

# ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

на тему: Організація обліку, аналізу та контролю за доходами та  
видатками в закладах охорони здоров'я (на прикладі Державної  
установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства  
Охорони Здоров'я України»)

Виконала

\_\_\_\_\_

(підпис)

Корнунтяк О.В

\_\_\_\_\_

(прізвище та ініціали)

Керівник

\_\_\_\_\_

(підпис)

к.е.н, доц. Ціх Г.В.

\_\_\_\_\_

(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

Кортуняк О.В. Організація обліку, аналізу та контролю за доходами та видатками в закладах охорони здоров'я (на прикладі Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України»). – Рукопис.

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет ім. І.Пулюя – Тернопіль, 2019.

Робота містить теоретичне обґрунтування застосування бухгалтерського обліку в бюджетних установах, вивчення його методичних прийомів і формування доходів та витрат.

Досліджено теоретичні основи обліку доходів і витрат в бюджетних установах, визначено економічну сутність та завдання обліку доходів, наведено їх класифікацію, визначено економічну сутність, класифікацію та завдання обліку витрат. Наведено економіко-правові аспекти організації обліку доходів і витрат.

Охарактеризовано організацію аналітичного та синтетичного обліку доходів, розкрито методику проведення аналітичного та синтетичного обліку витрат. Досліджено методологію управлінського обліку в бюджетній установі як основу зниження видатків.

Обґрунтовано теоретичні засади аналізу та аудиту доходів і витрат, проведено аналіз доходів та витрат бюджетної установи. Вивчено основні засади здійснення контрольно-аудиторських заходів при обліку доходів і витрат в бюджетних установах.

*Ключові слова:* доходи, витрати, кошторис, загальний фонд, спеціальний фонд.

## ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку доходів і витрат в бюджетних установах	6
1.1. Економічна сутність та завдання обліку доходів, їх класифікація	6
1.2. Економічна сутність, класифікація та завдання обліку витрат	12
1.3. Економіко-правові аспекти організації обліку доходів і витрат	19
Розділ 2. Облік доходів і витрат закладах охорони здоров'я Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства охорони здоров'я України»	24
2.1. Організація обліку виконання бюджету за надходженнями, доходами та витратами, видатками	24
2.2. Методика обліку надходжень, доходів Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України»	30
2.3. Методика обліку видатків, витрат в бюджетній установі: Державна установа «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України»	37
Розділ 3. Фінансовий контроль та аналіз в Державній установі «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України»	41
3.1. Методичні прийоми та етапи аналізу в установі	41
3.2. Проведення контролю доходів і витрат в бюджетній установі	45
Розділ 4. Аналіз використання кошторису видатків та формування запасів «Тернопільський ЛЦ МОЗ України»	51
4.1. Аналіз надходження видатків бюджетної установи	51
4.2. Аналіз формування запасів бюджетної установи	54
Розділ 5. Обґрунтування результатів діяльності в Державній установі «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України»	59
5.1. Оцінка результатів діяльності ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України»	59
5.2. Оцінка фінансової стійкості установи ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України»	63

Розділ 6. Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях	67
6.1. Охорона праці на підприємстві	67
6.2. Напрацювання заходів щодо зменшення дії вторинних факторів ураження, забезпечення життєдіяльності об'єкта у НС	70
Висновки та пропозиції	73
Список використаних джерел	77
Додатки	84

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Інтеграція економіки України у міжнародне співтовариство в умовах проведення реформування економіки потребує відкритості та прозорості економічної інформації з окремих питань, зокрема бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день облік у бюджетній сфері доцільно виділити декілька напрямків розвитку облікових процесів, яки складається із вивчення питань виконання державного і місцевого бюджетів і безпосередньо бухгалтерського обліку у бюджетних установах, і це потребує удосконалення його методології та переходу на єдині засади бухгалтерського обліку і звітності за міжнародними стандартами, а також уніфікації організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку

Існування проблем фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ з урахуванням того, що вони фінансуються за бюджетні кошти, потребує залучення усіх можливих засобів для їх ефективного освоєння. Інструментом, який забезпечує контроль та фіксацію із виконання покладеного на керівництво установи завдання є система його бухгалтерського обліку, на базі якої вивчається доцільність понесених витрат та здійснюється пошук економічно обґрунтованих шляхів щодо їх. Облік як інформаційна база й джерело такого управління, має відповідати критеріям оперативності, доступності та дієвості.

В умовах реформування бухгалтерського обліку державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів, основним елементом діяльності підприємства виступає налагоджена система бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах розпочинається із формування облікової політики тому, що вона є основою ведення бухгалтерського обліку в установі, зокрема організація та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах має свої особливості, які визначаються у тому, що здійснюється постійний контроль за отриманими бюджетними ресурсами, власними надходженнями та їх використанням, згідно

Бюджетного кодексу України, інструкцій Державної казначейської служби України та інших цільових нормативно-правових актів.

Питання організації бухгалтерського обліку в бюджетних відносинах розглянуто у наукових працях А. Поддєрьогіна, М.Білика, К. Ізмайлова, О.Кононенка, Н. Верхоглядової, Н. Шморгун, Т. Боголіб, Ф.Бутинець, Н.Нападовська, С. Салиги, Н. Нестеренка, О. Павликівської, Л. Марущак, Ю. Цал-Цалко, С. Свірко, С. Жукевич., а також знайшли своє відображення у рішеннях Кабінету Міністрів України та інших нормативно правових актах прийнятих на їх підставі.

Змінна існуючої методології та перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у бюджетних установах є пріоритетним напрямком діяльності уряду, що відбувається шляхом удосконалення нормативно-правової бази. Єдині підходи до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у всіх бюджетних установах дасть можливість удосконалити організаційно-інформаційне забезпечення користувачів інформації та визначити напрямки щодо модернізації системи обліку та звітності у бюджетній сфері, тому, на нашу думку, питання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на сьогоднішній час не одержало достатнього висвітлення та потребує подальшого дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** полягає в дослідженні теоретичних і практичних аспектів організації обліку і контролю доходів і витрат у бюджетній установі, розробці шляхів їх вдосконалення. Для досягнення мети були поставлені такі завдання::

- дослідити теоретичні основи організації обліку: економічну сутність та класифікацію доходів та витрат;
- розглянути сучасний стан обліку доходів та витрат;
- розкрити особливості організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку доходів і витрат базової бюджетної установи;

- розглянути методичні аспекти контролю та особливості проведення аудиту у бюджетних установах.

**Об'єктом дослідження** є господарські операції з обліку доходів та витрат в Державній установі «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України».

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних та методичних положення із ведення обліку, аудиту та аналізу доходів та витрат в Державній установі «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України».

**Методи дослідження.** Для здійснення поставлених завдань використано загальнонаукові методи, такі як: індукція, дедукція, аналіз та синтез, порівняння, а також методи економічного аналізу: балансовий, статистичний, аналітичний, розрахунково-нормативний тощо. Балансовий метод використовувався при аналізі господарських операцій, розрахунку балансу факторів в аналізі ефективності грошових ресурсів. За допомогою статистичного методу було виявлено динаміку показників стану, руху та ефективності діяльності установи.

В ході дослідження сучасного стану організації обліку було вивчено нормативно-законодавчі акти, якими регулюється бухгалтерський облік у бюджетних установах (закони, національні стандарти, накази та постанови), норми податкового законодавства, а також загальнонаукову літературу та праці вчених.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає в тому, що окреслені особливості системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері та їх реалізація посилять управлінську, контрольну та інформаційну функції бухгалтерського обліку, а також дозволять забезпечити реальність планових показників бюджету та ефективне використання фінансових ресурсів держави.

**Обсяг і структура роботи.** Дипломна робота складається із вступу, шести розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел.

# РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

## **1.1. Економічна сутність та завдання обліку доходів, їх класифікація**

Реформи та зміни які відбуваються у економіці України на сьогоднішній день вимагають новітніх підходів до ефективного використання ресурсів держави через вдосконалення обліку доходів та видатків на утримання бюджетної сфери. Враховуючи, що бюджетні установи забезпечують задоволення соціальних, культурних, наукових та інших потреб населення держави, як це передбачено Конституцією України, через свою діяльність, сьогодні вимагає новітніх підходів до удосконалення механізмів управління бюджетними коштами з метою їх найбільш ефективного використання при здійсненні різноманітних видатків, як для забезпечення населення так, і на утримання таких установ.

Баланс доходів і видатків установ у необхідних розмірах досягається через ведення бухгалтерського обліку, зокрема через впорядкованість системи збору та реєстрації інформації в грошовому вираженні про майно, зобов'язання установи та їх рух шляхом суцільного та безперервного обліку господарських операцій із подальшим її узагальненням. З огляду на те, що всі бюджетні установи фінансуються або із державного, або із місцевого бюджету, не маючи власних надходжень, основною особливістю виступає облік їх окремих елементів, зокрема доходів і видатків.

Проблематика бухгалтерського обліку доходів установ досліджується багатьма вітчизняними вченими, зокрема Свірко В. зазначає, що під доходами бюджетних організацій чи установ вважає надходження грошових коштів, які отримуються установами за рахунок державного бюджету, для подальшого їх використання із метою виконання кошторису [51].



Левицька С. О. у своїх працях визначає, що доходи установ це одержані асигнування із державного або місцевого бюджету, які ними генеруються [24].

Законодавець у нормативно правових актах визначає поняття «доходи» за двома напрямками, зокрема за національними положеннями та міжнародними стандартами. Тлумачення доходів приведені у нормативноправових актах наведено у рис.1.1.

Визначення поняття «доходи» за національним та міжнародним законодавством

<p style="text-align: center;">НП(С)БОДС 101«Подання фінансової звітності»</p>		<p style="text-align: center;">МСБОДС 9 «Дохід від операцій міну»</p>
<p>доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок дивідендів власника)</p>		<p>доходи – збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення ліквідності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з операціями учасників капіталу</p>

Рис. 1.1. Визначення поняття «доходи» за національними положеннями та міжнародними стандартами

З огляду на вказані визначення можна сказати, що підходи до визначення доходів суб'єктів господарської діяльності у їх загальному розумінні та доходів установи відповідно до визначень національних та міжнародних положень практично ідентичні, тобто під доходом розуміється: зростання економічних вигід упродовж звітно-облікового періоду, що виражається у надходженнях та збільшенні корисності активів або шляхом зменшення зобов'язань наслідком чого є збільшення власного капіталу.

Класифікація доходів бюджетних організацій та установ є досить широкою. Доходи класифікуються за різними ознаками.

Основні класифікаційні підходи до економічно-облікової категорії «доходів» за джерелами їх виникнення наведена на рис. 1.2.

Також, доцільно зазначити, що специфічною класифікацією доходів організацій та установ, яка не притаманна комерційним суб'єктам, за джерелами доходів є:

- загального фонду;
- спеціального фонду.

До доходів загального фонду відносять надходження із бюджетів різних рівнів.

До спеціального фонду власні надходження отримані за рахунок надання платних послуг.

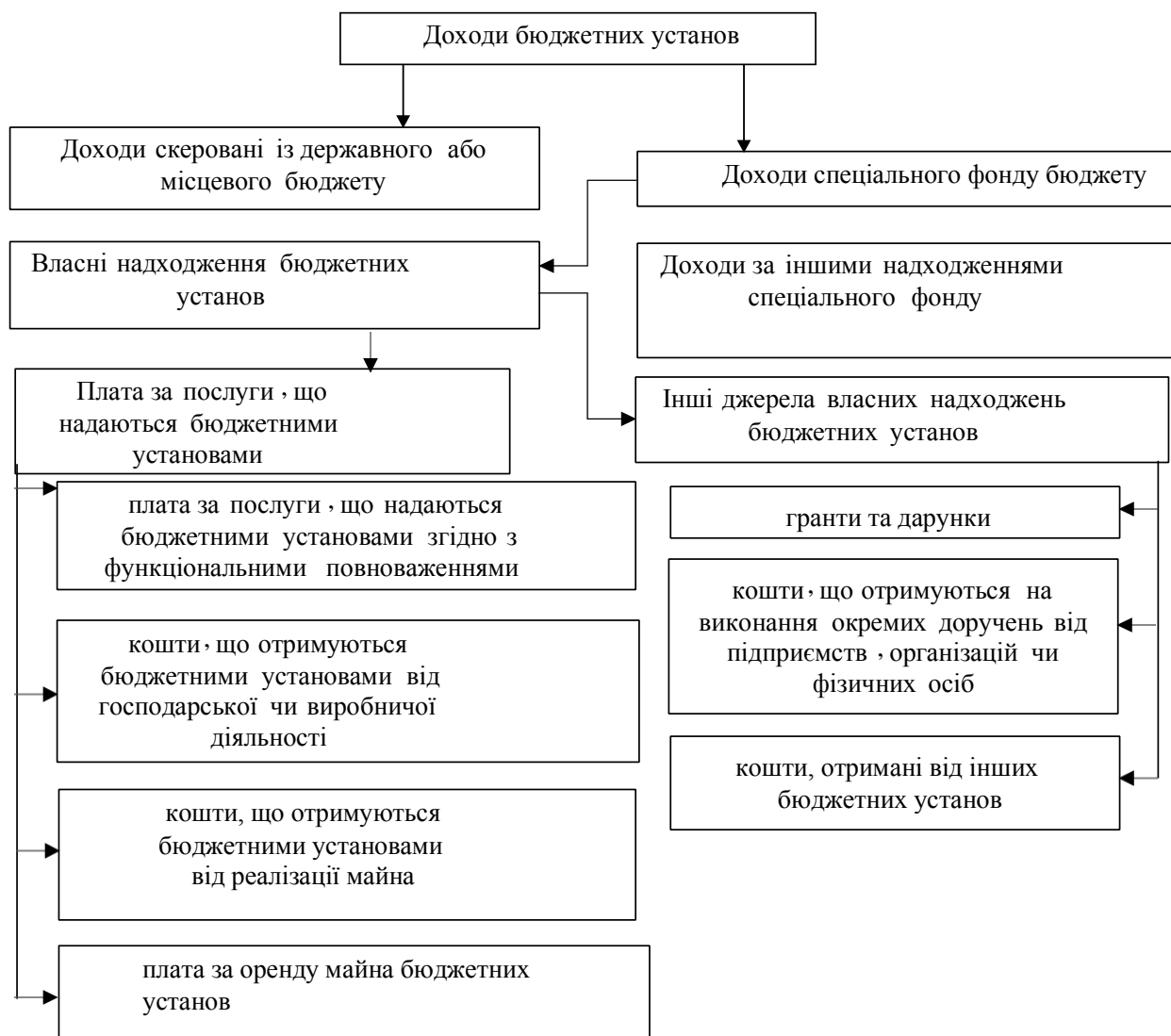


Рис. 1.2. Класифікація доходів бюджетних установ за джерелами

Основні напрямки класифікації, а також визнання та оцінки доходів установ в Україні починаючи із 2017 року відображено у НП(С)БОДС 124 «Доходи», зокрема у положенні надано поняття «суб'єкт державного сектору» (СДС), та визначено, що доходи визначаються за порядком їх одержання: як результат обмінних чи необмінних операцій.

