

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка
Природничо-економічний факультет
Кафедра економіки підприємства

Кваліфікаційна праця
на правах рукопису

ДИПЛОМНА РОБОТА

здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти

на тему: **«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ»**

Виконала: **Продіус Оксана Василівна**
студентка заочної форми навчання
спеціальності 071 Облік і оподаткування

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Ніколашин А.О.

Роботу допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри,
протокол № ___ від « ___ » _____ 20__ р.

м. Кам'янець-Подільський, 2021 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ 7	
1.1. Роль і завдання бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами	7
1.2. Склад, класифікація та оцінювання запасів	15
1.3. Регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ та нормативно- правове забезпечення обліку оборотних матеріальних активів бюджетної установи	24
2. СТАН ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В КАМ'ЯНЕЦЬ- ПОДІЛЬСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ ІМЕНІ ІВАНА ОГІЄНКА	30
2.1. Характеристика фінансово-господарської діяльності КПНУ імені Івана Огієнка.....	30
2.2. Облік запасів за місцями зберігання та організація первинного обліку.....	41
2.3. Аналітичний та синтетичний облік запасів бюджетної установи	54
2.4. Вдосконалення організації первинного обліку оборотних матеріальних активів	62
3. КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ	66
3.1. Значення контролю в системі управління державою.....	66
3.2. Контроль та інвентаризація запасів бюджетних установ	68
3.3. Внутрішній контроль та його роль в підвищенні ефективності використання запасів бюджетною установою	77
ВИСНОВКИ	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	90
ДОДАТКИ.....	99

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ

МФУ - Міністерства фінансів України

ДКСУ – Державна казначейська служба України

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності

НП(С)БОДС – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі

П(С)БО – положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ВСТУП

Актуальність теми. Для успішного виконання завдань і функцій та для забезпечення стабільної діяльності установи державного сектору повинні мати у своєму розпорядженні фінансові, матеріальні та інші ресурси. Установи державного сектору не можуть здійснювати свою діяльність без повного забезпечення ресурсами, які раціонально будуть використовуватись в процесі функціонування.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є важливою частиною господарського обліку в Україні. Він виконує свої конкретні завдання, має специфічні об'єкти, ведеться за окремим планом рахунків на балансі, який відрізняється від балансу госпрозрахункових підприємств. Не остання роль при цьому відводиться обліку оборотних матеріальних активів бюджетної організації.

Складовою реформування в сфері бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України є запровадження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси». За допомогою Положення суб'єкти державного сектору здійснюють облік та формують необхідну інформацію про запаси на певному етапі своєї діяльності. Введення в дію НП(С)БОДС 123 зумовило значні зміни порівняно із рідніше діючою Інструкцією з обліку запасів бюджетних установ, яка втратила чинність 1 січня 2014 року.

Запаси виступають однією з основних складових ефективного функціонування бюджетних установ. Проте дефіцитність фінансового забезпечення їх придбання вимагає реалізації різних заходів з оптимізації використання цих цінностей. Облік і контроль належать до інструментів, які можуть виконувати роль оптимізаційних важелів. Тому дослідження в цьому напрямі є надзвичайно своєчасними й необхідними, а тому обрана тема дипломної роботи актуальна.

Проблематикою обліку використання запасів в установах державного сектору займалися ряд науковців та практиків, зокрема Н.В. Артеменко, І.Д. Бенько, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.В. Свірко, Л.О. Левицька, М.Р. Лучко, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк, Г.В. Янчук інші. Проблематика

контролю присутня у наукових дослідженнях Л.В. Дікань, Н.М. Зорій, М.Р. Лучка, Н.М. Хорунжак та багатьох інших вітчизняних науковців і практиків.

Проте на даний час залишається певні практичні проблеми, пов'язані як з недостатнім фінансуванням державного сектору, так і з впровадженням нових НП(С)БОДС.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Результати магістерської роботи знайшли відображення в науково-дослідних роботах кафедри економіки підприємства природничо-економічного факультету за темою «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій ХХІ ст.» (державний реєстраційний номер 0119U002955, термін дії 2019-2024 рр.

Метою дослідження є вивчення теоретичних і практичних питань бухгалтерського обліку запасів в бюджетних установах та розробка пропозицій по вдосконаленню даної ділянки обліку.

Для досягнення цієї мети в процесі дослідження були поставлені такі завдання:

- розглянути специфіку діяльності бюджетних установ та її вплив на побудову бухгалтерського обліку;
- розглянути основні нормативні документи з регламентації організації бухгалтерського обліку запасів в бюджетній установі;
- проаналізувати стан фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти;
- вивчити стан первинного, складського, обліку запасів в досліджуваній установі;
- вивчити стан синтетичного та аналітичного обліку запасів в досліджуваній установі
- розглянути шляхи подальшого вдосконалення обліку запасів в досліджуваній установі;
- вивчити порядок здійснення контролю в бюджетних установах та внести пропозиції щодо його вдосконалення.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку запасів Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку запасів в бюджетній установі.

Методи дослідження. В роботі використано структурний та порівняльний аналіз, системний підхід, історико-логічний, економічного аналізу, статистично-аналітичний, а також абстракції, індукції і дедукції, поєднання аналізу та синтезу, узагальнення, що дозволило нам якнайкраще дослідити та вивчити поставлені завдання.

Теоретичною та інформаційною базою дослідження є статистичні матеріали, публікації у періодичних та наукових виданнях, законодавчі й нормативні акти України, результати досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів з питань обліку запасів у державному секторі економіки.

Елементи наукової новизни одержаних результатів:

уточнено:

- поняття запасів як об'єкта бухгалтерського обліку і контролю в бюджетній установі.

Апробація результатів дослідження. Результати досліджень доповідались та знайшли обговорення на Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації».

Публікації. Результати досліджень опубліковані у 1 науковій праці «Облік запасів відповідно до Національних положень стандартів бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності» - тезах доповіді загальним обсягом 0,2 д.а. [63]

Структура та обсяг роботи. Загальний обсяг роботи 98 стор. В магістерській роботі розміщено 25 таблиць, 16 рисунків. Вона складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який містить 83 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Роль і завдання бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами

Згідно з Бюджетним кодексом України бюджетна установа – це орган, заклад чи організація, відповідний статус якої визначено конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади або місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок бюджету – державного чи місцевого. [68]

До бюджетних належать організації, основна діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів бюджету на підставі кошторису доходів і видатків. Належність організацій до бюджетних визначається їхнім статутом, установчими документами, відповідними фінансовими органами. Це школи, дитячі садки, вищі та середні спеціальні навчальні заклади, науково-дослідні установи, установи охорони здоров'я, соціального забезпечення, фізкультури, культури і мистецтва, оборони, державної влади та управління, юридичних установ і багато інших. [7].

Особливості бухгалтерського обліку в установах невиробничої сфери визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні, інструкціями з бухгалтерського обліку в установах і організаціях, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів, іншими нормативними документами Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України.



Рис. 1.1 Специфічних особливостей бюджетного обліку

Джерело: сформовано автором на основі даних [8]

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей, які впливають на побудову обліку:

- бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання власного капіталу як основи для започаткування й подальшого здійснення діяльності, відчуження майна;
- бюджетні установи належать до неприбуткових організацій – метою їхньої діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг, які, на відміну від готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції й не оприбутковуються на склад. Відсутнє поняття виробничого браку, а отримання негативного результату також може розглядатися як результат;
- бюджетні установи в процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності;
- бюджетні установи мають тенденцію до постійного відставання продуктивності праці порівняно із суб'єктами матеріального виробництва. Це пояснюється тим, що можливості заміни живої праці технікою у сфері послуг дуже обмежені. Через це виробництво послуг характеризується високою трудомісткістю,

великою питомою вагою видатків на заробітну плату;

- бюджетні установи не наділяються оборотними коштами. Фінансове становище їх визначається своєчасністю і повнотою надходження асигнувань із відповідних бюджетів чи оплатою рахунків згідно із прийнятими зобов'язаннями.[13]

Бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису – основного планово-фінансового документа, який підтверджує повноваження кожної установи щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів. Процес надання нематеріальних послуг є основним і найскладнішим видом діяльності бюджетних установ. Він супроводжується різноманітними витратами матеріальних і фінансових ресурсів – нарахуванням заробітної плати, придбанням і використанням основних засобів, запасів тощо. Внаслідок цього виникають і накопичуються видатки, порівняння яких із доходами визначає результат виконання кошторису бюджетної установи за рік (рис. 1.2).

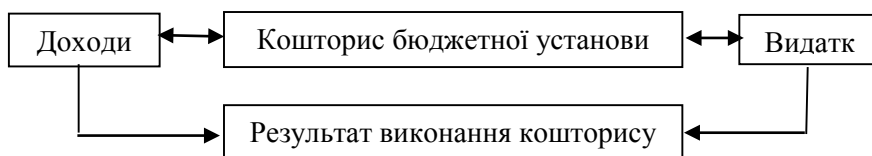


Рис. 1.2. Спрощена схема процесу виконання кошторису бюджетної установи
Джерело: сформовано автором на основі даних [8]

Численні господарські операції, які відбуваються щоденно і є складовими фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, вносять зміни до складу й розміщення господарських засобів і джерел формування їх (рис. 1.3, 1.4).

