

Міністерство освіти і науки України
Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансів

Випускова кваліфікаційна робота
**Фінансовий контроль використання основних
засобів установ державного сектору**

Студентки 2 курсу, 1м групи,
спеціальності 072, «Фінанси,
банківська справа та
страхування» спеціалізації
«Державні фінанси»

Тищенко Г.В.

Науковий керівник
к.е.н., доцент кафедри фінансів

Канєва Т.В.

Керівник проектної групи
Професор

Чугунов І.Я.

Київ 2018

ЗМІСТ

ЗМІСТ.....	2
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1.....	6
Сутність та значення основних засобів в системі управління бюджетною установою.....	6
1.1.....	6
Економічна сутність та склад основних засобів бюджетних установ.....	6
1.2 Інституційні засади управління основними засобами бюджетних установ.....	12
Висновки до розділу 1.....	15
РОЗДІЛ 2.....	17
Облік як джерело економічної інформації для аналізу і контролю ефективності забезпечення необоротними активами.....	17
2.1. Організаційно-економічна характеристика базової установи.....	17
2.2. Первинний облік основних засобів.....	23
2.3. Фінансовий облік основних засобів.....	27
Висновок до розділу 2.....	34
РОЗДІЛ 3.....	36
Методика аналізу та фінансового контролю основних засобів бюджетних установ.....	36
3.1. Проектування системи економічного аналізу основних засобів бюджетних установ.....	36
3.2. Фінансовий контроль в системі управління основними засобами бюджетних установ.....	51
Висновок до розділу 3.....	53
ВИСНОВКИ.....	55

ВСТУП

Максимальне наближення методичних та законодавчих нормативів бухгалтерського обліку державного сектору економіки в Україні до міжнародних стандартів створюють все нові і нові вимоги в галузі обліку як основного засобу контролю за веденням фінансово-господарської діяльності організації чи установи

Економічні перетворення проникають в усі сфери господарської діяльності підприємств, організацій та установ в Україні. Відбувається інтенсивний перехід діяльності економічних суб'єктів на ринкові відносини, і в цих умовах у підприємств, установ та організацій виникає необхідність активніше використовувати облік для того, щоб контролювати, аналізувати та вдосконалювати свою діяльність. Одержання неупередженої та достовірної, якісної, своєчасної та доступної для розуміння користувача інформації з метою прийняття на її основі відповідних дійових управлінських рішень, які в умовах нестабільного розвитку економіки змогли б забезпечити ефективність господарювання забезпечує бухгалтерський облік.

Бухгалтерський облік виконує три самостійні функції: інформаційну, контрольну та аналітичну. Без даних бухгалтерського обліку неможливо дати ефективну оцінку стану і результатам діяльності підприємства чи організації.

На сучасному етапі в Україні відбувається процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, який передбачає удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку державного сектору економіки (далі по тексту НП(С)БОДС), а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку бюджетних установ. Реформування бюджетного обліку, запровадження НП(С)БОДС потребують нових підходів до формування фінансових ресурсів установ

державного сектору. Бюджетні установи, як і підприємства інших форм власності, для надання послуг забезпечені засобами праці – необоротними активами. Але особливістю бюджетних установ є те, що основні засоби не створюють матеріальні блага. На відміну від комерційних і виробничих підприємств у бюджетних установах нарахований знос не створює резерв для відновлення основних засобів. Слід зазначити, що саме поядоку складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору був затверджений від 13.09.2016 року Наказом №818 від Міністерства фінансів України.

Актуальність теми дослідження. Діяльність будь-якої організації, установи, не можлива без наявності засобів праці та необхідних умов для їх використання. Певна сукупність в установі засобів праці набувають економічної форми основних засобів. Питання ощадливості та економії використання бюджетними установами основних засобів актуально на сьогоднішній день, коли на ринку пропонується безліч сучасних установок, обладнання, засобів дослідження та інших видів основних засобів, а коштів на їх придбання бракує. Одним із найважливіших шляхів для вирішення цих питань є створення ефективних систем обліку, аналізу та контролю за основними засобами бюджетних установ.

Метою магістерської роботи є розробка пропозицій щодо вдосконалення практики ведення бухгалтерського обліку, аналізу та контролю основних засобів на основі вивчення діючої нормативно-правової бази, теоретичних основ та методики ведення бухгалтерського обліку.

Основними завданнями роботи є:

- вивчення теоретичного матеріалу, спеціальної літератури та діючих на сьогодні нормативних актів в сфері обліку основних засобів;
- ознайомлення з умовами господарювання базової установи;
- вивчення питань організації документального оформлення і документообороту з обліку основних засобів; дослідження методики обліку основних засобів на базовій установі;

- проведення аналітичної та контрольної роботи ефективності забезпеченості основними засобами та виявлення факторів, що вплинули на їх обсяг;
- висловити думку щодо вдосконалення бухгалтерського обліку основних засобів.

Об'єктом дослідження є Державна установа «Інститут гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва Академії медичних наук України», а предметом - облік, аналіз і контроль основних засобів бюджетних установ.

При дослідженні теми дипломної роботи були використані такі **методи**: безпосереднього вивчення, узагальнення, конкретизація, порівняння, групування тощо.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна дослідження полягає у розробці низки науково-практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і здійснення контролю основних засобів.

Практичне значення одержаних результатів. Розроблені в магістерській роботі пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності Державної установи «Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва Академії медичних наук України» в процесі формування облікової політики, а також ведення бухгалтерського обліку операцій з засобами праці. Практичне впровадження даних рекомендацій дозволяє підвищити рівень об'єктивності, достовірності, аналітичності обліково-економічної інформації та наукової обґрунтованості вибору елементів облікової політики стосовно основних засобів, що, у свою чергу, підвищить роль бухгалтерського обліку в системі управління установою.

РОЗДІЛ 1

Сутність та значення основних засобів в системі управління бюджетною установою

1.1. Економічна сутність та склад основних засобів бюджетних установ

Здійснення ефективних заходів щодо подальшого економічного розвитку України потребують принципово нових підходів до управління основними засобами. Стан та використання основних засобів є важливими для забезпечення діяльності бюджетних установ, а їх склад та структура зумовлюють можливості ефективної їх роботи. В реаліях сучасності користувачі прагнуть отримувати своєчасну та якісну інформацію про стан та використання основних засобів, що сприяє результативному управлінню бюджетною установою. Така інформація створюється за допомогою бухгалтерського обліку, проте не завжди можливо отримати достовірну інформацію про господарські операції, об'єктами яких є основні засоби, що є наслідком неузгодженості окремих підрозділів та оформленням таких операцій в бухгалтерському обліку. Основні засоби є об'єктом обліку, який займає значну питому вагу в активах бюджетних установ та відіграє важливу роль в фінансово-господарській діяльності суб'єкта господарювання.

Вся сукупність наявних виробничих фондів, до складу яких входять і основні засоби бюджетних установ, складає найбільшу за питомою вагою частину національного багатства країни. Основні фонди визначають характер матеріально-технічної бази виробничої сфери на різних етапах її розвитку. Зростання і вдосконалення засобів праці забезпечують безперервне підвищення технічної оснащеності та продуктивності праці виробничого персоналу. Актуальність проблеми посилює несприятлива тенденція занепаду

галузей промисловості щодо виробництва засобіввиготовлення, що відбувся в Україні за останні десятиріччя. [4, р. 762-845].

Як уже відзначалося раніше, господарська діяльність підприємства, організації чи установи забезпечується наявністю засобів праці. Засоби праці (машини, обладнання, споруди, транспортні засоби тощо) разом із предметами праці (сировиною, матеріалами, напівфабрикатами) утворюють засоби виробництва, діяльності. Відображені у вартісній формі засоби виробництва формують основні засоби установи.

Основні засоби - матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року&

Склад основних засобів є досить різноманітним, а тому для поглибленого вивчення та розуміння потребує класифікації. За допомогою класифікації встановлюється деталізація по групам основних засобів, які підлягають обліку на рахунках та субрахунках. Відповідно існуючої вітчизняної практики основні засоби можливо класифікувати за такими ознаками:

- галузевою належністю;
- функціональним призначенням;
- за ступенем впливу на основні функції бюджетної установи;
- в залежності від джерел надходження;
- залежно від стану фактичного використання;
- належністю тощо.

Так, всі основні засоби бюджетних установ можливо згрупувати за відповідними галузями, які в свою чергу формуються під впливом видів діяльності. Зокрема можна виділити основні засоби галузей освіти науки, культури, охорони здоров'я та ін. [53].

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

В залежності від джерел надходження основні засоби бюджетних установ поділяються на такі види:

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

Залежно від стану фактичного використання основні засоби поділяються на:

- ті, які фактично використовуються для виконання установою своїх функцій;
- які здані в оренду, або прийняті в оренду;
- ті, які тимчасово не використовуються (наприклад, у зв'язку з проведенням планового ремонту тощо).

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

Об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, якою є: вартість придбання у разі придбання за плату; собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору); первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору; залишкова вартість

переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив; умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

Первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається з таких витрат: суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору); витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі).

Собівартість виробництва (створення) об'єкта основних засобів складається з витрат, понесених суб'єктом державного сектору на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 цього розділу.

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат зазначених вище. Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат зазначених вище.

Первісна вартість основних засобів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат зазначених вище, з наведенням нарахованої суми зносу. У разі якщо відсутня достовірні інформація щодо первісної вартості основних засобів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку, а також у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо). У разі зміни потенціалу корисності активів, зокрема використання історичного будинку як офісного приміщення, його визнання і оцінювання здійснюються подібно до загальної оцінки основних засобів. Розмір умовної вартості може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися з сум страхування від пожежі, крадіжок, втрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди.

Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Первісна вартість основних засобів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 цього розділу, з наведенням нарахованої суми зносу.

У разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості основних засобів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку, а також у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо).

У разі зміни потенціалу корисності активів, зокрема використання історичного будинку як офісного приміщення, його визнання і оцінювання здійснюються подібно до загальної оцінки основних засобів. Розмір умовної вартості може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися з сум страхування від пожежі, крадіжок, втрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди.

Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Якщо об'єкт основних засобів складається з різних компонентів, які мають різні строки корисного використання (експлуатації), або надають економічні вигоди суб'єкту державного сектору різними способами, або мають різний потенціал корисності, що зумовлює необхідність застосування різних норм амортизації, доцільно розподіляти сукупні витрати на придбання (створення) цього об'єкта за його компонентами з окремим обліком кожного компонента.

Після первісного визнання об'єкта основних засобів як активу його облік ведеться за первісною вартістю. Для інших необоротних матеріальних активів застосовується спрощений, груповий або інший специфічний порядок обліку.

Капітальні видатки здійснюються за наступними напрямками робіт (рис. 1.1.)