Класифікація доходів державного сектору відображена на рис. 1.3.

Доходи бюджетних установ державного сектору

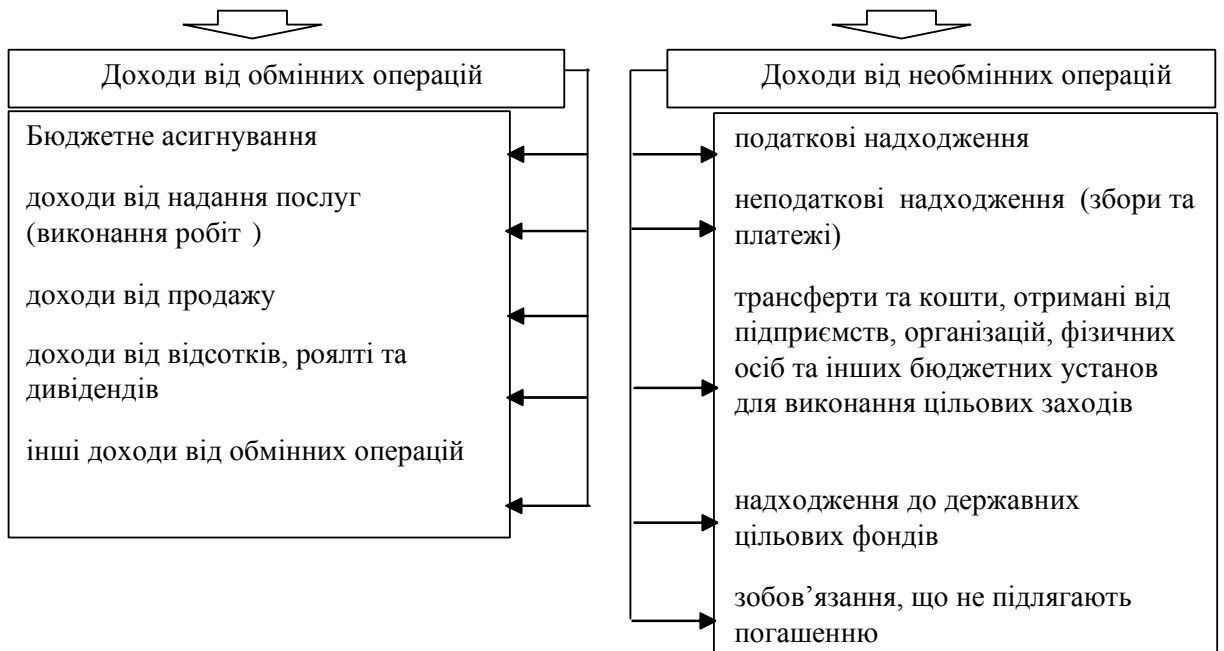
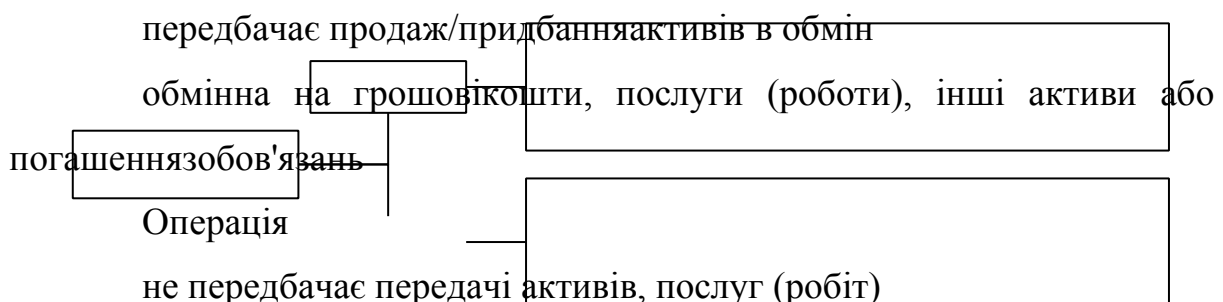


Рис. 1.3. Класифікація доходів СДС

Відповідно до проведених реформ у бухгалтерському обліку доходів бюджетних установ, доцільно виділити, зміни у плані рахунків бухгалтерського обліку, що у подальшому відобразилось на класифікації доходів наблизившись їх до міжнародних стандартів. Одночасно із цим, національним стандартом НП(С)БОДС 124 «Доходи» визначено порядок визнання доходів від обмінних та необмінних операцій.

Порядок віднесення операцій до обмінних чи необмінних, відображено на рис. 1.4.

З наведеного видно, що і у вчених і у законодавця не існує єдиного підходу до визнання категорії доходу, проте їх розглядають за напрямком у наслідок чого від був отриманий.



**необмінна** в обмін на отриманий дохід чи активи, але

може передбачати виконання певних умов

Рис. 1.4. Визначення обмінних та необмінних операцій

Отже, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору №124 «Доходи» визначає, які надходження відносяться до доходів залежно від джерела їх надходження та виду доходу, а також визначає порядок оцінки доходів від обмінних та необмінних операцій, що

відображено на рис. 1.5.

Оцінка доходів від обмінних операцій

Дохід оцінюється за вартістю активів, що була отримана чи підлягає отриманню

Якщо дохід від надання послуг

(виконання робіт) не може бути достовірно визначений чи

ймовірність його отримання є

низькою, то він оцінюється в сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності його отримання,

то дохід не визнається, а понесені витрати

визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження

Інші доходи оцінюються в сумі визнаного доходу. Оцінка доходів від необмінних операцій

Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його

фактичною вартістю, у разі  
якщо її не

можна встановити, він  
оцінюється за справедливою вартістю

Дохід від необмінних  
операцій оцінюється в сумі  
отриманих активів, послуг  
(робіт)

Визнаний дохід від  
податкових надходжень  
оцінюється в отриманій  
відповідно до законодавства  
сумі

Визнаний дохід від  
необмінних операцій оцінюється  
в сумі вартості отриманих  
активів, послуг (робіт), за  
винятком суми зобов'язань,  
обумовлених цією операцією

Рис. 1.5. Порядок оцінки доходів від обмінних та необмінних операцій

З огляду на наведене на рисунку, видно, що при оцінці доходів значне значення відіграє їх економічна класифікація, адже, у залежності від того, у результаті якої операції були отримані доходи, підходи до їх оцінки різнитимуться.

Тому враховуюче, вищевикладене, ми можемо визначити основні завдання бухгалтерського обліку доходів установи, рис.1.6.

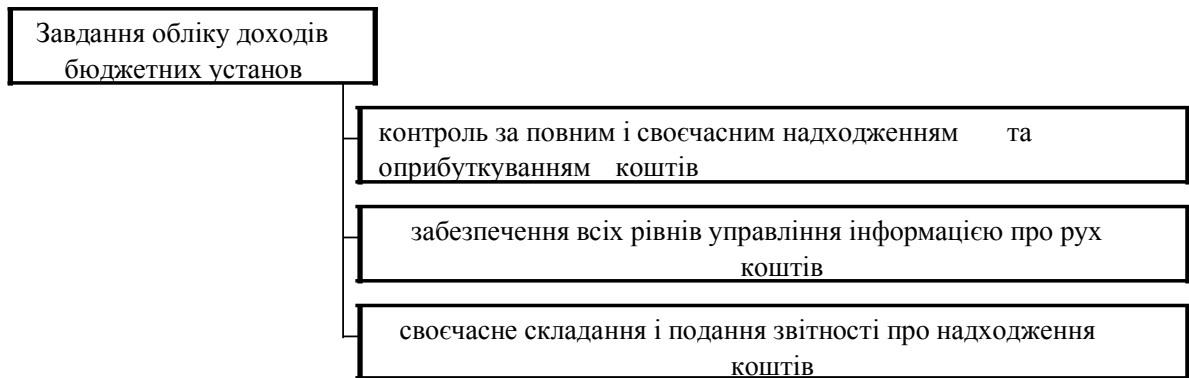


Рис. 1.6. Завдання обліку доходів суб'єкта державного сектору

Важливість питання правильної організації обліку доходів установ зумовлює досить жорстке нормативно-правове регулювання останнього.

З наведеного видно, що порядок обліку доходів установ чітко регулюється на законодавчому рівні, шляхом впровадження нормативноправових актів, які здійснюють свій вплив на облікові процеси у бюджетних установах. Вони регулюють всі етапи організації бухгалтерського обліку у частині складання, чи внесення змін у кошторис бюджетної установи, проведення інвентаризаційних заходів, документального оформлення та складання фінансової, бюджетної та іншої звітності бюджетної організації чи установи.

Порядок організації обліку і контролю доходів суб'єкта державного сектору регулює ряд законодавчих актів різних рівнів, рис. 1.7.

Підходи до класифікації доходів передбачають їх поділ: на доходи спеціального та загального фондів, а також доходи за обмінними та необмінними операціями. Така класифікація, оцінка та визнання доходів регулюється державою за допомогою нормативно-правових актів, що здійснює безпосередній вплив на організацію обліку доходів установ.

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні
Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання шторисів бюджетних установ»
Накази Міністерства фінансів України НП(С)БОДС 124 «Доходи»] «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі»; «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для зображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями зпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами»; «Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ»; «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»; «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших лікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»; «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань»; «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»;



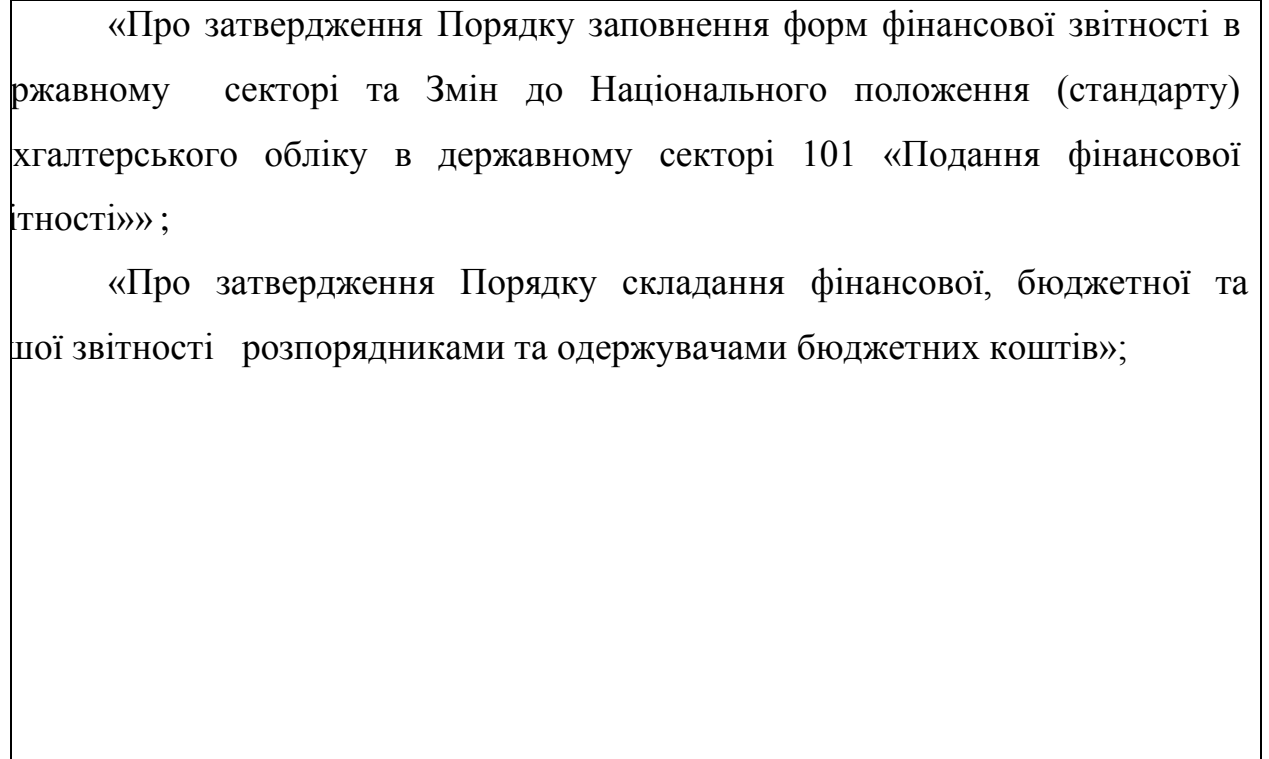


Рис. 1.7. Нормативно-правове забезпечення обліку доходів

Отже, з викладеного вище, робимо висновок, що визначення доходів установи чи організації відбувається за загальним принципом визначення доходів суб'єкта приватного сектору та передбачає збільшення економічних вигід упродовж звітного періоду у вигляді надходження або зростання корисності його активів або зменшення зобов'язань, у наслідок чого відбувається зростання власного капіталу, за винятком його збільшення за рахунок внесків учасників.

## **1.2. Економічна сутність, класифікація та завдання обліку витрат**

Одним із пріоритетних напрямків бухгалтерського обліку у бюджетних установах є облік витрат такої установи.

Так, НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визнає витрати, зменшенням економічних вигід при вибутті активів або зростанням вартості зобов'язань, що у подальшому призводить до зниження вартості власного

капіталу (зазначене твердження не застосовується до зниження вартості капіталу при його вилученні або розподілі самим власником) [29].

У той же час, існує поняття видатків установ, що за своєю економічною сутністю є не одним і тим самим. Визначення економічної категорії видатків бюджетних установ, досліджується вітчизняними вченими, зокрема: Ворона Ю., Юрченко О., Тополенко Н. М. та іншими, що відображено у таблиці 1.1.