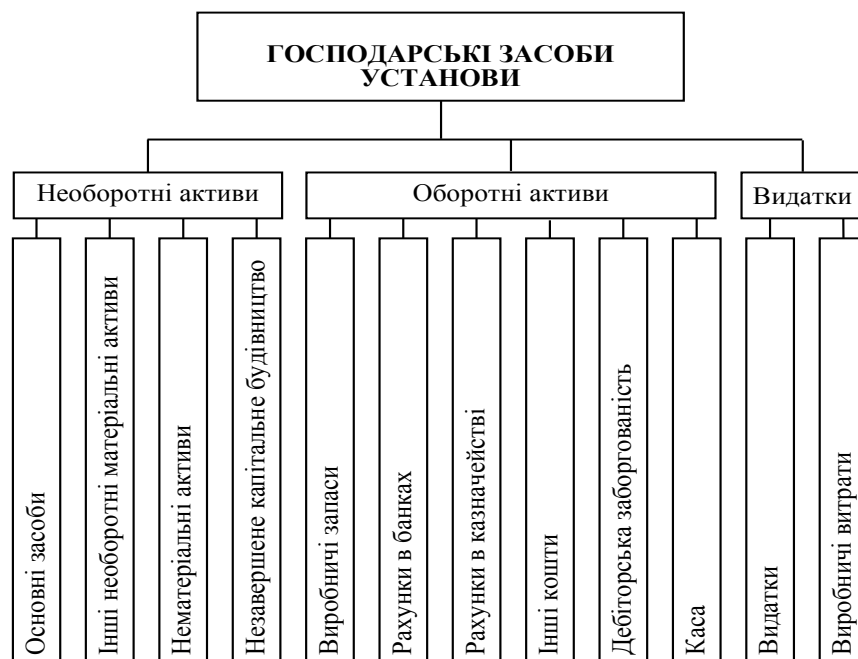


Рис. 1.3. Класифікація господарських засобів бюджетних установ за складом і розміщенням

Джерело: сформовано автором на основі даних [8]



Рис. 1.4. Класифікація господарських засобів за джерелами їх утворення та призначенням

Джерело: сформовано автором на основі даних [8]

Необоротні активи являють собою сукупність майнових цінностей які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, незавершене капітальне будівництво.

До оборотних активів належать засоби, призначені для споживання або використання в процесі господарської діяльності впродовж терміну не більш як рік:

виробничі запаси, грошові кошти на рахунках у банку, органах ДКСУ, у касі, дебітори.

Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати (видатки) матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи, які здійснюються за рахунок загального і спеціального фондів, та інші виробничі витрати.

Джерелами формування господарських засобів є власні кошти (капітал), доходи і зобов'язання. До власного капіталу належать фонд у необоротних активах і фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах, які становлять частку державного (комунального) майна, переданого в постійне безпосереднє розпорядження бюджетних установ. Останні, не маючи власних оборотних коштів, покривають витрати (видатки) за рахунок бюджетних коштів (доходів загального і спеціального фондів). Доходи загального фонду бюджетних установ формуються за рахунок загального фонду бюджету, а доходи спеціального фонду – це власні надходження бюджетних установ.[17]

До залучених коштів належать зобов'язання установи, що виникли внаслідок минулих подій. Із подальшим урегулюванням зобов'язань змінюється економічний зиск установи через виплату готівкою, передання інших активів, заміну одного зобов'язання на інше. Короткострокові зобов'язання підлягають оплаті впродовж року, довгострокові – впродовж періоду, що перевищує рік.

Розглянуті об'єкти обліку становлять його предмет, характеризують майновий стан бюджетних установ і значною мірою визначають як його побудову, так і характер отримуваної інформації про виконання кошторису, стан і рух активів і пасивів.

Характерними особливостями бухгалтерського обліку є:

- безперервне, суцільне і послідовне відображення господарських операцій;
- обов'язкове документальне підтвердження здійснюваних операцій;
- узагальнення даних у грошовому вираженні;
- використання спеціальних способів і прийомів, які визначають метод

бухгалтерського обліку (рис. 1.5) .

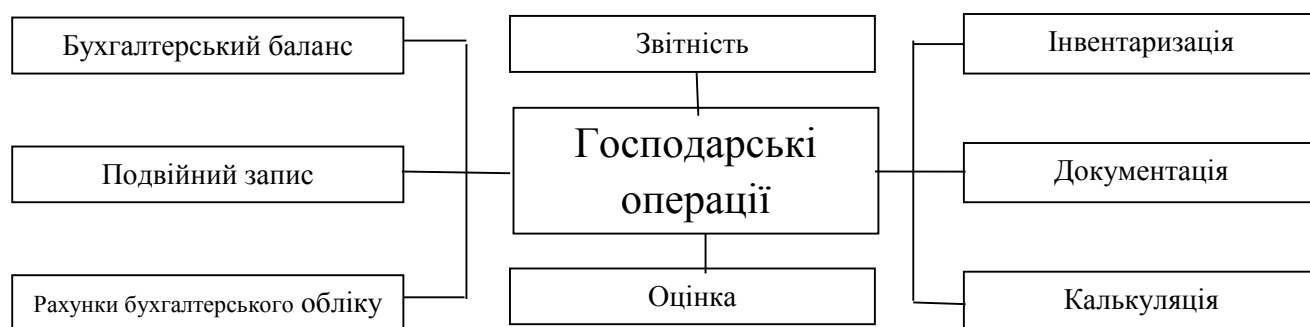


Рис. 1.5. Елементи методу бухгалтерського обліку в бюджетних установах
Джерело: сформовано автором на основі даних [8]

Початком бухгалтерського обліку як технологічного процесу є спостереження та реєстрація господарських фактів і явищ, формування яких як окремих актів діяльності бюджетних установ здійснюється в документах. Таким чином, документація є способом первинної реєстрації об'єктів обліку й відіграє важливу роль в управлінні бюджетними установами. За допомогою документів здійснюється попередній, поточний і наступний контроль за доцільністю і законністю господарських операцій, за збереженням та ефективним використанням майна і грошових коштів. Документи мають правове значення як письмовий доказ проведення господарських операцій. Їх також використовують для аналізу фінансової та господарської діяльності, фінансового контролю і документальних ревізій.

У бюджетних установах використовують різні за призначенням, змістом, способом і характером відображення бухгалтерські документи.

З метою упорядкування потоків документів у бюджетних установах розробляють і затверджують графік документообігу, який відіграє важливу роль у забезпеченні послідовності проходження документів, стабільної роботи кожної структурної одиниці, мінімізації термінів перебування в ній документів, посилення контрольних функцій обліку, підвищення рівня використання сучасних інформаційних технологій. [16]

Інвентаризація забезпечує відповідність даних обліку майна, коштів,

розрахунків фактичній наявності їх. Порядок проведення інвентаризації передбачено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 (редакція від 03.11.2020) [58].

Поряд із документацією інвентаризація слугує засобом первинного спостереження і контролю за достовірністю показників обліку.

Для отримання узагальнених даних господарські засоби відображають в обліку за допомогою грошового вимірника.

За станом на певний період показники фінансово-господарської діяльності бюджетної установи узагальнюються в балансі та інших формах звітності. Звітність відображає майнове та фінансове становище бюджетної установи, результати виконання кошторису за звітний період (квартал, рік). Типові форми звітності, вказівки щодо порядку їх заповнення і терміни подання розробляють і затверджують відповідні міністерства та відомства України, а форми фінансової звітності з виконання бюджетів і кошторисів – Державна казначейська служба України.

Усі елементи методу бухгалтерського обліку тісно пов'язані між собою, що забезпечує суцільне і безперервне відображення облікової інформації, необхідної для управління діяльністю бюджетних установ.

Збереження і розвиток установ бюджетної сфери вимагають підвищення віддачі фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, що використовуються в цих установах, більш тісного зв'язку виділених з бюджету коштів з результатами їх використання. Поєднання бюджетного фінансування і комерційної діяльності сприяє більш раціональному використанню не лише бюджетних асигнувань, але й коштів інших джерел фінансування, що надходять на потреби установ невиробничої сфери. З цією метою бюджетні установи поряд з основною діяльністю можуть займатися і підприємницькою (комерційною, бізнесовою) діяльністю у дозволених законодавством межах.

З метою залучення додаткових фінансових коштів для розвитку галузей невиробничої сфери держава передбачила цілу систему податкових пільг

юридичним і фізичним особам (у т. ч. іноземним), що вкладають кошти у розвиток названих установ. Це ще одне з додаткових джерел фінансування діяльності невиробничої сфери [20].

Важлива роль у втіленні в життя цих заходів належить раціональній організації бухгалтерського обліку, звітності та аналізу господарської діяльності установ бюджетної сфери. Контрольні функції обліку мають бути безпосередньо пов'язані з усією обліковою роботою – оформленням, прийманням і обробкою документів. Контроль повинен передбачати в першу чергу порядок перевірки (рис.1.6.)



Рис. 1.6. Елементи контрольної перевірки функцій обліку

Джерело: сформовано автором на основі даних [8]

У вказаних напрямках необхідно здійснювати попередній, поточний і подальший контроль. Бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо не виконує контрольної функції. Але поряд з тим система контролю не повинна завдавати додаткової роботи, ускладнювати документообіг.

З метою забезпечення єдиних методологічних основ організації і ведення бухгалтерського обліку та звітності на всій території України в умовах різних форм власності та розвитку ринкових відносин Верховна Рада України прийняла Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (редакція від 01.07.2021) [54]. Цей документ передбачає єдині засади організації обліку і звітності для всіх підприємств, установ і

організацій, що є юридичними особами за законами України.

Основними нормативними документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах України, є новий план рахунків бухгалтерського обліку та порядок його застосування, нова бюджетна класифікація видатків, інструкція про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, інструкція з обліку запасів бюджетних установ та багато інших. У них викладено методику обліку операцій з виконання кошторису видатків за загальним і спеціальним фондами та з обліку іншої діяльності.

Ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю за виконанням кошторисів, складання звітності в бюджетних установах покладається на бухгалтерію, яка є, як правило, самостійною службою і має свою структуру. Існують дві організаційні форми обліку в бюджетних установах:

- 1) бухгалтерії окремих установ;
- 2) централізовані бухгалтери.

Зазвичай самостійні бухгалтерії мають великі установи: вищі навчальні заклади, науково-дослідні інститути, лікарні тощо.

Централізовані бухгалтерії – найбільш поширена форма організації обліку в бюджетних установах. Вони створюються за відомчою чи міжвідомчою ознаками при територіальних і районних медичних закладах, управліннях місцевих державних адміністрацій, міністерствах, відомствах та їх управліннях і виконують усі функції з обліку та звітності бюджетних установ, які вони обслуговують [31].

