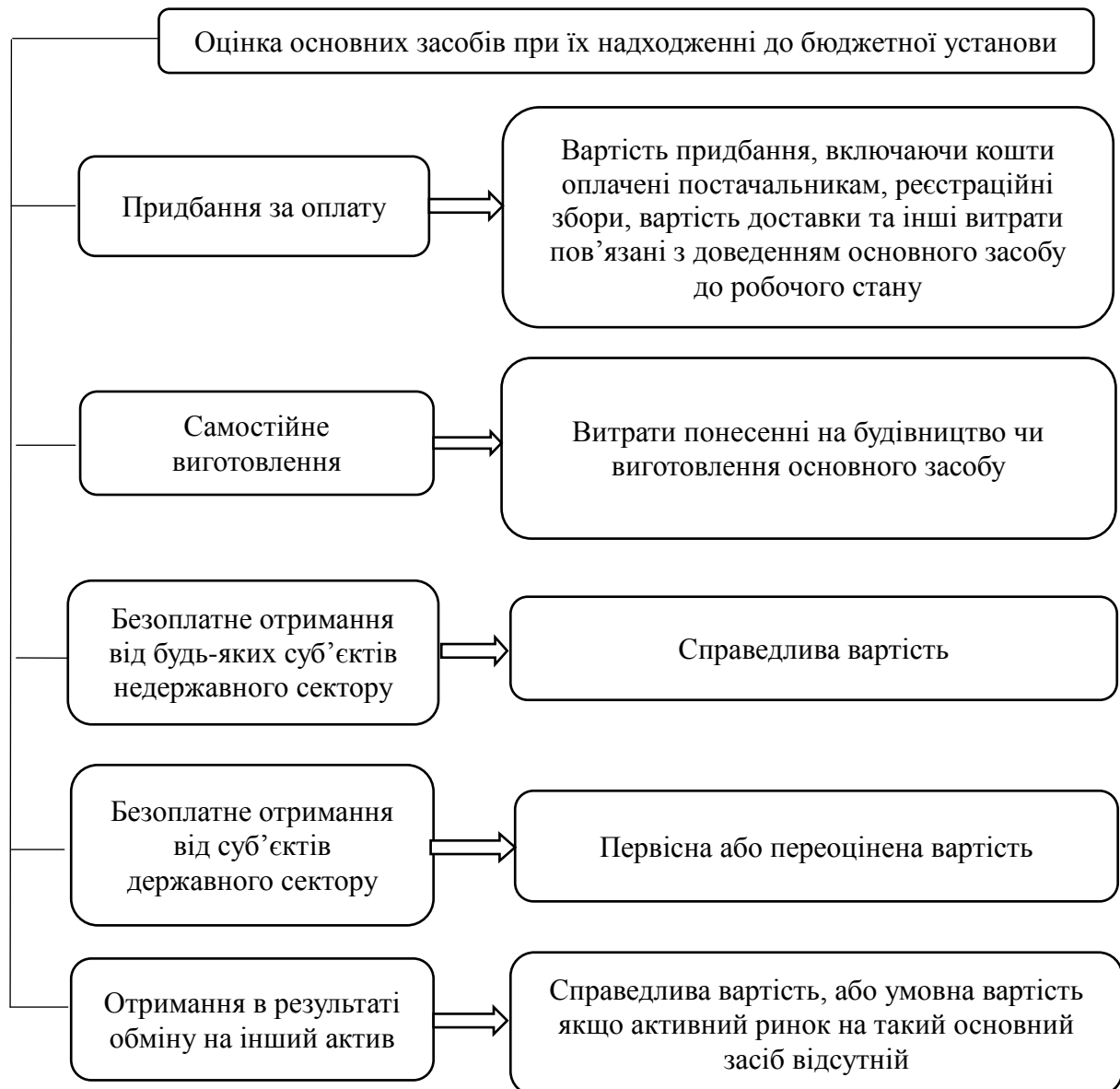


Рис. 1.4. Оцінка основних засобів при їх надходженні до бюджетної установи [20]

В процесі експлуатації основні засоби державних установ можуть зазнавати різного роду змін пов'язаних з їх ремонтами модернізаціями та дообладнанням. При цьому для відображення таких змін в обліку необхідно

врахувати чи приведуть вказані зміни до збільшення очікуваних економічних вигід від експлуатації об'єкту чи просто забезпечують можливості його функціонування. Інколи в реальному житті бухгалтери стикаються з проблемою аргументації до якого роду змін привели витрати на поліпшення та ремонти основних засобів.

Для вирішення такої проблеми, вважаємо за необхідне виокремити поліпшення, що можуть розглядатися як капітальні інвестиції та відноситися на збільшення первинної вартості основних засобів (рис. 1.5)



Рис. 1.5. Різновиди поліпшень, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від основного засобу бюджетної установи

Витрати, які пов'язані з поточними ремонтами діючих основних засобів у бюджетних установах відносяться до поточних витрат діяльності.

Сопко В.В., Завгородній В.П. наголошують що кінцеве рішення «про

характер і ознаки здійснюваних суб'єктом державного сектору робіт..... приймається керівником суб'єкта державного сектору з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат» [43].

В процесі використання основні засоби поступово морально та фізично старіють і зношуються. Для оцінки такого зносу в бюджетних установах, як і комерційних підприємствах застосовується такий інструмент як нарахування амортизації.

Саванчук Т.М., Подгорна Ю.Ю. зазначають що для основних засобів «...амортизацію нараховують протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів» [42]. Проте для інших матеріальних необоротних активів її нараховують «місяці передачі його у використання – у розмірі 50% його первісної вартості та решту 50% первісної вартості – у місяці їх вилучення з активів» [42].

Особливістю обліку зазначених об'єктів в бюджетних установах є те, що основні засоби можуть переоцінюватися в процесі експлуатації, тоді як інші необоротні матеріальні активи не переоцінюються.

В процесі господарської діяльності основні засоби можуть вибувати з державної установи у зв'язку з різними причинами. Якщо основні засоби реалізуються, то дохід від їх реалізації відображається як дохід цієї установи, крім тих основних засобів дохід від яких може показуватися як дохід певного бюджету. При вибутті основного засобу державної установи з балансу списується його первинна вартість та накопичена сума зносу.

Отже, встановлено, що класифікація основних засобів бюджетних установ - це поділ основних засобів на категорії залежно від їхнього призначення, характеру використання та фізичних властивостей. Через класифікацію основних засобів в обліку відображається їх склад за певними групами, що необхідно для правильного обліку, управління та контролю за використанням державного майна та правильної їх оцінки, яка залежить від способів надходження до бюджетної установи, їх експлуатації та вибуття.

1.3. Законодавче регулювання організації обліку і контролю руху основних засобів бюджетних установ

Фінансування придбання основні засоби бюджетних установ здійснюється за рахунок коштів державних та місцевих бюджетів, тому на законодавчому рівні приділяється велика увага питанням регулювання організації обліку та контролю цих об'єктів у бюджетних установах.

Загальні питання організації обліку таких установ, як і інших господарюючих суб'єктів регулюються Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [37].

Договірні відносини з контрагента з приводу закупівлі чи реалізації основних засобів бюджетних установ також регулюються тими ж нормативними документами, що і на звичайних комерційних підприємствах. Основним таким документом є «Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. № 435 – IV» [51].

Проте конкретні питання облікового відображення основних засобів бюджетних установ регулюються спеціальними нормативними документами, основним з яких є Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі [20]. Серед затверджених стандартів аж три основні стандарти присвячені регулюванню питань обліку різних об'єктів основних засобів. Основним із цих стандартів є НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», в якому розкриваються всі ключові питання організації їх обліку від моменту надходження основних засобів до установи до моменту їх вибуття.

НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» розкриває порядок відображення в обліку основних засобів, що утримуються на бюджетних установах з метою отримання надходжень від здачі в оренду. Цей стандарт має важливе значення, адже на сьогодні велика кількість державних установ володіють інвестиційною нерухомістю, яку раніше використовували в своїй діяльності, а зараз через зміну підходів до управління чи організацію своєї діяльності можуть здавати в оренду та отримувати додаткові надходження.

Облік специфічних основних засобів, які використовуються у сільськогосподарській діяльності бюджетних установ регулюється окремим стандартом НП(С)БОДС 136 «Біологічні актив». При цьому зазначимо, що скажімо такі живі організми як службові собаки, декоративні рослини, піддослідні тварини облічуються на окремому субрахунку до 10 рахунку і їх облік, як і інших об'єктів, регулюється НП(С)БОДС 121. НП(С)БОДС 136 «Біологічні актив» регулює лише облік тварин і багаторічних насаджень, задіяних в аграрному виробництві.

Важливе значення для регулювання організації обліку руху основних засобів в бюджетних установах мають також «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені Наказом Міністерства Фінансів України від 23.01.2015 № 11» [37] в яких розкриваються нюанси відображення в обліку всіх операцій пов'язаних з надходженням, використанням, переміщенням та вибуттям основних засобів з бюджетної установи.

Регулювання питань, щодо відображення операцій з основними засобами на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється на основі «Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.2013 № 1203» [27] та «Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Міністерства Фінансів України від 29.12.2015 № 1219» [32].

Хмелюк А., Донських Н. зазначають: «Первісна вартість об'єкта основних засобів може формуватися як за рахунок капітальних витрат, так і за рахунок поточних витрат згідно з економічною класифікацією видатків бюджету» [49]. Тому для регулювання обліку видатків на придбання основних засобів бюджетних установ важливе значення має і Наказ Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 «Про бюджетну класифікацію» [38]. Паралельно з ним питання відображення операцій з виділенням та освоєнням коштів на придбання основних засобів в бюджетних установах регулюються

такими нормативними актами як «Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами» [33], «Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» [34], «Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ» [35].

Для уніфікації порядку відображення операцій з основними засобами в бюджетних установах на рахунках бухгалтерського обліку затверджено та використовується також «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» [47] та «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання державного бюджету» [46].

Законодавством передбачено, що значна частина питань, які стосуються організації обліку та контролю руху основних засобів в бюджетній установі повинна бути передбачена в Положеннях про облікову політику конкретної установи. Для спрощення формування таких Положень на законодавчому рівні затверджені спеціальні «Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектор» [18].

Законодавчі акти приділяють також увагу питанням документального забезпечення операцій з основними засобами в бюджетній установі. Зокрема відповідно до «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну України від 24.05.1995р. № 88» [29] всі операції з основними засобами повинні оформлюватися відповідними документами. Для спрощення цього процесу бюджетні установи користуються Наказом Міністерства Фінансів України від 29.06.2017 № 604 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [39].

Важливе значення для ефективного використання бюджетних коштів, що виділені на фінансування придбання, експлуатації та утримання основних

засобів має і організація контролю за такими операціями. Основним нормативним документом, що регулюють організацію такого контролю є «Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах від 14 вересня 2012 року № 995» [17] та «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.14» [30]. Спираючись на ці нормативні акти кожна бюджетна установа має організувати ефективний внутрішній контроль на основі ризик орієнтованого підходу.

Отже, законодавче регулювання питань організації обліку та контролю за операціями з руху основних засобів представлено великою кількістю нормативних актів різних рівнів, що носять як обов'язковий так і рекомендаційний характер. Нормативне регулювання зазначених питань націлене на забезпечення ефективності використання бюджетних коштів та забезпечення належного функціонування бюджетних установ і виконання ними своїх функцій.