**Таблиця 1.1** Підходи до визначення сутності поняття «видатки бюджетних установ»

	Автор	Визначення
	Ворона Ю. [8]	Видатки бюджетних установ – витрати, здійснені установою на забезпечення виконання їх функцій та підтвержені відповідно оформленими документами
	Юрченко О.	Видатки бюджетних установ – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом
	Тополенко Н. [56]	Видатки бюджетних установ – це суми витрат, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, затверджених кошторисом
	Лондаренко О. [26]	Видатки бюджетних установ – це централізовані видатки, оскільки здійснюються за рахунок коштів бюджету (державного або місцевого). Вони є цільовими витратами, що забезпечують її безперервне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, що концентрується у бюджеті

Розглянувши наведені твердження, можна стверджувати, що поняття «видатки» стосуються операцій, які фінансуються з бюджету, а «витрати» – операцій господарського характеру.

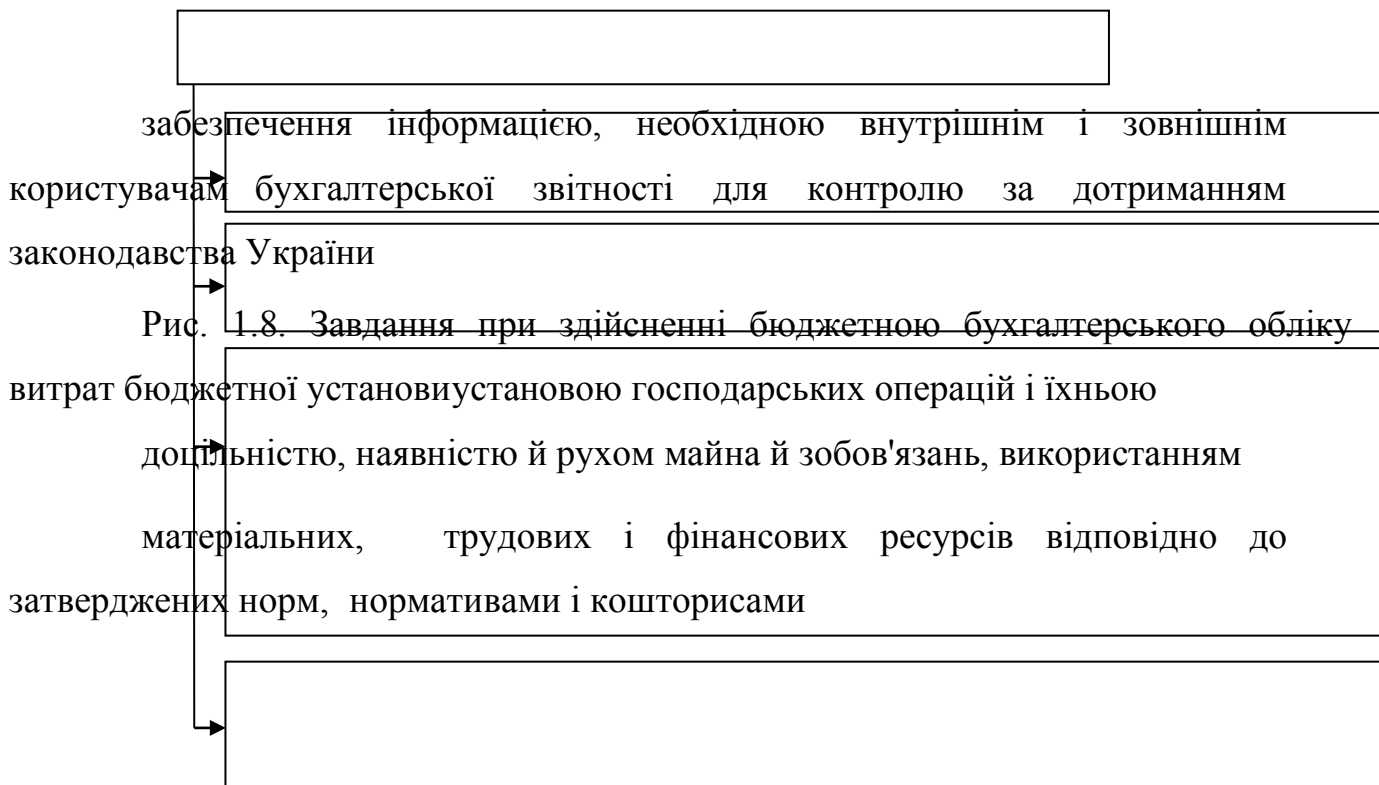
Організація бухгалтерського обліку із урахуванням специфіки бюджетного обліку, формує ряд завдань, що потребують вирішення і, у першу чергу, достовірного відображення та визначення такого елемента як витрати.

Основні завдання обліку витрат установи відображено на рис. 1.8.

### Завдання бухгалтерського обліку витрат бюджетної установи

формування повної і достовірної інформації про діяльність бюджетної установи і її майнового положення

забезпечення якісних показників щодо процесу планування витрат майбутнього року



запобігання негативних результатів господарської діяльності бюджетної установи і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення її фінансової стійкості

Рис. 1.8. Основні завдання бухгалтерського обліку витрат бюджетної установи

Аналізуючи наведені завдання із бухгалтерського обліку витрат, можна визначити, що за їх допомогою має формуватись чітка та достовірна інформація про напрямки здійснення витрат згідно кошторису, а також стан фінансування бюджетної установи, вчасно надавати можливість користувачам такої інформації приймати управлінські рішення для коригування витрат поточного року або планування витрат на наступний рік.

На сьогоднішні день витрати бюджетних установ можна класифікувати за різними напрямками, зокрема: за джерелами покриття, від стану руху бюджетних коштів, за функціональною, відомчою чи економічною ознакою. Основні напрямки класифікації відображено на рис. 1.9.

Залежно від джерел покриття видатки бюджетних установ поділяються на видатки загального та спеціального фондів.



## Рис. 1.9.Класифікація видатків бюджетних установ

У залежності від стану руху бюджетних коштів розрізняють видатки касові та фактичні Суми за касовими видатками можуть бути видані готівкою чи безготівковим шляхом. По касових видатках них неможливо достеменно стверджувати про фактичне використання коштів так, як кошти можуть бути нараховані, але не виплачені.

До фактичних видатків також відносять суми коштів за неоплаченими рахунками кредиторів, по нарахуванню заробітної плати. Такі видатки більш повно висвітлюють інформацію про остаточно понесені витрати, а ніж касові. Точний облік витрат дозволяє здійснювати контроль про фактичне виконання кошторису установи за витратами в цілому, так і дотримання норм витрат щодо окремих статей.

Витрати відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати», аналогічно як і доходи, класифікуються як витрати за обмінними та необмінними операціями. Елементи витрат за кожною із груп класифікації наведено на рис.1.11.

Також видатки поділяються за функціональною, відомчою та економічною класифікацією. Вагоме місце в обліку видатків установ займає їх економічна класифікація. Вона виконує функцію чіткого розмежування видатків за економічними характеристиками здійснюваних операцій. Вказана класифікація є досить складною і передбачає поділ видатків бюджетної установи на поточні й капітальні. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету затверджена наказом Міністерства фінансів

України від 12.03.2012 №333[25].

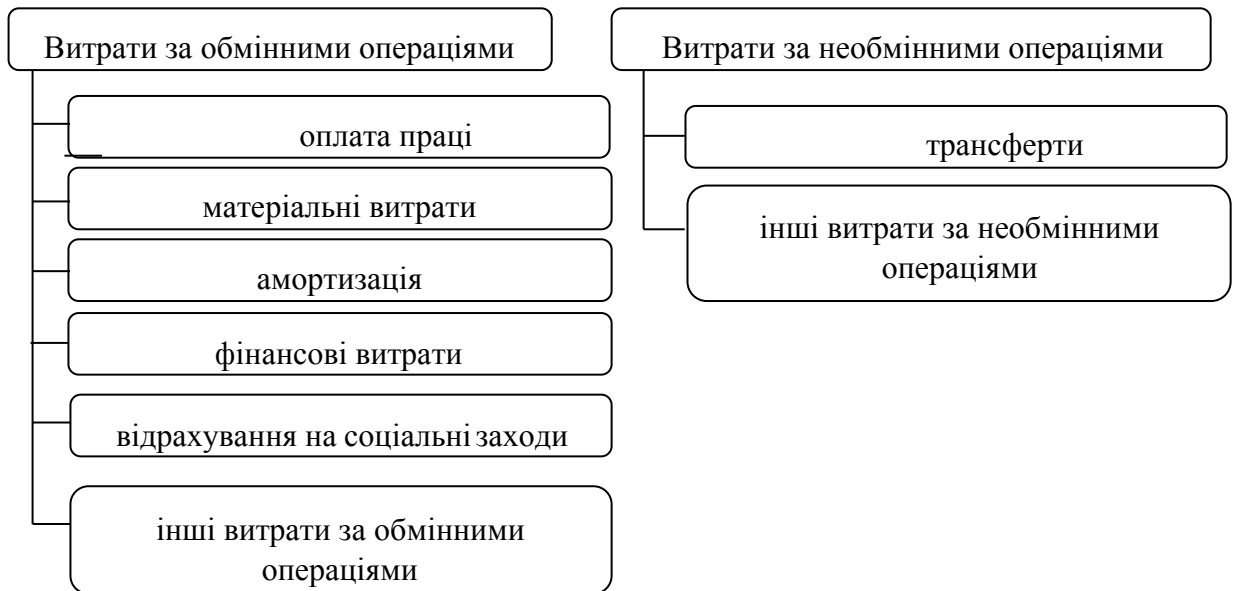


Рис. 1.11. Класифікація витрат відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Витрати визнаються у разі, якщо оцінка витрат може бути достовірно визначена у випадку зменшення економічних вигід. Витрати визнаються витратами проведеними у звітному періоді поряд з доходами, для отримання якого вони були понесені. У той же час, не можна визнавати витратами:

- платежі за договорами комісії або подібними договорами;
- авансова оплата запасів, послуг, робіт;
- витрати, що показують зменшення власного капіталу відповідно до НП(С)БОДС.

Порядок визнання витрат за обмінними та необмінними операціями відображено у таблиці 1.2.

**Таблиця 1.2**

Порядок визнання витрат відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Визнання витрат	
за обмінними операціями	за необмінними операціями

<p>Витрати, пов'язані із виконанням СДС своїх повноважень, передачею активу, послуг, робіт на виконання передбачених заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, яких, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу чи збільшенням зобов'язання.</p>	<p>Витрати визнаються одночасно з виникненням активів, що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, за умови, якщо ці витрати можуть бути достовірно оцінені.</p>
<p>Витрати, пов'язані з наданням послуг чи виконанням робіт з метою отримання власних надходжень від клієнтів за надані послуги, визнаються одночасно з отриманням доходу або ж, залежно з умов договору й ступеня завершеності операції на дату балансу, за умови, якщо може бути достовірно визначений результат цієї операції.</p>	
<p>Фінансові витрати СДС визнаються витратами звітного періоду, за який вони були нараховані.</p>	
<p>Визнання інших витрат здійснюється у визначеному порядку національними стандартами порядку.</p>	

Видно, що бюджетні установи при веденні обліку витрат та складанні звітності керуються як нормативними документами, що безпосередньо регулюють вказане питання, так і законодавчими актами, що опосередковано впливають на результати їх діяльності.

Витрати установ є одним із показників результатів їх діяльності і, тому вони підлягають досить жорсткому нормативно-правовому регулюванню. Для організації обліку й контролю витрат СДС використовують ряд нормативно-правових актів, наведених на рис. 1.12.

Витрати установ є одним із показників результатів їх діяльності і, тому вони підлягають досить жорсткому нормативно-правовому регулюванню.

### Закон України

#### «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»

#### Постанови Кабінету Міністрів України

- «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ»;

- «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а державного також бюджету»установами та організаціями, які утримуються за рахунок

- «Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності»

#### Накази та інші нормативно -правові документи Міністерства фінансів України

- «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі»;

- НП(С)БОДС 135 «Витрати»;

- «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» ;



- «Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ»;

- «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»;

- «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових та порядку їх складання»;

реєстрів суб'єктів державного сектору

- «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань»;

- «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»;

- Методичні рекомендації щодо облікової політики для суб'єктів державного

сектору;

- «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності

в

державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»»;

- «Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів»;

- «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами»

Рис. 1.12. Нормативно-правове забезпечення обліку й контролю витрат

На сьогоднішні день витрати бюджетних установ можна класифікувати за різними напрямками, зокрема: за джерелами покриття, від стану руху бюджетних коштів, за функціональною, відомчою чи економічною ознакою.

Основні положення щодо класифікації витрат містить НП(С)БОДС 135 «Витрати».

### **1.3. Економіко-правові аспекти організації обліку доходів і витрат**

Основним документом, який регламентує ведення бухгалтерського обліку має бути наказ про облікову політику, складеного на підставі НП(С)БОДС. Такий наказ визначає основні засади, методи, процедури та принципи обліку окремих об'єктів обліку. Методичними рекомендаціями визначається порядок формування облікової політики установи.

Такий наказ координує роботу бухгалтерської служби бюджетної установи, та створює єдиний підхід щодо із відображення бухгалтерських операцій, а також є джерелом інформації щодо організації її бухгалтерського обліку.

Проведеним аналізом облікової політики коледжу визначено ряду недоліків, зокрема:

- відсутні обов'язкові розділи облікової політики, що ведення об'єктів обліку, принципів та джерел обліку доходів та витрат, невизначено методика ведення форми обліку, систему оплати праці, що ускладнює її розуміння;

- у наказі є ряд положень, які є нетиповими для неї, а мають визначатись у положеннях про підрозділи або у посадових інструкціях працівників.

- відсутність роз'яснень до наказу про облікову політику, яка деталізує процедури ведення бухгалтерського обліку окремих об'єктів;

- обов'язок документального оформлення операцій та відображення їх у звітності установи.

Недоліки виявлені у ході аналізу наказу про облікову політику негативно відбиваються на загальній організації бухгалтерського, а також знижують ефективність роботи бухгалтерської служби.

Доцільно також відмітити, що для всіх бюджетних установ державної або комунальної форми діє універсальний План рахунків бухгалтерського обліку, хоча, на нашу думку, є доцільність розробки додаткових методичних рекомендацій по застосуванню типових робочих планів рахунків для окремої галузі або установи. Так, як універсальний План рахунків не містить специфіки роботи установи та не відображає повноту бухгалтерських операцій та руху активів та пасивів по аналітичних рахунках обліку, тому вважаємо за доцільно розширити існуючі рахунки та субрахунки за рахунок введення додаткових аналітичних (робочих) рахунків відповідно до кодів економічної класифікації за об'єктами обліку, зокрема обліку доходів і витрат за схемою:

xxxx – перші чотири знаки – код субрахунку;

xxxx1(2) – фонд (загальний фонд – 1, спеціальний фонд – 2); xxxxxx – ідентифікація власних надходжень спецфонду за групою доходів; xxxxxxxx – визначення підгрупи власних надходжень за групою; послідуочі знаки – ідентифікують КЕКВ операції.