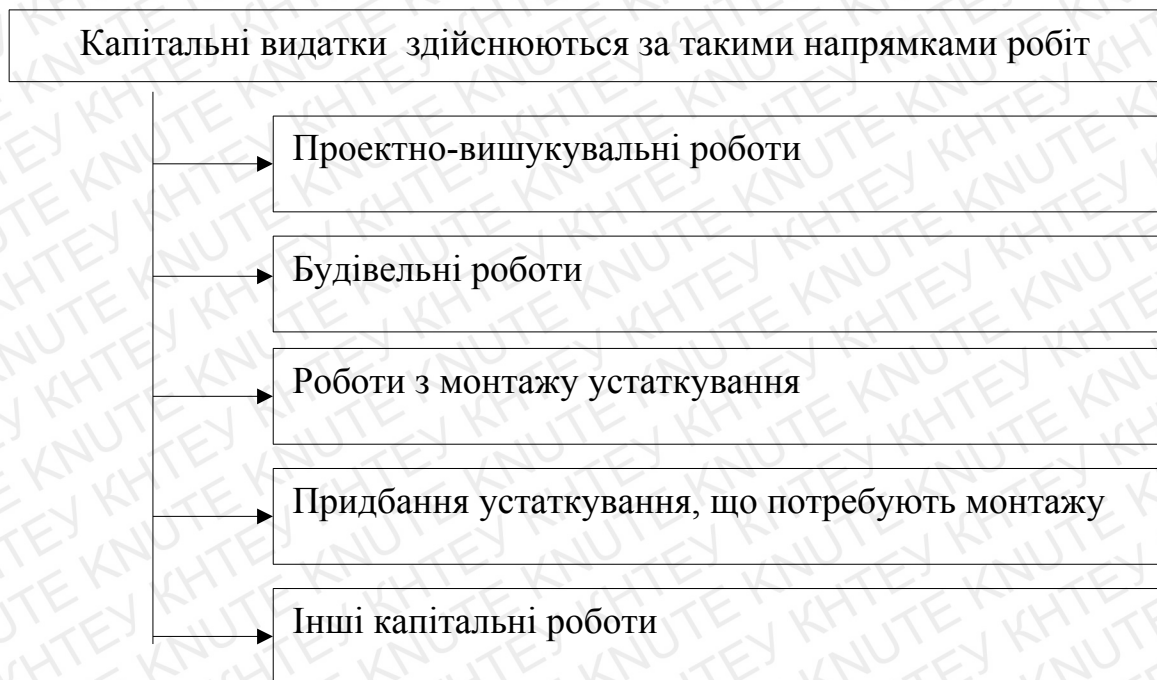


Рис. 1.1. Напрямки капітальних видатків бюджетних установ

Слід зазначити, що на сьогоднішній день у більшості бюджетних установах капітальні видатки здійснюються в основному за рахунок коштів спеціального фонду, тому що основна увага загального фонду спрямована на захищені коди економічної класифікації видатків.

1.2 Інституційні засади управління основними засобами бюджетних установ

Інформаційна система управління необоротними активами бюджетних установ визначається як набір взаємозалежних компонентів, які збирають,

обробляють та розподіляють інформацію для ефективного управління не тільки необоротними активами, а установою в цілому.

Згідно Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Згідно зі ст. 6 п.4 вищезазначеного Закону порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України. [36].

Таким чином, Державне казначейство України являється основним методологічним центром який розробляє та впроваджує нормативно-правові засади ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Окремо слід зазначити, що на бюджетні установи не поширюється дія національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Основними нормативними документами, які регламентують організацію та ведення обліку у бюджетних установах являються План рахунків бухгалтерського обліку та Порядок його застосування, Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, класифікація видатків та інші.

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2002р. №228 бюджетні установи для забезпечення своєї діяльності та виконання покладених на них функцій складають кошторис, в якому визначається: загальний обсяг коштів бюджетної установи, їх цільове надходження та спрямування коштів установи у процесі здійснення своєї діяльності [51].

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

Придбання основного капіталу передбачає витрати на придбання або створення власними силами основних засобів та окремих інших необоротних

матеріальних активів. Ця категорія охоплює лише витрати на товари, термін служби яких перевищує один рік. Сюди належать такі види товарів тривалого користування, як нерухомі основні фонди, в тому числі житлові споруди, меблі, обладнання, прилади, а також рухомі основні засоби - транспортні засоби, устаткування.

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

Слід зауважити, що в червні 2016р. було змінено вартісний критерій для віднесення матеріальних цінностей до основних засобів. До основних засобів тепер належать матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року і вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 6000 гривень за одиницю (комплект). Отже, з впровадженням НП(С)БОДС більше уваги почали приділяти капітальним видаткам, підтримці основних в робочому стані, а це досить важливо для бюджетних установ, так як вони не завжди мають кошти для придбання нових необоротних активів – основних засобів.

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

Облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого — як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих установою на підставі загальних правил і особливостей діяльності. Сформований таким чином наказ про облікову політику дозволить повністю та своєчасно висвітлювати всі операції, що відбуваються в установі (рис. 1.2.)

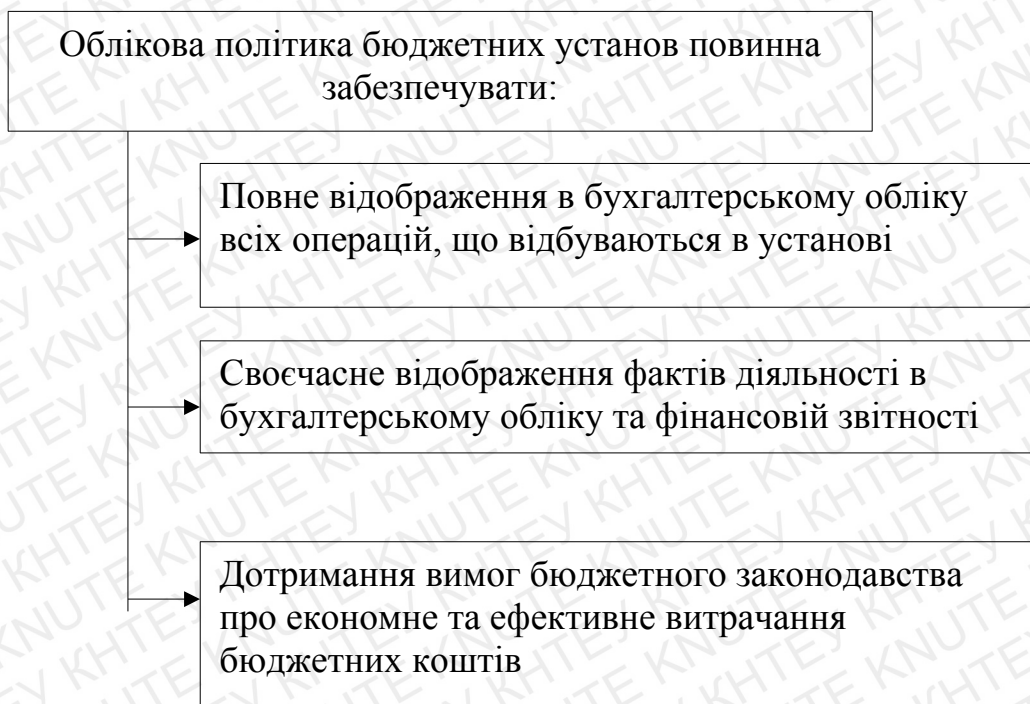


Рис. 1.2. Облікова політика бюджетних установ

Виходячи з вищевикладеного, можна зробити висновок, що суворая регламентація методології бухгалтерського обліку бюджетних установ в цілому та зокрема необоротних активів далеко не досконала, вимагає подальшого удосконалення.

Висновки до розділу 1

З вивченого теоретичного матеріалу та нормативних документів ми можемо зробити наступні висновки:

1. Державні заклади охорони здоров'я відносяться до складу бюджетних установ, тобто утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, є складовою частиною бюджетної системи України. Пріоритетною метою держави є забезпечення достойної якості життя громадян і її важливою складовою - здоров'я населення, а це є визначальним чинником економічного, соціального, трудового та морального потенціалу суспільства.
2. Бюджетні установи не виробляють матеріального продукту, не створюють нової вартості. Рівень матеріально-технічної бази, оплати праці працівників бюджетних установ значною мірою залежить від розвитку матеріального виробництва. Частина чистого продукту, створеного працею робітників у виробничій сфері, через бюджет спрямовується на фінансування організацій невиробничих галузей, а отже, бюджетні установи існують за рахунок коштів держави виконують функції, які надані їм державою.
3. На сьогоднішній день техніка стає невід'ємним елементом медичного обслуговування. Технічні засоби, в багатьох випадках, визначають позитивний результат боротьби за здоров'я людини. Сукупність засобів праці в установі складають необоротні активи. Результати проведених розрахунків засвідчили, що 70–75% загальної вартості активів закладів охорони здоров'я – це необоротні активи.
4. Нормативне регламентування бухгалтерського обліку в бюджетних установах здійснює Державне казначейство України і являється основним методологічним центром який розробляє та впроваджує нормативно-правові засади ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Дія національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на бюджетні установи не поширюється. Спеціальні галузеві інструкції та методичні рекомендації щодо упорядкування активів закладів охорони здоров'я відсутні, а це породжує багато проблем при використанні зазначених цінностей.

Таким чином, можна зробити висновок, що необоротні активи забезпечують основну діяльність бюджетних установ закладів охорони здоров'я, а від їхнього стану, структури та ефективності використання залежить якість і доступність медичних послуг.

РОЗДІЛ 2

Облік як джерело економічної інформації для аналізу і контролю ефективності забезпечення необоротними активами

2.1. Організаційно-економічна характеристика базової установи

Розвиток ринкової економіки в Україні потребує постійного удосконалення управління діяльністю в усіх галузях. Прийняття ефективних управлінських рішень можливе лише за умови володіння необхідною інформацією про наявність матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Значення бухгалтерського обліку як однієї з функцій управління визначається насамперед тим, що він є одним із основних джерел економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Облік є складовою частиною системи управління. Усі питання, які потрібно вирішувати в управлінні, торкаються бухгалтерського обліку. Без даних бухгалтерського обліку неможливо дати об'єктивну оцінку стану та результатам діяльності підприємства, установи або організації.

Таким чином, облік - це інформаційна система управління. Облік не пасивно відображає господарські процеси, а активно впливає на них, контролюючи законність, доцільність та ефективність використання ресурсів підприємства, організації, установи.

Об'єктом дослідження системи бухгалтерського обліку під час написання магістерської роботи була Державна установа «Інститут гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва Академії медичних наук України» (надалі

Інститут) є ланкою структури Академії медичних наук України. Державна установа «Інститут гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України» створено на базі Українського наукового гігієнічного центру МОЗ України на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 07.08.2000 р. №232 та у відповідності до наказу МОЗ та АМН України від 10.08.2000 р. за № 195а/39, наказу АМН України від 29.09.2000 р. за № 51.

Державна установа «Інститут гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України» є державною науковою неприбутковою установою, яка керується у своїй діяльності чинним законодавством України, нормативними актами АМН України, статутом і фінансується з державного бюджету.

Інститут є юридичною особою, має самостійний баланс, реєстраційні рахунки в установах державного казначейства, валютний та інші рахунки в установах банків, круглу печатку із своїм найменуванням, штампи, товарні знаки, фірмові бланки та інші реквізити.

Загальне, наукове і науково-методичне керівництво діяльністю інституту здійснює Президія АМН України, а загальна структура Інституту наведена в додатку А.

Інститут має право укладати угоди, набувати майнові та особисті немайнові права і обов'язки, бути позивачем і відповідачем в суді, господарському суді.

Фінансування діяльності Інституту здійснюється за рахунок коштів бюджету, а також додаткових джерел фінансування. Обсяги бюджетних асигнувань Інституту встановлюються відповідно до затверджених кошторисів доходів і видатків на проведення наукової роботи, розрахованих згідно затвердженому порядку.

Інститут здійснює видавничу діяльність шляхом видання наукових праць співробітників та науковців країни у збірниках «Гігієна населених місць» та матеріалах наукових конференцій і з'їздів.