Висновки до розділу 1

1. Розглянуто сутність основних засобів бюджетних установ та ідентифіковано їх роль у функціонуванні таких установ через виокремлення ключових аспектів діяльності, які основні засоби забезпечують. Встановлено, що вони представляють собою базис, без якого бюджетні установи не можуть ефективно функціонувати. Належний стан, оновлення та облік цих засобів сприяють досягненню поставлених цілей діяльності бюджетної установи, забезпеченню надання якісних послуг громадянам та реалізації державних програм.

2. Класифікація основних засобів бюджетних установ - це поділ основних засобів на категорії залежно від їхнього призначення, характеру використання та фізичних властивостей. Через класифікацію основних засобів

в обліку відображається їх склад за певними групами, що необхідно для правильного обліку, управління та контролю за використанням державного майна та правильної їх оцінки, яка залежить від способів надходження до бюджетної установи, їх експлуатації та вибуття.

3. З метою вирішення проблеми розподілу витрат на поліпшення та ремонти основних між капітальними інвестиціями та поточними витратами запропоновано виокремлення різновидів поліпшень основних засобів бюджетної установи, що повинні розглядатися як капітальні інвестиції та збільшувати первинну вартість об'єкту основних засобів з метою правильного відображення таких витрат в обліковій системі установи.

4. Законодавче регулювання питань організації обліку та контролю за операціями з руху основних засобів представлено великою кількістю нормативних актів різних рівнів, що носять як обов'язковий так і рекомендаційний характер. Нормативне регулювання зазначених питань націлене на забезпечення ефективності використання бюджетних коштів та забезпечення належного функціонування бюджетних установ і виконання ними своїх функцій.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організаційно-фінансова характеристика ДОЗ ДОДА та організація діяльності відділу бухгалтерського обліку

Бюджетна установа «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» зареєстрований як окремий суб'єкт господарювання 12.09.2005. На даний момент керівником департаменту є Мошківська Світлана Андріївна, яка займає посаду директора департаменту. «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» має офіційну юридичну адресу та знаходиться в місті Дніпро, проспект Олександра Поля, будинок 2. Основним видом діяльності ДОЗ ДОДА є діяльність за КВЕДом 84.11 «Державне управління загального характеру».

Департамент підпорядковується голові облдержадміністрації і підконтрольний Міністерству охорони здоров'я України. Його створено з метою реалізації державної політики в галузі охорони здоров'я та управління закладами охорони здоров'я області, включаючи їх методичне, кадрове та матеріально-технічне забезпечення. До повноважень департаменту входить здійснення централізованих закупівель медикаментів та інших матеріалів, а також необхідного медичного обладнання і їх розподіл між медичними закладами.

Департамент також розробляє та впроваджує заходи, що можуть сприяти скороченню інфекційних захворювань різного типу. До його повноважень також відноситься організація роботи з медико-соціальної та судово-психіатричної експертизи. Він також виконує інші функції в галузі організації робіт з охорони здоров'я в Дніпропетровській області.

Досліджуваний департамент фінансується за рахунок державного бюджету, має статус окремої юридичної особи, відокремлений баланс та

печатку. Організаційна структура департаменту є досить складною і включає 57 штатних одиниць. Директору департаменту безпосередньо підпорядковується його юрисконсульт, начальник відділу бухгалтерського обліку та зведеної звітності – головний бухгалтер Наталія Сергєєва, завідувач сектору цивільного захисту, військового обліку, мобілізаційної роботи та територіальної оборони медичних закладів, головний спеціаліст з питань запобігання та виявлення корупції та три заступники, які займаються різними питаннями в межах своїх посадових обов'язків, зокрема соціальними питаннями, питаннями організаційного забезпечення, питаннями розвитку медичної інфраструктури, організацією управління медичної допомоги населенню та реабілітації. Окремо є заступник до повноважень якого входить управління фінансово-ресурсним забезпеченням та післядипломною медичною освітою.

У підпорядкуванні кожного заступника знаходяться начальники відділів та завідувачі секторів, а уже їм підпорядковуються основні спеціалісти, провідні та старші інспектори різних відділів. Діюча організаційна структура «Департаменту охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» була затверджена заступником голови Дніпропетровської обласної державної адміністрації, що зараз є також начальником обласної військової адміністрації Володимиром Орловим та розміщена на сайті департаменту.

Департамент є неприбутковою організацією про що було прийняте рішення № 21 від 13.10.2016 року ДПІ у Кіровському районі м. Дніпра. Фінансування діяльності департаменту здійснюється за рахунок як державного так і обласного бюджету. За результатами своєї роботи департамент формує фінансову звітність у розрізі цих бюджетів.

Майно департаменту представлене в балансах по обласному та державному бюджету чотирма основними статтями: основні засоби, грошові кошти, дебіторська заборгованість та запаси. Інших фінансових та

нефінансових активів Департамент охорони здоров'я не має. Зміни в вартості активів департаменту представлені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Оцінка майна ДООЗ ДОДА за 2019-2023 рр., тис. грн.

Види активів (фінансових та нефінансових)	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відношення у % 2023 р. до 2019 р.
Майно – усього	126754,0	128831,7	74453,1	122580,2	140791,5	111,07
В тому числі:						
- по звітності за державним бюджетом	890,1	1057,1	649,9	542,0	679,6	76,35
- по звітності за обласним бюджетом	125863,9	127774,6	73803,2	122038,2	140111,9	111,32
Основні засоби	1237,9	1062,8	913,0	736,4	618,9	50,00
- по звітності за державним бюджетом	880,9	745,7	635,7	503,6	618,9	70,26
- по звітності за обласним бюджетом	357,0	317,1	277,3	232,8		0,00
Запаси	12,2	11,3	11,3	11,3	34,6	283,61
- по звітності за державним бюджетом	7,3	7,3	7,3	7,3	34,6	473,97
- по звітності за обласним бюджетом	4,9	4,0	4,0	4,0		-
Дебіторська заборгованість	125461,9	127709,0	73496,6	121781,0	140111,9	111,68
- по звітності за державним бюджетом		300,2				-
- по звітності за обласним бюджетом	125461,9	127408,8	73496,6	121781,0	140111,9	111,68
Грошові кошти	42,0	48,6	32,2	51,5	26,1	62,14
- по звітності за державним бюджетом	1,9	3,9	6,9	31,1	26,1	1373,68
- по звітності за обласним бюджетом	40,1	44,7	25,3	20,4		-

За результатами здійснених розрахунків спостерігаємо зростання вартості майна установи на 11,07% за період 2019 -2023 рр., що є не високим показником, враховуючи подорожчання матеріальних ресурсів та основних засобів. При цьому вказане зростання забезпечилося матеріальними запасами, вартість яких на кінець 2023 року практично в 3 рази більша, ніж на кінець 2019 року. Загальна поточна дебіторська заборгованість перед установою зросла на 11,68%. Варто звернути увагу, що активи підприємства за

показниками обласного бюджету на кінець 2023 року включають тільки дебіторську заборгованість. Всі інші активи представлені лише в звітності по державному бюджету.

Для наглядності представимо зміну вартості фінансових та не фінансових активів досліджуваної установи у вигляді діаграми та проведемо аналітичне вирівнювання вказаного показника (рис. 2.1).

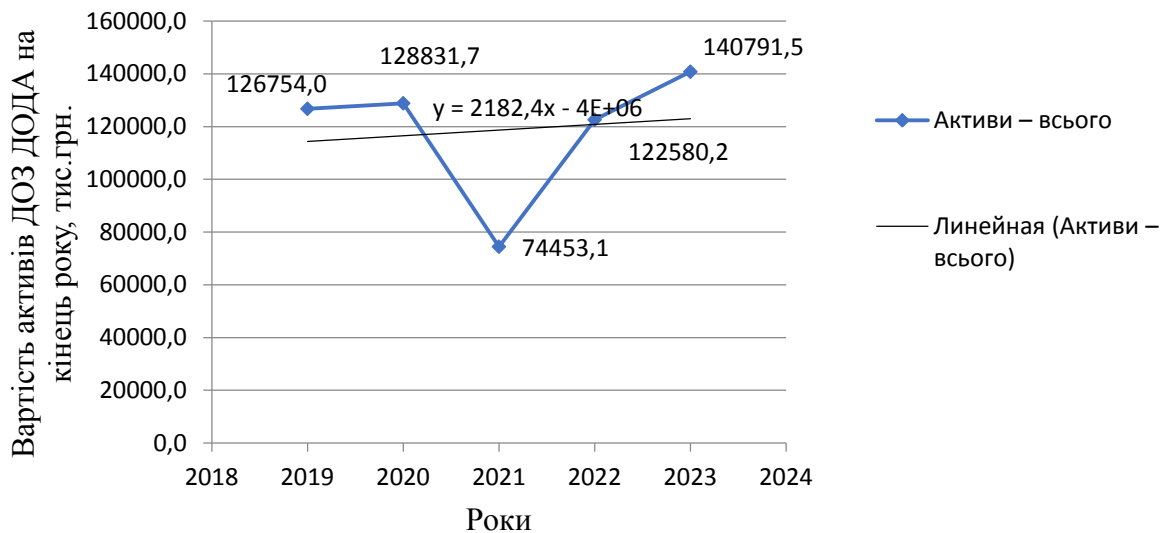


Рис. 2.1. Динаміка зміни вартості активів бюджетної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» за 2019-2023 рр.

Данні графіку, представленого на рис. 2.1 засвідчують, що вартість активів установи значно знизилася на кінець 2021 року, але уже на кінець 2022 року фактично вийшла на рівень 2020 і зараз має динаміку до зростання. Падіння вартості у 2021 році пояснюється скороченням фінансування, проте з початком військових дій, враховуючи кількість постраждалих від війни фінансування закладів було відновлено, щоб покривати зростаючі потреби в усіх матеріалах та засобах.

Протягом досліджуваного періоду Департамент отримував доходи від обмінних та необмінних операцій.

Хмелюк А. та Донських Н. надають таке визначення обмінним

операціям розпорядників бюджетних коштів: «...це господарська операція із продажу/придбання установою основних засобів, нематеріальних активів, запасів, визнаних такими відповідно до НП(С)БОДС 121, 122, 123». Також до цих операцій вони відносять: «... надання/оплати послуг та робіт, проведення платежів, у тому числі податкових (за виключенням ПДВ), пов'язаних із виконанням установою належних їй функцій» При цьому обмінною ця операція буди лише за умови, коли зазначені операції здійснюються «..в обмін на грошові кошти у вигляді бюджетних асигнувань та надходжень від надання платних послуг або в обмін на погашення зобов'язань» [49].

В ДОЗ ДОДА дохід від обмінних операцій за показниками по державному бюджету склав за 2023 рік 9066567 грн. Всі ці доходи отримані від бюджетних асигнувань. Більша їх частина витрачена на виконання бюджетних програм.

Розглянемо динаміку бюджетних асигнувань державної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» за державним та обласним бюджетом протягом 2019-2023 року (рис. 2.2).