1.2. Склад, класифікація та оцінювання запасів

Досліджуючи питання економічної сутності запасів слід розглянути різні тлумачення даної категорії в економічній літературі, оскільки єдиного підходу щодо інтерпретації поняття «запаси» немає (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Трактування економічного змісту запасів у літературних джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1	Садовська І.Б. [65, с. 229-230]	Під виробничими запасами розуміють активи, які використовуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством. Запаси - це активи, які утримуються для продажу; як виробничі запаси для споживання готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також для управління підприємством
2	Лень В.С., Гливенко В.В. [33, с.153]	Запаси, переважно, є предметами праці й звичайно складають основну частку оборотних засобів виробництва. Вони включають в себе великий перелік товарно-матеріальних цінностей, які споживаються в процесі виробництва, незавершене виробництво, готову продукцію та товари. Ці цінності і є об'єктами обліку запасів
3	Чабанова Н.М. [76, с. 344]	Запаси - це матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання
4	Нашкерська Г.В. [40, с. 208]	Запаси - це оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року
5	Пушкар М.С. [64, с. 207]	До запасів відносять предмети праці, які призначені для використання у виробництві для виготовлення продукції та господарських потреб, придбані для подальшого перепродажу або використовуються для обслуговування виробництва, виконання робіт чи надання послуг і потреб управління
6	Кочерга С.В., Пилипенко К.А. [30, с. 69]	Товарно-матеріальні запаси вміщують в собі значну частину активів підприємства, призначених для здійснення основної діяльності, а також є основним джерелом доходу і відіграють важливу роль в утворенні прибутку
7	Карпенко О.В., Хоменко Н.В., Верига Ю.А. [73, с. 15]	Запаси - це різні речові елементи, що використовуються у процесі фінансово - господарської діяльності як предмети праці, а відповідно повинні споживатися в кожному господарському циклі і повністю переносити свою вартість на витрати підприємства та вартість продукції або товарів, що виготовляється або реалізується

Джерело: узагальнено автором

З огляду на визначення, які подані у табл.1.1, можна вважати відмінність у трактуваннях запасів полягає в тому, що розкриття будь-якої категорії та її змісту залежить від вибору підходу щодо трактування.

Сопко В.В. [68], Орлова В.К., Орлів М.С., Хома С.В. [42], Садовська І. Б. [65] та інші науковці трактують запаси лише в рамках вітчизняних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку.

В науковій літературі для визначення запасів досить часто зустрічається термін «цінності», зокрема, у праці Лень В.С., Гливенко В.В. [33]. Проте, поняття «цінність» - це описова категорія, яка характеризує запаси як економічний елемент, та може дати вигоди для підприємства і задовольнити інтереси власника.

Бутинець Ф.Ф. [7], Кужельний М.В. [25], Кочерга С.В., Пилипенко К.А. [30], Нашкерська Г.В. [40], трактують запаси як активи, що становлять основну частину майна підприємства.

Такі науковці як Бутинець Ф.Ф. [7], Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б. [68] виділяють термін «товарно-виробничі запаси», суть яких є використання в виробничому процесі, перебування у складі резервів підприємства, що відображає особливості матеріальних елементів виробництва.

Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. розглядають запаси з огляду на види підприємницької діяльності: виробнича, комерційна або грошово-кредитна. При виробничій діяльності запасами виступають різні речовини та сили природи: сировина, матеріали (основні, допоміжні, паливні, мастильні тощо) при комерційній - готова продукція виробничої сфери (сільськогосподарська, промислова, будівельна тощо), яку купують комерційні підприємства з метою продажу, при грошово-кредитній - гроші, грошові документи тощо [68, с. 193].

Отже, в економічній літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування об'єкта дослідження. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення.

В процесі виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр. , було здійснено ряд заходів, які дали змогу створити інтегровану інформаційно-аналітичну систему управління державними фінансами. Одним із результатів реалізації запланованих заходів стало запровадження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» [39], де розкриваються організаційні питання щодо обліку запасів.

НП(С)БОДС 123 відіграє вагомую роль у формуванні в обліку інформації про запаси, а також її розкриття у фінансовій звітності. Для суб'єктів державного сектора важливою складовою оборотних активів є запаси, від методичних та методологічних аспектів обліку яких залежить формування окремих витрат установи, та порядок розкриття даних обліку у звітності.

Поняття запасів, яке застосовується на даний час, визначається діючим НП(С)БОДС 123 «Запаси» (рис. 1.6).

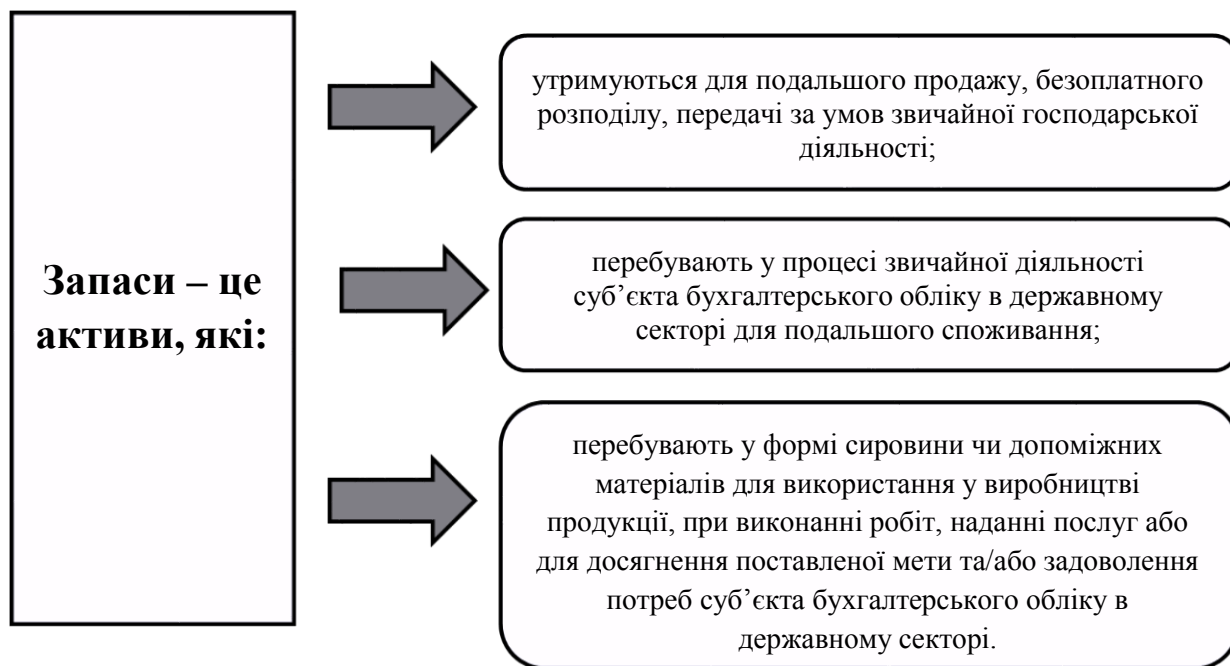


Рис. 1.6 Тлумачення терміну «запаси» відповідно до НП(С)БОДС 123

Джерело: сформовано автором на основі даних [39]

Порівнюючи визначення виробничих запасів у виробничій сфері (П(С)БО 9 «Запаси» [49]), а також запасів установ ДС, можна побачити певні відмінності. Зокрема, стосовно виробничих запасів – їх вартість переноситься на собівартість виготовленої продукції, а от вартість спожитих матеріалів у бюджетних установах здебільшого відноситься на видатки.

До складу активів запаси можуть зараховуватись при дотриманні відповідних умов, а саме: вартість запасів бюджетної установи можна достовірно визначити; в процесі їх використання в майбутньому, суб'єкт державного сектору має шанс збільшити свої економічні вигоди.

Наказ про облікову політику містить інформацію про одиницю обліку запасів, якою виступає їх найменування або вид (група).

Використання запасів в установі відбувається відповідно до наказів центральних органів виконавчої влади, а якщо таких зазначень немає, то установа на власний розсуд встановлює термін використання в момент придбання.

До запасів установ державного сектора, згідно з НП(С)БОДС 123, відносять (рис. 1.7).