Такий підхід дасть можливість детально відобразити бухгалтерські операції та точніше готувати інформацію для зовнішніх чи внутрішніх користувачів, у тому числі через фінансову чи статистичну звітність [58].

Починаючи із 2017 року, внесеними змінами до НП(С)БОДС та Плану рахунків бухгалтерського обліку введено нові економічні категорії «обміні» та «необмінні» операції при визначенні доходів і витрат бюджетних установ. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору 124 «Доходи» визначає, що обмінною є операція із продажу або придбання активів за грошові кошти, послуги, роботи, або активи чи погашення зобов'язань.

**РОЗДІЛ 2**  
**ОБЛІК ДОХОДІВ (НАДХОДЖЕНЬ) І ВИДАТКІВ (ВИТРАТ)**  
**(НА ПРИКЛАДІ ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ «ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ**  
**ЛАБОРАТОРНИЙ ЦЕНТР МІНІСТЕРСТВА ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я**  
**УКРАЇНИ»**

**2.1. Організація обліку виконання бюджету за надходженнями, доходами та витратами, видатками**

ДУ «Тернопільський ЛЦМОЗ України» - заклад заснований 03 грудня 2012 року. Установа керується наказами МОЗ України, ДКТУ, розпорядженнями голови Тернопільської ОДА.

Вагоме значення для ефективного процесу виконання державного бюджету має чітка організація бухгалтерського обліку.

Відповідно до облікової політики установи, ведення бухгалтерського обліку в установі здійснюється бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером. Розпорядження головного бухгалтера, що стосуються становлення та ведення бухгалтерського обліку установи, є обов'язковими до виконання всіма його працівниками.

Організація та методологія обліку в установі регулюється Наказами Держказначейства України, Міністерства фінансів, наказами МОЗ України.

Установа користується меморіально – ордерним обліком. За допомогою первинних документів здійснюються операції, які складаються у паперовій та електронній формі, мають містити всі обов'язкові реквізити та підписи уповноважених осіб клієнта, скріпленими печаткою. Перерахування коштів з

аналітичного рахунка клієнта проводиться шляхом безготівкових розрахунків та отримання коштів готівкою.

Для проведення операцій з бюджетними коштами установа співпрацює із внутрішньою платіжною системою казначейства, використовуюючи такі документи: платіжні доручення, накладні, акти виконаних робіт, доручення тощо.

## **2.2 Методика обліку надходжень, доходів Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України»**

Фінансування даної установи, аналогічно як і уся діяльність є особливим, а саме, фінансування установи згідно до «затвердженого кошторису» та звітність, щодо виконаного кошторису.

Надходження установи, як правило, мають велике значення для діяльності організації, оскільки це є частиною функцій.

Надходження займають особливе місце в діяльності Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України».

Обліковий процес бюджетних асигнувань опишемо на рис. 2.1.

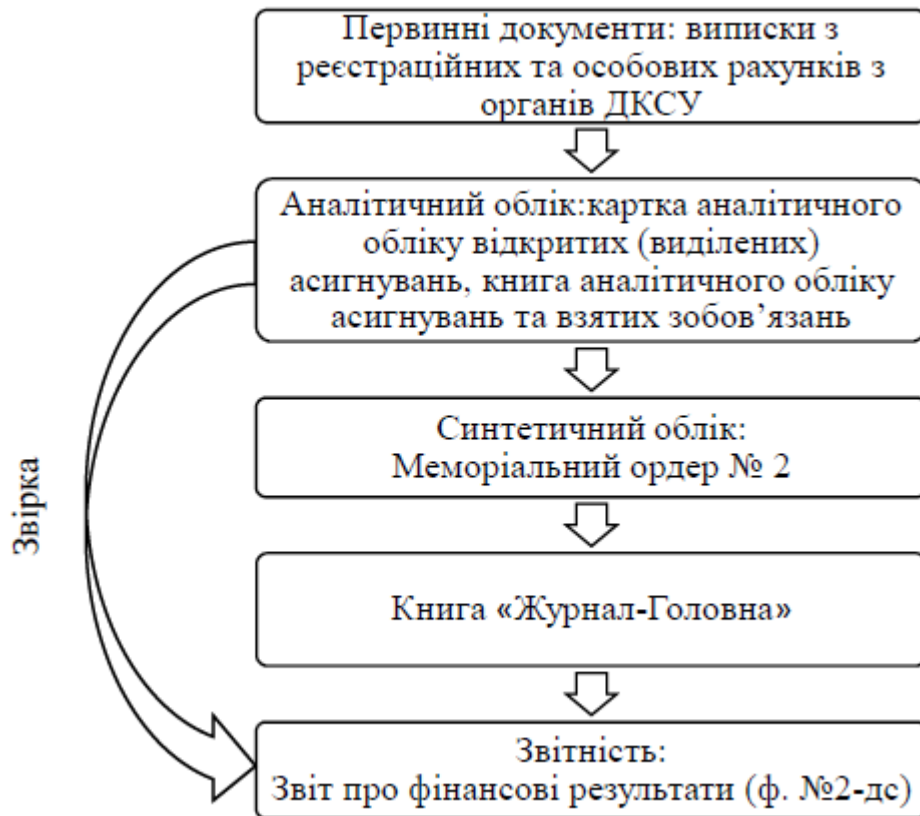


Рисунок 2.1 – Обліковий процес асигнувань [3]

Регістри аналітичного обліку Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України» відкриваються як кожної бюджетної установи на рік і ведуться у згідно кодів економічної класифікації. Записи до реєстрів аналітичного обліку вносять впродовж місяця на основі документів (первинних - договір, угода, акт щодо виконаних робіт (послуг), акт щодо приймання матеріалів, акт щодо оцінки матеріальних цінностей, накладна, рахунок-фактура, прибутковий касовий ордер, виписка із спеціальних реєстраційних рахунків з органів ДКС України.

Меморіальний ордер номер 2 містить загальну інформацію щодо суми асигнувань. Окремий меморіальний ордер ведеться за кожним реєстраційним рахунком, за №№ 2 (1), 2 (2), 2 (3).

Проаналізуємо надходження ДУ «Тернопільського ЛЦМОЗ України» згідно кореспонденції рахунків у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Методика обліку надходжень ДУ «Тернопільського ЛЦМОЗ України»

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Оприбутковано МШП, отримані при інвентаризації (необоротних активів)	2 2 1 1	7 1 1 1	530,00
Відшкодовано вартість виявлених у результаті інвентаризації збитків винною особою	2 1 1 5	7 1 1 1	55,00
Оприбутковано основні засоби, отримані від розбирання необоротних активів (які залишені для потреб установи)	1 0	7 1 1 2	10750,00

У звіті щодо фінансових результатів у I Розділі «ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ» за 2017, 2018 роки відповідають коди рядків «2020,2010,2080,2130,2170,2200, що і опишемо у наступній таблиці 2.2:

Таблиця 2.2 Методика обліку фінансового результату діяльності Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України»

СТАТТЯ: ДОХОДИ	Код	За 2017рік, грн	За 2018рік, грн
Бюджетні асигнування	2 0 1 0	26 337 633	32 835 931
Доходи від надання послуг (робіт)	2 0 2 0	3 581 740	-

<b>Усього доходів від обмінних операцій</b>	<b>2 0 8 0</b>	<b>29 919 373</b>	<b>32 835 931</b>
Трансфер	2 1 10	-	20 000
Інші доходи від необмінних операцій	2 1 3 0	63	4 259
<b>Усього доходів від необмінних операцій</b>	<b>2 1 7 0</b>	<b>63</b>	<b>24 259</b>
<b>Усього доходів</b>	<b>2 2 0 0</b>	<b>29 919 436</b>	<b>32 860 190</b>

Порядок операцій доходів за 2016 та 2017 рр., які надійшли від надання послуг установою відзначаються відповідно у звіті щодо надходження коштів, форми № «4-1д» у рядку № 010,020,060 наведемо в таблиці 2.3:

Таблиця 2.3 – «Методика обліку надходжень установи отриманих, як плата за послуги (спецфонд) ДУ«Тернопільського ЛЦ МОЗ України» за 2016 і 2017 рр., грн.»

<b>ПОКАЗНИКИ</b>	<b>КОД РЯДКА</b>	<b>За 2016рік залишок на початок року</b>	<b>За 2017рік: затверджено</b>	<b>залишок на початок</b>	<b>надійшло коштів</b>	<b>залишок коштів на кінець року</b>
Надходження коштів, всього	0 1 0	241 969,27	4029880,59	386 166,04	3643107,38	35 858,71
«За послуги,	0 2 0	-	3643714,59	-	3643107,38	-



згідно з основною діяльні- стю »						
«Фінансу- вання »	0 6 0	8 159,81	386 166,04	-	-	-

Методику обліку доходів за 2018 рік від надання послуг розглянемо в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Облік доходів установи згідно з основною діяльністю (спецфонд) ДУ «Тернопільського Л Ц М О З України» за 2018 рік, грн.

<b>ПОКАЗНИ- КИ</b>	<b>КОД</b>	<b><u>За 2018рік:</u> затверд- жено</b>	<b>залишок на початок</b>	<b>надійшло коштів</b>	<b>залишок коштів на кінець року</b>
Надходження коштів, всього	0 1 0	6 000 000,00	35 858,71	3 547 939,99	16 471,35
За послуги, згідно з основною діяльністю	0 2 0	6 000 000,00	-	3 547 939,99	-
Фінансування	0 6 0	6 000 000,00	-	-	-

Доходи установи згідно кореспонденції субрахунків опишемо у таблиці 2.5.

Таблиця 2,5 Методика облік доходів згідно кореспонденції субрахунків  
установи

Зміст доходів	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Оприбутковано надлишки виявлених під час інвентаризації господарських матеріалів	2 3 1 3	7 2 1 1	55,00
	2 1 1 7	2 3 1 3	
	1 8 1 2	2 1 1 7	
Відображено дохід від послуг	2 1 1 1	7 2 1 1	9358,00
	2313	2111	
Вилучено з доходу асигнування в сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів»	7 2 1 1	5 4 1 1	2259,00
Закрито рахунок доходів	7 2 1 1	5 5 1 1	12062,00

Надходження коштів отриманих від інших джерел власних надходжень відображаються у звіті «форми №4-2д, №4-2м» фінансових результатів рядку № 010,020,040,050,060 опишемо в таблиці 2.6:

Таблиця 2.6 – Методика обліку надходжень, отриманих за іншими джерелами (спецфонд) за 2016, 2017 рр., грн.»

ПОКАЗНИКИ	КОД РЯДКА	За 2016рік залишок на початок року	За 2017рік: затверджено	залишок на початок	надійшло коштів	залишок коштів на кінець року
Надходження	0 1 0	8 159,81	46 065,91	2 283,91	43 845,00	63, 00

КОШТІВ, ВСЬОГО						
Від отриманих благо- дійних внесків, грантів та дарунків	0 2 0	-	43 782,00	-	43 845,00	-
Фінансу- вання	0 6 0	-	2 283,91	-	-	-

Методику обліку власних надходжень від інших джерел за 2018 рік розглянемо в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Методика обліку доходів установи згідно інших джерел власних надходжень (спецфонд) за 2018 рік, грн.

ПОКАЗНИ- КИ	КОД РЯД- КА	<b>За 2018рік:</b>			
		затверд- жено	залишок на початок	надійшло коштів	залишок коштів на кінець року
Надходження коштів, всього	0 1 0	-	63,00	4 258,75	4 321,75
Від отриманих благодійних внесків, грантів	0 2 0	-	-	4 258,75	-

та дарунків					
Фінансування	0 6 0	-	-	-	-

Облік надходжень отриманих для виконання програм соціально – економічного і культурного розвитку згідно звіту «Форми №4-4д» 2018 р. опишемо у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Облік надходжень отриманих на виконання програм соціально – економічного і культурного розвитку регіонів Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України» за 2018 рік, грн.

<b>ПОКАЗНИКИ</b>	<b>КОД РЯДКА</b>	<b>Затверджено</b>	<b>Залишок на початок</b>	<b>Надійшло коштів за звітний період</b>	<b>Залишок коштів на кінець року</b>
Надходження коштів, всього	0 1 0	20 000,00	-	20 000,00	-
Субвенція з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально – економічного і культурного розвитку регіонів	0 2 0	20 000,00	-	20 000,00	-

Надходження загального фонду відображають звіт «форми №2д,2м», які призначені для оплати праці і нарахування на зарплату, на відрядження працівникам даної установи, для придбання товарів, надання послуг, для окремих заходів щодо реалізації держпрограм та інші послуги

Отже, надходження Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України» відображаються у звітах: «Звіті щодо фінансових результатів», «Звіті, щодо надходження коштів загального фонду», «Звіті про надходження коштів, отриманих як плата за послуги (спеціального фонду)», «Звіті щодо надходження коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень - спеціального фонду)» та «Звіті про надходження коштів, для виконання програм соціально – економічного та культурного розвитку регіонів». ДУ«Тернопільський ЛЦМОЗУкраїни» веде облік доходів відповідно до первинних документів, складаючи облікові реєстри. Фінансова звітність містить загальну інформацію про усі надходження бюджетної установи.

### **2.3 Методика обліку видатків, витрат в бюджетній установі: Державна установа «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України»**

Видатки і витрати безпосередньо впливають на показник виконання кошторису ДУ«ТернопільськийЦЛМОЗУкраїни». Методика обліку витрат, видатків, аналіз порядку виконаних функцій, згідно із специфікою установи характеризує її діяльність.

Обліковий процес опишемо на рис. 2.2.