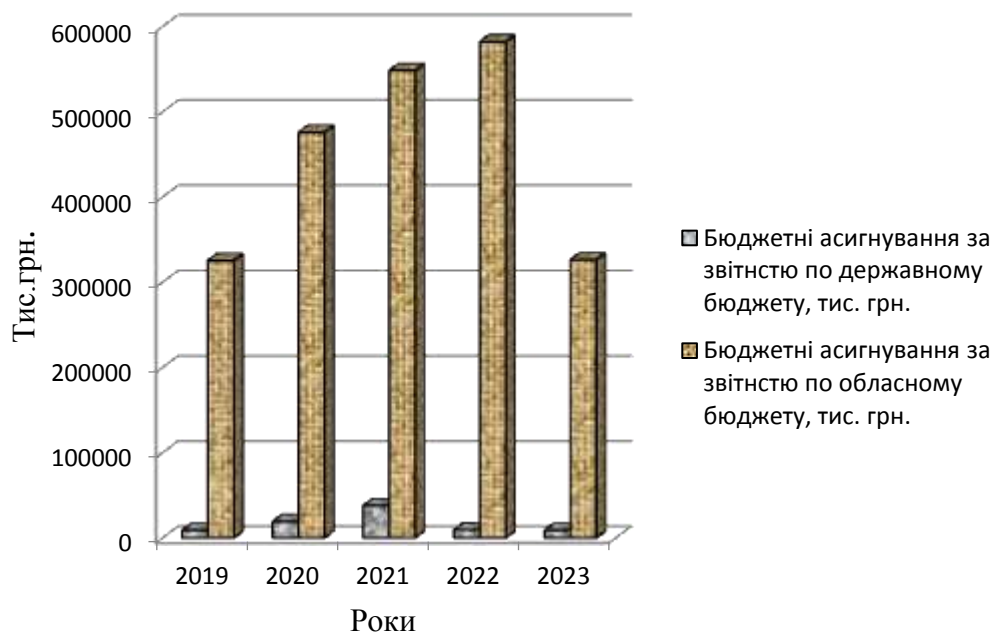


Рис. 2.2. Динаміка бюджетних асигнувань ДОЗ ДОДА за 2019-2023 роки з державного та обласного бюджету

Представлена діаграма яскраво демонструє, що обсяги бюджетних асигнувань з обласного бюджету значно перевищують фінансування з державного бюджету. Негативним на нашу думку є скорочення такого фінансування у 2023 році, адже в Україні йде війна і фінансування медичної галузі зараз критично важливе для лікування наших бійців. Загальні суми бюджетних асигнувань, що отримав досліджуваний департамент охорони здоров'я можемо спостерігати на рис. 2.3.

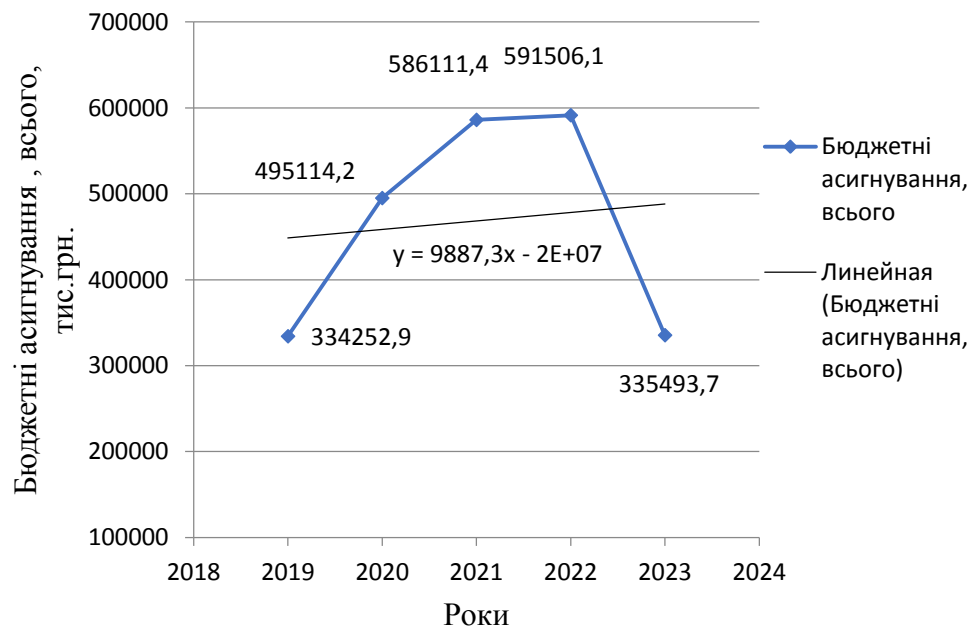


Рис. 2.3. Аналітичне вирівнювання загальної суми бюджетних асигнувань ДЗОЗ ДОДА за 2019-2023 року

Як засвідчують данні представленої діаграми не дивлячись на значне падіння бюджетних асигнувань у 2023 році, все ж в середньому за останні п'ять років вони щорічно зростали на 9887,3 тис. грн. Хоча на нашу думку, на разі користуватися визначеним показником для прогнозування динаміки а майбутні роки не можливо, так як ситуація з фінансуванням 2023 року свідчить про значні коливання цього показника, а тому для його прогнозування треба враховувати і інші фактори.

Зокрема, розглянемо які ж доходи за досліджуваний період мав департамент від необмінних операцій.

Від необмінних операцій установа отримує дохід у вигляді трансфертів.

Матвєєва В., Замазій С. наголошують, що такий дохід від трансфертів, що мають цільове призначення «...визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням» [13].

Розмір такого доходу в ДОЗ ДОДА за 2023 рік по обласному бюджету склала 5645252 грн. Для розуміння зміни його обсягів протягом досліджуваного періоду розглянемо динаміку обсягів трансфертів, що отримувала досліджувана установа за показниками звітності за державним та місцевим бюджетом (рис. 2.4).

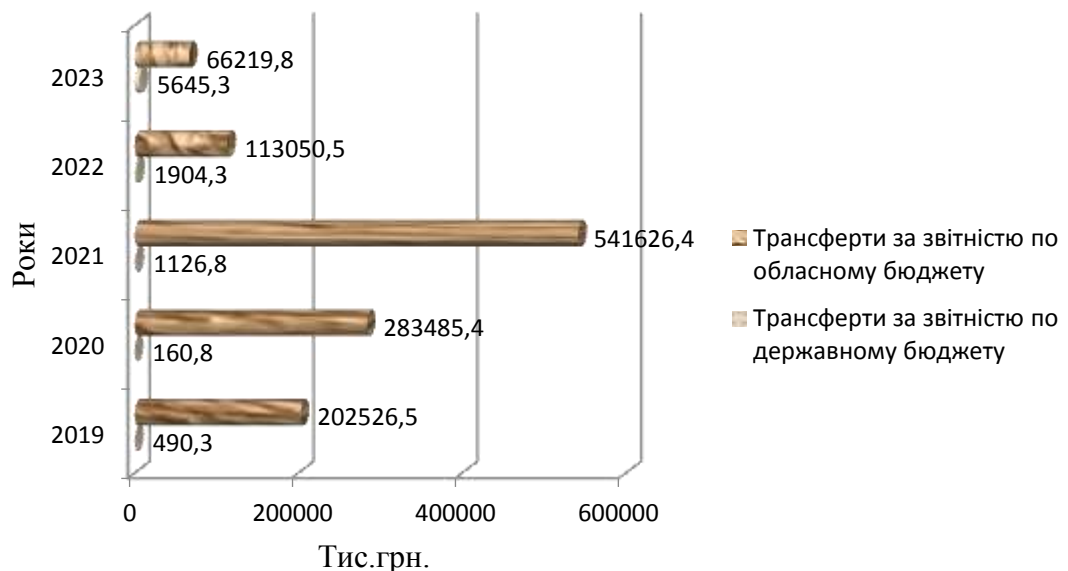


Рис. 2.4. Динаміка трансфертів ДОЗ ДОДА за 2019-2023 роки за звітністю по державному та обласному бюджету

Як бачимо найбільше фінансування за рахунок трансфертів, фактично, як і за рахунок бюджетних асигнувань досліджувана установа мала в 2021 році, що було спричинено різким зростанням захворювань на Ковід і необхідністю зростання цільового фінансування на закупівлю апаратів штучної вентиляції легень та інших засобів на боротьбу з вказаною недугою. З 2022 року рівень трансфертів різко знижується.

Якщо ж розглядати співвідношення між трансфертами отриманими з

державного та обласного бюджетів, то ситуація тут аналогічна з бюджетним фінансуванням – значно більшу їх частину досліджувана державна установа отримує з обласного бюджету.

Наведена організаційно-фінансова характеристика показників звітності державної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» засвідчила, що протягом 2019-2023 років вартість її активів зростає на 11,07%. Бюджетні асигнування департамент у 2023 році отримав фактично на рівні 2019 року, а розмір трансфертів з державного та обласного бюджету у 2023 році скоротився у порівнянні з 2019 на 64,61%. Така ситуація говорить про значні проблеми з фінансуванням медичної галузі, що в умовах війни, коли Дніпропетровська область приймає найбільшу частину поранених, є не допустимим і керівництву області та держави необхідно звернути увагу на виправлення ситуації, що склалася.

Основною інформаційною базою проведеного аналізу слугують данні обліку, що ведеться в досліджуваній установі відділом бухгалтерського обліку та зведеної звітності. Цей відділ налічує п'ять осіб (рис. 2.5).

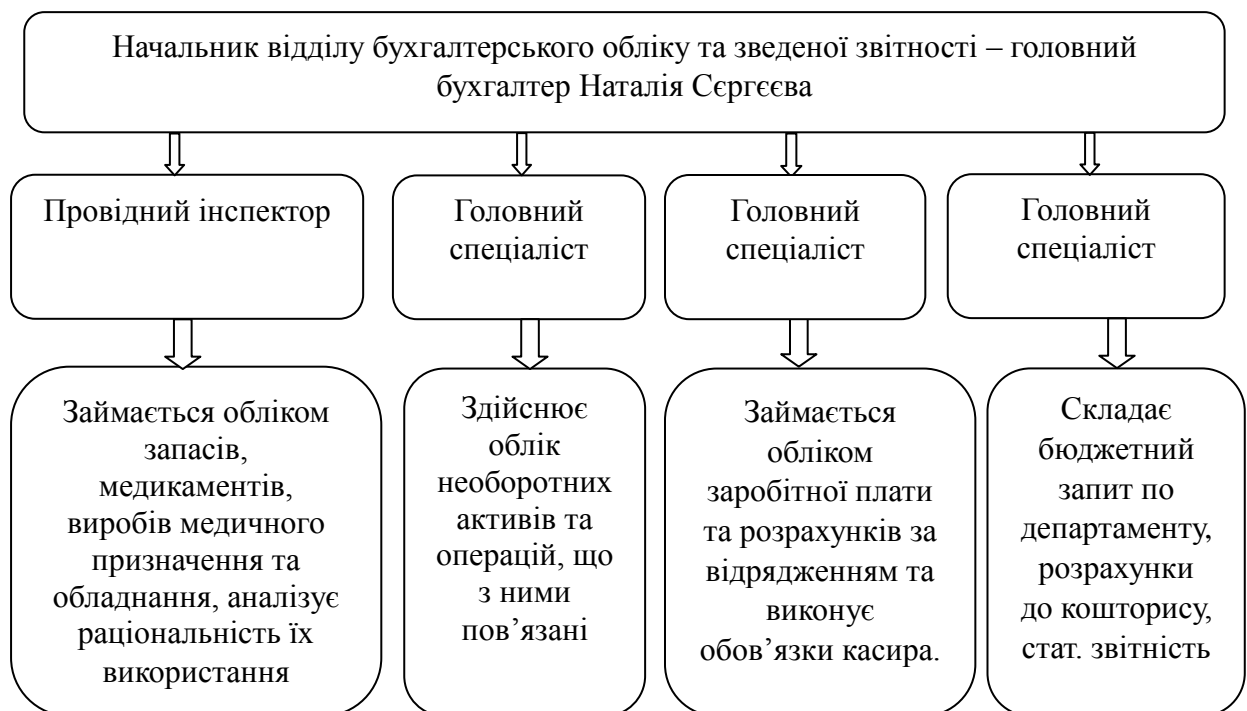


Рис. 2.5. Структура відділу бухгалтерського обліку та зведеної звітності

Як бачимо з рисунку 2.5 відділ бухгалтерського обліку та зведеної звітності досліджуваної установи має лінійну структуру. Всі співробітники відділу підпорядковуються на пряму головному бухгалтеру. Три спеціалісти займають посаду головних спеціалістів і є державними службовцями. Один співробітник має посаду провідного інспектору відділу, так як в його обов'язки входить не лише збір і обробка даних для занесення в облікову систему за певною ділянкою обліку, а і контроль за раціональним використанням матеріальних ресурсів в установах, що підпорядковуються департаменту охорони здоров'я.