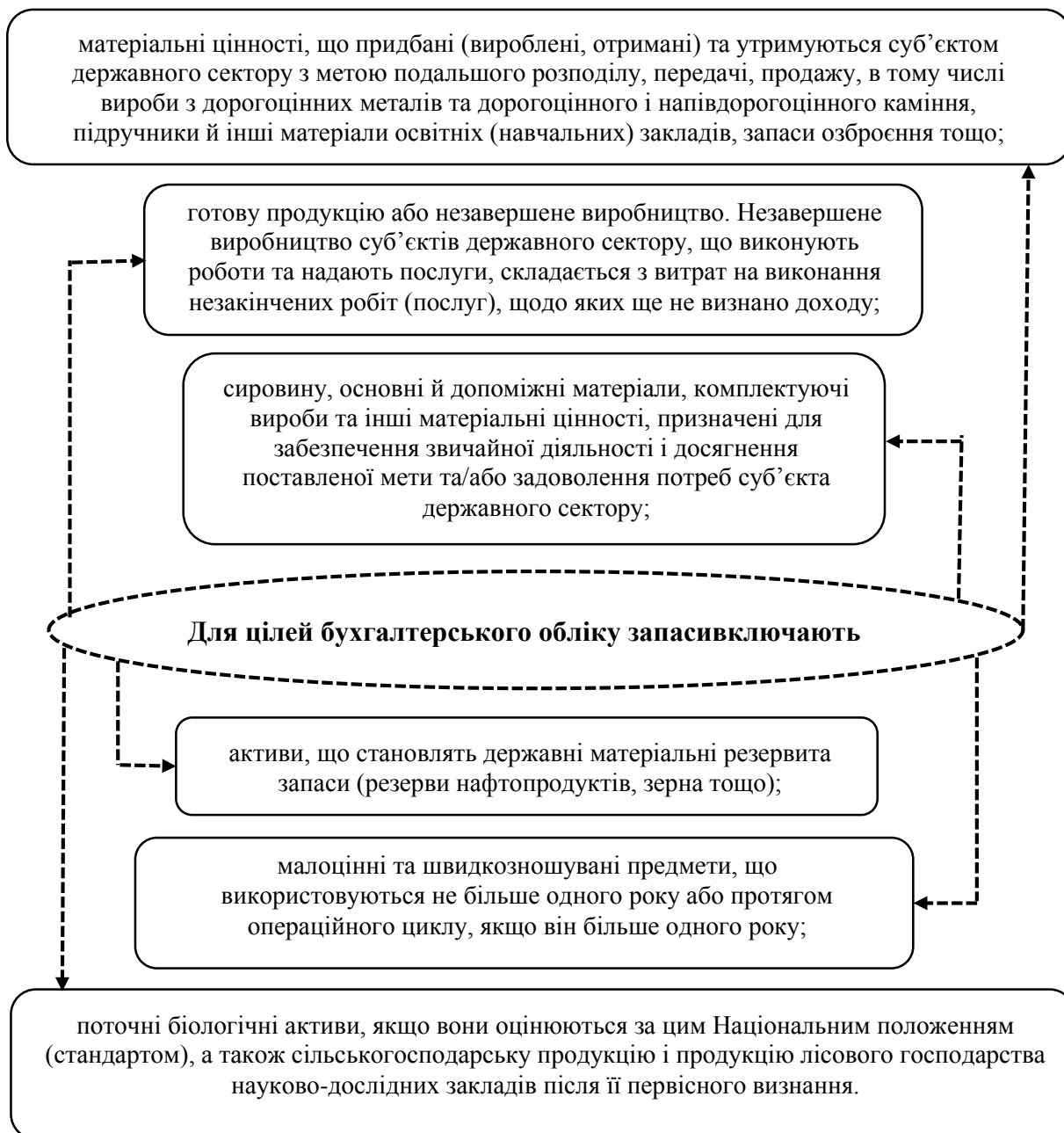


Рис. 1.7. Групування запасів установ державного сектора
Джерело: сформовано автором на основі даних [39]

В бухгалтерському обліку, незважаючи на шляхи поступлення запасів, а саме придбання їх або створення, зарахування на баланс відбувається за первісною вартістю.

Вартість запасів повністю вибуває із обігу впродовж одного або кількох актів споживання. В цьому плані запаси бюджетних установ нагадують оборотні кошти сфери матеріального виробництва, але їх неможливо віднести до останніх, оскільки оборотні кошти повністю переносять свою вартість на новий продукт і в цій формі продовжують свій обіг у суспільному відтворенні, а запаси бюджетних установ вибувають з обігу мірою їх споживання.

На придбання запасів витрачаються значні бюджетні кошти. Завданнями обліку запасів є:

- правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття запасів;
- контроль за збереженням і рухом запасів на складах;
- контроль за раціональним використанням запасів і дотриманням норм їх використання;
- забезпечення всіх рівнів управління інформацією про наявність і рух запасів [62].

Основними передумовами виконання цих завдань є економічно обґрунтована класифікація та оцінювання запасів, нормування їх залишків, чітка організація матеріального постачання й складського господарства.

За функціональною роллю в господарській діяльності бюджетних установ запаси поділяють на групи і підгрупи (табл. 1.2)

Таблиця 1.2

Групування запасів

№ з/п	Групи запасів	Характеристика підгруп запасів
1	Виробничі запаси	<ul style="list-style-type: none"> - Сировина і матеріали короткотермінового використання для науково-дослідних робіт і капітального будівництва; - Обладнання, конструкції і деталі до установки; - Збірні елементи; - Спецобладнання для науково-дослідних

		робіт за господарськими договорами; - Будівельні матеріали; - Інші виробничі запаси.
2	Тварини на вирощуванні і відгодівлі	- Молодняк тварин на вирощуванні; - Тварини на відгодівлі; - Птиця - Звірі хутрові за видами; - Кролі; - Сім'ї бджіл; - Доросла худоба, вибракувана з основного стада; - Худоба, прийнята від населення для реалізації.
3	Малоцінні та швидкозношувані предмети	- Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації; - Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення.
4	Матеріали та продукти харчування	- Матеріали для навчальних, наукових та інших цілей; - Продукти харчування; - Медикаменти і перев'язувальні засоби; - Господарські матеріали і канцелярське приладдя; - Паливо, горючі і мастильні матеріали; - Тара; - Матеріали в дорозі; - Запасні частини до машин і обладнання; - Інші матеріали
5	Готова продукція	- Вироби виробничих (навчальних) майстерень
6	Продукція сільськогосподарського виробництва	- Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств

Джерело: сформовано автором на основі даних [78]

Наведену класифікацію покладено у підгрунття організації обліку запасів за рахунками та субрахунками, але вона є недостатньою для контролю за наявністю і рухом цінностей. Багатоманіття використовуваних запасів зумовлює необхідність розроблення вичерпних номенклатур, тобто систематизованих переліків запасів, які споживаються бюджетними установами. Кожному найменуванню, сорту та розміру присвоюється умовний числовий код (номенклатурний номер), що

особливо важливо за умов автоматизації обліку. У подальшому присвоєний номенклатурний номер зазначається в усіх документах і реєстрах, в яких відображається наявність і рух відповідного виду запасів.

В бюджетних установах під час розроблення номенклатурних номерів пропонується використовувати числове кодування. При цьому загальна кількість позначень має становити сім знаків (цифр): перші три – субрахунок, четвертий – групу, три останні – порядковий номер предмета в групі. Номенклатурний номер фіксується в спеціальному реєстрі – номенклатурі-ціннику, що являє собою систематизований перелік запасів установи, застосовуваний як довідник для всіх її служб і підрозділів. Крім номенклатурного номера в номенклатурі-ціннику відображається облікова ціна, одиниця вимірювання, гатунок, розмір і найменування матеріалу.

МСБОДС визначають запаси як активи у формі матеріалів або комплектуючих виробів, які використовують у виробничому процесі, наданні послуг, призначені для продажу чи розподілу в процесі звичайної діяльності.

У бухгалтерському обліку бюджетних установ запаси, в тому числі отримані та передані безоплатно у визначеному чинним законодавством порядку, оцінюють за балансовою вартістю, яка поділяється на первинну, справедливу та відновлювальну.

Первинна вартість – це вартість придбання, отримання, виготовлення запасів.

Справедлива вартість – це первинна вартість запасів, отриманих бюджетною установою безоплатно.

Відновлювальна вартість – це первинна вартість запасів після проведення їх переоцінювання.

Вартість запасів може бути змінена в результаті переоцінювання, але виключно на виконання нормативно-правових актів України. Для переоцінювання та встановлення реальної вартості запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів наказом керівника установи створюється спеціальна тимчасова комісія.

Комісія переоцінює кожну окрему одиницю запасів, увідповіднює її вартість ціні, що склалася в торговельній мережі на аналогічні зразки товарів, які

виробляються підприємствами України або підприємствами-виробниками за межами України й поставляються в торговельну мережу.

Для визначення нової ціни комісія з проведення дооцінювання може користуватися:

- рахунком або накладною на отримані аналогічні матеріальні цінності;
- опублікованим у засобах масової інформації листком або прайс-листком підприємства-постачальника та інших підприємств, що випускають аналогічну продукцію, із відображенням нової ціни;
- цінами, встановленими в торговельній мережі на аналогічні товари;
- експертним висновком щодо вартості запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів [74].

При цьому ціни на однотипні предмети, встановлені під час переоцінювання, у межах однієї установи чи організації або установ, що обслуговуються однією централізованою бухгалтерією, мають бути однаковими.

За результатами переоцінювання комісія установи складає в довільній формі акт про зміну вартості запасів. В акті зазначаються найменування переоцінених запасів, їхня кількість та вартість за даними бухгалтерського обліку, нова ціна за одиницю після переоцінювання та сума різниці, яка має бути відображена в бухгалтерському обліку. Акт затверджує керівник установи.

Зміна первинної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не відноситься до доходів.

Відпуск запасів у використання, виробництво, продаж чи інше вибуття здійснюється за балансовою або середньозваженою собівартістю, яку визначають за кожним видом подібних запасів за формулою:

$$C_{звс} = \frac{B_{зп} + B_{зм}}{K_{зп} + K_{зм}}$$

де $C_{звс}$ – середньозважена собівартість;

$B_{зп}$, $B_{зм}$ – відповідна сумарна вартість запасів на початок місяця та отриманих за місяць;

$K_{зп}$, $K_{зм}$ – кількість запасів на початок місяця та отриманих за місяць.

Оцінювання запасів за іншими методами в бюджетних установах не застосовують і воно не є в бюджетних установах тим принципом облікової політики, який може впливати на результати виконання кошторису [8].

Відповідно до МСБОДС запаси мають оцінюватися за найменшою з двох величин: собівартістю і можливою чистою ціною продажу. Собівартість запасів має включати всі витрати на придбання, перероблення та інші витрати, понесені в процесі доведення запасів до їх певного стану і місцезнаходження.

1.3. Регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ та нормативно-правове забезпечення обліку оборотних матеріальних активів бюджетної установи

Вітчизняна система бухгалтерського обліку характеризується державною формою управління та регулювання. Згідно зі статтею 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54] державне регулювання обліку та фінансової звітності здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Функції державного регулювання облікової системи України реалізуються через систему органів державної влади та державного управління.

Організація єдиної системи бухгалтерського обліку України перебуває у віданні Кабінету Міністрів України – найвищого органу влади та державного управління. Загальне керівництво системою обліку і статистики країни здійснює Державний комітет статистики України. До його функцій належать (рис. 1.8.)