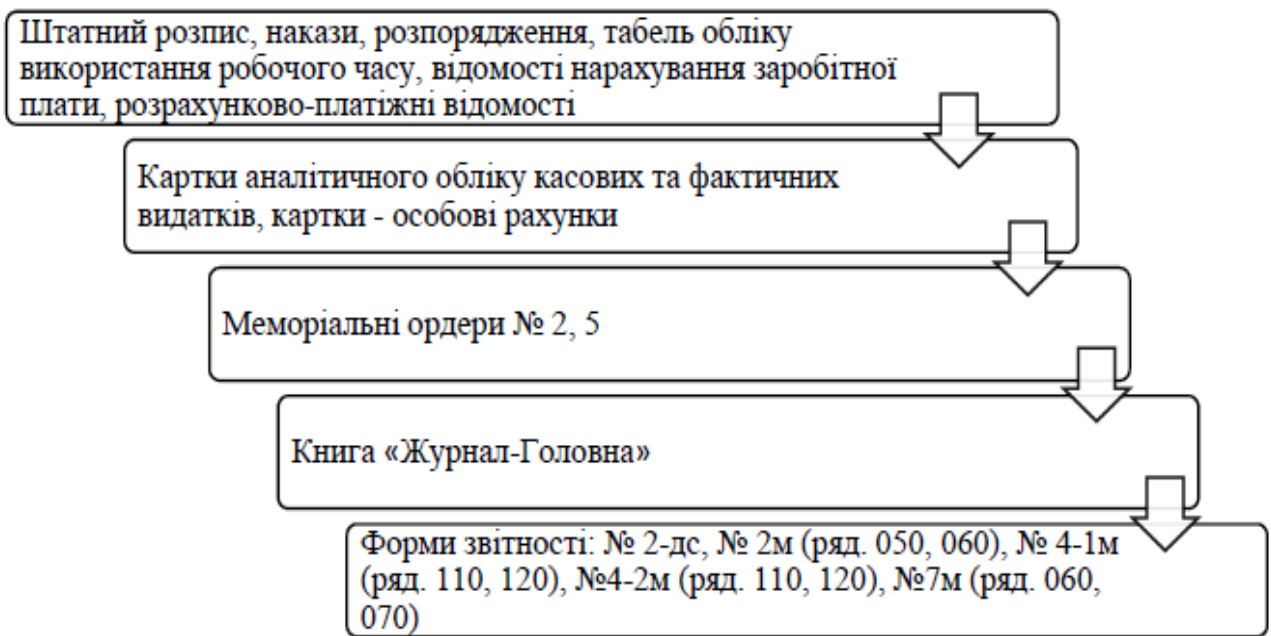


Рисунок 2.2 – «Обліковий процес витрат бюджетної установи ДУ«ТернопільськийЦЛМОЗУкраїни»»

Проаналізуємо в таблиці 2.9 витрати і видатки, згідно звіту щодо фінансових результатів за 2017, 2018 рр.

Таблиця 2.9 Витрати та видатки відповідно до звіту щодо фінансових результатів за 2017, 2018 рр. ДУ «Тернопільський ЛЦМОЗ України»

Найменування статі	Код рядка	Витрати за:	
		2017 р.	2018 р.
<b>I ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ:</b>			
Витрати на виконання бюджетних програм	2 2 1 0	26 788 132	33 602 353
Витрати на виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт	2 2 2 0	3 720 242	-
Інші витрати за обмін. операціями	2 2 5 0	243 955	221 089
<b>Усього витрати за обмінними операціями</b>	<b>2 2 9 0</b>	<b>30 752 329</b>	<b>33 823 442</b>
Трансферти	2 3 0 0	-	20 000

Інші витрати за необмінними операціями	2 3 1 0	15 109	175 808
<b>Усього витрати за необмінними операціями</b>	<b>2 3 4 0</b>	<b>15 109</b>	<b>195 808</b>
<b>Усього витрат</b>	<b>2 3 8 0</b>	<b>30 767 438</b>	<b>34 019 250</b>
<b>II Виконання бюджету (кошторису):</b>			
Охорона здоров'я	2480	30 767 438	34 019 250
<b>IV ЕЛЕМЕНТИ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ:</b>			
На оплату праці виплати	2 8 2 0	21 315 160	23 367 571
Відрахування на соціальні заходи	2 8 3 0	4 598 725	5042 208
Витрати матеріальні	2 8 4 0	3 859 335	4 483 412
Амортизація	2 8 5 0	735 154	709 162
Інші витрати	2 8 6 0	243 955	221 089
<b>Усього</b>	<b>2 3 9 0</b>	<b>30 752 329</b>	<b>33 823 442</b>

Методику обліку витрат на оплату праці ДУ «Тернопільського ЛЦМОЗ України» відповідно кореспонденції субрахунків наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Витрати ДУ «Тернопільського ЛЦМОЗ України» для оплати праці

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	д е б е т	к р е д и т	
Нарахована заробітна плата	8 0 1 1	6 5 1 1	2 891 400,00
Нараховано лікарняні за перші 5 днів	8 0 1 1	6 5 1 1	3867,00
Нарахування на оплату праці	8 0 1 1	6 5 1 1	9 956 100,00

Закрито рахунок витрат	5 5 1 1	8 0 1 1	2 891 400,00
------------------------	---------	---------	--------------

Наведемо порядок матеріальних витрат установи в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – «Методика обліку матеріальних витрат установи ДУ

«Тернопільського ЛЦМОЗ України»»

Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Нараховано витрати за електроенергію	80 13	64 15	238000,00
Видано зі складу в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети	80 13	18 12	1859,50
Списано паливно-мастильні матеріали згідно з подорожніми листами	80 13	15 14	1890,30
Списано витрати майбутніх періодів та включено їх до складу витрат звітнього періоду	80 13	29 11	350,00
Закрито рахунок витрат	5511	80 13	242099,80

Порядок матеріальних витрат установи при наданні послуг наведений в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – «Методика обліку матеріальних витрат при наданні послуг (виконанні робіт) установи»

З міст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Затверджено авансовий звіт	8 1 1 3	2 1 1 6	10522,00
Видано МШП	8 1 1 3	1 5 1 2	5457,20
Списано запчастини	8 1 1 3	1 5 1 5	21491,55



Списано запаси внаслідок нестачі	8 1 1 3	1 5	50,50
Списано витрати	8 1 1 3	2 9 1 1	5572,50
Закрито рахунок витрат	5 5 1 1	8 1 1 3	43094,25

Порядок відображення амортизації наведено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – «Методика обліку витрат на амортизацію установи ДУ «Тернопільського ЛЦМОЗ України»»

Опис господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Нарахування амортизації основних засобів	8 0 1 4	1 4 1 1	27188,00
Нарахування амортизації нематеріальних активів	8 0 1 4	1 4 1 3	1877,00
Списання амортизації об'єкту інших необоротних матеріальних активів у місяці списання з балансу	8 0 1 4	1 4 1 2	829,00
Закрито рахунок витрат	5 5 1 1	8 0 1 4	29886,00

Облік амортизації при наданні послуг, виконанні робіт аналогічний до вищенаведеного, спостерігаємо у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – «Методика обліку витрат на амортизацію при наданні послуг, виконанні робіт установи ДУ «Тернопільського ЛЦМОЗ України»»

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Нарахована амортизація основних засобів	8 1 1 4	1 4 1 1	35 260,00
Списана амортизація інших необоротних матеріальних активів у місяці списання з балансу	8 1 1 4	1 4 1 2	325,00
Закрито рахунок витрат	5 5 1 1	8 1 1 4	35 380,00

На субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» ДУ «Тернопільського ЛЦМОЗ України» веде облік витрат на відрядження, видатків при зменшенні корисності активів, а також уцінку необоротних активів.

Методику обліку інших витрат за обмінними операціями опишемо в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – «Методика обліку інших витрат за обмінними операціями даної бюджетної установи»

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Прийнято авансовий звіт про витрачені підзвітні суми	8 4 1 1	2 1 1 6	7 863,00
Закрито рахунок витрат	5 5 1 1	8 4 1 1	7 863,00

Усього використання коштів загального фонду згідно звіту (ф.№2д) за 2016,2017,2018 рр. вкажемо в таблиці 2.16:

Таблиця 2.16 «Використання коштів за загальним фондом за 2016, 2017, 2018рр.» ДУ«Тернопільський ЛЦМОЗ України»

1

КЕКВ	КОД РЯД – КА	Затверджено за звітний рік	Надійшло коштів за звітний період(рік)	Касові за звітний період(рік)	Фактичні за звітний період(рік)
		<b>2 0 1 6 р.:</b>			
2000	020	21 000 320,00	20 926 831,74	20 926 831,74	20 863 130,43
2100	030	19 527 900,00	19 454 411,74	19 454 411,74	19 454 411,74
2200	080	1 472 400,00	1 472 400,00	1 472 400,00	1 408 069,69
		<b>2 0 1 7 р.:</b>			
2000	020	26 340 800,00	26 340 311,00	26 340 311,00	26 340 311,00
2100	030	24 886 600,00	24 888 600,00	24 888 600,00	24 888 600,00

2200	080	1 452 200,00	1 451 711,00	1 451 711,00	1 451 711,00
		<b>2 0 1 8 р.:</b>			
2000	020	29 381 300,00	29 353 097,71	29 353 097,71	29 353 097,71
2100	030	27 847 500,00	27 820 176,69	27 820 176,69	27 820 176,69
2200	080	1 533 800,00	1 532 921,02	1 532 921,02	1 532 921,02

Також слід зазначити, що відкриття асигнувань розпорядникам та одержувачам коштів із загального фонду державного бюджету здійснюється на підставі реєстру, щодо відкриття асигнувань, отриманого від Казначейства. У бухгалтерському обліку головних управлінь казначейств, приклад такої операції приведем у таблиці 2.17.

Таблиця 2.17 Відображення асигнувань із загального фонду державного бюджету

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Відкриття асигнувань розпорядникам та одержувачам коштів із загального фонду державного бюджету:	9921 9213 9263	9071, 9073, 9075 9921 9921
На суму відкритих асигнувань на виконання програм загального фонду державного бюджету відповідно до кошторису (зведеного кошторису) розпорядника бюджетних коштів на підставі розподілу вищестоящого розпорядника:	9921 9073 9113 9132 9211 9261	9075 9921 9921 9921 9921 9921
На суму відкритих асигнувань на виконання програм загального фонду державного бюджету відповідно до кошторису (зведеного кошторису) розпорядника бюджетних коштів сформованих на підставі реєстрів:	9921 9211 9261	9075 9921 9921

Таким чином, кошти на видатки, витрати використовуватися установою згідно вимог цільового використання коштів, відповідно до плану рахунків. Облік витрат в даній бюджетній установі, а саме витрати на оплату праці, і

нарахування на зарплату, матеріальні витрати, видатки на «Охорону здоров'я», видатки на використання товарів і послуг, на комунальні послуги, інші послуги, на амортизацію витрати, видатки на дослідження й розробки окремих заходів по реалізації державних або ж регіональних програм, відрахування на соціальні заходи та інші витрати ведуться належним чином, відповідають принципам цільового призначення.

### **РОЗДІЛ 3**

#### **ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ**

#### **В ДЕРЖАВНІЙ УСТАНОВІ «ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ЛАБОРАТОРНИЙ**

#### **ЦЕНТР МІНІСТЕРСТВА ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ Ї»**

##### **3.1. Методичні прийоми та етапи аналізу в установі**

Фінансовий аналіз – це сукупність аналітичних процедур, що базуються на загальнодоступній інформації фінансового характеру ДУ«Тернопільський лабораторний центр міністерства МОЗ України».

Аналіз полягає у дослідженні, суть якого є у розібранні об'єкта дослідження на частини.

Особливостями, які впливають на організацію господарської діяльності установи державного сектору економіки є:

- функціонування на засадах державної форми власності;
- не можуть приватизуватися.

Основними завданнями аналізу установи є:

- відображення фінансово - господарських операцій з використання коштів відповідно до їх цільового призначення,
- оцінка впливу показників на отримання та використання фінансових результатів бюджетної установи,
- визначення ефективності.

«Аналіз діяльності бюджетної установи проводиться у такому порядку:

- загальний аналіз діяльності установи та визначення особливостей;
- аналіз фінансування;
- характеристика та систематизація показників балансу;
- аналіз використання кошторису доходів та витрат.» [67]

«Здійснюється порівняння витратків за наступними напрямками:

- фактичні витатки з витатками, які затверджені кошторисом;
- касові витатки з витатками, які затверджені кошторисом;
- касові витатки з фактичними витатками.» [67]

Під час проведення фінансового аналізу установи застосується послідовний процес в декілька таких етапів:

- 1 – Визначення мети дослідження, завдання, методів проведення аналізу (установа – є об’єкт, аналіз фінансового стану – є ціль, підвищення ефективності діяльності установ – є постановка завдання);
- 2 – Переглянути головні показників аналізу діяльності установи;
- 3 – Робота із збором інформації, з фінансовою звітністю, даними статистичної звітності, нормативною інформацією;
- 4 – Проаналізувати фінансово - господарську діяльності;
- 5 – Пошук можливостей покращення ефективності;

- 6 – Розробка перспективніших видів діяльності аналізуючи отримані результати;
- 7 – Розробка заходів, щодо кращої ефективності роботи;
- 8 – Визначення заходів для подальшого аналізу та контролю за їх виконанням.

### **3.2. «Проведення контролю доходів і витрат в бюджетній установі»**

В Державній установі «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України» здійснюється внутрішній контроль на всіх стадіях робочого процесу.

Мета внутрішнього (господарського) контролю - є покращення ефективності роботи установи, кращого раціонального використання всіх видів доходів, надходжень.

Керівник безпосередньо несе відповідальність за проведення і результат внутрішнього контролю бюджетної установи.

Внутрішньогосподарський контроль в Державній установі «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України» здійснюється інвентаризаційною комісією під керівництвом директора, чи заступника директора та головного бухгалтера.

Характеристка внутрішнього контролю наведено на рис. 3.1.

Документальне оформлення і підтвердження відповідності	передбачає перевірку оформлення первинних облікових документів та їх відповідність вимогам законодавства. Процедура також передбачає контроль пов'язаних операцій
Розмежування повноважень та обов'язків	передбачає санкціонування господарських операцій та перевірку на правомочність їх здійснення
Звірка даних	здійснюється за розрахунками з постачальниками для підтвердження сум заборгованості
Нагляд	здійснюється оцінка досягнення поставлених показників (наприклад, аналіз виконання кошторису установи)

Рисунок 3.1 – «Процедури внутрішнього контролю в установі»

Головний бухгалтер контролює:

- дотриманням бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань,
- реєстрацію в органах ДКС України, за здійсненням платежів відповідно зобов'язань;
- надходженням коштів;
- правильністю зарахування, використанням коштів;
- веденням обліку установи;
- складанням звітності.