Враховуючи, що суб'єкт господарювання є державною установою питанням організації обліку в установі приділено багато уваги. Кожен співробітник відділу ознайомлений з посадовою інструкцією та своїми службовими обов'язками. В Департаменті затверджені та діють «Наказ про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку департаменту охорони здоров'я облдержадміністрації», яким затверджене «Положення про облікову політику департаменту». Крім цього затверджена «Інструкція з діловодства» та «Графік документообігу відділу бухгалтерського обліку та зведеної звітності ДОЗ ДОДА». В Департаменті за основними бухгалтерськими процесами складені адміністративні регламенти обліку в яких чітко визначені внутрішні та зовнішні учасники облікового процесу та документообіг. Для ведення обліку в департаменті використовується програмний продукт «Комплексна система автоматизації підприємства «IS-pro», приділяється увага підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерії.

2.2. Організація обліку операцій з основними засобами в державній установі «ДОЗ ДОДА»

Як показали проведені дослідження основні засоби бюджетних установ є базою, що забезпечують виконання ними своїх функцій. Діяльність

досліджуваної бюджетної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» направлена на забезпечення функціонування медичних закладів області. Однією з функцій департаменту є забезпечення медичних закладів всім необхідним обладнанням, яке і представляє собою основні засоби установи.

Для ведення обліку операцій з необоротними активами установи, відповідно до посадових інструкцій, виділено посаду окремого головного спеціаліста. Фактично цей бухгалтер здійснює весь комплекс операцій по надходженню основних засобів до департаменту та їх розподілу між закладами освіти.

Здійснення облікового процесу щодо закупівлі всіх матеріальних цінностей департаменту організовується на основі спеціально розробленого та затвердженого внутрішнього нормативного документу, що є додатком до Наказу про облікову політику. Цей внутрішній документ має назву - Адміністративний регламент процесу: «Облік матеріальних цінностей, які надходять до області шляхом централізованого постачання», що здійснюється в рамках виконання бухгалтерського обліку в департаменті охорони здоров'я Дніпропетровської державної адміністрації функції: «Управління закладами охорони здоров'я області, які утримуються за рахунок бюджетних коштів, організація їх кадрів, матеріально-технічного і методичного забезпечення»

Вказаним адміністративним регламентом передбачено, що внутрішніми учасниками процесу обліку матеріальних цінностей, в тому числі і основних засобів, крім головного спеціаліста та керівника відділу бухгалтерського обліку та зведеної звітності є також директор департаменту, його заступники та керівники провідних відділів, адже саме вони відповідальні за визначення потреби в матеріальних цінностях і формування заявок на їх отримання.

Регламентом передбачено, що основними постачальниками матеріальних цінностей департаменту є державне підприємство «УкрМедПостач» МОЗ України, Державне підприємство «Медичні закупівлі України», Державне підприємство «Укрвакцина» МОЗ України, та інші.

У вказаному регламенті передбачені також нормативні документи, якими слід користуватися, документообіг, блок схема процесу закупівлі цінностей, технологічна карта процесу та список прийнятих скорочень.

Докладне вивчення вказаного внутрішнього нормативного регламенту, дає можливість зробити висновок, що основні його положення розкривають все ж питання закупівлі матеріальних цінностей у вигляді лікарських засобів, медикаментів та виробів медичного призначення, а питання закупівлі та розподілу між закладами охорони здоров'я основних засобів у вказаному регламенті не висвітлені. Окремого регламенту, щодо закупівлі необоротних активів та їх розподілу на підприємстві також не створено.

Не дивлячись на це облік вказаних цінностей ведеться департаментом в основному у відповідності до вимог НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [20].

Основою постачання до закладів департаменту медичного обладнання є підписані з постачальниками договори. Основні положення таких договорів наведені на рисунку 2.6



Рис. 2.6. Основні положення договору на постачання медичного обладнання в ДООЗ ДОДА

На основі підписаних договорів, як правило, основні засоби надходять в той медичний заклад для якого здійснювалася їх закупівля. Матеріально

відповідальна особа перевіряє наявність основного засобу, його стан, відповідність супровідним документам і умовам договору. Після цього складається «Акт приймання-передачі основного засобу», який складає комісія, призначена керівником установи. В акті зазначаються характеристики об'єкта, його вартість, серійний номер та інші важливі дані. Цей документ підписується членами комісії та затверджується керівником установи. Підписання зазначеного акту є підставою для відображення надходження основного засобу до бюджетної установи. Таке надходження відображається на рахунку 1311 «Капітальні інвестиції». На цьому ж рахунку накопичуються всі інші витрати, пов'язані з доведенням основного засобу до стану в якому можна його експлуатувати.

Як уже зазначалося, в досліджуваній установі облік автоматизовано з допомогою програмного продукту «Комплексна система автоматизації підприємства «IS-pro». У цій програмі облік основних засобів ведеться через модуль «Облік основних засобів», який автоматизує всі ключові операції: від надходження і введення в експлуатацію до списання та нарахування зносу.

Після реєстрації договору на закупівлю та «Акта приймання-передачі основних засобів» в модулі «Закупівлі» створюється документ надходження матеріальних цінностей і робиться відповідне бухгалтерське проведення з застосуванням рахунку капітальних інвестицій та рахунків заборгованостей, які потім закриваються платежами постачальну.

Коли на рахунку 1311 «Капітальні інвестиції» уже зібрані всі витрати і основний засіб готовий до введення в експлуатацію в програмі формується «Акт введення в експлуатацію основних засобів» і відразу на цей об'єкт формується «Інвентарна картка обліку основних засобів» в якій присвоюється йому інвентарний номер та основний засіб закріплюється за певним підрозділом.

«Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору» [20] передбачають групування витрат на надходження основних засобів до державних установ на певні категорії, але

для такого групування, на разі немає форми розробленої на законодавчому рівні, тому бюджетним установам бажано було б самостійно розробити та затвердити форму такого документу, проте в ДОЗ ДОДА, на разу така форма не розроблена».

Для обліку основних засобів у досліджуваній установі до рахунку 101 «Основні засоби» відкрито всього два субрахунки: 1014 «Машини та обладнання» та 1016 «Інструменти, прилади, інвентар». Крім того, деякі цінності облічуються на рахунку 1118 «Інші необоротні матеріальні активи».

Найбільшу питому вагу в структурі основних засобів займає рахунок 1014 «Машини та обладнання» на якому облічується фактично все медичне обладнання закладів охорони здоров'я області. Існуюча на підприємстві програма дає можливість зробити вивантаження в програму Excel, проте аналіз і обробка такої інформація утруднюється.

Після введення в експлуатацію на всі основні засоби з наступного місяця нараховують амортизацію за прямолінійним методом. В наказі про облікову політику зазначено, що строки експлуатації всіх об'єктів відповідають типовим, що передбачені методичними рекомендаціями.

В процесі експлуатації витрати на поліпшення основних засобів, що можуть привести до збільшення економічних вигід відображаються як збільшення їх первинної вартості, а витрати на поточні ремонти як поточні витрати певного періоду.

Вибуття основних засобів відображається типовою кореспонденцією та оформлюється первинними документами стандартної форми, передбаченими для бюджетних установ.

Таким чином, в цілому облік руху основних засобів у досліджуваній бюджетній установі відповідає законодавчим вимогам, хоча і має певні недоліки. Ведення обліку автоматизовано з допомогою програмного продукту «Комплексна система автоматизації підприємства «IS-pro», в якому передбачений спеціальний модуль для обліку основних засобів. Програма побудована на базі меморіально-ордерної форми. Номери меморіальних

ордерів, що задіяні в обліку основних засобів вказані в затвердженому Наказі по облікову політику ДОЗ ДОДА.

2.3. Напрями удосконалення організації обліку руху основних засобів Департаменту охорони здоров'я ДОДА

Дослідження засвідчили, що організація обліку руху основних засобів у державній установі «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» знаходиться на досить високому рівні. Більшість внутрішніх розпорядчих регламентів, що передбачені законодавством, в установі затверджені та використовуються. Проте нами встановлено, що в діючому «Положенні про облікову політику», що є додатком до затвердженого «Наказу про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку» в основному прописані всі особливості обліку основних засобів установи, встановлена їх вартісна межа на рівні 11000 грн., відображені особливості документального оформлення, оцінки при надходженні та вибутті та нарахування амортизації за прямолінійним методом, але не передбачено порядок визначення строку корисного використання. Базуючись на цьому, пропонуємо доповнити діюче Положення порядком визначення такого строку експлуатації, а не посилалися на застосування типових строків. Таке визначення може здійснювати комісія, що підписує Акт про введення в експлуатації. Вона буде враховувати як типові строки передбачені законодавством, так і конструктивні особливості об'єкту та умови в яких він буде експлуатуватися, що дозволить більш точно нараховувати амортизацію на об'єкти основних засобів у майбутньому.

Крім цього, нами встановлено, що за більшістю ділянок обліку в ДОЗ ДОДА для забезпечення чіткості облікових процесів розроблені спеціальні адміністративні регламенти, проте для обліку основних засобів окремий регламент поки що не створено.

Виходячи з вищевикладеного та враховуючи важливість наявності сучасного медичного обладнання в закладах охорони здоров'я та його високу вартість, пропонуємо розробити для забезпечення чіткості облікових процесів цих цінностей окремий адміністративний регламент. Він може мати таку назву: «Адміністративний регламент «Облік основних засобів, які надходять до області шляхом централізованого постачання», що здійснюється в рамках виконання бухгалтерського обліку в департаменті охорони здоров'я Дніпропетровської державної адміністрації функції: «Управління закладами охорони здоров'я області, які утримуються за рахунок бюджетних коштів, організація їх кадрів, матеріально-технічного і методичного забезпечення»».