Інститут як головна організація МОЗ України з питань гігієни навколишнього середовища сприяє виданню та розповсюдженню наукового

журналу “Довкілля та здоров’я” шляхом безкоштовної передачі законодавчо визначеним установам і бібліотекам України, країн СНД та учасникам наукових зібрань.

Кошти Інституту створюються також за рахунок:

- курсів підвищення кваліфікації;
- коштів від продажу виробів, технологій і методик, розроблених в інституті, а також від лікувальної і наукової роботи в рамках зовнішньоекономічної діяльності;
- внесків (пожертвувань) підприємств, установ, організацій усіх форм власності, громадських формувань, кооперативів та громадян;
- виконання науково-дослідних робіт згідно договорів;
- інших доходів, що дозволені чинним законодавством.

Інститут самостійно розробляє структуру управління, встановлює штати, розробляє кошториси, розподіляє та використовує визначені йому асигнування по видах витрат, які затверджуються у відповідності з діючим порядком.

Інститут самостійно встановлює форми, систему та розміри оплати праці, а також інші види доходів працівників в межах фонду оплати праці, який встановлюється у відповідності з діючим порядком.

Інститут самостійно планує свою діяльність і визначає перспективи розвитку, виходячи з предмета своєї діяльності та з необхідності забезпечення виробничого і соціального розвитку Інституту, підвищення доходів. Інститут вільний у виборі предмету договорів, визначенні зобов’язань, будь-яких інших умов господарських взаємовідносин, що не суперечать законодавству.

Інститут має право створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи з правами відкриття поточних рахунків і затверджує положення про них. Інститут має право виступати засновником громадських неприбуткових установ, асоціацій тощо без права внеску в

уставний договір матеріальних та нематеріальних активів та приймати участь в їх діяльності.

Інститут здійснює оперативний, бухгалтерський облік, веде статистичну звітність. Порядок ведення бухгалтерського обліку та статистичної звітності визначається законодавством.

Майно Інституту становлять основні фонди та оборотні кошти, а також інші цінності, вартість яких відображується в самостійному балансі Інституту. Майно, що є державною власністю, закріплене за Інститутом, належить йому на праві повного господарського відання. Повноваження Інституту відносно майна, яке належить йому на праві повного господарського відання, та джерела формування майна визначаються діючим законодавством. Інститут має право продавати, передавати іншим підприємствам, організаціям та установам, обмінювати, здавати в оренду, надавати безкоштовно в тимчасове користування належні йому будинки, споруди, устаткування, транспортні засоби, інвентар, сировину та інші матеріальні цінності в установленому законом порядку.

Згідно наказу директора Інституту «Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики», бухгалтерський облік в установі ведеться по Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, джерел фінансування, зобов'язань та поточних операцій з метою забезпечення необхідної деталізації обліково-економічної інформації згідно наказу Головного управління Державного казначейства України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку державних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» від 10.12.1999 року № 114 зі змінами та доповненнями, а також наказу Державного казначейства України «Про затвердження інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ» від 10.07.2000 року «№ 61 із змінами.

Аналітичний облік організовано згідно з наказом Державного казначейства України «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання» від 06.10.2000 року № 100 зі змінами. Установа складає та затверджує кошториси і плани використання бюджетних коштів у розрізі кодів програмної класифікації видатків відповідно до Постанови Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 року № 228 зі змінами, а також Постановою КМУ «Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог, що до їх утворення та напрямків використання» від 17.05.2002 року № 659 зі змінами.

Облік запасів ведеться відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку державного сектору 123 «Запаси».

Облік руху та обслуговування грошових коштів ведеться відповідно до наказу Державного казначейства України «Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників коштів бюджету в органах Державного казначейства» від 09.08.2004 року № 136 зі змінами та доповненнями.

Таблиця 2.1.

**Динаміка основних показників діяльності ДУ ІГМЕ АМН України
за 2015–2017 роки**

<i>Показник</i>	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення 2015-2017рр.		Відхилення 2015-2017 рр.	
				тис.грн	%	тис.грн	%
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
<i>Загальний обсяг робіт</i>	11947,3	16216,1	18788,3	4268,8	35,7	2572,2	15,9
<i>Валові витрати на виконання наукових робіт</i>	11840,5	16092,8	19174,7	4252,3	35,9	3081,9	19,2
<i>Капітальні витрати на дослідження і</i>	619,7	1131,1	1924,1	511,4	82,5	793,0	70,1

<i>розробки</i>							
<i>Середньо-облікова</i>	331	333	344	2	0,6	11	3,3
<i>Чисельність працівників</i>							
<i>Середньорічна вартість основних засобів</i>	11056,8	11456,0	11938,9	399,2	3,6	482,9	4,2
<i>Середньомісячна заробітна плата одного працюючого, грн.</i>	1386,3	1851,5	2283,1	465,2	33,6	431,6	23,3

Результати оцінки показників фінансово-господарської діяльності Інституту на протязі 2015-2017 років були позитивними (Додаток Б). В установі зростав обсяг науково-дослідних робіт, в загальному, за рахунок зростання обсягів власних надходжень. Але темпи росту надходжень у 2017 році зменшилися порівняно з 2016 роком на 16,8%. Графічно дану динаміку зображено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Динаміка загального обсягу виконаних робіт ДУ ІГМЕ АМН України за 2015 - 2017 роки

Позитивним фактором є зростання показників майнового стану за період 2015-2017 роки. Так, середньорічна вартість основних засобів у 2017 році у порівнянні з 2016 роком збільшилася на 412,2 тис.грн., що складає 3,6%, у 2016 році порівняно з 2015 роком – на 408,6 тис.грн., тобто 23,3%. (рис.2.2.)



Рис. 2.2. Динаміка середньорічної вартості основних засобів ДУ ІГМЕ АМН України за 2015 - 2017 роки

Таким чином, розглянувши економічну характеристику базової установи, можна зробити висновок, що установа за останні три роки збільшує обсяги виконання робіт, паралельно збільшуються і показники майнового складу, зокрема середньорічну вартість основних засобів.

2.2. Первинний облік основних засобів

Як відомо, однією з особливостей бухгалтерського обліку є суцільне й безперервне спостереження за господарською та фінансовою діяльністю установи, підприємства чи організації. Для проведення такого спостереження необхідно кожен господарський факт оформити первинним документом.

Всі операції, пов'язані з рухом необоротних активів, оформлюються первинними документами, що забезпечують правильність і своєчасність їх обліку.

Бухгалтерський облік необоротних активів оформлюється за допомогою стандартних документів, форми яких були затвержені Державним комітетом статистики України.

З 2017 року, типові форми первинної облікової документації основних засобів визначаються за Наказом Мінфіну від 13.09.2016 № 818 "Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання":

- Акт введення в експлуатацію основних засобів;
 - Акт приймання-передачі основних засобів;
 - Акт внутрішнього переміщення основних засобів;
 - Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;
 - Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів;
 - Акт списання основних засобів (часткової ліквідації);
 - Акт списання групи основних засобів;
 - Акт списання транспортних засобів;
 - Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду;
 - Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів;
 - Інвентарна картка групового обліку основних засобів;
 - Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень;
 - Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів);
 - Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів;
 - Акт переоцінки основних засобів.
- Вказані типові форми з обліку та списання основних засобів можуть застосовуватися юридичними особами, створеними відповідно до

законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності.

До бюджетної установи необоротні активи можуть надходити в результаті наступних операцій:

- ✓ придбання об'єктів необоротних активів за рахунок бюджетних та бюджетних коштів;
- ✓ безкоштовне отримання, в тому числі і у вигляді гуманітарної допомоги;
- ✓ будівництва нових об'єктів;
- ✓ оприбуткування надлишків необоротних активів, що було виявлено під час проведення інвентаризації; внутрішніх переміщень.

Прийом в експлуатацію необоротних активів здійснюється комісією, створеною з цією метою наказом чи розпорядженням керівника установи. Як правило, в установі створюються постійно діючі комісії, до складу яких включають керівника чи його замісника (голова комісії), головного бухгалтера чи його замісника, працівників бухгалтерії, які ведуть облік матеріальних цінностей, інших матеріально відповідальних осіб.

Введення в дію об'єктів основних засобів комісія оформлює Актом приймання - передачі, який складається на кожен окремий об'єкт основних засобів, що надходить шляхом придбання або безоплатного отримання від інших установ. На об'єкт, який був у експлуатації, проводиться запис на суму зносу. Складання акту відбувається у двох примірниках: один – для сторони, яка здійснює передачу, другий – для приймаючої сторони. Складання спільного акту на декілька отриманих об'єктів основних фондів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання і т.п., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці під відповідальність однієї і тієї ж матеріальної особи.

Картки ведуться в бухгалтерії «Інституту гігієни та медичної екології ім. О. М. Марзєєва Академії медичних наук України» в розрізі матеріально відповідальних осіб та за місцем зберігання. Записи в цих картках проводять окремо на кожен предмет з позначенням його інвентарного номера та вартості. Масовий інвентар можна записувати сумами з відображенням кількості одиниць та їх інвентарних номерів.

Всі необоротні активи повинні знаходитись на відповідальному зберіганні матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника установи. З усіма матеріально відповідальними особами укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Матеріально відповідальні особи стежать за схоронністю необоротних активів та ведуть «Інвентарні списки основних засобів» типової форми ОЗ-11 (бюджет), які застосовуються в місцях знаходження об'єктів основних засобів для пооб'єктного по матеріально відповідальним особам. Дані пооб'єктного обліку основних засобів на місцях їх знаходження повинні відповідати записам в інвентарних картках основних засобів, які знаходяться в бухгалтерії.

В інвентарних картках обліку основних засобів типових форм ОЗ-6 (бюджет) та ОЗ-8 (бюджет) записується річна сума зносу в процентах та гривнях.

Щорічно з інвентарних карток сума зносу переноситься до Відомості нарахування зносу на основні засоби типової форми ОЗ-12 (бюджет). Сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% вартості основних засобів. На загальну суму нарахованого зносу складається меморіальний ордер № 9, дані якого заносяться в книгу «Журнал – головна».

Перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами та оформлюються меморіальними ордерами – накопичувальними відомостями. В накопичувальній відомості №438 (меморіальний ордер № 9) здійснюються записи з вибуття та переміщення основних засобів. Записи в даній накопичувальній відомості ведеться по кожному об'єкту окремо. При

цьому в графі “Разом” записується сума вибулих та переміщених матеріальних цінностей, яка повинна дорівнювати сумі записів по дебету субрахунків. Після закінчення місяця підсумки на субрахунках записуються в книгу “Журнал – головна”

Документи, що є основою для бухгалтерських записів по обліку основних засобів, повинні відповідати наступним вимогам:

чітке та повне заповнення всіх граф та реквізитів;
наявність підписів осіб, відповідальних за оформлення даної операції;
посилання на рішення, постанови чи накази, на підставі яких проведено приймання, передача, списання, переміщення основних засобів.

Таким чином, при документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін в установі відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, реєстрами синтетичного та аналітичного обліку та звітністю.