Регулювання загальних питань методології бухгалтерського обліку та звітності здійснює Міністерство фінансів України через Управління методологією бухгалтерського обліку та звітності. При Міністерстві фінансів України як дорадчий орган діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку, у складі якої працюють висококваліфіковані науковці, фахівці Міністерств та інших

центральної влади, підприємств, представники громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України. На Міністерство фінансів України за дорученням Уряду безпосередньо покладено такі функції (рис. 1.9):

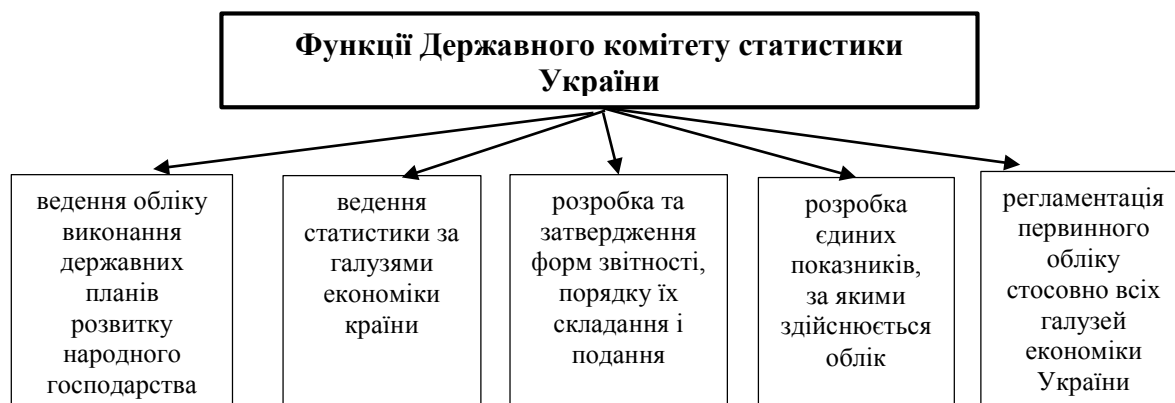


Рис. 1.8. Перелік функцій державного комітету статистики України.

Джерело: сформовано автором на основі даних [44]



Рис. 1.9. Перелік функцій Міністерство фінансів України.

Джерело: сформовано автором на основі даних [45]

Державний комітет статистики і Міністерство фінансів України, маючи на меті уніфікувати облік та гармонізувати його в межах системи національних показників, узгоджують між собою всі питання, що стосуються методології бухгалтерського обліку. Окремі питання щодо порядку оподаткування об'єктів бухгалтерського обліку перебувають у віданні Державної податкової служби

України. Зазначений рівень регламентації характеризується як загальний (рис. 1.10). Наступним рівнем у структурі органів керівництва бухгалтерським обліком бюджетних установ є рівень даної підсистеми обліку безпосередньо [16].

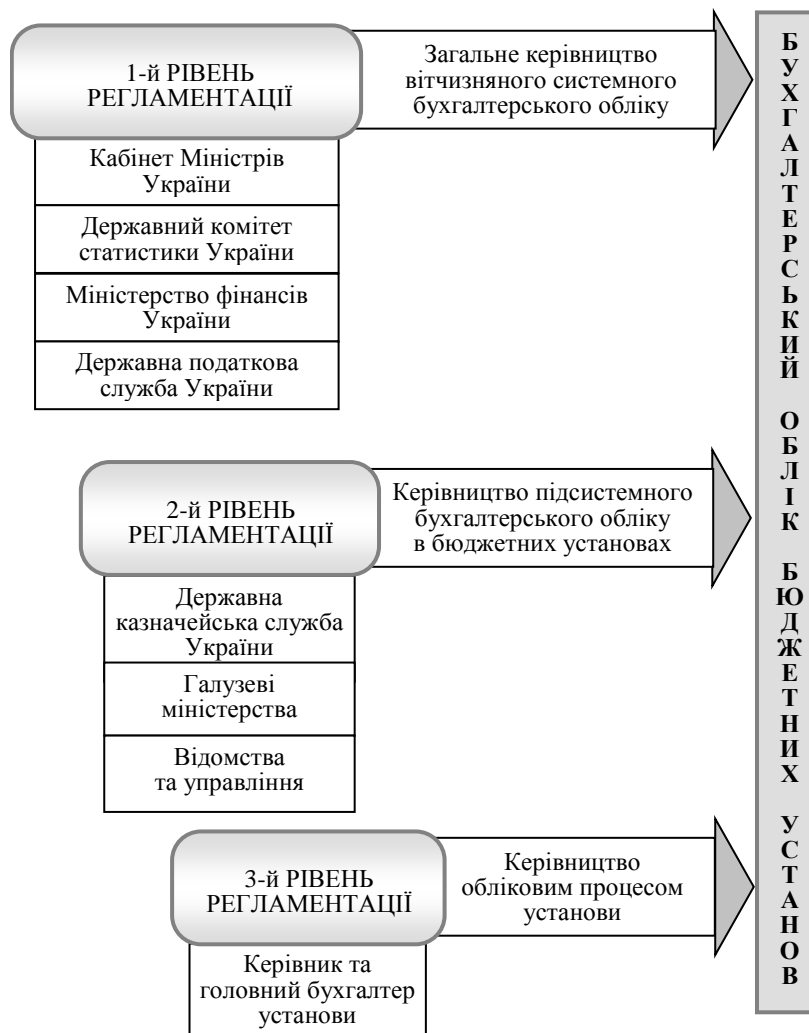


Рис. 1.10. Система керівництва бухгалтерським обліком бюджетних установ в Україні

Джерело: сформовано автором на основі даних [15]

Регламентація бухгалтерського обліку бюджетних установ належить до прямих функцій Державної казначейської служби України, яке було створено як одне з управлінь Міністерства фінансів України Постановою кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215 «Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України»[57]. Основними завданнями Казначейства є реалізація державної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, бухгалтерського

обліку виконання бюджетів та внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у зазначених сферах.

До цього рівня у структурі органів управління бухгалтерським обліком бюджетних установ також належать галузеві міністерства, відомства та управління. Відповідно до складу та характеристики діяльності бюджетних установ зазначений рівень представлений такими органами виконавчої влади: Міністерство внутрішніх справ, Міністерство юстиції, Міністерство закордонних справ, Міністерство освіти і науки, Міністерство охорони здоров'я, Міністерство культури та ін. Міністерства і відомства виконують методологічне керівництво, забезпечуючи й організаційне. Методологічне керівництво за зазначеним рівнем формалізується у вигляді інструктивних матеріалів, що регламентують основні питання стосовно порядку визначення, нарахування та обліку заробітної плати відповідно до галузі основних категорій працівників, а також питання методики бухгалтерського обліку специфічних галузевих об'єктів тощо. Організаційне керівництво реалізується у процесі суцільного контролю за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку та узагальнення облікової інформації у вигляді зведеної бухгалтерської звітності.

Останньою ланкою в системі органів, що визначають методику та методологію бухгалтерського обліку бюджетних установ, є сама установа. Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54] визначено основні положення щодо прав і обов'язків суб'єкта господарювання з ведення обліку. Так, бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях повинен вестись безперервно від моменту реєстрації і припиняється лише з їх ліквідацією. Внутрішнє управління бухгалтерським обліком та його організацією здійснює керівник організації та головний бухгалтер. Призначення на посаду головного бухгалтера та звільнення з цією посади відбувається за наказом керівника установи [42].

Бюджетні установи й організації реалізують свої права щодо регулювання питань бухгалтерського обліку у вигляді:

- самостійного визначення облікової політики в межах нормативної бази;

- вибору організаційної форми та форми облікової реєстрації;
- розробки моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи чи організації;
- утворення схеми документообігу;
- вибору способу обробки та фіксації інформації на відповідних носіях;
- вибору програмного забезпечення бухгалтерського обліку;
- планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи чи організації.

Перспективне значення для регулювання розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку мають громадські організації та спілки, такі, скажімо, як Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, Асоціація професійних бухгалтерів України, Спілка аудиторів України.

Тепер конкретніше розглянемо основні нормативні акти, які формують порядок відображення, обліку та контролю наявності і руху оборотних матеріальних активів в бюджетній установі (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Основні нормативні акти, щодо регламентування обліку запасів в
бюджетній установі

№ з/п	Назва документу та джерело	Основний зміст документу
1	2	3
1	Закон України Про Державний бюджет України на 2021 рік № 1807-IX, 08.10.2021 https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#Text	Формує загальні засади формування доходної частини Державного бюджету та фінансування бюджетних установ та їх видатків
2	План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 28.05.2021, № 299 https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text	Регламентує перелік та порядок використання рахунків бухгалтерського обліку, зміст субрахунків стосовно відображення запасів.
3	Інструкція про типові форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання затверджено Наказом Міністерства фінансів України 15.02.2021, № 101 https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text	Встановлює перелік меморіальних ордерів бюджетної установи та порядок їх заповнення
4	Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ затверджено Наказом Міністерства фінансів України 29.06.2017, № 604 https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#Text	Встановлює порядок складання карток та книг аналітичного обліку бюджетної установи

5	Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів затверджено наказом Міністерства статистики України № 193, 21.06.1996, https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text	Встановлює форми первинних документів з оформлення руху запасів та порядок їх заповнення. Даний документ втратив чинність 22.10.21 року, однак дотримання його положень бюджетними установами можливе при формуванні своєї облікової політики
6	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015, № 125 https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text	Є основним документом з регулювання обліку запасів в бюджетних установах, регламентує порядок оцінки, класифікацію, рахунки бухгалтерського обліку та порядок їх використання при відображенні операцій
7	Про дооцінку товарно-матеріальних цінностей Лист, Міністерство фінансів України, № 31-04200-10-13/9091, 26.05.2004 https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v9091201-04#Text	Роз'яснює питання пов'язані з переоцінкою матеріальних цінностей (запасів) в бюджетних установах
8	Про порядок відображення фактичних нестач грошових, валютних, матеріальних та інших цінностей Лист, Державне казначейство України N 07-04/959-3875, 12.05.2004 https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3875506-04#Text	Роз'яснюється порядок відображення фактичних нестач, в тому числі і запасів в бухгалтерському обліку бюджетної установи
9	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань Наказ Міністерства фінансів України № 588, 29.09.2020, https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text	Висвітлюється порядок проведення інвентаризації цінностей бюджетної установи, в тому числі і запасів, та порядок відображення результатів інвентаризації в обліку

Джерело: узагальнено автором

Зрозуміло що це далеко не весь перелік нормативних актів з регламентації обліку запасів, нажаль вітчизняне законодавство залишається ще далеко не стабільним, до якого вносяться постійні зміни підзаконними актами.