Основні положення такого регламенту представлено на рис. 2.7.

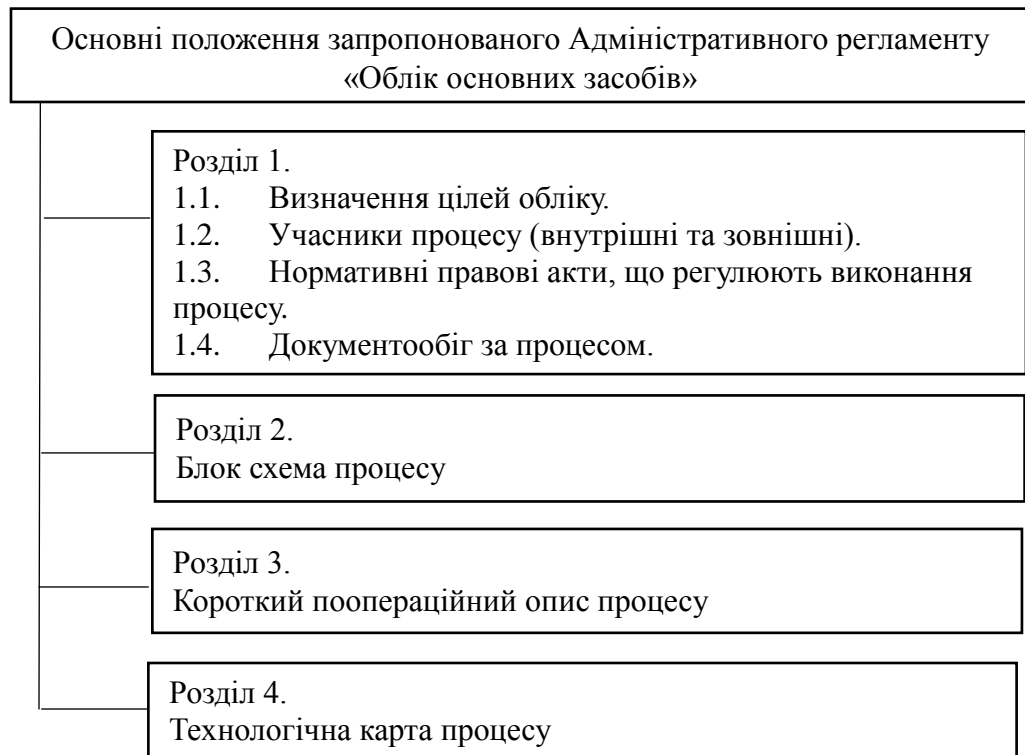


Рис.2.7. Основні розділи запропонованого адміністративного регламенту «Облік основних засобів, які надходять до області шляхом централізованого постачання»

В указаному регламенті за відповідними розділами буде прописано механізм отримання основних засобів Департаментом охорони здоров'я та їх

передачі медичним закладам і звітність про використання, що зробить процес обліку та документообігу прозорим і зрозумілим.

Дослідження засвідчили, що найбільшою за чисельністю об'єктів основних засобів у Департаменті охорони здоров'я є група основних засобів, що облічується на рахунку 1014 «Машини та обладнання», проте до цього рахунку в установі не відкрито жодного субрахунку. Рекомендуємо доповнити вказаний рахунок рахунками вищого порядку відповідно до рис. 2.8.



Рис. 2.8. Запропоновані для використання в ДОЗ ДОДА субрахунки до рахунку 1014 «Машини та обладнання»

Аналіз нормативних актів показав, що «Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору» [16] рекомендовано здійснювати певне групування витрат на капітальні інвестиції,

тобто витрат пов'язаних з виготовленням, будівництвом чи поліпшенням основних засобів. Проте на рівні Міністерства фінансів, форми аналітичного документа в якому можна було б відобразити витрати за вказаними групами до цього часу не розроблено. Виходячи з цього рекомендуємо державній установі «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» використовувати для такого обліку запропоновану нами форму аналітичного реєстру: «Картка аналітичного обліку незавершених капітальних інвестицій», наведену в додатку А. Запропонований реєстр не лише бачити витрати за капітальними інвестиціями в розрізі груп, а і постійно контролювати строки виконання робіт та своєчасно відображати інформацію в обліку.

Отже, в сукупності впровадження внесених рекомендацій, на нашу думку, поліпшить стан обліку основних засобів у державній установі «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» та дозволить підвищити його аналітичність.

Висновки до розділу 2

1. Наведена організаційно-фінансова характеристика показників звітності державної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» засвідчила, що протягом 2019-2023 років вартість її активів зросла на 11,07%. Бюджетні асигнування департамент у 2023 році отримав фактично на рівні 2019 року, а розмір трансфертів з державного та обласного бюджету у 2023 році скоротився у порівнянні з 2019 на 64,61%. Така ситуація говорить про значні проблеми з фінансуванням медичної галузі, що в умовах війни, коли Дніпропетровська область приймає найбільшу частину поранених, є не допустимим і керівництву області та держави необхідно звернути увагу на виправлення ситуації, що склалася.

2. В ДОЗ ДОДА питанням організації обліку приділено багато уваги. Кожен співробітник відділу ознайомлений з посадовою інструкцією та своїми службовими обов'язками, затверджені та діють «Наказ про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку», «Інструкція з діловодства», «Графік документообігу», за основними бухгалтерськими процесами складені адміністративні регламенти обліку. Для ведення обліку в Департаменті використовується програмний продукт «Комплексна система автоматизації підприємства «IS-pro», приділяється увага підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерії.

3. Облік руху основних засобів у досліджуваній бюджетній установі відповідає законодавчим вимогам, хоча і має певні недоліки. Ведення обліку автоматизовано з допомогою програмного продукту «Комплексна система автоматизації підприємства «IS-pro», в якому передбачений спеціальний модуль для обліку основних засобів. Програма побудована на базі меморіально-ордерної форми. Номери меморіальних ордерів, що задіяні в обліку основних засобів вказані в затвердженому «Наказі по облікову політику ДОЗ ДОДА».

4. Удосконалено організаційні аспекти обліку шляхом рекомендації до впровадження Адміністративного регламенту «Облік основних засобів» за запропонованою структурою та доповнення положень діючого Наказу про облікову політику.

5. Обґрунтовано необхідність розширення структури рахунку 1014 «Машини та обладнання», шляхом доповнення його окремими субрахунками для обліку груп основних засобів в залежності від їх функціонального призначення та впровадження в обліковий процес ДОЗ ДОДА «Картки аналітичного обліку незавершених капітальних інвестицій» за запропонованою формою.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ В БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ

3.1. Завдання та стан контролю руху основних засобів у ДОЗ ДОДА

Контроль є однією з ключових функцій управління в будь-якій організації, зокрема і в бюджетній установі. Його основне завдання полягає в тому, щоб забезпечити відповідність діяльності установи встановленим стандартам, законодавчим вимогам та внутрішнім політикам. В бюджетних установах, де основним джерелом фінансування є державний бюджет, контроль набуває особливо важливого значення. Він стає важливим інструментом для забезпечення ефективності управління використанням бюджетних асигнувань, дотримання законодавства, а також уникнення зловживань та корупції при використанні бюджетних коштів.

Дікань Л.В. однією з функцій контролю в бюджетних установах також вбачає досягнення цілей діяльності. Він з цього приводу зазначає: «... коли зіставляються планові й досягнуті характеристики об'єкта, виявляються відхилення, що або сприяють досягненню цілей, або негативно впливають на кінцеві результати» [6].

Враховуючи це, можемо констатувати, що функції, які виконує контроль в діяльності бюджетних установ досить різноманітні. Його значення для діяльності бюджетних установ полягає у наступному:

1. Забезпечення відповідності діяльності законодавству та нормативним актам. Контроль дозволяє перевіряти, чи відповідає діяльність установи чинному законодавству, а також внутрішнім нормативним документам. Відповідність нормам забезпечує правильне використання бюджетних коштів, уникнення порушень та недоліків у фінансових звітах і документації.

2. Забезпечення ефективності використання бюджетних коштів. В бюджетній установі контроль необхідний для ефективного використання

коштів, що надходять з державного бюджету, адже залишаючи під контролем процеси витрачання бюджетних коштів, можна запобігти їх нецільовому витрачанням та можливим зловживанням.

3. Забезпечення прозорості і підзвітності діяльності установи перед державними органами та громадськістю. Підзвітність дозволяє довести до відома зацікавлених сторін (вищих органів, громадськості, аудиторів) правильність і законність використання коштів, ефективність управління ресурсами.

4. Запобігання корупції та зловживанням. Контроль є важливим інструментом для запобігання можливим порушенням, таким як корупція, нецільове використання коштів, завищення вартості послуг або товарів, а також інших зловживань. Регулярні перевірки допомагають виявляти порушення на ранніх стадіях і вживати необхідних заходів.

5. Вдосконалення процесів та підвищення ефективності діяльності. Завдяки контролю можна ідентифікувати слабкі місця в управлінських і фінансових процесах та вжити заходів для їх покращення. Він дозволяє своєчасно коригувати стратегію і процеси в межах установи, підвищуючи їх ефективність і результативність.

6. Забезпечення оцінки досягнення цілей і планів. Контроль дозволяє оцінювати, наскільки установі вдалося досягти поставлених цілей і виконати плани, зокрема у фінансовій сфері. Це важливо для оцінки ефективності управління та коригування подальших кроків розвитку установи.

7. Забезпечення довіри до установи. Коли контроль здійснюється прозоро і ефективно, це сприяє створенню довіри з боку громадськості, партнерів і органів влади. Встановлення та підтримка довіри є важливою складовою для забезпечення стабільного фінансування та розвитку установи, особливо якщо це стосується медичних закладів різних видів.

8. Виявлення і коригування помилок в обліку та звітності. Контроль дозволяє своєчасно виявляти фінансові помилки, що можуть виникнути під час операційної діяльності (наприклад, в процесі обліку операцій з основними

засобами) і виправляти їх до того, як це призведе до серйозних наслідків.

9. Забезпечення підвищення професіоналізму працівників відділу бухгалтерського обліку. Постійний контроль за діяльністю установи стимулює підвищення кваліфікації працівників, особливо в аспектах фінансового менеджменту, бухгалтерії та звітності. Встановлення чітких стандартів і процедур контролю допомагає персоналу працювати з більшим рівнем відповідальності та уважності.

На нашу думку виконувати такі завдання контроль може лише при якісній його організації. При цьому, зазначимо, що в досліджуваній бюджетній установі може здійснюватися як внутрішній та зовнішній контроль за рухом та ефективним використанням основних засобів (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Види контролю операцій з руху основних засобів в бюджетній установі

Проведене нами дослідження дозволяє зазначити, що: «Внутрішній контроль є об'єктивним джерелом інформації, здатним допомогти керівництву

підприємства обрати найбільш ефективні шляхи в досягненні цілей і виконанні завдань» [41].

Враховуючи, що ДОЗ ДОДА є бюджетною установою зовнішні аудиторські перевірки зовнішніми аудиторами в установі не здійснюються. Важливою процедурою під час здійснення внутрішнього контролю основних засобів є їх інвентаризація.