Згідно проведеного дослідження системи первинного обліку основних засобів на базовій установі – «Інституті гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва Академії медичних наук України» - можна сказати, що відображення операцій з надходження, вибуття чи іншого руху основних засобів ведеться із застосуванням нових форм первинного обліку. Більшість облікових форм існують на машинних носіях інформації, однак деякі форми заповнюються вручну. Існують також специфічні форми первинного обліку основних засобів, як то відомість наявності основних засобів (є тотожною інвентарному списку (форма ОЗ-11 (бюджет)), відомість складу основних засобів (відображає об'єкти основних засобів в розрізі груп). Крім того застосовуються такі форми, як “Звіт про стан основних засобів” в розрізі матеріально відповідальних осіб та за груповим складом.

За результатами аналізу стану первинного обліку основних засобів в Інституті гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва Академії медичних наук України можна констатувати, що він знаходиться на належному рівні, відповідає вимогам, що пред'являються до документального оформлення

таких об'єктів необоротних активів та своєчасно здійснюється оформлення відповідних господарських операцій.

2.3. Фінансовий облік основних засобів

В сучасних умовах з метою одержання достовірної інформації для прийняття економічно обгрунтованих рішень суб'єкти господарської діяльності, незалежно від форми власності, методично поділяють бухгалтерський облік на фінансовий та управлінський.

Управлінський або внутрішньогосподарський облік визначається як облік для задоволення інформаційних потреб керівництва установи, підприємства чи організації. Це сукупність методів, процедур, які забезпечують підготовку та надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою тощо.

Фінансовий облік визначається як комплексний системний облік усіх засобів та усієї господарської (економічної) діяльності. Це сукупність правил та процедур, які забезпечують підготовку, оприлюднення інформації про результати діяльності установи, підприємства тощо та її фінансовий стан і відповідність вимогам законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку.

Відповідно до чинного законодавства до фінансового обліку входять суцільна реєстрація господарських фактів за хронологічними та системними ознаками відповідно до принципів побудови бухгалтерського обліку, а також аналітичний облік всіх засобів та коштів та всієї економічної діяльності установи.

Фінансовий бухгалтерський облік документально сполучає установу з зовнішнім світом, тому його вважають зовнішнім обліком. Його інформація є джерелом для постачальників, податкової адміністрації, банків тощо. Регулювання фінансового обліку здійснюється державою.

Серед об'єктів фінансового обліку виділяють активи установи, джерела коштів, зобов'язання, доходи та витрати установи, а також господарські процеси та операції. Облік основних засобів ведеться на рахунку 10 "Основні засоби" відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженому наказом МФУ26.06.2013 № 611. У бухгалтерському обліку для кожної групи основних засобів призначено свій субрахунок рахунка 10:

- 101 "Земельні ділянки";
- 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель";
- 103 "Будинки та споруди";
- 104 "Машини та обладнання";
- 105 "Транспортні засоби";
- 106 "Інструменти, прилади та інвентар";
- 107 "Робочі та продуктивні тварини";
- 108 "Багаторічні насадження";
- 109 "Інші основні засоби".

Слід відмітити, що основою правильної організації бухгалтерського обліку в установі є їх науково обґрунтована класифікація за рядом ознак, які забезпечать можливість отримання в поточному обліку інформації, необхідної для заповнення первинних документів (наприклад, форма 5 "Звіт про рух основних засобів" для бюджетних установ), розрахунків щорічних розмірів зносу, визначення показників технічної озброєності тощо.

Бухгалтерський облік основних засобів в Україні повинен бути організований відповідно до типових класифікацій основних засобів. Наведена класифікація передбачена для встановлення єдиного їх групування в обліку і складання звітності.

Фінансовий бухгалтерський облік неможливий без обліку руху основних засобів. На балансі установи рух основних засобів відбувається наступним чином:

▮в результаті придбання (купівлі) у юридичних осіб;

- в результаті виготовлення господарським способом;
- шляхом капітального будівництва господарським або підрядним способами;
- за рахунок безкоштовного отримання;
- за рахунок оренди;
- в результаті ліквідації;
- за рахунок вибуття із експлуатації в зв'язку з іншими причинами.

1. Придбання (купівля) основних засобів

Згідно типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ, затвердженої наказом МФУ 26.06.2013 № 611 (із змінами та доповненнями) відображення операцій з основними засобами здійснюється проведенням (табл. 1.1.):

Таблиця 1.1.

Типові кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з основними засобами бюджетних установ, затвердженої наказом МФУ 26.06.2013 № 611.

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
1	Відображення сум придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва, розробки об'єктів необоротних активів	141-143	364, 675, 825
	Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811-813	402
2	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження, доведення до стану, придатного для використання за призначенням, основних засобів та нематеріальних активів, що включаються до вартості необоротних активів відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	141-143	364, 675

	121 "Основні засоби", 122 "Нематеріальні активи"		
	Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811-813	402
3	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	141-143	364, 675
	Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811-813	402
4	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	641	364, 675
5	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення їх в експлуатацію до складу основних засобів та нематеріальних активів	101 - 122	141-143
	Водночас відображаються зміни в капіталі	402	401
6	Безоплатне отримання необоротних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	101 - 122	364
	Водночас проводиться другий запис	812	401, 131 - 133
1. 7	Безоплатне отримання необоротних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	101 - 122	401, 131 - 133
8	Безоплатна передача необоротних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	401, 131 - 133	101 - 122
9	Відчуження будинків і споруд, що є об'єктами державної (комунальної) власності шляхом реалізації	131, 401	103
10	Реалізація необоротних активів (крім майна, доходи від продажу якого вважаються доходами відповідного бюджету)	364, 675, 131-133, 401, 402	711, 104- 122, 141- 143
11	Відображення результатів дооцінки необоротних активів на суму:		
	дооцінки первісної вартості	101 - 122	441
	коригування суми зносу	441	131 - 133
12	Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше не дооцінювались, на суму:		
	коригування суми зносу	131 - 133	101 - 122

	різниці залишкової вартості	831	101 - 122
13	Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму:		
	коригування суми зносу	131 - 133	101 - 122
	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	441	101 - 122
	перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	831	101 - 122
14	Відображення результатів дооцінки необоротних активів, раніше уцінених:		
	коригування суми зносу	101 - 122	131 - 133
	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101 - 122	741
	на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101 - 122	441
15	Відображення сум втрат від зменшення корисності необоротних активів	831	131 - 133
16	Відображення сум вигід від відновлення корисності необоротних активів	131 - 133	741
17	Вибуття необоротних активів у випадках, передбачених законодавством	401, 131 - 133	103 - 122
18	Списання необоротних активів унаслідок нестачі, установлені при інвентаризації	401, 131 - 133	104 - 122
	Якщо встановлено винних осіб, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
	витрат на відновлення (придбання)	363	711
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	363	642
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 07 здійснюється запис про відображення сум нестач необоротних активів		
19	Оприбуткування лишків необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	103 - 122, 811	711, 401
20	Нарахування суми зносу (накопиченої амортизації) на необоротні активи	841	131 - 133
	Водночас проводиться другий запис	401	841
21	Оприбуткування фінансових інвестицій у капітал підприємств при їх першому визнанні відповідно до законодавства	151 - 152	421 - 422
22	Придбання довгострокових фінансових		

	а) грошових коштів	151, 152	321, 326
	Водночас відображається фонд у фінансових інвестиціях	801, 813	421, 422
	б) необоротних активів за балансовою (залишковою) вартістю	151, 152	103 - 122, 141- 143
	списується сума нарахованого зносу	131 - 133	103 - 122
	Водночас відображаються зміни у капіталі	401, 402	421, 422
23	Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій	831	151, 152
24	Відображення суми вигід від відновлення корисності фінансових інвестицій	151, 152	741
25	Відображення вибуття фінансових інвестицій підприємств, вилучених зі сфери управління у частині:		
	капіталу в підприємства	421, 422	151, 152
	суми різниць	431, 432	151, 152
26	Передача активів як вкладів у спільну діяльність без створення юридичної особи (учасником)	366, 401, 131-133	101-122, 311-326
27	Оприбуткування активів, отриманих як вклади, оператором спільної діяльності без створення юридичної особи	101-122, 311-326	676, 401, 131-133
28	Збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів, який продовжує використовуватись, а залишкова вартість його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості	101-122	401

Проаналізувавши відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з основними засобами в Інституті гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва Академії медичних наук України, можна зробити висновок, що такі операції відображаються в обліку відповідно до Наказу МФУ26.06.2013 № 611.

У зв'язку з відсутністю робіт по ремонту або модернізації необоротних активів в Інституті гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва Академії медичних наук України поки ще такі проведення не використовувались. Це пов'язано з тим, що установа є ще відносно молодою.

Суми, отримані установою від продажу необоротних активів, крім будівель та споруд, а також від продажу матеріалів із розібраних окремих об'єктів основних засобів, залишаються у їх розпорядженні з правом подальшого використання даних коштів на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів того самого призначення. При цьому кошти від реалізації та розбирання основних засобів, придбаних за рахунок позабюджетних коштів, використовуються після сплати встановлених законодавством податків. Слід відмітити, що суми, отримані установами від продажу будівель і споруд, вносяться в доход того бюджету, за рахунок якого утримується дана установа.

Фінансовий облік реалізації необоротних активів Інститутом гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва Академії медичних наук України ведеться у чіткій відповідності чинному законодавству.

Аналізуючи дані обліку базової бюджетної установи нами зроблено висновок, що кореспонденція, яка використовується бюджетною установою, в повній мірі відповідає вимогам типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ, затвердженої наказом МФУ 26.06.2013 № 611 (із змінами та доповненнями).

Висновок до розділу 2

З вивченого теоретичного та практичного матеріалу можна зробити наступні висновки.

1. З переходом до ринкової економіки, затвердженням Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, поступовим впровадженням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору суттєвих змін потребує система бухгалтерського обліку бюджетних установ взагалі та необоротних активів зокрема.

2. Результати критичного аналізу організації первинного обліку виявили невирішені питання обліку інших необоротних матеріальних активів, актуальність яких визначається суттєвим розширенням їх переліку відповідно до нормативних документів бюджетного обліку. За даними останніх наукових розробок учених, первинна організація облікового процесу, його інформаційне забезпечення належить до базових компонентів, становить сукупність облікових даних на всіх етапах бухгалтерського обліку, передбачає певні носії облікової інформації, обов'язково регламентовані нормативними документами для бюджетного обліку.
3. Проаналізовано діючу методика обліку надходження необоротних активів до бюджетних установ і виявлено, що в процесі оприбуткування необоротних активів, що надійшли до бюджетних установ безкоштовно на базовій установі є невідповідність чинному законодавству.
4. Наведено перелік операцій з об'єктами необоротних активів, які передбачають їх поліпшення та не збільшують первісної вартості необоротних активів бюджетних установ. Досліджені також питання, що стосуються використання коштів, які отримані від реалізації будівель та споруд, від здачі брухту дорогоцінних металів, які отримані внаслідок ліквідації необоротних активів і виявлено, що частина коштів отриманих від вищевказаних операцій перераховується до Державного бюджету України.

Отже, від правильної організації фінансового обліку основних засобів бюджетних установ багато в чому залежить збереження та ефективність використання цих видів необоротних активів.

РОЗДІЛ 3

Методика аналізу та фінансового контролю основних засобів бюджетних установ

3.1. Проектування системи економічного аналізу основних засобів бюджетних установ

Для здійснення цілеспрямованої діяльності в будь-якій галузі перш за все необхідно визначити певні обмеження або конкретизації щодо її проведення. Потрібно вибрати предмет діяльності, визначити об'єкти, вивченням яких ця діяльність буде обмежена. Для цього необхідно сформулювати мету діяльності і розробити перелік завдань, вирішення яких сприятиме досягненню поставленої мети, потрібно вибрати методи та способи цих рішень.