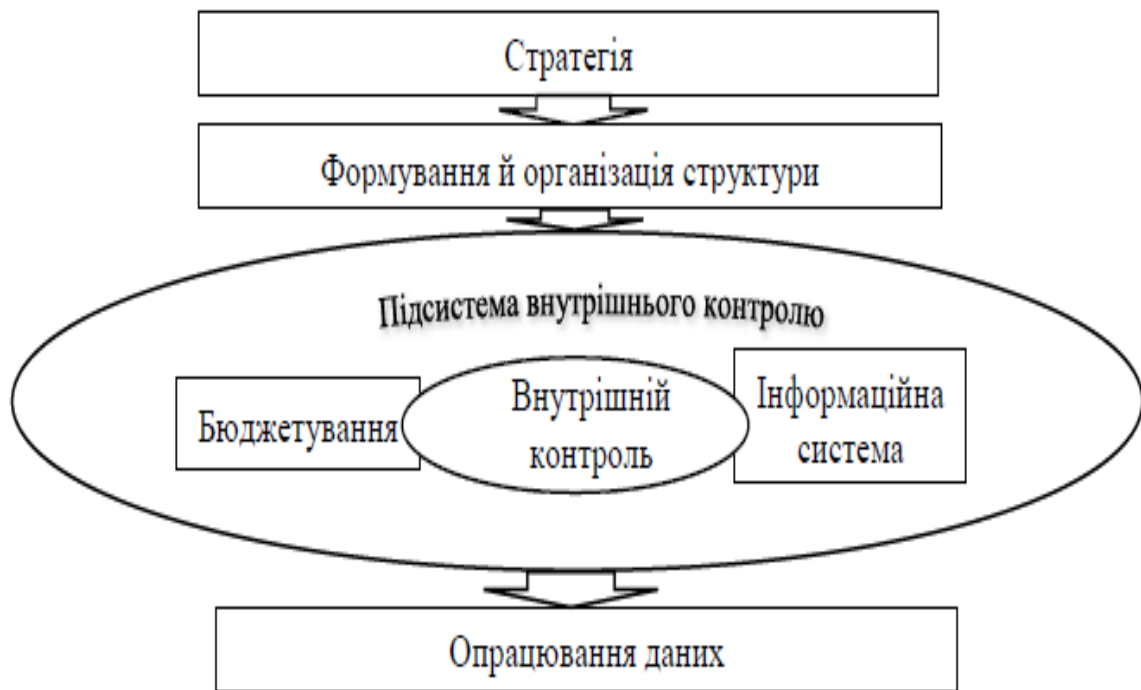


Рисунок 3.2 – «Організація внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи» [50]

На рисунку 3.2 описано внутрішній контроль доходів і витрат установи, що поєднується із різними іншими потрібними джерелами.

«Працівники бухгалтерської служби (заступник головного бухгалтера, бухгалтер провідний, бухгалтер 1 категорії) відповідно до своїх обов'язків теж перевіряють первинні документи за змістом, встановлюється наявність обов'язкових реквізитів, перевіряється правильна належність до господарської операції чинному законодавству та відповідно логічний зв'язок окремих показників. Інвентаризація є одним із видів внутрішнього контролю доходів і витрат установи». [29]

Інвентаризація в бюджетній установі проводиться з метою перевірки правильності даних обліку установи та відповідно її фінансової звітності.

При інвентаризації відбувається перевірка повноти відображення доходів та витрат, звіряється і документально підтверджується наявність доходів, витрат (їх характеристика, відповідність вимогам, оцінка).

Інвентаризація відбувається згідно наказу керівника установи, щодо проведення інвентаризації (річної). Наказ вказує термін проведення інвентаризації, завдання та склад постійно діючої інвентаризаційної комісії.



У складі постійно діючої комісії є: голова комісії – керівник (директор, чи заступник директора) та члени комісії – фахівці (спеціалісти), завідуючий господарством, завідуючі відділом, інженер з охорони праці, завскладом, бухгалтер (I чи II категорії) та інші працівники бюджетної установи. Кожного року склад комісії є різний з ціллю кращого результату інвентаризації.

Наказом установи визначається відповідальних за проведення перевірки по окремих відділах обліку. За результатами роботи інвентаризаційної комісії обов'язково складається інвентаризаційний опис.

Бухгалтер складає звіряльну відомість при виявлених розбіжностях у інвентаризаційному опису та даними бухгалтерського відділу.

У відповідності до наказу директора установи, протокол інвентаризаційної комісії має бути наданий керівнику для затвердження.

Схема організації процесу внутрішнього контролю доходів і витрат установи наведено на рис. 3.3.

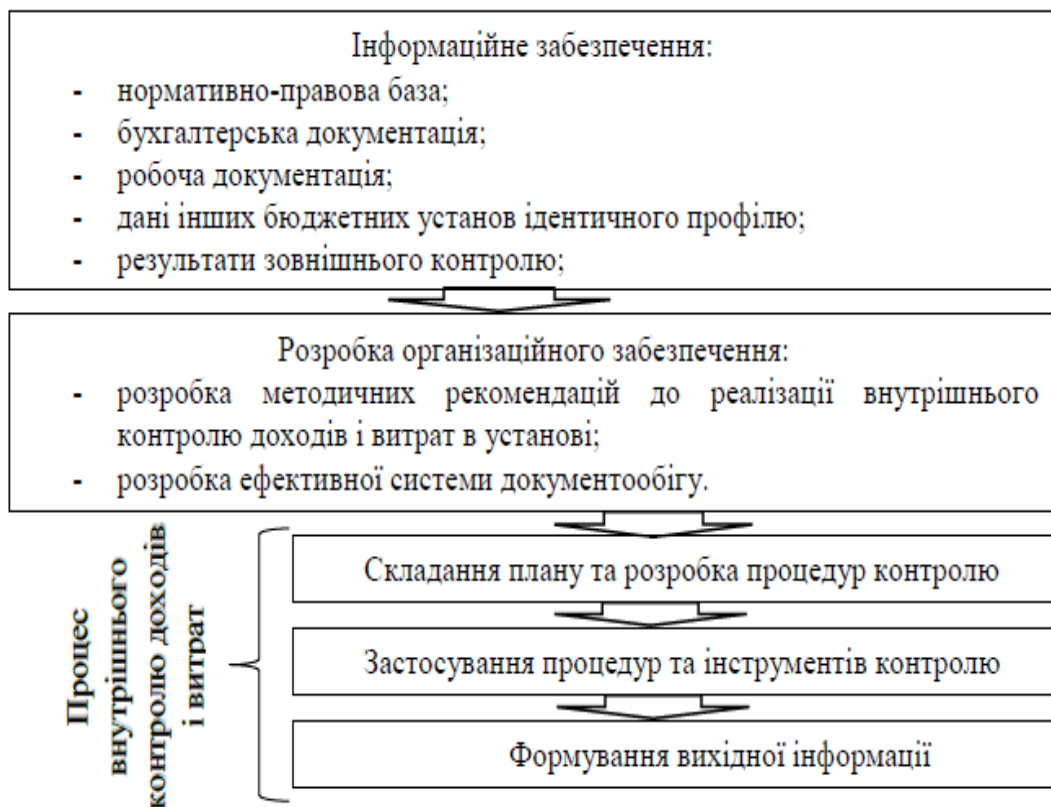


Рисунок 3.3 – «Схема нової організації процесу внутрішнього контролю надходжень, доходів і видатків, витрат» [50], [6]

На рисунку видно, що організація ефективнішого процесу внутрішнього контролю є не простою, яка потребує комплексного підходу та відповідних зусиль, а також і ресурсів, тому ми розглянули кращу схему організації .

Під час інвентаризації обов'язково перевіряється наявність (кількість, вартість, загальна сума) та правомірність надходжень, облік запасів, матеріальних цінностей, що в подальшому впливає на результати діяльності установи.

Метою ревізії є перевірка дотримання законодавства.

Перед проведенням ревізії надається перелік завдань, питань, які належать розглянути при перевірці. При відсутності розбіжностей результати звірки оформляються довідкою, а якщо ж знайдено порушення, розбіжності, то результати ревізії оформляються актом та пропонуються заходи щодо недопущення порушень на майбутнє.

При оцінці фінансової звітності, під час контролю діяльності аналізується дебіторська заборгованість установи, яку описали у таблиці 3.1 , дебіторська заборгованість за 2016,2017,2018 роки:

Таблиця 3.1 Відображення дебіторська заборгованість в ДУ «Тернопільський ОЛЦ МОЗ України» за 2016,2017,2018рр.

<b>Показ – ники</b>	<b>КЕКВ</b>	<b>Код</b>	<b>Дебіторська заборгованість за 2016рік, грн.</b>	<b>Дебіторська заборгованість за 2017рік, грн.</b>	<b>Дебіторська заборгованість за 2018рік, грн.</b>
<b>Видатки, усього</b>	<b>х</b>	<b>020</b>	<b>-</b>	<b>555,62</b>	<b>352,55</b>
Поточні видатки	2000	030	-	555,62	352,55
Використання товарів та	2120	080	-	555,62	352,55

послуг					
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	090	-	555,62	352,55

Заборгованість за бюджетними коштами відображається у звіті форми № 7 д, № 7 м.

За 2016 рік дебіторська заборгованість відсутня.

За 2017 рік лише по КЕ КВ - 2 2 1 0 є дебіторська заборгованість за використані товари, послуги і становить в сумі 555 грн. 62 коп.

За 2018 рік також за товари і послуги є дебіторська заборгованість у сумі 352 грн. 55 коп.

Всього надходжень, витрат від інвентаризаційної діяльності відображається у звіті щодо руху грошових коштів;

Основні засоби (код рядка 3250):

- за 2017 рік у сумі 107 828 грн.

- за 2018 рік у сумі 65 106 грн.

Таким чином, внутрішній контроль під керівництвом директора відбувається інвентаризація, яка є щорічна, планова і проводиться відповідно до наказу. Усі надходження, доходи, видатки, витрати бюджетної установи підлягають обов'язковому внутрішньому контролю, щорічній інвентаризації для звірки даних, оскільки, під час інвентаризації виконується не лише кількісна характеристика змін та відхилень показників, а також і якісна оцінка усіх матеріальних цінностей. У результаті інвентаризації вирішуються причини відхилень (недостач, надлишків) та плануються заходи щодо усунення цих відхилень на наступний рік. Чинна практика організації внутрішнього фінансового контролю Державної установа «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України» постійно розробляє та

реалізовує новітні інформаційно-програмні проекти, займається підготовкою кваліфікованих кадрів. Також для кращого аналізу організації внутрішнього контролю за надходженням і видатками Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України» постійно проводить удосконалення внутрішнього контролю матеріальних цінностей, контролю доходів та витрат.

## **РОЗДІЛ 4**

### **АНАЛІЗ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ ВИДАТКІВ ТА ФОРМУВАННЯ ЗАПАСІВ ДУ«ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ЛЦ МОЗ УКРАЇНИ**

#### **4.1 Аналіз надходження видатків бюджетної установи»**

Відповідно до діючого законодавства установи складається кошторис для доходів і витрат на рік, звітний період, відповідно до потреб та норм видатків на утримання. Форми звітності установи вкажемо на рис. 4.1.

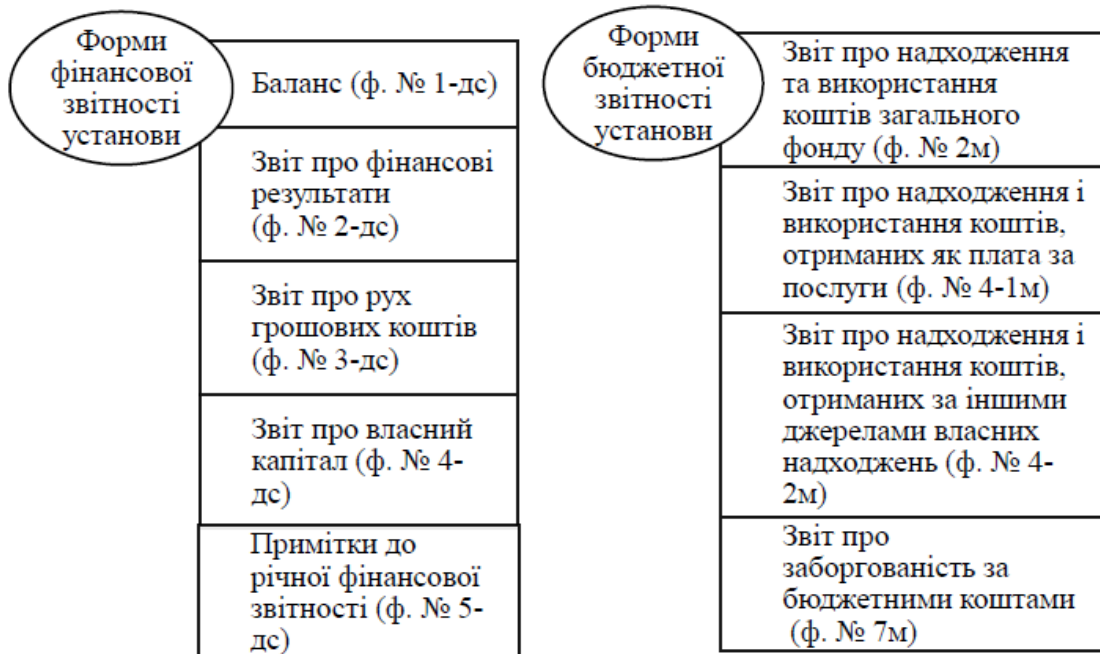


Рисунок 4.1—«Форми звітності бюджетної установи (фінансової та бюджетної) [31],[33], [34]»

Оскільки, установа у своїй основі вирішує соціальні питання, то реальна оцінка фінансування дозволяє вчасно звернути увагу на джерела покриття витрат, що дає змогу отримувати позитивні результати.

Основні показники доходів вказують надходження коштів у відповідно до витрат, обсягів, структури ресурсів, вкладених для реалізації покладених на установу функцій.

Головні економічні показники кошторису надходжень та витрат Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України» за 2016-2018 рр. наведено в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 – «Основні економічні показники кошторису доходів і витрат установи за 2016-2018 рр».

Но- мер з/п	Показники кошторису доходів, витрат	Рік					
		2 0 1 6		2 0 1 7		2 0 1 8	
		грн.	%	грн.	%	грн.	%
1	Доходи загального фонду	20926831,74	100,0	26340311,00	100,0	29353097,71	100,0

2	<b>Видатки загального фонду, поточні видатки в т. ч.:</b>	<b>20863130,43</b>	<b>100,0</b>	<b>26340311,00</b>	<b>100,0</b>	<b>29353097,71</b>	<b>100,0</b>
3	<i>Оплата праці і нарахування на заробітну плату</i>	19454411,74	93,2	24888600,00	94,5	27820176,69	94,77
4	Оплата праці	16006500,00	76,7	20462700,00	77,7	22891400,00	78,0
5	Нарахування на оплату праці	3447911,74	16,5	4425900,00	16,8	4928776,69	16,8
6	Використання товарів і послуг	1408698,69	6,8	1451711,00	5,5	1532921,02	5,2

Отримані результати говорять про те, що фінансування бюджетної установи здійснюється рівномірно упродовж 2016,2017,1018рр..