У ДОЗ ДОДА обов'язкова річна інвентаризація провадиться перед складанням річної звітності. У ході її проведення, у досліджуваному підприємстві, проводять і інвентаризацію основних засобів. Інвентаризацію на підприємстві проводять з дотриманням «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.14 року» [30].

Інвентаризація ДОЗ ДОДА починається з дати, встановленої наказом керівника установи. Відповідальною за проведення інвентаризації є інвентаризаційна комісія, яка створюється за наказом директора департаменту. В таку комісію як правило включається працівник відділу бухгалтерського обліку. Для проведення інвентаризацій у закладах освіти, що підконтрольні ДОЗ ДОДА, комісія виїжджає на місця розміщення об'єктів основних засобів.

Під час інвентаризації основних засобів комісія, крім перевірки наявності основних засобів, обов'язково перевіряє наявність технічної документації на кожен об'єкт та відповідність його характеристик фактичному стану. Якщо технічна документація відсутня, то це фіксується в інвентаризаційному описі.

До описів обов'язково вносять назву об'єкта, його інвентарний номер, який присвоюється при введенні в експлуатацію і залишається незмінним, а також можуть вказуватися серійні номери заводу-виробника, якщо вони є. Ці номери зафіксовані в Інвентарних картках, тому проводиться їх звірка.

Якщо під час перевірки виявляється об'єкт, що не був врахований в обліку, комісія визначає його технічний стан, ступінь зносу та справедливую вартість, за якою об'єкт буде зафіксовано в балансі. Водночас встановлюють

осіб, з вини яких цей об'єкт не було внесено до обліку.

Для об'єктів, які пройшли реконструкцію, добудову чи переобладнання, що змінило їх призначення, назву, або технічні характеристики в інвентаризаційний опис вносяться вже оновлені дані.

Якщо виявлено зміни у конструкції об'єкта, які не були зафіксовані в обліку, комісія діє аналогічно до випадків з об'єктами, що не облічувалися на обліку: визначає справедливую вартість і описує поточний стан об'єкта. При цьому встановлюють винних, через яких ці зміни не були своєчасно відображені.

Окремо в інвентаризаційному описі фіксують основні засоби, які перебувають у несправному стані та не можуть бути використані. У цьому ж документі зазначають осіб, чия діяльність чи бездіяльність призвели до втрати працездатності цих об'єктів.

Таким чином, інвентаризація забезпечує не лише контро за наявністю основних засобів установи, а і контролює їх технічний стан та наявність технічної документації. Обробка результатів інвентаризації полягає у виявленні розбіжностей між фактичними даними про основні засоби та їх обліком у бухгалтерській документації.

На підприємстві, на жаль, відсутні як зовнішні так і внутрішні аудиторські перевірки, через що неможливо оцінити якість проведених інвентаризацій. Аудитори мали б контролювати процес інвентаризації, перевіряти правильність її методики, оформлення документів і точність відображення результатів у бухгалтерському обліку.

Недоліком організації внутрішнього контролю у бюджетній установі «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» є також відсутність у цій установі відділу внутрішнього аудиту, що є порушенням вимог п. 3 ст 26 «Бюджетного кодексу України, затвердженого Законом України від 8 липня 2010 року № 2456-VI» [2].

Отже, у досліджуваній бюджетній установі протягом досліджуваного періоду зовнішній аудит не проводився. Внутрішній контроль здійснюється

самими працівниками бухгалтерії, однак його рівень є недостатнім. Відділ внутрішнього аудиту не створено. Попри це, інвентаризації основних засобів проводяться щороку з оформленням необхідної документації та відображенням їх результатів в обліку.

3.2. Аналітичне забезпечення контролю надходження та вибуття основних засобів бюджетної установи

Одним із завдань внутрішнього контролю надходження, вибуття та експлуатації основних засобів, як в бюджетних установах так і на комерційних підприємствах є проведення аналізу змін, що відбуваються в основних засобах установи та їх функціональних характеристиках. Аналіз є важливим інструментом для забезпечення ефективного контролю за рухом основних засобів у бюджетній установі. Регулярний аналіз дає змогу виявити випадки неправомірного списання, втрати чи недостачі основних засобів. Це сприяє підвищенню дисципліни серед працівників та зменшенню ризиків зловживань.

Аналіз руху основних засобів забезпечує керівництво установи актуальною інформацією для прийняття обґрунтованих рішень щодо оновлення, списання або передачі активів іншим медичним закладам. Він також допомагає визначити потребу в додаткових засобах чи доцільність їхнього ремонту. Аналіз дозволяє оцінити витрати на утримання, ремонт і модернізацію основних засобів, що допомагає більш ефективно планувати бюджет. Він також сприяє пошуку шляхів зниження витрат без шкоди для якості виконання функцій установи. На жаль, у державній установі «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» аналізу руху основних засобів за досліджуваний період не здійснювали.

Для визначення як змінювалася первинна та залишкова вартість основних засобів протягом досліджуваного періоду проведемо аналітичне

вирівнювання первинної вартості основних засобів та зробимо висновки, чи поновлюються основні засоби медичних закладів області (рис. 3.2).

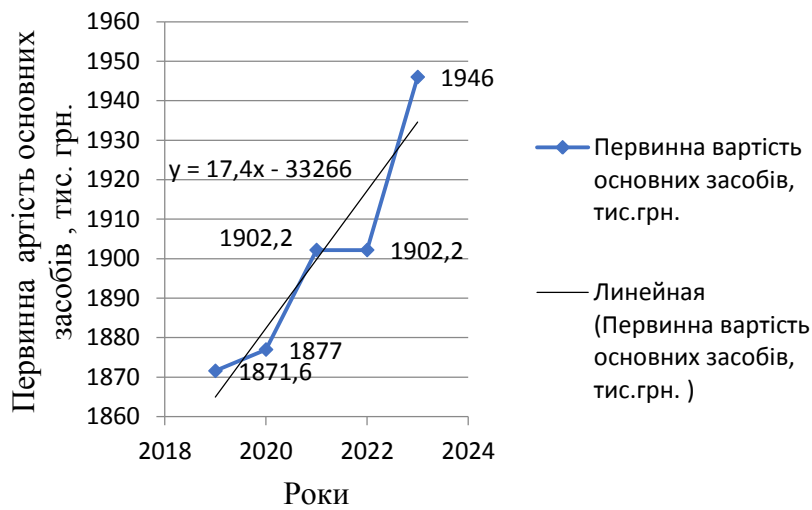


Рис. 3.2. Аналітичне вирівнювання первинної вартості основних засобів ДОЗ ДОДА за 2019-2023 роки

Графік чітко засвідчує, що первинна вартість основних засобів бюджетної установи, що досліджується постійно зростає. Щорічно зростання зовсім не значне, але стабільне. Первинна вартість основних засобів на кінець 2023 року, по відношенню до 2019 року зросла на 3,9%. Для повного розуміння змін проаналізуємо, що відбувається із залишковою вартістю (рис.3.3)

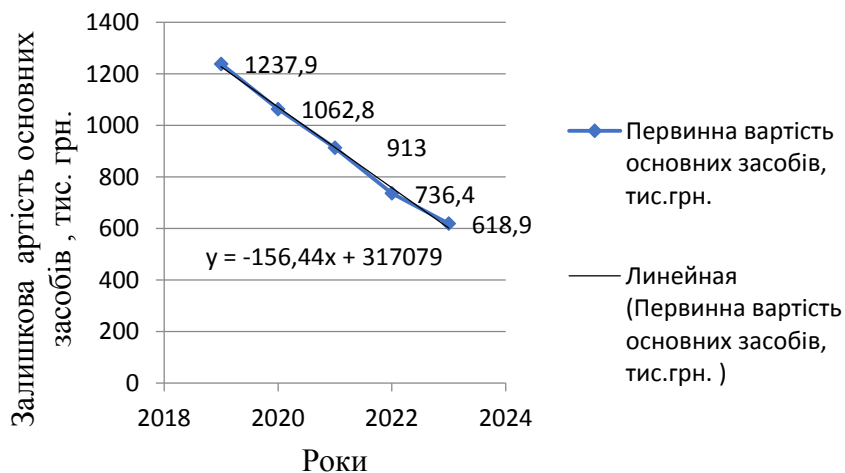


Рис. 3.3. Аналітичне вирівнювання залишкової вартості основних засобів ДОЗ ДОДА за 2019-2023 роки

Рисунок 3.3. показує, що в залишковій вартості стабільно відбувається падіння. Залишкова вартість основних засобів за останні 5 років знизилася на 40%. Проведені аналітичні розрахунки мають стати для керівництва департаменту сигналом про необхідність більш глибокого контролю за змінами в основних засобах та пошуку причин такої ситуації.

Переглянемо зміни які сталися в вартостях основних засобів у Примітках до річної звітності. Показники звітності свідчать, що зростання первинної вартості відбувається як за рахунок придбання нових основних засобів, так і за рахунок періодичної їх переоцінки, хоча темпи зростання первинної вартості значно нижчі ніж темпи зростання суми зносу, яка за досліджуваний період збільшилася в два рази.

Важливим для оцінки змін у складі основних засобів є також аналіз їх структури. Для наглядності представимо структуру основних засобів департаменту у вигляді діаграми (рис. 3.4).

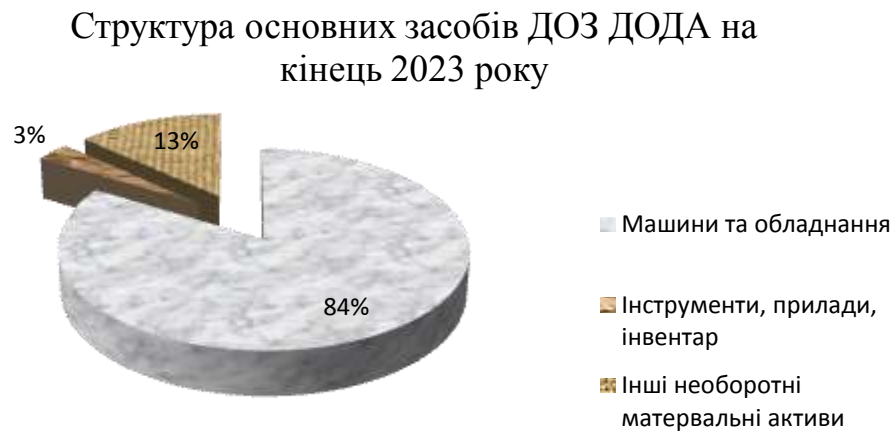


Рис. 3.4. Структура основних засобів ДООЗ ДООДА на кінець 2023 року

За даними рисунку видно, що приблизно 84% у структури основних засобів бюджетної установи належить машинам та обладнанню. Це різне медичне обладнання як для оцінки стану пацієнтів так і для проведення реанімаційних заходів, операцій та підтримання життєдіяльності людського організму під час хвороби. Для більш глибокого контролю за змінами в складі

основних засобів необхідно мати їх поділ на певні групи. Виходячи з цього, нами і було запропоновано в другому розділі кваліфікаційної роботи поглибити структуру рахунку 1014 «Машини та обладнання».