Одним із засобів формалізації економічного аналізу є розробка його організаційно-інформаційної моделі, яка об'єднує питання організації аналізу та його інформаційного забезпечення. Отже, організаційно-інформаційна модель включає перелік та характеристику об'єктів та суб'єктів аналізу, показників, характеристику інформаційного забезпечення і методів обробки інформації, методичних прийомів узагальнення результатів аналізу.

Аналіз ефективності використання та стану необоротних активів також здійснюється у відповідності з організаційно-інформаційною моделлю аналізу.

Дана модель складається з п'яти взаємопов'язаних блоків:

I. Об'єкти і суб'єкти аналізу основних засобів, що включає два підблоки:

1. Об'єкти аналізу основних засобів- це безпосередньо вся сукупність основних засобів, які має на балансі установа (устаткування, меблі, автомобілі) в цілому та за їх видами; фактори, що визначають ефективність їх

використання, а також до об'єктів належать функції управління - планування, координація, мотивація, контроль.

2. Суб'єкти аналізу основних засобів виступають у вигляді бухгалтерії бюджетної установи та її секторів, а в окремих установах відділу статистики, контролю та аналізу, керівництва бюджетної установи. Також в ролі суб'єктів може виступати Державна Казначейська служба України. Особливе значення як суб'єкт аналізу має Державна фіскальна служба України (бюджетна установа є платником податків).

II. Система показників складає другий блок організаційно - інформаційної моделі.

Для здійснення економічного аналізу використовують певні показники. Будь-який показник являє собою кількісну характеристику явищ, процесів, операцій у просторі і часі. Усі показники мають дві ознаки: розмірність та характеристика певного явища. Сукупність взаємопов'язаних показників, що характеризують господарську діяльність установи, яка здійснюється у визначених умовах, просторі і часі, являє собою систему показників. Використання системи показників забезпечує комплексний аналіз господарської діяльності установи.

Всі показники можна розподілити на:

- вартісні та натуральні;
- об'ємні та питомі;
- абсолютні та відносні;
- кількісні та якісні.

Будь-які показники конкретизуються у відповідності з об'єктами аналізу. Тому розглянемо, які показники необхідні для аналізу основних засобів.

Отже, натуральні показники відображають об'єкт у різних фізичних одиницях вимірювання. Це, насамперед, обсяг основних засобів по видам; кількість видів основних засобів; надходження та вибуття окремих груп необоротних активів; термін використання одиниці обладнання; розмір

загальних та складських площ в натуральних вимірниках (одиницях, штуках, м² тощо).

Серед вартісних показників, які відображають грошову оцінку об'єкта дослідження, слід виділити обсяг основних засобівв цілому, по групам у грошовому вимірі; вартість основних засобів, що надійшли чи вибули; вартість амортизаціїосновних засобів.

В свою чергу вартісні та натуральні показники бувають абсолютними та відносними. Абсолютні відображають об'єкт у натуральних, вартісних чи питомих одиницях, а відносні - відображають вивчений об'єкт в процентах, коефіцієнтах, індексах (наприклад, індекс фондівддачі).

Об'ємні показники являють собою первинне відображення вивчених господарських явищ і процесів з точки зору їх обсягу, складу і т.д. До них відноситься величина наявних основних засобів.

Питомі показники є вторинними, похідними від відповідних об'ємних показників. До питомих показників відносять фондівддачу, фондмісткість основних засобів.

Кількісні показники пов'язані зі зміною об'єктів, що аналізуються, і можуть бути виражені як у вартісних, так і в натуральних вимірниках.

Якісні показники відображають існуючі особливості окремих об'єктів і використовуються для відображення рівня розвитку явища. До них відносяться всі питомі та відносні показники.

III. Джерела інформації та інформаційне забезпечення аналізу основних засобів об'єднуються в третій блок моделі.

Склад та якість інформації, яка залучається до аналізу, мають певну роль в забезпеченні дійовості аналізу основних засобів. Аналіз не обмежується тільки економічними даними, а широко використовує технічну, технологічну та іншу інформацію.

Джерелами інформації для аналізу основних засобівможуть бути:

- правові;
- планові;

- нормативно-довідкові джерела.

До правових джерел інформації відноситься законодавство України і директивні документи. Це, по-перше, Закони України, які регулюють господарську та фінансову діяльності установи, і, по-друге, постанови Кабінету міністрів України, накази Президента, листи Міністерств і відомств.

Нормативно-довідковими джерелами є збірники галузевих та відомчих документів, міжгалузевих нормативів, преїскуранти або прайс - листи.

Планові джерела включають кошторис установи та будь-які плани, що розробляються в установі чи за її межами (перспективні, поточні, оперативні), а також нормативні матеріали, проектні завдання тощо.

При проведення аналізу основних засобів Державної установи Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва Академії медичних наук України були використані усі перелічені джерела інформації.

Інформаційним забезпеченням аналізу основних засобів:

- облікова (бухгалтерська і статистична) інформація;
- позаоблікова інформація;
- дані оперативного обліку.

Облікова інформація про необоротних активів знаходить своє відображення в формі №1 бухгалтерської звітності бюджетних установ - "Баланс". Основні засоби показуються в ньому за своєю балансовою вартістю. Слід зауважити, що вся бухгалтерська облікова інформація отримується методами суцільного і безперервного спостереження, суворого документування і систематизації.

Особливе значення для отримання облікової інформації є застосування установою форм первинного облік необоротних активів.

Акти ревізій, перевірок (в тому числі і перевірок служби державного фінансового аудиту), накази керівників, доповідні і пояснювальні записки; технічна і технологічна документація; усна інформація членів колективу; матеріали, отримані в результаті особистих контактів з виконавцями, постачальниками, користувачами - все це є позаобліковим джерелом

інформації, що теж є дуже корисним для аналізу необоротних активівустанови.

IV. Методи обробки економічної інформації являють собою четвертий блок організаційно-інформаційної моделі аналізу основних засобів.

Для більш глибокого вивчення діяльності установи слід застосовувати певні технічні прийоми обробки даних, які характеризують об'єкт дослідження. Такими прийомами або методами є:

- економіко-логічні (традиційні);
- економіко-математичні методи.

Економіко-логічні прийоми знаходили застосування з моменту виникнення економічного аналізу як галузі спеціальних знань. Вони включають в себе такі методи, як порівняння, групування, середніх величин, графічний, деталізації, балансовий, індексний метод тощо.

Для аналізу основних засобівнайбільш частіше використовується метод елімінування, який включає в себе прийом ланцюгових підстановок, перерахунок планових показників, абсолютних різниць, відносні величини. Цей метод дозволяє виключити дію ряду факторів крім одного, вплив якого визначається.

Методом ланцюгових підстановок порівнюються фактичні показники з плановими, а різниця приймається за величину впливу відповідного фактору.

За допомогою перерахунку планового показника відбувається корегування його на процент виконання плану та з отриманої величини виключають величину планового показника.

Метод різниць передбачає визначення різниці між фактичними і плановими показниками і множення по кожному показнику на абсолютне значення іншого взаємозв'язаного з ним показника.

Методом відносних величин визначається різниця між окремими частковими показниками по процентному відношенню фактичних значень цих показників до планових, а процентні різниці множаться на основний показник по плану.

Балансовий метод відображає дві групи взаємопов'язаних та взаєморівноважених показників.

Економіко-логічні методи сприяють удосконаленню системи економічної інформації, інтенсифікації і підвищенню точності економічних розрахунків, поглибленню кількісного аналізу показників та вирішенню принципово нових економічних задач.

При аналізі ефективності використання основних засобів також великого поширення набули такі методи традиційного економічного аналізу, як метод порівняння та групування.

Порівняння полягає в співставленні явищ між собою і виявленні відхилень, які є об'єктом подальшого аналізу. Фактичні показники можуть порівнюватись з планом, з кращим (наприклад, порівняння показників декількох установ, які функціонують в однакових умовах), з минулим (аналіз даних у спів ставних показниках), з середнім, порівняння із зарубіжним досвідом.

Економіко-математичні прийоми виникли на підставі інтеграції економічної теорії та прикладної математики, інших математичних дисциплін. До таких методів можна віднести графічні методи, кореляційний та регресійний аналіз, лінійне програмування, матричні методи тощо.

IV. Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аналізу – п'ятий блок моделі.

Після завершення аналізу і отримання кінцевих результатів, потрібно раціонально скористатися вихідними даними для подальшої ефективної діяльності досліджуваної установи. Для цього потрібно скористатися наступним алгоритмом:

- ❶ систематизувати отримані дані;
- ❷ згрупувати за певними ознаками та узагальнити результати;
- ❸ кількісно обчислити невикористані можливості;
- ❹ кількісно обчислити резерви підвищення економічних показників;

- ⑤ розробити варіанти економічно обґрунтованих заходів щодо підвищення фінансово-економічних результатів діяльності установи;
- ⑥ прийняти управлінське рішення щодо вибору найкращого варіанту збільшення ефективності показників;
- ⑦ забезпечити контроль за виконанням прийнятих рішень.

Розроблена організаційно-інформаційна модель висвітлює завдання стосовно аналізу необоротних активів, чітко окреслює межі дослідження та наводить джерела інформаційного забезпечення аналізу.

Необхідною умовою удосконалення формування, руху та використання необоротних активів бюджетних установ є проведення аналізу їх сучасного стану та ефективності використання.

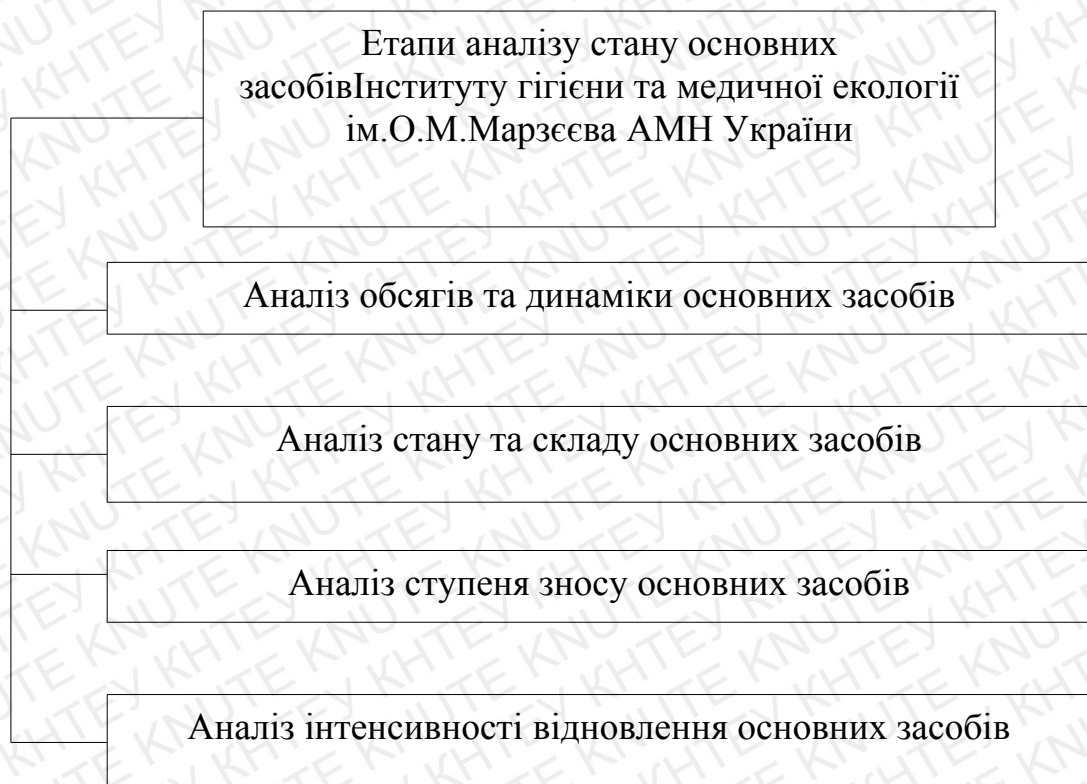


Рис.3.1. Етапи аналізу стану основних засобів

При оцінці обсягів та динаміки основних засобів бюджетних установ визначається загальний обсяг необоротних активів у вартісному вимірі та

вивчається динаміка обсягу необоротних активів порівняно з попередніми періодами.