РОЗДІЛ 2

СТАН ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В КАМ'ЯНЕЦЬ-ПОДІЛЬСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ ІМЕНІ ІВАНА ОГІЄНКА

2.1. Характеристика фінансово-господарської діяльності КПНУ імені Івана Огієнка

Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка являється вищим навчальним закладом України і підпорядковується Міністерству освіти і науки України.

Університет засновано згідно із Законом від 17 серпня 1918 року «Про заснування Кам'янець-Подільського Державного Українського Університету», ухваленим радою міністрів і затвердженим Гетьманом Української держави Павлом Скоропадським. У продовж свого існування заклад вищої освіти зазнав низки реорганізацій та перейменувань.

Місцезнаходження Університету: Україна, 32300, Хмельницька область, м. Кам'янець-Подільський, вул. Огієнка, 61.

Фінансування Університету здійснюється за рахунок коштів державного бюджету на умовах державного замовлення на оплату послуг з підготовки фахівців, наукових і науково-педагогічних кадрів та за рахунок інших джерел, не заборонених законодавством, із дотриманням принципів цільового та ефективного використання коштів, публічності та прозорості в ухваленні рішень.

Сума коштів, які надійшли з державного бюджету у 2020 році за загальним фондом становить всього: 94821,43 тис. грн.; в т.ч. загальний фонд по КПКВ 2201160 – 79758,64 тис. грн.; загальний фонд КПКВ 2201190 (виплата академічної стипендії) – 15062,79 тис. грн. Кошти використані в повному обсязі відповідно до їх призначень (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Надходження та використання грошових коштів за загальним фондом
бюджету (2018/2020 р.)

Показник	Надходження коштів 2018 р. (тис. грн.)	Використання коштів 2018 р. (тис. грн.)	Надходження коштів 2020 р. (тис. грн.)	Використання коштів 2020 р. (тис. грн.)	Відхилення 2020 р. від 2018 р., +/-	2020 р. в % до 2018 р.
2201160 Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III-IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики, у т. ч.:	65977,75	65977,75	79758,64	79758,64	13780,89	121
Заробітна плата та нарахування	59143,29	59143,29	73856,88	73856,88	14713,59	125
Оплата комунальних послуг	3315,58	3315,58	3530,34	3530,34	214,76	106
Харчування студентів-сиріт	1427,37	1427,37	1411,60	1411,60	-15,77	98,9
Придбання предметів на поповнення гардеробу та придбання літератури дітям-сиротам та виплату адресної матеріальної допомоги студентам-випускникам педагогічного профілю	525,7	525,7	306,43	306,43	-219,27	58,3
Придбання предметів та матеріалів для навчальних та господарських цілей	329,58	329,58	143,66	143,66	-185,92	43,6
Оплата послуг (крім комунальних)	30,62	30,62	26,05	26,05	-4,57	85
2201190 Виплата академічних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів та стипендії аспірантам і докторантам	16705,22	16705,22	15062,79	15062,79	-1642,43	90
Разом:	82682,97	82682,97	94821,43	94821,43	12138,46	115

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

Надходження коштів за загальним фондом у 2020 році склали 94821,43 тис. грн. що у порівнянні з 2018 роком – 82682,97 тис. грн. (що на 12138,46 тис. грн. менше).

Надходження грошових коштів за спеціальним фондом бюджету (табл. 2.2.) склали – 34191,34 тис. грн., що у порівнянні з 2019 роком – 36073,93 тис. грн. (що на 1882,59 тис. грн. менше).

Таблиця 2.2.

Надходження грошових коштів за спеціальним фондом бюджету

Показник	Сума коштів за 2018 р. (тис. грн.)	Сума коштів за 2020 р. (тис. грн.)	Відхилення 2020 р. від 2018 р., +/-	2020 р. в % до 2018 р.
2201160 надходження коштів спеціального фонду від наданих платних послуг у т.ч.:	32035,52	34191,34	2155,82	106,7
Плата за навчання студентів денної та заочної форми навчання	19512,87	24452,06	4939,19	125,3
Плата за навчання за програмами лінгвістичних курсів	258,46	36,4	-222,06	14,1
Плата за підвищення кваліфікації педагогічних працівників та керівників закладів освіти	997,4	769,21	-228,19	77,1
Плата за навчання підготовчі курси	24,6	6,05	-18,55	24,6
Плата за навчання студентів кафедри військової підготовки (з врахуванням перерахунку до Міністерства оборони України, відповідно до умов договорів від 31.08.2017р. №404/80/12/46, пп.3.3 п.3, 29.08.2016р.) 15% Договір № 404/71/18/49 від 16.08.18 р., Договір № 404/80/12/46 від 31.08.17 р.	1964,3	1761,8	-202,5	89,7
Плата за проживання в гуртожитках студентів, працівників та сторонніх осіб	9169,58	6736,11	-2433,47	73,5
Плата за оренду майна	30,9	21,45	-9,45	69,4
Від реалізації майна	3	1,9	-1,1	63,3
Торговий виторг їдальні	X	384,8	X	X
Інші надходження	59,23	21,56	-37,67	36,4

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

План надходжень по видах діяльності до спеціального фонду за 2020 р. виконано: надходження плати за послуги, що надаються бюджетними установами за їх основною діяльністю, на 98,75%; від додаткової (господарської) діяльності на 65,32%; від оренди майна на 71,5%; від реалізації майна на 100%.

У 2020 р. університетом було розміщено тимчасово вільні бюджетні кошти отримані за надання платних освітніх послуг в сумі 5000,0 тис. грн. на депозитному рахунку, відповідно до найвищої відсоткової ставки переможця конкурсу в АБ «Укргазбанк» надходження (відсотків) від розміщення на депозиті тимчасово вільних бюджетних коштів становили - 219,56 тис. грн. За рахунок відсотків від

розміщення депозиту було здійснено придбання програмного продукту на суму 29,129 тис. грн. Залишок коштів на спеціальному реєстраційному рахунку станом на 01 січня 2021 р. становить 13606,50 тис. грн. (станом на 01 січня 2020 р. – 14 860,32 тис. грн.)

У 2020 р. Університет отримав благодійних внесків, подарунків на суму 197,11 тис. грн. табл. 2.3.

Таблиця 2.3.

Надходження благодійних внесків, подарунків за спеціальним фондом
бюджету

Надходження	Сума коштів (тис. грн.)
Засоби комп'ютерної техніки	12,05
Навчальна література	142,61
Матеріальні цінності для лабораторій фізики	39,45
Засоби зчитування та друку інформації	3,0
Разом	197,11

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

З усього річного фінансування на заробітну плату з нарахуванням використано – 100473,49 тис. грн., що становить 80,59%; на виплату академічних стипендій, стипендій аспірантів і докторантів – 15062,79 тис. грн.; стипендія КМУ — 76,43 тис. грн.; харчування дітей-сиріт — 1411,60 тис. грн.; придбання предметів на поповнення гардеробу та придбання літератури дітям-сиротам і виплата адресної матеріальної допомоги студентам-випускникам педагогічного профілю при працевлаштуванні — 306,43 тис. грн.; на оплату комунальних послуг – 8973,08 тис. грн.; на оплату податків та зборів та послуги проведення акредитаційних програм використано 1155,71 тис. грн.; придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентаря — 1062,09 тис. грн.; придбання предметів довгострокового користування – 584,28 тис. грн.; витрати на поточний ремонт протипожежної сигналізації навчальних корпусів №2 та №4 – 483,68 тис. грн.; оплата послуг крім комунальних — 650,46 тис. грн.; медикаменти та перев'язувальні матеріали — 80,39 тис. грн.; відрядження — 32,7 тис. грн., на інші потреби -37,97 тис. грн. Витрати річного фінансування за 2020 рік становлять -

130391,10 тис. грн.

Першочергово бюджетними коштами забезпечувалися видатки на оплату праці з нарахуваннями, виплату стипендій студентам, забезпечення студентів-сиріт та оплату комунальних послуг. Керуючись п.1, 2 ст. 48 Бюджетного кодексу України, університет бере зобов'язання та здійснює відповідні видатки за загальним фондом бюджету тільки в межах бюджетних асигнувань, а за спеціальним фондом бюджету – винятково в межах відповідних фактичних надходжень до спеціального фонду бюджету, що дає можливість уникнути як кредиторської, так і дебіторської заборгованості. Виконання показників ефективності використання державного майна та майнового стану Університету наведені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4.

Виконання показників ефективності використання державного майна та майнового стану Університету (тис. грн.)

№ з/п	Показники майнового стану	Фактичне виконання у 2018 р.	Фактичне виконання у 2020 р.	Відхилення 2020 р. від 2018 р., +/-	2020 р. в % до 2018 р.
1.	Необоротні активи у тому числі:	195184,9	199011,36	3826,46	102,0
	Основні фонди	194107,06	197827,82	3720,76	101,9
	Інші необоротні матеріальні активи	8328,11	9132,43	804,32	109,7
	Нематеріальні активи	310,37	416,04	105,67	134,0
	Залишкова вартість зношування	82087,78	82473,97	386,19	100,5
	Незавершене будівництво	112019,3	115353,85	3334,55	103,0
2.	Оборотні активи, у тому числі:	767,50	767,50	0	100,0
	Запаси	14548,61	17893,54	3344,93	123,0
	Дебіторська заборгованість	1281,6	1347,09	65,49	105,1
	Грошові кошти та їх еквіваленти	1571,02	1529,55	-41,47	97,4
	Кредиторська заборгованість, у тому числі	11644,11	15016,90	3372,79	129,0
3.	Кредиторська заборгованість, у тому числі	51,88	166,41	114,53	320,8
	За товари, роботи, послуги	0	0	0	0
	Розрахунки з депонентами	0	2,78	X	X

Закінчення табл. 2.4.