Отже, проведений аналіз динаміки та структури основних засобів департаменту охорони здоров'я області показав, що їх залишкова вартість постійно зменшується, адже вартість придбання не перекриває суми нарахованого зносу за уже діючим основними засобами. На цю ситуацію необхідно звернути увагу керівництву департаменту і направити зусилля на закупівлю та поновлення медичного обладнання закладів охорони здоров'я області.

3.3. Шляхи удосконалення контролю операцій з основними засобами бюджетної установи

Дослідження проведені в державній установі «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» засвідчили, що в використанні різними закладами охорони, які знаходяться в підпорядкуванні департаменту знаходиться велика кількість різноманітного медичного обладнання, тому питання організації належного контролю надходження, вибуття чи передачі основних засобів між медичними закладами стоїть надзвичайно гостро.

Через велику кількість об'єктів основних засобів на проведення лише тільки інвентаризацій витрачається велика кількість часу і в цьому процесі задіяні значні людські ресурси, тому одним із напрямків удосконалення контрольних процедур на підприємстві вважаємо запровадження QR-кодів або штрих-кодів для кожного об'єкта основних засобів. В створеному для об'єкту основних засобів QR-коді повинна бути закладена максимальна інформація про параметри цього основного засобу, його інвентарний номер, інформація про переміщення між об'єктами та конструктивні зміни. Фактично QR-код має

відсилати перевіряючого до інформації з інвентарної картки засобу.

Впровадження такої системи на початковому етапі потребу певної підготовки та проробленої роботи, проте в майбутньому значно спростить проведення інвентаризацій та контроль за переміщенням основних засобів.

Організацію процесу маркування основних засобів через QR-кодів можна представити у вигляді кількох етапів (рис. 3.5).

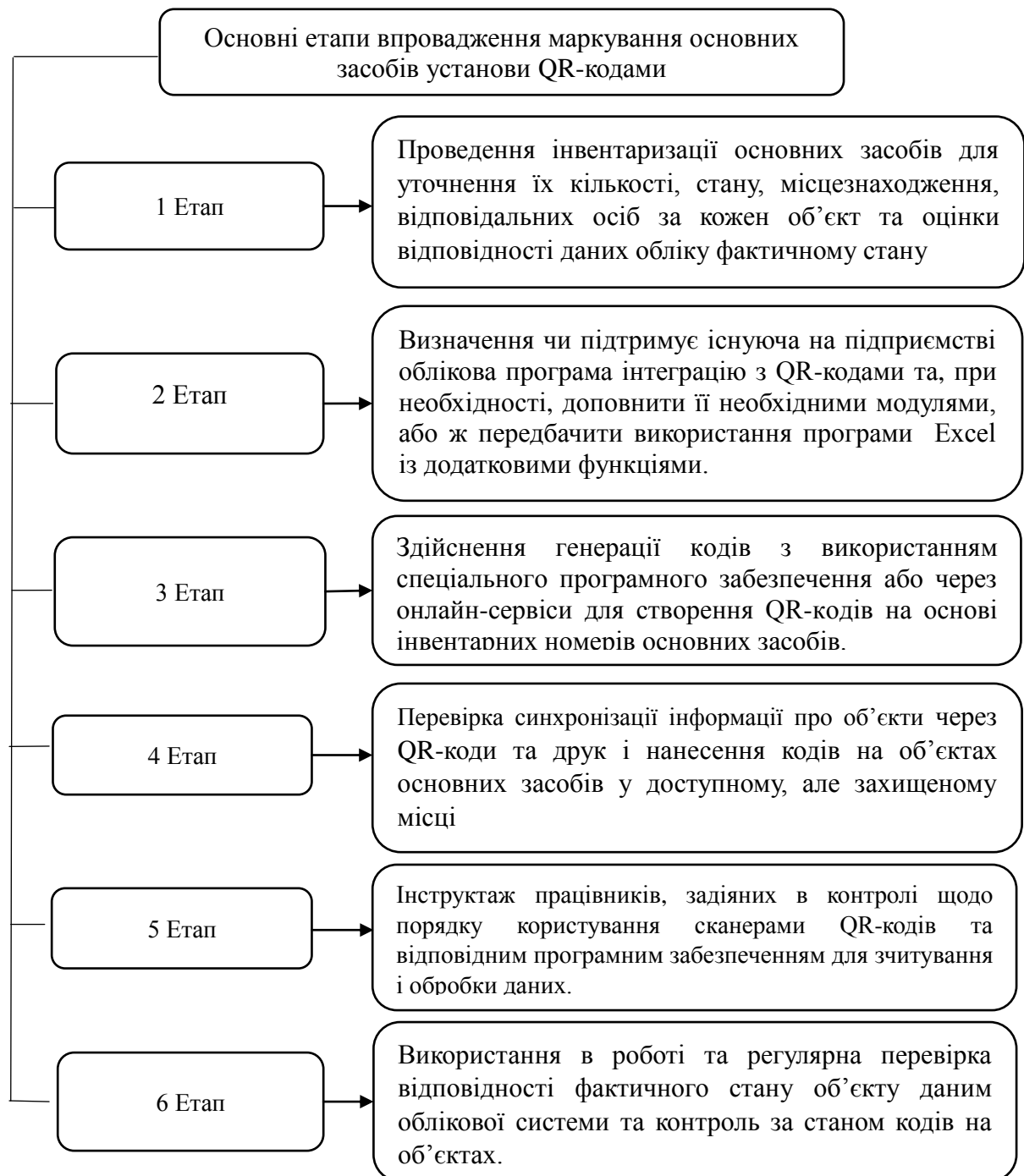


Рис.3.5. Запропоновані етапи маркування основних засобів QR-кодами

Запропонована система значно спростить проведення інвентаризації основних засобів та дозволить скоротити час на пошук інформації про певні об'єкти основних засобів. Особливо це актуально для медичного обладнання, яке за необхідності може швидко переміщуватися інші відділення лікарні чи в інші кабінети і залишатися там певний час без фактичного оформлення документів про передачу певного основного засобу на інший об'єкт.

Ще одним недоліком внутрішнього контролю, виявленим під час дослідження є відсутність в бюджетній установі відділу внутрішнього аудиту, хоча наявність таких відділів в установах, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів передбачена законодавством. Організація вказаного відділу дозволила б Департаменту не лише поліпшити контроль за станом основних засобів, а і підняти рівень контролю інших об'єктів та контролю за ефективністю витрачання бюджетних коштів, тим паче, що діяльність відділів аудиту перевіряється при здійсненні зовнішнього контролю контрольно-ревізійним управлінням.

Отже, удосконалення системи контролю за рухом основних засобів запропоновано здійснювати шляхом запровадження маркування всіх основних засобів QR-кодами, що спростить проведення інвентаризації таких засобів та дозволить скоротити час на пошук інформації про їх переміщення. Комплексний підхід до організації контролю в досліджуваній установі повинен передбачити у майбутньому створення відділу внутрішнього аудиту та впровадження планування його діяльності на основі ризик-орієнтованого підходу.

Висновки до розділу 3

1. Контроль є однією з ключових функцій управління в будь-якій організації, зокрема і в бюджетній установі. Його основне завдання полягає в тому, щоб забезпечити відповідність діяльності установи встановленим

стандартам, законодавчим вимогам та внутрішнім політикам. Він стає важливим інструментом для забезпечення ефективності управління використанням бюджетних асигнувань, дотримання законодавства, а також уникнення зловживань та корупції при використанні бюджетних коштів.

2. У ДОЗ ДОДА протягом досліджуваного періоду зовнішній аудит не проводився. Внутрішній контроль здійснюється самими працівниками бухгалтерії, у вигляді самоконтролю, однак його рівень є недостатнім. Відділ внутрішнього аудиту в установі не створено, попри це, інвентаризації основних засобів проводяться щороку з оформленням необхідної документації та відображенням їх результатів в обліку.

3. Проведений аналіз динаміки та структури основних засобів департаменту охорони здоров'я області показав, що їх залишкова вартість постійно зменшується, адже вартість придбання не перекриває суми нарахованого зносу за уже діючим основними засобами. На цю ситуацію необхідно звернути увагу керівництву департаменту і направити зусилля на закупівлю та поновлення медичного обладнання закладів охорони здоров'я області.

4. Удосконалення системи контролю за рухом основних засобів запропоновано здійснювати шляхом запровадження маркування всіх основних засобів QR-кодами, що спростить проведення інвентаризації таких засобів та дозволить скоротити час на пошук інформації про їх переміщення. Комплексний підхід до організації контролю в досліджуваній установі повинен передбачити у майбутньому створення відділу внутрішнього аудиту та впровадження планування його діяльності на основі ризик-орієнтованого підходу.

ВИСНОВКИ

1. Розглянуто сутність основних засобів бюджетних установ та ідентифіковано їх роль у функціонуванні таких установ через виокремлення ключових аспектів діяльності, які основні засоби забезпечують. Встановлено, що вони представляють собою базис, без якого бюджетні установи не можуть ефективно функціонувати. Належний стан, оновлення та облік цих засобів сприяють досягненню поставлених цілей діяльності бюджетної установи, забезпеченню надання якісних послуг громадянам та реалізації державних програм.

2. Встановлено, що класифікація основних засобів бюджетних установ - це поділ їх на категорії залежно від призначення, характеру використання та фізичних властивостей. Через класифікацію основних засобів в обліку відображається їх склад за певними групами, що необхідно для правильного обліку, управління та контролю за використанням державного майна та правильної їх оцінки, яка залежить від способів надходження до бюджетної установи, їх експлуатації та вибуття.

3. З метою вирішення проблеми розподілу витрат на поліпшення та ремонти основних засобів між капітальними інвестиціями та поточними витратами запропоновано виокремлення різновидів поліпшень основних засобів бюджетної установи, що повинні розглядатися як капітальні інвестиції та збільшувати первинну вартість об'єкту основних засобів з метою правильного відображення таких витрат в обліковій системі установи.

4. Законодавче регулювання питань організації обліку та контролю за операціями з руху основних засобів представлено великою кількістю нормативних актів різних рівнів, що носять як обов'язковий так і рекомендаційний характер. Воно націлене на забезпечення ефективності використання бюджетних коштів та забезпечення належного функціонування бюджетних установ і виконання ними своїх функцій.

5. Наведена організаційно-фінансова характеристика показників звітності державної установи «Департамент охорони здоров'я Дніпропетровської обласної державної адміністрації» засвідчила, що протягом 2019-2023 років вартість її активів зростає на 11,07%. Бюджетні асигнування департаменту у 2023 році отримав фактично на рівні 2019 року, а розмір трансфертів з державного та обласного бюджету у 2023 році скоротився у порівнянні з 2019 на 64,61%. Така ситуація говорить про значні проблеми з фінансуванням медичної галузі, що в умовах війни, коли Дніпропетровська область приймає найбільшу частину поранених, є не допустимим і керівництву області та держави необхідно звернути увагу на виправлення ситуації, що склалася.

6. В ДОЗ ДОДА питанням організації обліку приділено багато уваги. Кожен співробітник відділу ознайомлений з посадовою інструкцією та своїми службовими обов'язками, затверджені та діють «Наказ про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку», «Інструкція з діловодства», «Графік документообігу», за основними бухгалтерськими процесами складені адміністративні регламенти обліку. Облік автоматизовано з допомогою програми «IS-pro», приділяється увага підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерії.