Для оцінки складу та динаміки основних засобів Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України доцільно розглянути дані таблиці 3.1., яка побудована на основі даних статистичної звітності.

Провівши аналіз даних таблиці, можна зробити висновок про те, що на базовій установі з 2015 року, що пов'язано із недофінансуванням Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України.

Таблиця 3.1.

Оцінка складу та динаміки основних фондів Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України за період з 2015 – 2017 р.р. (тис. грн.)

№ п/п	Групи основних засобів	Роки					
		2015		2016		2017	
		Первісна вартість	Знос	Первісна вартість	Знос	Первісна вартість	Амортизація
1	Будівлі	6309,6	4692,9	7217,2	3560,3	7664,1	5671,3
2	Обладнання	8397,7	6147,4	8407,3	4091,6	7828,1	5714,4
3	Меблі	1501,8	810,6	1237,8	445,6	1547,8	835,5
4	Інші основні засоби	376,1	203,1	214,4	179,8	868,3	486,3
	Всього	16585,2	11841,0	11456,0	12326,4	17908,3	12707,5

Аналіз наявності та руху основних засобів починається з визначення вартості основних засобів на початок та кінець аналітичного періоду і в цілому і за структурою. При цьому обчислюються показники, що характеризують абсолютну і відносну зміну вартості і питомої ваги кожного виду та групи основних засобів за період. В процесі аналізу основних засобів групують за ознаками класифікації.

При подальшому аналізі складається баланс основних засобів в цілому і за структурою:

$$Зп + Н = В + Зк; \quad (1)$$

де Зп- залишок основних засобів на початок періоду;

Н- надходження основних засобів протягом аналітичного періоду;

В- вибуття основних засобів за період;

Зк- залишок основних засобів на кінець періоду.

На підставі балансу основних засобів визначають причини змін наявності необоротних активів. Дані для аналізу визначаються на підставі форм №1 “Баланс” та №5 “Звіт про рух основних засобів” бюджетної установи.

Збільшення вартості основних засобів Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзеєва АМН України за 2015 рік у сумі 724,3 тис.грн. відбулося в результаті:

- придбання за рахунок спеціальних коштів в сумі 529,3 тис.грн.;
- безоплатних надходжень у сумі 169,5 тис.грн.;
- індексації основних засобів на суму 25,5 тис.грн.

Зростанню можуть також сприяти здійснення капіталовкладень, тобто будівництво, придбання устаткування, його реконструкція, або додаткове фінансування з бюджету.

Зменшення вартості основних засобів може відбуватися за рахунок:

- списання нестач за рахунок установи;
- ліквідації об'єктів основних засобів;
- продажу передачі об'єктів основних засобів;
- втрати вартості в результаті форс-мажорних ситуацій.

Провівши аналіз наявності та руху основних засобів, нами зроблено висновок, що Інститут гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзеєва АМН України забезпечений основними засобами на належному рівні. Обсяги вибуття основних засобів за межі установи є досить не великими і відбуваються лише за поважних причин, які не суперечать існуючому законодавству. Протягом аналізованого періоду здійснюється постійне

оновлення існуючих об'єктів основних засобів, яке здійснюється шляхом введення нових об'єктів.

Якісний стан основних засобів установи характеризується їструктурою та забезпеченістю, відповідністю основним вимогам науково-технічного прогресу в галузі, терміну експлуатації та ступенем зносу основних засобів, які використовуються.

До якісного стану основних засобів застосовуються наступні вимоги:

- зростання частки активної частини основних засобів у вартості всіх виробничих основних засобів. Це обумовлено прискоренням технологічного розвитку у світі, що вимагає зростання темпів оновлення основних засобів, особливо активної їх частини.
- забезпеченість основних засобів згідно з нормативними потребами установи;
- відповідність основних засобів вимогам використання сучасних технологій;
- скорочення терміну використання відповідно з терміном служби аналогічного устаткування в економічно-розвинених країнах;
- прискорення оновлення необоротних активів;
- зростання фондозабезпеченості, фондоозброєності та механізації праці;
- підвищення продуктивності праці та рівня обслуговування внаслідок покращання якісного стану необоротних активів.

Можна виділити наступні етапи аналізу якісного стану основних засобів:

- ① Визначається аналітичний період.
Беремо 3 роки: 2015-2017 рр.
- ② Визначається первісна та балансова вартість основних засобів (табл. 3.2.)

Таблиця 3.2

Показники вартості основних засобів в Інституті гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзеєва АМН України за 2015-2017 рр.

Показники	Роки		
	2015	2016	2017

1.Балансова вартість	4744,20	4857,60	5200,80
1.1.Знос	11841,00	12326,40	12707,55
1.2.Первісна вартість	16585,20	17184,00	17908,35

③ Розраховуються показники якості основних засобів на кінець кожного року, що входить до аналітичного періоду.

Для отримання аналітичного висновку з цього напрямку аналізу розраховують значення наступної системи показників (табл. 3.3.).

Таблиця 3.3.

Система показників аналізу якісного стану основних засобів

Показник 1	Алгоритм розрахунку 2	Економічна характеристика 3
1.Коефіцієнт оновлення	Вартість ОЗ, що надійшли Первісна вартість ОЗ на кінець періоду	Питома вага введених в дію основних засобів в загальному наявному обсязі; ступінь оновлення основних засобів.
2.Коефіцієнт вибуття	Вартість ОЗ, що вибули Первісна вартість ОЗ на початок періоду	Питома вага вибуття основних засобів в їх загальному обсязі; ступінь втрати основних засобів
3.Швидкість оновлення	$\frac{1}{\text{Коефіцієнт оновлення ОЗ}}$	Середній період повного оновлення усіх основних засобів установи.
4.Коефіцієнт приросту	Сума приросту ОЗ Первісна вартість ОЗ на кінець періоду	Питома вага приросту основних засобів в їх загальному обсязі.
5.Коефіцієнт зносу	Сума зносу ОЗ Первісна вартість ОЗ на кінець періоду	Ступінь зносу основних засобів та відшкодування витрат на формування основних засобів.
6.Коефіцієнт придатності	Балансова вартість ОЗ на <u>кінець періоду</u> Первісна вартість ОЗ на	Можливість подальшого використання, ступінь невідшкодування витрат на формування основних

	кінець періоду		засобів.		
7.Фондозабезпеченість	Середньорічна ОЗ	вартість	Середня вартість	основних засобів, що приходиться на 1 працівника установи.	
	Середньооблікова чисельність працівників				

④ Визначають абсолютні та відносні зміни показників якості основних засобів (табл. 3.4).

Таблиця 3.4.

Показники якісного стану основних засобів Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України за період з 2015р. по 2017р.

Показники	Роки			Відхилення			
	2015	2016	2017	від 2015 р.		від 2016р.	
				Абсол	Відносне	Абсол	Відносне
1	2	3	4	5	6	7	8
1.Коефіцієнт оновлення	0,0068	0,02	0,0311	0,0131	192,10	0,0111	55,80
2.Швидкість оновлення	146,254	50,06993	32,13701	-96,1840	-65,77	-17,93	-35,82
3.Коефіцієнт зносу	0,714	0,717	0,710	0,0034	0,47	-0,0077	-1,08
4.Коефіцієнт придатності	0,28605	0,282682	0,290412	-0,0034	-1,18	0,0077	2,73

⑤ Формуються висновки щодо якісного стану основних засобів установи та його динаміки і визначаються напрямки його покращання.

Аналіз даних таблиці 3.5. показав, що якісний стан основних засобів установи є задовільним. Коефіцієнт оновлення основних засобів в 2009 році порівняно з попередніми роками збільшився на 0,0131 та 0,0111 відповідно, що свідчить про невелике збільшення темпів оновлення основних засобів установою.

Показник швидкість оновлення, характеризує інтенсивність відновлення основних засобів, - який протягом року - зменшився в 2009 році в порівнянні з 2008 роком на 35,82%; а в порівнянні з 2007 роком зменшився на 65,77%. Це свідчить про те, що в установі досить невисокий середній період повного оновлення основних засобів.

Аналізуючи показники ступеня зносу необоротних активів, слід відмітити негативну тенденцію. Так, коефіцієнт зносу необоротних активів за останній рік знизився до 0,710. Це означає, що необоротні активи, які використовуються установою, мають невелику ступінь зносу. А, оцінивши тенденцію коефіцієнта придатності, можна зробити висновок, що є можливість подальшого використання основних засобів установи.

На основі проаналізованих фактичних даних про стан основних засобів Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України за період з 2013р. по 2015р. можна сказати, що основні засоби установи знаходяться в належному якісному стані, придатні для їх ефективного використання. Однак не слід забувати про підтримання існуючих результатів шляхом запровадження певних заходів із покращання якісного стану основних засобів. Один із головних напрямків - здійснення капітальних вкладень в основні засоби установи, оновлення існуючої матеріально-технічної бази.

Одним із найважливіших завдань для установи в сучасних умовах є підвищення ефективності використання основних засобів. Вирішення цього завдання передбачає підвищення віддачі створеного господарського потенціалу, підвищення швидкості надання послуг тощо. Більш повне використання основних засобів призводить до зменшення потреб у введенні нових об'єктів необоротних активів (наприклад, при зміні обсягів послуг, що надаються установою), а відповідно, до економії отриманих в якості фінансування коштів.

Аналіз ефективності основних засобів установи включає ряд етапів:

I. Визначення аналітичного періоду.

1.Фондовіддача	63,5	80,09	95,74	32,24	50,77	15,65	19,54
2.Фондоміст- кість	0,0157	0,0124	0,0104	-0,0053	-33,76	-0,002	-16,13

Аналіз даних таблиці показав, що протягом звітного року порівняно з попереднім фондовіддача зросла на 19,54%. Зростання відбулося за рахунок збільшення обсягу послуг, наданих установою на 35,25%. Зміну обумовило також зростання середньої вартості необоротних активівна 13,14% або 1590,6 тис.грн. Це свідчить про те, що на 1 грн. необоротних активівустанови приходиться 0,96 грн. обсягу наданих послуг. Позитивна тенденція спостерігається також щодо попередніх років. Так, в 2017 році порівняно з 2015роком фондовіддача зросла на 68,9% або 80237,25 тис.грн., що є характеризує діяльність установи як позитивну.

Негативна тенденція відносно фондомісткості загалом має позитивний характер, так як свідчить про зниження середньої суми основних засобів, які використовуються для надання послуг, із отриманням власних надходжень. В 2017 році порівняно з попереднім вона знизилась на 16,13%, що складає 0,002 тис.грн. А в порівнянні з 2015 роком фондомісткість знизилась на 33,76% або 0,0053 тис.грн.