	Перед бюджетами	51,88	66,33	14,45	127,9
	Зобов'язання за кредитами	0	81,57	X	X
	З оплати праці	0	15,73	X	X

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

Відповідно до Закону України від 23 листопада 2018 року «Про Державний бюджет України на 2020 рік», Постанови Кабінету Міністрів України від 23 січня 2019 року № 36 «Про підвищення посадових окладів науково-педагогічних працівників» та інших нормативних документів відбулось підвищення оплати праці працівників університету на 11%, що призвело до збільшення місячного фонду оплати праці на 469,15 тис. грн. Кошти з державного бюджету дофінансовувались частково, а тому витрати були здійснені за рахунок коштів спеціального фонду.

На підставі постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів» від 28 грудня 2016 р. № 1045 та постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання стипендіального забезпечення» від 28 грудня 2016 р. № 1050, постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання виплати стипендій у державних та комунальних навчальних закладах, наукових установах» від 08 грудня 2017 р. № 918 здійснювалось призначення і виплата академічних та соціальних стипендій відповідно до встановленого порядку та у нових розмірах.

У 2019 р., відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів» від 28 грудня 2016 р. № 1045 зі змінами, внесеними Постановою «Про внесення змін до пункту 7 Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів» від 15 листопада 2017 р. № 872, було призначено та виплачено соціальну стипендію дітям-сиротам, дітям з інвалідністю, дітям з малозабезпечених сімей, дітям ветеранів війни, особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, та іншим соціально незахищеним категоріям у сумі

2648,07 тис. грн. (табл. 2.5)

Таблиця 2.5.

Видатки на виплату соціальних стипендій

Категорія	2018 р. (тис. грн.)	2020 р. (тис. грн.)	Відхилення 2020 р. від 2018 р., +/-	2020 р. в % до 2018 р.
Студентам з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування	1272,64	1054,47	-218,17	82,86
Студентам, батьки яких є шахтарями	36,27	37,83	1,56	104,30
Студентам, батьки яких визнані учасниками бойових дій	603,73	773,3	169,57	128,09
Студентам, один із батьків яких загинув (пропав безвісти) у районі проведення антитерористичної операції	22,58	34,18	11,6	151,37
Студентам, які зареєстровані як внутрішньо переміщені особи	140,43	75,71	-64,72	53,91
Студентам із сімей, яким надано статус малозабезпеченої сім'ї	501,22	309,29	-191,93	61,71
Дітям з інвалідністю та інвалідам I-III груп	473,04	355,03	-118,01	75,05
Студентам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	34,30	8,26	-26,04	24,08
Разом	3084,21	2648,07	-436,14	85,86

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

Виплата заробітної плати проводиться регулярно двічі на місяць відповідно до графіка, затвердженого Кам'янець-Подільською ДКСУ Хмельницької області. Видатки на виплату надбавок і доплат працівникам університету наведені в табл. 2.6.

Таблиця 2.6.

Видатки на виплату надбавок і доплат працівникам університету (тис. грн.)

Надбавки та доплати	2018 р.	2020 р.	Відхилен ня 2020 р. від 2018 р., +/-	2020 р. в % до 2018 р.
Матеріальна допомога для оздоровлення (педагогічним, науково-педагогічним працівникам, працівникам бібліотеки)	2199,67	2818,20	618,53	128,12
Матеріальна допомога працівникам (за рахунок економії фонду заробітної плати)	130,84	154,52	23,68	118,10
За шкідливі умови праці	25,6	27,69	2,09	108,16
За розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт	166,3	76,59	-89,71	46,06
За вчене звання та науковий ступінь	4155,03	6907,58	2752,55	166,25

Закінчення табл. 2.6.

За виконання особливо важливої роботи, високі досягнення у праці, за складність, напруженість у роботі	1183,55	2426,52	1242,97	205,02
Доплата до мінімального розміру заробітної плати	4096,56	4511,98	415,42	110,14
Індексація	52,2	0,00	-52,20	0,00
Премії за рахунок коштів спеціального фонду бюджету	2102,60	534,4	-1568,20	25,42

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

Індексація заробітної плати у 2020 р. не нараховувалась, так як індекс інфляції не перевищив 103%. Преміювання працівників університету здійснювалося відповідно до Положення про преміювання в сумі 534,42 тис. грн.

Упродовж 2020 р. університет своєчасно та в повному обсязі проводив розрахунки з підприємствами, установами, організаціями та банками, які обслуговувалися за кошти загального та спеціального фондів, внески до Кам'янець-Подільського управління Головного управління ДФС у Хмельницькій області сплачувалися вчасно і в повному обсязі.

Заборгованість за розрахунками із виплати заробітної плати, стипендій, з оплати комунальних послуг з постачальниками та іншими суб'єктами в університеті відсутня.

Фінансування університету та бюджету Міністерства освіти і науки України було одностороннім, що зумовлено:

- зменшенням обсягу державного фінансування та відсутністю повної потреби призначень на капітальні видатки;
- зменшенням показника приведенного контингенту чисельності студентів, які навчаються за державним замовленням і за кошти фізичних осіб;
- помірною (відповідно до умов регіону) платою за навчання студентів-контрактників;
- збільшення мінімального розміру заробітної плати (у 2019 році – 4173,00 грн., з 01.01.20 р. по 31.08.20 р. – 4723,00 грн., з 01.09.20 р. по 31.12.20 р. – 5000,00 грн., що на 827,00 грн. більше минулорічного).

У зв'язку з набранням чинності Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» від 11 лютого 2015 р. № 183-VII, відповідно до Порядку адміністрування єдиного веб-порталу використання публічних коштів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2015 р. № 694, та на виконання листа Міністерства фінансів від 26 жовтня 2015 р. № 31 - 20010-07-14/33146 про розміщення та публікацію інформації про використання публічних коштів в університеті, наказу ректора від 11 вересня 2015 р. № 190 створено комісію для оприлюднення інформації з використання публічних коштів на єдиному веб-порталі.

Для придбання товарів, робіт та послуг відповідно до вимог Закону України «Про здійснення державних закупівель» (зі змінами) від 10 квітня 2014 р. № 1197-VII та згідно з Законом України «Про публічні закупівлі» від 25 грудня 2016 р. №922-VIII [62] університет проводив публічні закупівлі в електронній системі Прозоро, із застосуванням електронного цифрового підпису відповідно до Постанови КМУ від 28 жовтня 2004 року №1452 та наказу ректора №11-ОД від 12.02.2018 року. Поповнення матеріально-технічної бази університету наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7.

Поповнення матеріально-технічної бази університету

Найменування	Сума коштів (тис. грн.)
Мультимедійні проектори, комп'ютерне та периферійне обладнання	190,27
Засоби дезінфекції, маски, термометри	80,39
Будівельні та господарські товари	187,75
Електротехнічна продукція	56,79
Металопластикові вікна та жалюзі	153,00
Бензин та автозапчастин до автомобілів	213,48
Програмна продукція	29,13
Мийні засоби	4,2
Банер	1,6
Книги	13,98
Канцелярські товари, бланки дипломів та додатків до дипломів про вищу освіту, марки, студентські квитки, друк банерів, ліцензії та ін.	154,61
Меблі	79,42
Періодичні видання	44,59

Закінчення табл. 2.7.

Сантехнічні товари	47,12
Сервер Supermicro Server Chassis CSE-825TQC	196,44
Придбання предметів, матеріалів, інвентарю для навчальних цілей	78,18
Товари та комплектуючі для редакційно видавничого відділу	36,59
Виготовлення проектно-кошторисної діагностики та проведення експертизи на капітальний ремонт:	
- навчального корпусу №1;	59,25
- гуртожитку № 1	56,49
Поточний ремонт душових кабін гуртожитку №1	246,0
Разом	1929,28

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи.

На виконання ст.10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-14 (зі змінами) та інших нормативних документів і наказу ректора від 29.10.2020 р. № 129-АГП, у листопаді 2019 року було проведено суцільну інвентаризацію матеріальних цінностей та основних засобів. Нестач матеріальних цінностей в ході інвентаризації не виявлено. Лишків матеріальних цінностей невиявлено. Особисте майно, яке використовується в навчальних цілях окремими працівниками університету, взято на відповідальне збереження відповідно до договорів зберігання матеріальних цінностей.

Матеріали, обладнання та інвентар знаходяться в належному стані та віднесені у підзвіт матеріально відповідальним особам, з якими укладені угоди про матеріальну відповідальність. При отриманні та використанні матеріальних цінностей кожна матеріально відповідальна особа звітувала перед бухгалтерією відповідно до графіка документообігу, чим було забезпечено облік отриманих та списаних матеріальних цінностей.

Упродовж 2020 року забезпечувалось своєчасне подання квартальної та річної звітності до Кам'янець-Подільського управління Головного управління ДПС у Хмельницькій області, квартальних та річних фінансових, бюджетних та інших звітів до Державної казначейської служби України, Міністерства освіти і науки України.

Річний кошторис доходів і видатків складався в установленому порядку та подавався на затвердження до МОН України.

Щодо загальної характеристики організації обліку, то слід зазначити, що у КПНУ імені Івана Огієнка, як і в більшості бюджетних установ країни використовують меморіально-ордерну форму обліку.

В основу меморіально-ордерної системи покладено принцип хронологічного запису. Цей принцип визначає порядок групування первинних документів — за датою. Документи первинного обліку, оформлені у встановленому порядку, надходячи до бухгалтерії, перевіряються за формою задокументованих операцій та за змістом. Після зазначеної процедури інформація фіксується в реєстрах аналітичного обліку. Первинні документи формуються за датою їх здійснення, після чого при потребі складаються накопичувальні чи групувальні відомості. На підставі даних первинних документів, з групуваної інформації накопичувальних відомостей, звітів касира та виписок з реєстраційних (особових, поточних) рахунків здійснюються записи в меморіальні ордери.