Якщо 2017 рік, порівняти з 2016 роком, спостерігаємо зростання на 26,25%, а в 2018 році відбулося також зростання величини асигнувань лише на 11,44% порівнюючи 2017 і 2018 рр.

Останні три роки (2016-2017-2018рр.) зберігається тенденція зростання величини асигнувань. Такі дані можуть пояснюватися рівномірністю навантаження установи, державною політикою у сфері фінансів.

Найбільшу частину, як бачимо, серед видатків загального фонду установи становлять видатки на оплату праці. На протязі досліджуваного періоду частка видатків на оплату праці знаходилась у межах 76,7 – 78,0% загальної величини видатків загального фонду. 2016,2017,2018 роки зберігається тенденція до зростання, що можна пояснити підвищенням мінімальної заробітної плати.

Найменшу частину, як бачимо, у видатках загального фонду установи становлять видатки на використання товарів і послуг за 2016-2017-2018 роки становлять відповідно – 6,8%, 5,5% 5,2%. Отримані дані таблиці говорять про те, що сума запланованих видатків для використання товарів та послуг з кожним наступним роком зменшувалась. У 2017 році вона зменшилась на 1,3%, а в 2018 році зменшилась ще на 0,3%, оскільки надходженням коштів на звітний період зменшились.

Результати кошторису установи за 2018 рік вказують на те, що фінансується бюджетна установа у повному обсязі (табл. 4.2).

Таблиця 4.2 – «Результати виконання кошторису установи за 2018 р.»  
грн. (додатки \_\_\_\_)

Но- мер з/п	КЕКВ	Загальний фонд			Спеціальний фонд		
		затвердже- но кошторисом	фактичні видатки	залишок по кошторису	затвердже- но кошторисом	фактичні видатки	залишок по кошторису
1	010	29 381300,00	29 353097,71	28202,29	6 000 000,00	3 547 939,99	2 452 060,01
2	020	0,00	0,00	0,00	6 000 000,00	3 547 939,99	2 452 060,01
3	2000	29381 300,00	29353 097,71	28202,29	5 716 000,00	3 540 430,35	2 175 569,65
4	2100	22891 400,00	22891 400,00	0,00	1 000 400,00	589 602,31	410 797,69
5	2111	22891 400,00	22891 400,00	0,00	820 000,00	476 170,98	343829,02
6	2220	4 956 100,00	4 928 776,69	27 323,31	180 400,00	113 431,33	66 968,67
7	2200	1 533 800,00	1 532 921,02	878,98	4 391 700,00	2 946 904,92	1 444 795,08
8	2210	87300,00	87300,00	0,00	731 000,00	642 524,00	88476,00

9	2220	353 200,00	353 200,00	0,00	1 043 600,00	260 152,48	783447,52
10	2230	400,00	0,00	400,00	0,00	0,00	0,00
11	2240	77 100,00	77 100,00	0,00	945 500,00	913 084,41	32 415,59
12	2250	17 900,00	17 900,00	0,00	225 000,00	199 256,31	25 743,69
13	2270	0,00	0,00	0,00	1 366 500,00	924 504,43	441 995,57
14	2272	44 100,00	44 094,08	5,92	85 300,00	16 482,30	68 817,7
15	2273	238 000,00	238 000,00	0,00	362 300,00	349 992,46	12307,54
16	2274	690 500,00	690 230,94	269,06	870 000,00	558 129,67	311870,33
17	2275	22 000,00	22 000,00	0,00	49 000,00	-	49 000,00
18	2282	3 300,00	3 096,00	204,00	80 000,00	7 273,00	72 727,00
19	2800	-	-	-	323 900,00	3 923,12	319 976,88
20	3110	-	-	-	284 000,00	26 897,00	257 103,00

Дані таблиці 4.2 характеризують про те, що у 2018 році величина фактичних видатків установи була дещо меншою за величину видатків, заплановану кошторисом на рік. Така ситуація не часто спостерігається аналізуючи результати фінансової діяльності згідно КЕКВ установи попередніх років, що відображаються у звіті - «Звіт про надходження та виконання коштів загального фонду (форми №2д, №2м)» за 2018 рік.

#### **4.2 Аналіз формування запасів бюджетної установи»**

Проаналізуємо показники джерел формування запасів, згідно таблиці

4.3.

Таблиця 4.3– «Показники джерел формування запасів в установі  
за 2016-2018рр.»

Но- мер з/п	Показники джерел формування запасів	Рік		
		2016	2017	2018



1	Надійшло власних оборотних коштів, отриманих як плата за послуги	-	3 643 107,38	3 547 939,99
	Залишок власних оборотних коштів на початок звітнього періоду	241 969,27	386 166,04	35 858,71
	Затверджено на звітний рік	-	4 029 880,59	6 000 000,00
2	Надходження коштів отриманих за іншими джерелами власних надходжень	-	43 845,00	4 258,75
	Залишок власних оборотних коштів на початок звітнього періоду	8 159,81	2 283,91	63,00
	Затверджено на звітний рік	-	46 065,91	-
3	Надходження коштів отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіону	-	-	20 000,00

З даних таблиці 4.3 робимо аналіз, а саме:

- величина власних оборотних коштів, одержаних як плата за послуги установи у 2017 році, порівняно з 2016 роком, значно зросла, аж на 93%, а саме у 15 разів;

- величина власних оборотних коштів, отриманих як плата за послуги установи в 2018 році знизилась, порівняно з 2017 роком, лише на 2,7%.

- величина коштів, одержаних за іншими джерелами особистих надходжень установи у 2017 році, порівняно з 2016 роком, значно зросла на 81%, а саме аж у 5 разів,;

- величина оприбуткованих коштів за іншими джерелами отриманих надходжень установи в 2018 році зменшилась, порівняно з 2017 роком, на 9,7%.

Як бачимо, спостерігається впродовж усього досліджуваного періоду різні показники джерел формування запасів, а саме: надходження коштів, залишок власних оборотних коштів на початок звітної періоду та затверджені на звітний рік власні оборотні кошти.

Проаналізуємо заборгованість за бюджетними коштами по спецфонду (кредиторська заборгованість) за 2016, 2017, 2018рр. у таблиці 4.5.

Таблиця 4.5 Аналіз заборгованості коштів спецфонду даної установи

Показники заборгованості	КЕКВ	Р і к		
		2016	2017	2018
Використання товарів, послуг	2200	x	555,62	352,55
Предмети, матеріали, обладнання, інвентар	2210	x	555,62	352,55

Аналізуючи заборгованість за бюджетними коштами по спецфонду, спостерігаємо, що за 2016 відсутня заборгованості по спецфонду.

Порівнюючи 2017 і 2018 рр., заборгованість за бюджетними коштами по спецфонду за 2018 рік зменшилась на 57,6% (а саме на 203,07 грн.). Заборгованість по спецфонду є лише за КЕКВ – 2210 (предмети, матеріали, обладнання, інвентар).

Таким чином, контроль доходів і витрат, порядок їх обліку проводиться на базі ДУ «Тернопільський лабораторний центр МОЗ України», що є бюджетною установою.

ДУ «Тернопільський лабораторний центр МОЗ України» яка надає послуги населенню.

Принцип організації бухгалтерського обліку в установі висвітлює її облікова політика, відповідно до якої заклад використовує меморіально–ордер-ну форму обліку.

Аналізуючи фінансову звітність бюджетної установи, робимо висновок, про те, що отримані установою надходження здатні частково покрити її витрати, видатки, значну частину видатків займає оплата праці, власні надходження установи у відповідно до загальні величині видатків упродовж 2016, 2017, 2018 рр. становила лише 9-25%.

Аналізуючи платоспроможність, ліквідність балансу, дійшли до висновку, що дана бюджетна установа добре виконує взяті зобов'язання та відповідний фінансовий стан установи.

## **РОЗДІЛ 5**

### **ОБҐРУНТУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ**

#### **ДУ «ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ЛЦ МОЗ УКРАЇНИ»**

##### **5.1. Оцінка результатів діяльності ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України»**

Під-час оцінки фінансового стану користуються факторним, структурно-динамічним, параметричним аналізи на основі звітності («Звіт про надходження і виконання коштів загального фонду», «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги», «Звіт про надходження і використання

коштів отриманих за інших джерелами власних надходжень», «Баланс» та інші).

Параметричний аналіз включає такі коефіцієнти:

1. Коефіцієнт «співвідношення касових і фактичних видатків» (відповідно за певним фінансуванням фондами):

$$K_{кв(з)}, K_{кв(с)} = KB / ФВ \quad (5.1)$$

де  $K_{кв(з)}$  — коефіцієнт співвідношення за загальним фондом;

$K_{кв(с)}$  — коефіцієнт співвідношення за спеціальним фондом;

KB - касові видатки; ФВ — фактичні видатки за певний період.

Якщо значення коефіцієнта: більше за 1 - є дебіторська заборгованість, менше за 1 - кредиторська.

$$K_{кв(з)}_{2016} = 20\,926\,831,74 / 20\,863\,130,43;$$

$$K_{кв(з)}_{2016} = 1,003$$

$$K_{кв(з)}_{2017} = 26\,340\,311 / 26\,340\,311;$$

$$K_{кв(з)}_{2017} = 1$$

$$K_{кв(з)}_{2018} = 29\,353\,097,71 / 29\,353\,097,71;$$

$$K_{кв(з)}_{2018} = 1$$

Оскільки значення коефіцієнта співвідношення касових видатків і фактичних у 2016 році є більшим за 1 і складає 1,003, то спостерігається зростання дебіторської заборгованості ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України».

У 2016 і 2018 роках значення коефіцієнта становило 1, що означало відсутність дебіторської та кредиторської заборгованості.

2. Відношення видатків до доходів (за певними фондами):

$$K_{\text{заг. ф.}} = \frac{\text{Видатки}}{\text{Доходи}} \quad (5.2)$$

$$K_{\text{спец. ф.}} = \frac{\text{Видатки}}{\text{Доходи}} \quad (5.3)$$

Коефіцієнт свідчить про ефективність господарської діяльності та в переважно рівний або приближений до 1.

$$K_{\text{заг. ф. 2016}} = 20\,926\,831,74 / 20\,863\,130,43 = 1,003;$$

$$K_{\text{заг. ф. 2017}} = 26\,340\,311 / 26\,340\,311 = 1;$$

$$K_{\text{заг. ф. 2018}} = 29\,353\,097,71 / 29\,353\,097,71 = 1$$

$$K_{\text{спец. ф. 2016}} = 0,00 / 0,00 = 0;$$

$$K_{\text{спец. ф. 2017}} = (3993414,71 + 46065,91) / 3643107,38 + (43845,00 + 2283,91) = 1,048$$

$$K_{\text{спец. ф. 2018}} = (3\,567\,327,35 + 20000) / (3\,547\,939,99 + 4\,258,75 + 20000) = 1,004$$

Коефіцієнтний аналіз фінансування установи аналізуємо в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 – «Коефіцієнтний аналіз фінансування установи за 2016-2018 рр.»

Но- мер з/п	Показник	Р і к		
		2016	2017	2018
1	Коефіцієнт співвідношення видатків і доходів за загальним фондом	1,003	1	1
2	За спеціальним фондом коефіцієнт співвідношення видатків і доходів	-	1,048	1,004

Значення коефіцієнту відношення видатків до доходів у 2016 році свідчить про зростання ефективності господарської діяльності за загальним фондами на 3% .

В 2017 році спостерігалось зростання ефективності господарської діяльності за спеціальним фондами на 48%. В 2018 році спеціальним фондами теж зростання спостерігається лише на 4%. В 2016-2017-2018 рр. фактичні видатки загального фонду частково покривалися доходами (коштами спецфонду).

3. - Коефіцієнт відношення видатків загального фонду коштів (BC)

до суми власного капіталу (BK):

$$K_{\text{заг. ф.}} = BC/BK \quad (5.4)$$

- Коефіцієнт відношення видатків спецфонду коштів (ВС)

до суми власного капіталу (ВК):

$$K \text{ спец.ф.} = \text{ВС/ВК} \quad (5.5)$$

Також важливими для прогнозування оцінки виконання кошторису є факторний і перспективний аналіз.

Розглянемо співвідношення касових і фактичних видатків у таблиці 5.2.

Таблиця 5.2 Співвідношення касових і фактичних видатків по загальному фонду установи ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України» у 2016-2017 роках

Показники	2016 р.	2017 р.	Відхилення	
			абсолютне, грн.	відносне, %
Касові видатки, грн.	20 926 831,74	26 340 311,00	5413 479,26	25,8
Фактичні видатки, грн	20 861 130,43	26 340 311,00	547 9180,57	26,2
Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків (рядок 1 : рядок 2)	1,003	1,0	-0,003	-0,4

Зменшення касових видатків на 25,8 % і фактичних видатків у 2017 році порівняно із 2016 роком на 26,27% зменшило коефіцієнт співвідношення касових і фактичних витрат на 0,4 %.

Оцінка впливу зміни касових і фактичних видатків на коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків наведено у таблиці 5.3.

Таблиця 5.3 Співвідношення касових і фактичних видатків ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України» у 2016-2017 рр.

Рік	Фактори		Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	Вплив зміни видатків
	Касові видатки, грн.	Фактичні видатки, грн..		
2016.	20 926 831,74	20 861 130,43	1,003	-
2017.	26 340 311,00	26 340 311,00	1,0	1,0-1,003=0,003
2018.	29 353 097,71	29 353 097,71	1,0	1,0-0,1=0,0
				Всього: 0,0-0,003 = -0,003

Зменшення касових видатків у 2017 році на 25,8 % веде до зменшення коефіцієнта співвідношення касових і фактичних видатків на 0,4 %, а збільшення фактичних видатків на 26,2% збільшує цей коефіцієнт на 25,8%, що в сумі по роках зумовило зниження коефіцієнта співвідношення касових і фактичних видатків на 0,3%.

## **5.2. Оцінка фінансової стійкості установи ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України»**

При оцінці фінансової стійкості установи спостерігаються такий стан фінансової стійкості : абсолютної, нормальної стійкості і нестійкий фінансовий стан.

За даними табл. 5.4 проаналізуємо фінансову стійкість установи за абсолютними показниками.

Таблиця 5.4 «Оцінка фінансової стійкості ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України» за показниками згідно «Баланс» 2016-2018 рр.»