Проаналізувавши склад та рух основних засобів, структуру та їх вплив на обсяг наданих усіх послугІнституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України, ефективність їх використання, при негативному впливі важливо встановити його причини та накреслити шляхи з його ліквідації, що направлені на найбільш повне використання наявних резервів. На практиці розроблені наступні підходи до використання цих резервів (рис. 3.2.).

На основі проведеного аналізу можна зробити висновки, що основні засоби установи використовуються на повну потужність, їх якісний стан досить стабільний, оскільки величина зносу є не великою. Оновлення основних засобів Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва

АМН України протягом аналітичного періоду відбувалося повільно, однак постійним темпами. Таким чином, покращення використання необоротних активів сприяє вирішенню широкого кола економічних проблем, спрямованих на підвищення ефективності господарювання: збільшення обсягів наданих послуг, зростання продуктивності праці, економію капітальних вкладень.

3.2. Фінансовий контроль в системі управління основними засобами бюджетних установ

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

При перевірці правильності оприбуткування необоротних активів в Державній установі Інституті гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України зовнішніми ревізорами вивчаються джерела надходження активів (за рахунок загального чи спеціального фондів, безоплатно чи в якості гуманітарної допомоги) та правомірність відображення фактичних витрат з їх придбання, з'ясовується правильність їх оцінки, віднесення копійок з придбання основних засобів на фактичні видатки установи, а також чинність договорів про повну матеріальну відповідальність певних осіб та ін. У разі закупівлі медичного обладнання потрібно перевірити дійсну потребу в конкретних видах обладнання відповідно до Табелів оснащення виробами медичного призначення структурних підрозділів закладів охорони здоров'я, затверджених наказом Міністерства охорони здоров'я України від 05.06.1998 №153.

Як показують результати минулих ревізій в закладах охорони здоров'я, найпоширенішими серед виявлених порушень фінансової дисципліни є заниження в обліку вартості будівель та споруд. Усупереч чинному законодавству не проводяться обов'язкові індексації вартості необоротних активів, що призвело до заниження вартості необоротних активів.

Суцільною перевіркою повноти і своєчасності оприбуткування та списання основних засобів Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України, проведеною шляхом співставлення даних рахунків–фактур, накладних на отримання необоротних активів з даними оборотних відомостей, виписок банку, актів на списання, матеріальних ордерів № 4, 9,13,14, Книги «Журнал–Головна» за період 01.04.2009 по 01.04.2009 р. встановлено, що необоротні активи в бухгалтерському обліку оприбутковані повністю, своєчасно і установлені та використовуються за призначенням.

Надходження необоротних активів супроводжується відкриттям інвентарних карток їх обліку, присвоєння їм інвентарних номерів та проведення необхідних записів у регістрах аналітичного обліку.

Списання необоротних активів в Інституті гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України проводиться у відповідності до вимог «Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ», затвердженої спільним наказом Державного Казначейства України та Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 10.08.2001 р. № 142/181.

Перевірено дотримання термінів проведення інвентаризацій відповідно до вимог «Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків і інших статей балансу», затвердженої наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.11.1998 р. № 90. Перевіркою встановлено, що річні інвентаризації проводяться у встановлені терміни. За ревізуємий період інвентаризація була проведена станом на 1

грудня 2009 р. Відповідно до результатів інвентаризації лишків та недостач не виявлено.

Вибірково, за період з 01.04.2008 р. по 01.01.2009 р., звірено дані аналітичного обліку необоротних активів із синтетичним обліком. Також було здійснено звірку з оборотними відомостями та з Книгою «Журнал – Головна». За результатами звірок розбіжностей не виявлено.

Перевірено повноту та своєчасність оприбуткування необоротних активів, отриманих Інститутом гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України як гуманітарна допомога. Встановлено, що приймання та облік проводиться, згідно з Законом України «Про гуманітарну допомогу», в облікових регістрах, окремо від необоротних активів, придбаних за рахунок коштів загального та спеціального фондів кошторису. Отже, можна зробити висновок, що в цілому операції з обліку необоротних активів Інститутом гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України відповідають вимогам, нормам і правилам, встановленим чинним законодавством. Всі виявлені порушення одразу ж усуваються і здійснюються заходи по їх уникненню в подальшій діяльності установи.

Висновок до розділу 3

Узагальнюючи результати аналітичної та контрольної роботи операцій з необоротними активами бюджетних установ закладів охорони здоров'я можна зробити наступні висновки:

1. Провівши аналіз динаміки необоротних активів на базовій установі, можна зробити висновок про те, що протягом трьох останніх років майже не поповнювався склад необоротних активів. Це перш за все пов'язано із фінансуванням бюджетних установ. Здійснивши аналіз наявності та руху необоротних активів, можна зробити висновок, що Інститут гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України забезпечена необоротними активами на належному рівні.

Обсяги вибуття засобів за межі установи є досить не великими і відбуваються лише з поважних причин, які не суперечать існуючому законодавству.

2. Ревізія один з наступних методів контролю, який має тривалу історію застосування. На сьогоднішній день особливістю проведення ревізії є перевірка здійснених в установі операцій спрямованих на відповідність чинному законодавству, викриттю нестач, розтрат, привласнень, крадіжок, а також попередження фінансових зловживань.
3. Найважливіше здійснювати контроль і нагляд за діяльністю установи доти, доки всі виявлені порушення і недоліки буде усунено, а винні особи притягнуті до відповідальності, оскільки після підписання акту за результатами ревізії перевірка не є закінченою і її результати не можна назвати ефективними, бо для цього необхідно мати підтвердження фактів усунення виявлених порушень та здійснення запобіжних заходів для недопущення їх у майбутньому. Також, важливим моментом є викриття причин негативних явищ та розробка конкретних пропозицій щодо запобігання їм у подальшому.

Отже, ревізія виявляє порушення у фінансово-господарській діяльності бюджетних установ, які спрямовані на встановлення осіб, винних у завданні збитків та недопущенні їх в майбутньому.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження питань обліку, аналізу контролю необоротних активів в Державній установі «Інституті гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України» можна зробити наступні висновки.

Дослідження системи бухгалтерського обліку необоротних активів Інститутом гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України відображення операцій руху необоротних активів ведеться із застосуванням нових форм первинного обліку. Стан обліку необоротних активів знаходиться на досить високому рівні; облік ведеться із застосуванням чинних нормативних документів.

Надходження необоротних активів в установу відображається із застосуванням Наказу МФУ 26.06.2013 №611 про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ.

Будь-яке придбання необоротних активів протягом аналітичного періоду за рахунок бюджетних коштів жодного разу не спричинило перевищення касових видатків на фінансування таких заходів над фактичними.

Списання необоротних активів з балансу Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України здійснюється у межах, регламентованих чинним законодавством. Кореспонденція рахунків, запроваджена в установі, відповідає всім вимогам чинного законодавства.

Аналіз показав, що якісний стан необоротних активів установи є задовільним. Коефіцієнт оновлення необоротних активів в 2017 році порівняно з попередніми роками збільшився на 0,0131 та 0,0111 відповідно, що свідчить про невелике збільшення темпів оновлення необоротних активів установою.

Показник швидкість оновлення, характеризує інтенсивність відновлення необоротних активів, - який протягом року - зменшився в 2017 році в порівнянні з 2016 роком на 35,82%; а в порівнянні з 2015 роком зменшився на 65,77%.

На основі проаналізованих даних можна сказати, що необоротні активи установи знаходяться в належному якісному стані, придатні для їх ефективного використання. Однак не слід забувати про підтримання

існуючих результатів шляхом запровадження певних заходів із покращання якісного стану необоротних активів. Один із головних напрямків - здійснення капітальних вкладень в необоротні активи установи, оновлення існуючої матеріально-технічної бази.

Аналіз ефективності використання необоротних активів показав, що протягом звітного року порівняно з попереднім фондовіддача зросла на 19,54%. Зростання відбулося за рахунок збільшення обсягу послуг, наданих установою на 35,25%. Зміну обумовило також зростання середньої вартості необоротних активів на 13,14% або 1590,6 тис.грн. Це свідчить про те, що на 1 грн. необоротних активів установи приходиться 0,96 грн. обсягу наданих послуг. Позитивна тенденція спостерігається також щодо попередніх років. Так, в 2017 році порівняно з 2016 роком фондовіддача зросла на 68,9% або 534913,5 тис.грн., що позитивним моментом в діяльності установи.

Контроль як важлива управлінська функція держави та її органів здійснюється у тісному зв'язку з іншими функціями і повинен мати чітке правове регулювання. Значний інтерес до проблематики державного контролю викликаний тим, що останнім часом на всіх рівнях державної влади спостерігається зниження виконавської дисципліни, нехтування вимогами законодавства, мають місце прямі порушення законів.

Збереження необоротних активів, забезпечення їх нормального стану та раціональне використання є основними завданням бюджетної установи. Звідси у програмі проведення комплексної ревізії основною є перевірка операцій, пов'язаних із необоротними активами, яка починається з перевірки дотримання умов збереження за якою слідує перевірка операцій, пов'язаних з рухом необоротних активів. Метою перевірки обліку надходження необоротних активів є підтвердження того, що придбані необоротні активи були правильно відображені в обліку і являють собою вартість реальних об'єктів, введених в експлуатацію, а метою перевірки операцій, пов'язаних з вибуттям необоротних активів, є встановлення того, що первісна вартість цілком і належним чином списана з рахунків їхнього обліку та правильності

відображення фінансових результатів, що утворилися в результаті цих операцій.

Таким чином, у процесі діяльності бюджетних установ використовується значна кількість необоротних активів, забезпечення збереження і раціональне використання яких є однією із вирішальних умов підвищення ефективності діяльності організації, покращення умов праці та розширення можливостей при виконанні закладами охорони здоров'я своїх повноважень. У зв'язку з цим один із важливих етапів контролю - це перевірка використання необоротних активів та забезпеченості умов їх збереження.