7. Облік руху основних засобів у досліджуваній бюджетній установі відповідає законодавчим вимогам, хоча і має певні недоліки. В діючій бухгалтерській програмі «IS-pro» передбачено спеціальний модуль для обліку основних засобів. Програма побудована на базі меморіально-ордерної форми. Номери меморіальних ордерів, що задіяні в обліку основних засобів, вказані в затвердженому «Наказі по облікову політику ДОЗ ДОДА».

8. Удосконалено організаційні аспекти обліку шляхом рекомендації до впровадження Адміністративного регламенту «Облік основних засобів» за запропонованою структурою та обґрунтовано необхідність розширення структури рахунку 1014 «Машини та обладнання», шляхом доповнення його окремими субрахунками для обліку груп основних засобів в залежності від їх

функціонального призначення і впровадження в обліковий процес ДОЗ ДОДА «Картки аналітичного обліку незавершених капітальних інвестицій» за запропонованою формою.

9. Контроль є однією з ключових функцій управління в будь-якій організації, зокрема і в бюджетній установі. У ДОЗ ДОДА протягом досліджуваного періоду зовнішній аудит не проводився. Внутрішній контроль здійснюється самими працівниками бухгалтерії, у вигляді самоконтролю, однак його рівень є недостатнім. Відділ внутрішнього аудиту в установі не створено, попри це, інвентаризації основних засобів проводяться щороку з оформленням необхідної документації та відображенням їх результатів в обліку.

10. Проведений аналіз динаміки та структури основних засобів департаменту охорони здоров'я області показав, що їх залишкова вартість постійно зменшується, адже вартість придбання не перекриває суми нарахованого зносу за уже діючим основними засобами. На цю ситуацію необхідно звернути увагу керівництву департаменту і направити зусилля на закупівлю та поновлення медичного обладнання закладів охорони здоров'я області.

11. Удосконалення системи контролю за рухом основних засобів запропоновано здійснювати шляхом запровадження маркування всіх основних засобів QR-кодами, що спростить проведення інвентаризації таких засобів та дозволить скоротити час на пошук інформації про їх переміщення. Комплексний підхід до організації контролю в досліджуваній установі повинен передбачити у майбутньому створення відділу внутрішнього аудиту та впровадження планування його діяльності на основі ризик-орієнтованого підходу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Боровенська А.О. Правове підґрунтя діяльності та організації обліку бюджетних установ. *Обліково-фінансове, інформаційне та мовно-комунікаційне забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи*: збірник тез II Міжнародної науково-практичної інтернетконференції 30-31 жовтня 2024 р. Дніпро: ДДАЕУ, 2024. С.35-36
2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення 15.11.2024).
3. Верига Ю.А. Звітність підприємств: навчальний посіб. / Мін-во освіти і науки України К.: КНЕУ, 2015. 322с..
4. Владімірська М. Які накази потрібні для проведення інвентаризації. *Складаємо накази підприємства: рекомендації та зразки: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2015. № 18. С. 56 – 60.
5. Господарський кодекс України від 16.01.03. № 436-IV. Верховна Рада України : URL:zakon.rada.gov.ua/go/436-15.
6. Дікань Л.В. Контроль у бюджетних установах: Підручник. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 408 с.
7. Добровольська О. В., Майстренко Л. Ю. Фінансовий стан підприємства: сутність і необхідність його аналізу. *Агросвіт*. 2014. № 7. С. 24–27.
8. Єфіменко Т.І. Внутрішньогосподарський контроль: навчальний посібник. Харків: УкрДАЗТ, 2013. 313 с.
9. Качула С.В., Лисяк Л. В., Добровольська О.В. Бюджетний менеджмент: навчальний посібник в схемах і таблицях. Дніпро: Монолит, 2022. 200 с.
10. Левадський І. Основні засоби 2024. *Бухгалтерія платформа*

бюджет та ОМС. 18 липня 2024 р. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/173-osnovn-zasobi-2022>

11. Лемішовський В.І., Дідик А. Бюджетні установи облік та оподаткування, кадри та зарплата, звітність. К.: Априорі. 2018. 1200 с.

12. Леня В.С. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. Чернігів: Десна Поліграф, 2016. 560 с.

13. Матвеева В., Замазій С. Все про облік і оподаткування бюджетних організацій. Х.: Фактор, 2005. 1024с.

14. Меліхова Т. О., Климова О. В. Удосконалення обліку та внутрішнього контролю списання основних засобів бюджетних установ для підвищення якості контролю та ефективності проведення ревізії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 21. С.30-36

15. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства Фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://document.vobu.ua/doc/5794> (дата звернення: 20.10.2022)

16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства Фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://document.vobu.ua/doc/5794> (дата звернення: 05.06.2024)

17. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах від 14 вересня 2012 року № 995 URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF12080> (дата звернення: 14.07.2024).

18. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектор: Наказ Міністерства Фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://document.vobu.ua/doc/5794> (дата звернення: 14.07.2024).

19. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. К.: Центр учбової літератури. 2021. 384 с.

20. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в

державному секторі / Міністерство Фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (дата звернення: 14.07.2024)

21. Облік основних засобів 2024: від придбання до списання. *Бухгалтерія платформа бюджет та ОМС*. 15 листопада 2024 р. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/184-oblk-osnovnih-zasobv-2022-vd-pridbannya-do-spisannya>

22. Облікова політика підприємства: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / головний редактор О. Целуйко. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2015. № 13. 112с.

23. Онищенко В. Класифікація основних засобів. *Головбух. Платформа бухгалтерія*. 9 травня 2024 р. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7676-klasifikatsiya-osnovnih-zasobv>

24. Основні засоби: відповіді на актуальні бухгалтерські запитання: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / [головний редактор І. Єгорова]. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2011. № 18. 144с.

25. Основні засоби: облік без помилок та санкцій: методичний посібник серії «Бібліотека «Баланс». [головний редактор І. Єгорова]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2010. № 9. 96с.

26. Основні засоби: правила, нюанси, нестандартні ситуації: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс». [головний редактор О. Кантерман]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2013. № 3. 111с.

27. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.2013 № 1203 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 20.10.2022).

28. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями. *Верховна Рада України*. URL: zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.

29. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.1995р. № 88. *Головні нормативні документи для бухгалтера*: практичне

керівництво «Бібліотека баланс». 2016. № 2. С. 105 – 108.

30. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.14. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

31. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.99р. № 116. *Верховна Рада України*. URL: zakon.rada.gov.ua/go/116-96-п.

32. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства Фінансів України від 29.12.2015 № 1219 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 10.08.2024)

33. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: Наказом Міністерства Фінансів України № 1407 від 24.12.2012 р / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13#Text> (дата звернення: 18.09.2024)

34. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: Наказ Міністерства Фінансів України 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text> (дата звернення 15.05.2024).

35. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення 15.05.2024)

36. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

37. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон

України від 16.07.1997 р. № 996-XIV. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

38. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (дата звернення 15.05.2024).

39. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства Фінансів України від 29.06.2017 № 604: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#Text> (дата звернення: 18.09.2024).

40. Саванчук Т.М. Фогель Є.К. Правові засади діяльності бюджетних установ, як основа організації обліку. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінські аспекти*: колективна монографія. За заг. ред. І.П. Приходька, О.М. Губарик. Дніпро: Пороги, 2022. С.68-79.

41. Саванчук Т.М., Боровенська А.О., Гервольська І.В. Завдання та місце внутрішнього контролю в системі управлінського обліку суб'єктів господарювання. *Економіка і суспільство*. 2024. № 68. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/issue/view/68>

42. Саванчук Т.М., Подгорна Ю.Ю. Класифікація основних засобів та їх оцінка при надходженні і вибутті в системі обліку підприємства. *Облік, контроль, оподаткування та фінансово-економічна безпека: стан та удосконалення*: колективна монографія. За заг. ред. І.П. Приходька. Дніпро: Пороги, 2021. С.93-103.

43. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник [Текст]. Київський національний економічний ун-т. К.: КНЕУ, 2004. 411с.

44. Стригуль Л. С. Мурадї І. Б., Іващенко В. О. Напрямки вдосконалення обліку та звітності бюджетних установ. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції* : матеріали 9-ї Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 100-річчю ОНЕУ, 20 травня 2021 р. Одеса :

Буклайн, 2021. С. 82-85.

45. Тимейчук Т.Б. Аналіз можливостей програмного забезпечення автоматизації обліку в бюджетних установах / *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2010. №1 (49). - С. 228-234. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2010_1/v49e31.pdf (дата звернення: 20.10.2022)

46. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання державного бюджету: Наказ Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0026-20#Text> (дата звернення: 20.10.2022).

47. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text> (дата звернення: 20.10.2022).

48. Ткаченко Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: Алерта. 2020. – 192 с.

49. Хмельюк А., Донських Н. Удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері: перспективні напрями реформування . Економічний аналіз. 2020, Том 30, № 3, С. 205-211.

50. Храпкіна В. В., Рибалко А. Р. Контроль та його місце в системі управління організацією. Причорноморські економічні студії. 2021. Випуск 64. С. 93-98. URL: http://bses.in.ua/journals/2021/64_2021/17.pdf

51. Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. № 435 – IV із змінами та доповненнями *Верховна Рада України*. URL: zakon.rada.gov.ua/go/436-15.

52. Шабельник Т.В., Крива Т.В. Переваги і можливості програмного продукту Парус-Бюджет URL:: http://www.rusnauka.com/7_NMIW_2009/Matematics/42132.doc.htm (дата звернення 15.05.2024).

53. Шара Є.Ю., Андрієнко О. М., Жидеєва Л. І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навч. Посібник. К.: Центр навчальної

літератури, 2011. 440 с.

54. Шевченкова Л. Основні засоби: що було – що буде / Л. Шевченкова // Баланс. – 2012. – №15. – С. 12-18.

55. Щодо складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору: Лист Міністерства Фінансів України 28.03.2017 № 35220-06-5/8303: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3522201-17#Text> (дата звернення 02.09.2022).

ДОДАТКИ

Підприємство: ДОЗ ДОДА

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 33769381

Картка аналітичного обліку незавершених капітальних інвестицій

станом на 01.10.2024 року

(запропонована форма)

Назва об'єкта	Код об'єкта	Дата початку робіт	Проектно-вишукувальні роботи, грн.	Будівельні роботи, грн.	Монтаж устаткування, грн.	Придбання устаткування (що потребує монтажу), грн.	Придбання устаткування (що не потребує монтажу), грн.	Інші капітальні витрати, грн.	Загальна сума витрат, грн.	Залишок витрат	Дата завершення робіт	Вартість введеного об'єкта	Джерела фінансування	Примітки
Модернізація станції переливання крові	1234	01.03.24	10 000	50 000	15 000	20 000	10 000	5 000	100 000	45 000	01.12.24	100 000	Бюджетні кошти	
Реконструкція фасаду	2345	15.04.24	5 000	15 000	8 000	3 000	4 000	2 000	37 000	8 000	15.10.24	37 000	Кошти спецфонду	

Головний спеціаліст відділу бухгалтерського обліку та зведеної звітності ДОД ДОДА

Ольга КУРІЛОВА

ДОДАТОК А