Показники	На кінець 2016 р.	На кінець 2017 р.	На кінець 2018 р.
<b>Актив</b>			
<b>I. Нефінансові активи</b>			
Основні засоби (1000):	4 739 563	4 172 992	3 528 936
первісна вартість(1001)	12 798 808	12 933 889	12 967 400
знос (1002)	8 059 245	8 760 897	9 438 464
запаси (1050)	870 904	1 073 908	610 553
<b>Всього за I розділом (1095)</b>	<b>5 610 467</b>	<b>5 246 900</b>	<b>4 139 489</b>
<b>II. Фінансові активи</b>			
Поточна дебіторська заборгованість:			
за розрахунками із соціального страхування	0	12 413	34 785
Грошові кошти та їх еквіваленти			
національній валюті в тому числі (1160):	388 638	35 922	22 015
касі, (1161)	188	-	-
казначействі, (1162)	388 450	35 922	22 015
<b>Всього за II розділом (1195)</b>	<b>388 638</b>	<b>48 335</b>	<b>56 870</b>
<b>III. Витрати майбутніх періодів (1200)</b>	<b>-</b>	<b>3 362</b>	<b>283</b>
<b>Баланс (1300)</b>	<b>5 999 105</b>	<b>5 298 597</b>	<b>4 196 642</b>

Продовження таблиці 5.4.

Показники	На кінець 2016 р.	На кінець 2017 р.	На кінець 2018 р.
<b>Пасив</b>			
<b>I Власний капітал, фінансовий результат</b>			
Внесений капітал (1400)	4 739 563	12 933 889	12 967 400
Фінансовий результат (1420)	1 259 542	-7 647 705	-8 806 765
<b>Всього за I розділом (1495)</b>	<b>5 999 105</b>	<b>5 286 184</b>	<b>4 160 635</b>
<b>II Zobов'язання</b>			
Поточні zobов'язання:			
за платежами до бюджету (1540)	-	-	4 680
за розрахунками за товари, роботи, послуги (1545)	-	2 061	-



за розрахунками з оплати праці (1560)	-	10 352	31 327
<b>Всього за II розділом (1595)</b>	<b>-</b>	<b>12 413</b>	<b>36 007</b>
<b>Баланс (1300)</b>	<b>5 999 105</b>	<b>5 298 597</b>	<b>4 196 642</b>

Таблиця 5.5 «Оцінка фінансової стійкості ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України» за показниками згідно «Звіту про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма 4-1д, №4-1м)» 2016-2018 рр.»

<b>Показники</b>	<b>2016 р.</b>	<b>2017 р.</b>	<b>2018 р.</b>
Тип фінансової стійкості	-	стійкий фінансовий	стійкий фінансовий
Запас стійкості фінансовою стану, днів (рядок 8 : В x 360, де В— сума надходжень від основної діяльності (асигнувань) за попередній	-	389,31	359,23
Надлишок (нестача) коштів на 1 грн. запасів (рядок 8 : рядок 6)	-	1,08	0,99

ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України» за абсолютними показниками у 2017 та 2018 рр. - фінансовий стан оцінюється на рівні – стійкий. При цьому запас стійкості фінансового стану у 2018 році знизився і не складає одного повного дня (0,99), як спостерігалось у 2017 році (1,08).

Переглядаючи відносні показники фінансової стійкості, зупинимо увагу на коефіцієнтах, на Рисунку 5.1 алгоритм їх розрахунку.

Рис 5.1 Алгоритм розрахунку відносних показників фінансової стійкості

Показник	Алгоритм розрахунку
Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	$\frac{\text{Власні оборотні кошти}}{\text{Запаси}}$
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{\text{Власні оборотні кошти}}{\text{Власний капітал}}$
Стабільність структури оборотних коштів	$\frac{\text{Власні оборотні кошти}}{\text{Загальна вартість оборотних активів}}$
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	$\frac{\text{Залишкова вартість ОФ}}{\text{Валюта балансу}}$
Коефіцієнт фінансової стабільності (коефіцієнт автономного фінансування) $K_{ф.с.}$	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Зобов'язання} + \text{Доходи}}$
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) $K_{ф.н.}$	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Валюта балансу}}$
Коефіцієнт залежності установи від довгострокових зобов'язань $K_{з.д.}$	$\frac{\text{Результат виконання за заг. фондом}}{\text{Власний капітал}}$
Коефіцієнт маневреності власного капіталу $K_{м.}$	$\frac{\text{Власні оборотні кошти}}{\text{Власний капітал}}$
Коефіцієнт забезпечення нерухомим майном $K_{н.}$	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Необоротні активи}}$

- коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами показує, якою мірою запаси покриті власними коштами для виконання заходів статутної діяльності;
- коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, дає змогу вільно маневрувати цими засобами.
- стабільність структури оборотних коштів - зростання цього показника є позитивною тенденцією.
- коефіцієнт реальної вартості основних засобів показує питому вагу основних засобів у загальному капіталі установи.

Розрахунок показника забезпечення власними оборотними засобами запасів:

$$\text{За 2017 р.} = (3\,362\,524\,690) / 1073908 = -0,49$$

$$\text{За 2018 р.} = (283 - 4\,139\,489) / 610\,553 = -6,77$$

$$\text{За 2018 р.} = (283 - 4\,139\,489) / 610\,553 = -6,77$$

У 2016,2017,2018 рока установа не була здатна повністю профінансувати формування запасів за рахунок постійних джерел фінансування.

Відносних показників фінансової стійкості за 2016-2018 рр. наведемо в таблиці 5.6.

Таблиця 5.6 «Оцінка відносного показника фінансової стійкості ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України» за абсолютними показниками за 2016-2018рр.»

<b>Показник</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>Від-хилення 2016 до 2017</b>	<b>Від-хилення 2017 до 2018</b>
Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	-6,44	-0,49	-6,77	5,95	-6,28
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,779	0,787	0,840	0,02	0,05

Запаси установи ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України» у 2016,2017,2018рр. непокріті власними коштами для виконання заходів статутної діяльності.

Питома вага основних засобів у загальному обсязі активів установи ДУ «Тернопільський ЛЦ МОЗ України» у 2016,2017,2018рр. роках є досить значною і складає 77,9%, 78,7% та 84,0% відповідно.

Таким чином, зменшення касових видатків на 25,8 % і фактичних видатків у 2017 році порівняно із 2016 роком на 26,27% зменшило коефіцієнт співвідношення касових і фактичних витрат на 0,4 %.

Значення коефіцієнта співвідношення касових видатків і фактичних у 2016 та 2017 роках не є меншим за 1 і складає 1,003 та 1 - відповідно, то це свідчить про зростання дебіторської заборгованості установи. Значення коефіцієнту відношення видатків до доходів у 2016, 2017, 2018 році свідчить про зростання ефективності господарської діяльності за загальним фондами на 1,003%., 1%, 1%. За спеціальним фондом теж спостерігалось збільшення ефективності господарської діяльності установи за 2017,2018рр. - 1,048% та 1,004% відповідно. За результатами проведеного факторного аналізу

кошторису, зменшення касових видатків на 25,8 % і фактичних видатків у 2017 році порівняно із 2016 роком на 26,2% зменшило коефіцієнт співвідношення касових і фактичних витрат на 0,4 %. Установа за абсолютними показниками у 2017, 2018 роках фінансовий стан оцінюється на рівні – стійкий. Питома вага основних засобів у загальному обсязі активів установи у 2016, 2017, 2018 роках є досить значною і складає 77,9%, 78,7% та 84,0% відповідно, що зумовлено особливостями діяльності цієї установи.

## **ВИСНОВОК**

Специфіка діяльності бюджетних установ, головним чином, залежить від їх зовнішнього фінансування. Така діяльність зумовлює планувати надходження і видатки бюджетної установи та обов'язкове звітування щодо виконання затвердженого кошторису.

Доходи, надходження і витрати, видатки бюджетних установ є основними об'єктами їх обліку.

Об'єктом дослідження є Державна установа «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України».

Контроль щодо надходжень та видатків бюджетної установи здійснюються у пару етапів. По-перше здійснюється перевірка законності формування кошторису певної бюджетної установи. По-друге контролюються надходження, доходи і видатки, витрати відповідно до виконання кошторису.

Організація відділу бухгалтерського обліку в установі здійснюється головним бухгалтером.

Облікова політика описує організацію обліку в установі.

Установа користується меморіально - ордерною формою обліку.

Результати проведеного аналізу кошторису доходів і витрат показують, що значна частина надходжень займає загальний фонд даної бюджетної установи. Поведений детальний аналіз фінансової діяльності даної установи, що вказав на її платоспроможність, а також ліквідність балансу.

Загальну частину інформації щодо надходжень бюджетної установи містять форми фінансової звітності: звіті щодо фінансових результатів, у звіті щодо надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, у звіті щодо отримання коштів за іншими джерелами власних надходжень.

Внутрішній контроль в бюджетній установі організовує керівник - директор, а також згідно обов'язків і наказу: заступник директора, головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера та інвентаризаційна комісія. В інвентаризаційну комісію входять: завідуючий господарством, бухгалтер I категорії, завідуючі відділами, інженер з охорони праці, бухгалтер провідний, начальники відділів та інших працівників установи - по-черзі, оскільки щороку комісія міняється. Для кращих достовірних результатів інвентаризації склад комісії інший, щороку міняється.

В даній бюджетній установі з метою підвищення ефективності організації внутрішнього контролю доходів і витрат нещодавно впроваджена новіша модель взаємодії внутрішнього контролю із бюджетуванням,

інформаційною базою, що відображено згідно схеми контролю за надходженнями та видатками бюджетної установи.

Відмінністю Державної установи «Тернопільський лабораторний центр міністерства Охорони Здоров'я України» від інших бюджетних установ є фінансовий стан даної бюджетної установи, який характеризує її здатність частково фінансувати свою діяльність, намагатись ефективно функціонувати на даний час.

Важливе питання під час оцінки діяльності установи займає - фінансова стійкість підприємства, яка відображає повноту і своєчасність отримання асигнувань, ефективне використання коштів, надходжень загального та спеціального фондів.

## **БІБЛІОГРАФІЯ**

1. Бондаренко Н. М. «Сучасні підходи до сутності до ходів і видатків бюджетних установ» Економіка та суспільство/ електр. фах. Вид. 2017о. №8.

2. Яришко О.В., Ткаченко Є.Ю. Фінансовий аналіз; Вісник Запорізького НУ» - 2008р. - №1(3). - С.174-180.
4. Дейкало Л. Є. «Роль розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі» Економіка 2015р.
6. Дікань Л. В. «Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: Бізнес Інформаційний міжнар. наук. економ. Журнал 2013.№10.
7. Ілащук С. А. «Методологія контролю видатків на оплату праці вищих навчальних закладів» 2015. №2.
8. Карпенко НГ. «Завдання і порядок ведення обліку видатків бюджетної установи» . Молодий вчений: наук. журн. 2017. №5 (45).
9. Котов О. С. «Класифікація видатків бюджетних установ з урахуванням напрямків надання послуг» Полтавського УЕТ.
10. Ціх Г.В. «Управлінська думка» видання; 2016.
11. Левицька С. О. «Фінансові результати господарської діяльності як об'єкти бух.обліку та менеджменту» Бухгалтерський облік і аудит: наук.-практ. журн. 2015. № 12.
12. Лондаренко О. А. «Економічна природа доходів та видатків, її вплив на обліково-аналітичні аспекти установ» Економіка. Фінанси. Право. 2014.
20. В.І. Лемішовський, А.М. Дідик «Бюджетні установи»; Лад 2016 р.
45. П.Й. Атамас «Облік в бюджетних установах»; Центр навчальної літератури; 4-е видання; 2011 р.
46. Свірко С. . «Організація управлінського обліку в державних установах»; Фінанси, облік і аудит: зб. наук. пр. 2015р.
48. «Особливості аналізу доходів», бюдж.устан.; Скоморохова С.Ю. 2012 р.
49. «Бухгалтерський облік в Україні» Хомяк Р.Л. Львів; 2015.

50. Ціх Г. В. Економічна теорія та освіта ХХІ століття: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, Київ, 25.09.2015 р. Вищий навчальний заклад «Університет економіки та права «Крок», 2015 р. - 195-198 с.
51. Хорунжак Н. І. «Модернізація бухгалтерського обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління» // ЕР ТНЕУ. 2014р.
52. Шапаренко А. В. Зміни в економіці та перспективи розвитку; Міжнародної студентської практичної К; 2017 р. №1.
53. Шапаренко А. В. «Зміни щодо надходжень, видатків бюджетних установ» // . – Одеса: ОНЕУ, 2017. – Ч.1. – ст. 278-280.
54. Г.В. Ціх, В.М. Вовк, Р.В. «Фінансові ресурси» "Наука й економіка" науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. 2010р.
55. Юрчен Р. Д. «Облік видатків бюджетних установ за новою економічною класифікацією». НЛУУкраїни : ЗНТП . 2013р.
56. Бухгалтерський облік в бюджетних установах. Навчальний посібник, 2019р. 383с.
57. Наталія Маринен «Дослідження економічного розвитку» Наталія Маринен, Галина Ціх. (м. Тернопіль, 18.05.2011.). – Тернопіль : ТНТУ, 2011р.
58. Н.В. Чебанова, Т.Я. Чупир, Ю.А. Василенко, «Фінансова звітність». Навчальний посібник. 2016 р. Харків. – 444с.
59. Хрупович С.Є. «Економіка» : Навчальний посібник. Хрупович С.Є., Ціх Г.В. — Тернопіль : ТНТУ , 2013 — 280 с.
60. К.О. Назарова; Аналіз діяльності бюджетних установ; Навчальний посібник - Київ. : КНТЕУ 2006. - 208 с.
61. Лужняк Х «Економік»а .2015р. — Т. : Крок, 2015.



63. «Економічний аналіз»: Навчальний посібник 2-ге вид., перероб. і дон. М. А. Болю, В. З. Бурчевский, М. І. Горбато, редакцією М. Г. Чумаченка. — К.: КНЕУ, 2003р. — 556 с.

64. Мельник В. М. «Основи економічного аналізу» — К.: Кондор, 2003р. — 128 с.

65. «Основа охорони праці» НП/Л. Е. Винокурова, М. В. Васильчук, М. В. Гаман. — К.: Факт, 2005р. — 344 с.

66. Атамас П.Й. «Облік бюджетних установах» навчальний посібник /; Мін-во освіти і науки України, Дніпропетровський УЕП — 2009. — 288с.

67. Чумаченко М. Г. «Економічний аналіз» [текст]: навчальний посібник М. Г. Чумаченко. — К. : КНЕУ, 2003р. — 540 с