За результатами дослідження, можна зробити висновок, що в цілому операції з обліку необоротних активів Інституту гігієни та медичної екології ім.О.М.Марзєєва АМН України відповідають вимогам, нормам і правилам, встановленим чинним законодавством. Всі виявлені порушення одразу ж усуваються і здійснюються заходи по їх уникненню в подальшій діяльності установи. Найважливіше здійснювати контроль і нагляд за діяльністю установи доти, доки всі виявлені порушення і недоліки буде усунено, а винні особи притягнуті до відповідальності, оскільки після підписання акту за результатами ревізії перевірка не є закінченою і її результати не можна назвати ефективними, бо для цього необхідно мати підтвердження фактів усунення виявлених порушень та здійснення запобіжних заходів для недопущення їх у майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. - Х.: Центр навчальної літератури, 2003. - 284 с.
2. Бариніна-Закірова М.В. Відстеження ризикових операцій – головна «фішка» фінансового аудиту// Фінансовий контроль №1(30) 2006.
3. Бугаєнко В.Г. Діяльність бюджетної установи як об'єкта державного фінансового аудиту / В.Г. Бугаєнко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 7 (109). – С. 230 – 236.
4. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: сутність та зміст / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 31 – 42
5. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні : монографія. – Т. 3: Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку / Т.І. Єфіменко, С.О. Левицька, Л.Г. Ловінська та ін. – К. : НДФІ, 2007. – 549 с.
6. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI
7. Васильківський В. Фінінспектор на порозі: що потрібно знати про ревізію / В.Васильківський, О. Пасічник // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - №27. – С. 43 - 44.
8. Виговська Н.В. Організація внутрішнього контролю та методологія запровадження: монографія. – К.: Поро, 2011. – 176 с.
9. Виговська Н.Г. Модель системи державного фінансового контролю земельних відносин України / Н.Г. Виговська, О.Л. Стеблянюк // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2014. - №4 (70). – С. 137 – 147.
10. Винниченко Н.В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Н.В. Винниченко, Н.В. Шевченко //

- Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: збірник наукових праць. – Вип. 28. – Київ: НАУ, 2010. – С. 26 – 29.
- 11.Гевлич Л. Комп'ютеризація обліку бюджетних установ та напрями його удосконалення / Л. Гевлич, М. Гавриленко. – Режим доступу: http://conftiapv.at.ua/publ/konf_15_16_bereznja_2012_r
 - 12.Гетманець О.П. Колізії та прогалини бюджетного законодавства щодо контрольних повноважень органів державної контрольно-ревізійної служби України / О.П. Гетманець // Право і безпека. – 2010. - №3(35). – С. 216 – 220.
 - 13.Гончар Л.В. Організація аналізу бюджетних установ / Л.В. Гончар // Вісник Житомирського державного технічного університету.– 2010. - № 33.– С. 59.
 - 14.Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV
 - 15.Гулько В.В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики / В.В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1 (115). – С. 199 – 204
 - 16.Даценко Г.В. Внутрішній та зовнішній фінансовий контроль виконання кошторису бюджетної установи. – Режим доступу: http://mev.khnu.km.ua/load/2013/9_mekhanizmi_pidvishhennja_ta_realizacii_ekonomichnogo_potencialu_pidpriemstv/39-1-0-224
 - 17.Даценко Г.В. Фінансовий контроль за виконанням кошторису бюджетних установ, визначення основних етапів / Г.В. Даценко, Т.В. Поліхун // Вісник Чернівецького торговельно – економічного інституту. Економічні науки. – 2014. – Вип. I (53). – С. 312 – 318.
 - 18.Дементьев Д.В. Государственный финансовый контроль: оценка эффективности и направления развития: автореф. дис. ... канд. экон. наук / Д.В. Дементьев. – Новосибирск, 2004. – 27 с.
 - 19.Дем'янишен В. Бюджетне фінансування та його особливості в сучасних умовах / В. Дем'янишен // Світ фінансів. – 2007. – Вип. 2 (11). – С. 34 – 49.

20. Денисюк О. М. Аудит державних фінансів: навч. посіб. / О.М. Денисюк, О.О. Разборська. – Вінниця: ВТЕІ КНТЕУ, 2012. – 488 с.
21. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / [Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.]; за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2009. – 319 с.
22. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит / П.К. Германчук та ін. – К.: АВТ, 2004. – 424 с.
23. Дікань Л.В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання / Л.В. Дікань, Є.В. Дейнеко // БізнесІнформ. – 2013. - №10. – С. 296 – 301.
24. Дікань Л.В. Державний аудит: навч. посіб. / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна. – К.: Знання, 2011. – 503 с.
25. Довбня В.Д. Внутрішній контроль: реалії часу: монографія / В.Д. Довбня. – Донецьк: УкрДон. – 2011. – 187 с.
26. Доклад о человеческом развитии 2013. – Режим доступу: http://hdr.undp.org/en/media/HDR_2013_RU.pdf
27. Дорошенко О.О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ в умовах модернізації державних фінансів України: монографія. – Рівне.: НУВГП, 2012. – 294 с.
28. Дугіна С.І. Маркетингова цінова політика: навч. посіб. / С.І. Дугіна. – К.: КНЕУ, 2005. – 393 с.
29. Жирна Ж.А. Необхідність побудови системи державного аудиту в Україні / Ж.А. Жирна // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»: Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. – 2010. - Випуск 7 (25). – Ч. 4. – С. 207 – 219.
30. Іванова І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: монографія / І. Іванова. – К.: Академвидав, 2010. – 168 с.
31. Іващенко Л.А. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки: автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.04.01 / Л.А. Іващенко. – Д., 2005. – 21 с

32. Єгарміна В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи / В. Єрмагіна // Вісник податкової служби України. – 2009. - №21. – С. 62 – 65.
33. Єпіфанов А.О. Бюджет України: монографія / А.О. Єпіфанов, І.І. Д'яконова, І.В. Сало. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 187 с.
34. Єрмійчук Н.І. Практика проведення державного фінансового аудиту в Україні / Н.І. Єрмійчук // Наука й економіка. – 2014. - №3 (35). – С. 11 – 17.
35. Єршова Н.Ю. Методичні підходи до аналізу виконання кошторису видатків бюджетними установами / Н.Ю. Єршова, Ю. Стребкова. – Режим доступу: <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/conferences/2014.pdf>
36. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714с.
37. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – 2-ге видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво «Центр Європи», 1997. – 576 с.
38. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів. - Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122302>
39. Калінкін Д.В. Внутрішній аудит бюджетних установ (порівняльний аспект із державним фінансовим аудитом) / Д.В. Калінкін // Економіка: реалії часу. – 2013. - №3(8). – С. 91 – 96.
40. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: монографія. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.
41. Ковальчук С. Т. Внутрішній контроль: роздуми щодо сутності / С.Т. Ковальчук // Вісник ЧДТУ. – 2012. – № 1 (32). – С. 11 – 17
42. Ковтун Н.В. Удосконалення системи обліку та контролю в бюджетних установах за результатами аналізу виконання кошторису (на прикладі Інституту технічної теплофізики Національної академії наук України) /

- Н.В. Ковтун, Я.А. Шнуренко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2014. – № 5 (15). – С. 96-102.
43. Козачок І.А. Економічна сутність та джерела формування фінансових ресурсів підприємства / І.А. Козачок // Гуманітарний вісник ЗДІА. – 2011. - № 47. – С. 277 – 283.
44. Коломийчук Н.М. Удосконалення організації державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі / Н.М. Коломийчук // Наука й економіка. – 2014. - №3 (35). – С. 11 – 17.
45. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 №158-р. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>
46. Косарева І.П. Формування ефективної системи управління фінансовими ресурсами підприємства / І.П. Косарева, І.О. Пономаренко // Ефективна економіка. – 2013. - №7. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2724>
47. Кривцова Т.О. Сутність державного фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання / Т.О. Кривцова, Н.П. Владімірова // Ефективна економіка. – 2015. - №2. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3837>
48. Кулаковська Л.П. Сучасний погляд на внутрішній контроль / Л.П. Кулаковська // Економіка і підприємництво. – 2011. – № 4(6). – С. 14 – 19.
49. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів: від 12.08.1999. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>
50. Лебідь Н.В. Адміністративно-правовий статус державних інспекцій в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Наталія Володимирівна Лебідь. –Х., 2004 – 210 с.

- 51.Макух Т.О. Теоретичні аспекти кошторисного фінансування / Т.О. Макух. - Режим доступу: <http://www.univerua.rv.ua/VNS1-2011/Makuh.pdf>
- 52.Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum./2009_4/18_Metel.pdf.
- 53.Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України: Наказ Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 №90
- 54.Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995
- 55.Міжнародні стандарти обліку для державного сектору. – Режим доступу: <http://buchuchet.uabs.edu.ua>
- 56.Натарова О.В. Бухгалтерський облік доходів державного сектора відповідно до національних стандартів / О.В. Натарова // Збірник наукових праць ВНАУ, Серія: Економічні науки. – 2012.– № 3 (69), Т. 2. –С. 129 – 134.
- 57.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансових звітів»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541
- 58.Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
- 59.Нескородєв Ю.В. Методологічні аспекти розвитку внутрішнього контролю: монографія. – К.: Фотос, 2012. – 403 с
- 60.План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 №611

61. Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2014 №728
62. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 №34
63. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: Наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 572
64. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 №2939-XII
65. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 № 877-V
66. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 №576-III
67. Про проведення експерименту із впровадження електронної системи управління фінансовими ресурсами: Наказ Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України від 06.01.2012р. №4
68. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 №43
69. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 № 868
70. Райсберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райсберг, Л.Ш. Лозовский. – М.: МНФА-М, 1996. – 496 с.
71. Рак Г.В. Кошторисне фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування бюджету / Г.В. Рак // Економічний аналіз. – 2014. – Том 17 №1. – С. 160 – 166.
72. Рудченко І.В. Удосконалення механізму управління фінансовими ресурсами підприємства / І.В. Рудченко. – С. 16 – 19. – Режим доступу: file:///C:/Users/1/Downloads/Sper_2011_1_5.pdf

- 73.Самострол С.В. Система внутрішнього контролю підприємства як об'єкт оцінки аудитора. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream.pdf>
- 74.Сафонов Т.І. Поняття і сутність внутрішнього аудиту в системі управління підприємством / Т.І. Сафонов // Науково – практичне видання «Незалежний аудитор». – 2013. - №4 (II). – С. 64 – 68.
- 75.Свірко С.В. Принципи та методи вітчизняного бухгалтерського бюджетного обліку в умовах його модернізації / С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2012. – Вип. 19. – С. 360 – 369.
- 76.Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / С.В. Свірко // Формування ринкової економіки: наук. зб.; М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана»; відп. ред. О.О. Беляєв. – 2010. – Вип. 23. – С. 470–486.
- 77.Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: автореф. дис. ... д.е.н. : 08.06.04 / С.В. Свірко; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2006. – 33 с.
- 78.Святненко В.Ю. Принципи та цілі формування цінової політики підприємства / В.Ю. Святненко // Вісник Київського національного університету ім. Т.Г. Шевченка. Серія Економіка. – 2011. – Вип. 121–122. – С. 81-84.
- 79.Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280 с.
- 80.Слободяник Ю.Б. Розвиток внутрішнього державного аудиту / Ю.Б. Слободяник // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 5 (119). – С. 252 – 256.
- 81.Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія / Ю.Б. Слободяник. – Суми: ФОП Наталуха А.С., 2014. – 321 с.

- 82.Словник бюджетної термінології. – Режим доступу:
<http://slovoedia.org.ua/50/53393/362480.html>
- 83.Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати Проектом Tasis «Аудит державних фінансів». – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53826>
- 84.Степаненко Д.А. Технологія аналізу фінансових ресурсів підприємства / Д.А. Степаненко // Управління розвитком. – 2014. - №10. – С. 92 – 94.
- 85.Супрун О.О. Наукові підходи трактування сутності фінансування / О.О. Супрун // Молодий вчений. – 2014. - № 12 (15). – С. 121 – 125.
- 86.Сухарева Л.О. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика: монографія / Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2013. – 289 с.
- 87.Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу діяльності підприємств в Україні : монографія / за заг. редакцією д-ра екон. наук Л.І. Антошкіної. – Бердянськ : Видавець Ткачук О.В., 2016. – 240 с. – С. 119 – 127. [Особистий внесок аспіранта – Облікове забезпечення аналізу та контролю фінансових ресурсів вищих навчальних закладів; 0,34 друк. арк.]
- 88.Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: підручник для студ. вищих навч. закладів, що вивч. дисципліну «Бухгалтерський облік і аудит» / М.Т. Білуха. - К.: Манускрипт: ПП «Влад і Влада», 1996. - 320 с.
- 89.Ткачук Н.М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н.М. Ткачук, В.О. Кравчук // Наука й економіка. – 2010. – №2 (18). – С. 99 – 105.