У кінці місяця за меморіальними ордерами підбиваються підсумки. Остаточні дані визначаються індивідуально щодо певних груп меморіальних ордерів.

В установі облік комп'ютеризовано. Довгий час використовувався програмний комплекс для бюджетних установ «Парус». На сьогоднішній день використовують «Програмний комплекс обліку ресурсів» який обслуговує ТОВ «РЕСУРС СИСТЕМС» з яким укладається щорічний договір. Вартість використання даного програмного продукту в 2021 р. становить 3500 грн.

В КПНУ імені Івана Огієнка діє об'єднана обліково-економічна служба, яку очолює головний бухгалтер. У підпорядкуванні якого перебуває 13 працівників.

Основним регламентуючим документом з питань організації обліку є наказ про облікову політику.

2.2. Облік запасів за місцями зберігання та організація первинного обліку

Бюджетні установи у процесі своєї діяльності використовують чимало матеріальних цінностей короткострокового (упродовж одного року) споживання. Зазначена частка оборотних активів має матеріальну форму і називається запасами. Облік запасів є одним з основних напрямків обліку бюджетних установ і також потребує організації.

Організація бухгалтерського обліку запасів охоплює:

- організацію надходження запасів;
- організацію обліку наявності запасів;
- організацію обліку використання та вибуття.

Облік запасів в установі здійснюється за двома складовими:

- за місцем зберігання;
- у бухгалтерії.

Облік, що здійснюється за місцем зберігання, називається складським обліком.

До нормативних актів, що регулюють порядок організації зберігання запасів, належать, перш за все Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 [36];

Завідувач складу є матеріально відповідальною особою, а отже, його призначають на посаду за погодженням з головним бухгалтером з одночасним підписанням трудової угоди та договору про повну матеріальну відповідальність.

Звернемо свою увагу на порядок організації матеріальної відповідальності, яка полягає у виробленні оптимального механізму юридичної відповідальності, який полягає в тому, що працівник зобов'язаний відшкодувати повністю або частково матеріальні збитки, які сталися з його вини. Питання матеріальної відповідальності регулюється такими нормативними актами:

- Кодексом законів України про працю (ст. 130—138);

- Законом України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» від 06.08.95 № 217/95-ВР;[55]

- Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116;[51]

- Переліком посад і робіт, заміщуваних або виконуваних працівниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатись письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання, обробки, продажу (відпуску), переведення або застосування у процесі виробництва та Типовим договором про повну індивідуальну відповідальність, затвердженими Постановою Державного Комітету Ради Міністрів СРСР з праці і соціальних питань і Секретаріату Всесоюзної Центральної Ради Професійних Спілок від 28.12.77 № 447/24; [46]

- Про затвердження Положення про матеріальну відповідальність робітників і службовців за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації, затвердженим Постановою Ради Міністрів СРСР від 29.10.76 № 4699-ІХ. [59]

За місцем зберігання всі активи мають перебувати на відповідальному зберіганні в матеріально відповідальних осіб.

Механізм організації матеріальної відповідальності передбачає такі кроки: укладання угоди; інструктаж; організацію контролю за зберіганням активів.

Відповідно до нормативної бази угоди укладаються стосовно двох видів матеріальної відповідальності: повної і часткової (табл. 2.8).

Матеріальна відповідальність за ступенем охоплення поділяється на колективну та індивідуальну.

Покладаючи функції зі зберігання матеріальних цінностей на відповідну посадову особу, установа в особі керівника укладає з працівником письмовий договір про повну матеріальну відповідальність за умов, що працівник досяг вісімнадцятирічного віку.

Порівняльна характеристика повної і часткової (обмеженої) матеріальної
відповідальності

Випадки настання матеріальної відповідальності	
Повна відповідальність	Часткова відповідальність
Незабезпечення цілості майна та інших цінностей, переданих матеріально відповідальній особі, з якою укладено договір про повну матеріальну відповідальність	Псування або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції, інструментів, вимірювальних приладів, спецодягу та інших предметів, виданих в користування працівникові (у розмірі, що не перевищує середньомісячного заробітку) Зайві грошові виплати, неправильна постановка обліку та порушення порядку зберігання матеріальних чи грошових цінностей, невжиття необхідних заходів щодо запобігання простоям, випуск недоброякісної продукції, розкрадання, знищення, псування грошових та матеріальних цінностей, що були здійснені керівником установи чи його заступником, керівниками структурних підрозділів чи їх заступниками
Незабезпечення цілості майна та інших цінностей особою, що отримала їх під звіт за разовою довіреністю	
Заподіяння шкоди працівником, яка має характер кримінального злочину	
Заподіяння шкоди працівником у нетверезому стані	
Нестача, умисне знищення чи псування матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції, інструментів, вимірювальних приладів, спецодягу та інших предметів, переданих установою працівникові в користування)	
Заподіяння шкоди працівником під час виконання своїх трудових обов'язків	
Заподіяння шкоди працівником не під час виконання своїх трудових обов'язків	
Незаконне звільнення чи переведення, здійснене службовою особою стосовно працівника	

Джерело: складено автором на основі даних [25]

На посаду, функціональними обов'язками якої передбачено зберігання товарно-матеріальних цінностей, заборонено приймати особу, що мала судимість за їх розкрадання.

Матеріальна відповідальність закріплюється зазначенням у наказі про облікову політику прізвища. Водночас у бухгалтерії має бути сформовано окремий список матеріально відповідальних осіб за структурними підрозділами із зазначенням прізвища, ім'я, по батькові, виду цінностей, дати проведення планових інвентаризацій.

Інструктаж кожної матеріально відповідальної особи здійснює працівник

бухгалтерії.

У бюджетних установах відповідно до видів матеріальних запасів варто відводити такі місця для зберігання:

Таблиця 2.9

Місця зберігання запасів

№ з/п	Місця зберігання	Призначення	Відмітка про використання в установі
1	Склади	для сировини, малоцінних та швидкозношуваних предметів, матеріалів, готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва	Наявне. Два складських приміщення площею 15,8 м ² та 28 м ²
2	Комори	для продуктів харчування	Спеціальне приміщення відсутнє. Закуплені продукти зберігаються на кухні їдальні
4	Спеціальні приміщення у структурних підрозділах	в кабінетах, відділеннях	Спеціальні приміщення відсутні, цінності зберігаються у виробничих підрозділах на відповідальному зберіганні

Джерело: складено автором на основі даних [29]

Організація роботи місць зберігання запасів починається із забезпечення належних умов зберігання, що мають відповідати категорії та виду запасів.

Одним із напрямків організації предметного обліку є розробка номенклатури груп запасів та номенклатури цінника.

Для фіксування інформації згідно з послідовністю надходження запасів відкривають книгу — довідник, де кожній групі, підгрупі відповідає певний обсяг сторінок, який заповнюється в міру надходження матеріалів та інших запасів.

Вибір носіїв інформації щодо організації складського обліку регулюється нормативними актами, які стосуються форм обліку та списання. В КПНУ використовують книгу складського обліку запасів.

Організація руху носіїв інформації починається з розробки облікової номенклатури та графіків руху документообігу (рис. 2.1) з подальшим забезпеченням останніми матеріально відповідальних осіб та проведенням докладного інструктажу щодо виконання заходів з раціоналізації руху носіїв облікової інформації.

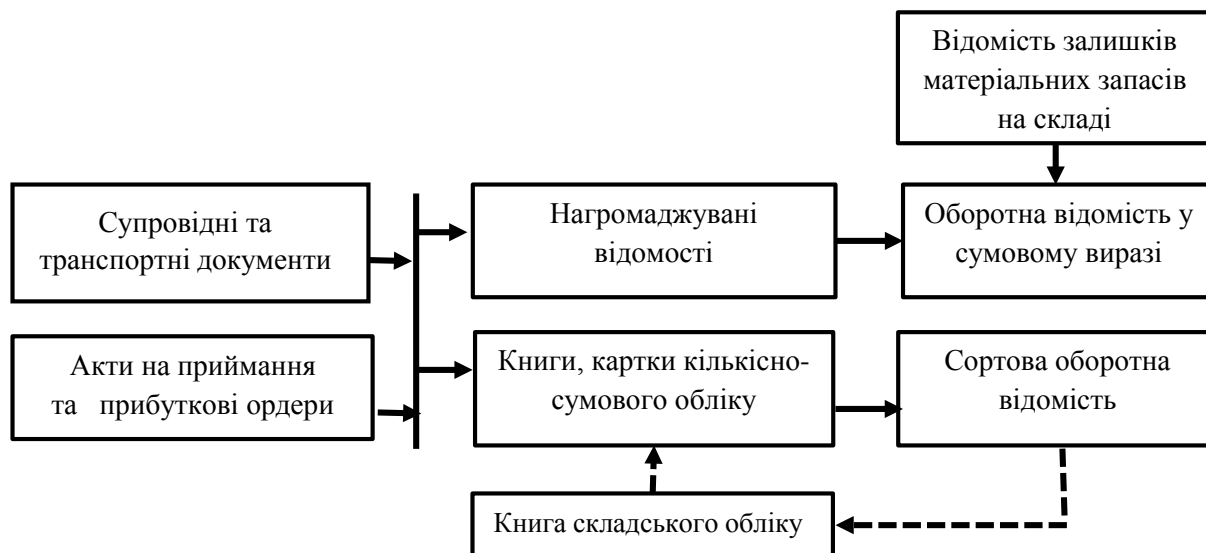


Рис. 2.1. Схема руху інформації у процесі обліку надходження матеріальних запасів на складі

Джерело: складено автором на основі даних [1]

В досліджуваній установі графік руху документів є в наявності, однак виконаний досить примітивно і є фактично формальним не виконуючи реального призначення.

Правильна і раціональна організація обліку виробничих запасів на підприємстві забезпечується чіткою системою документообігу і строгим порядком оформлення операцій руху матеріалів. Документообіг повинен забезпечити своєчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

Важливим елементом раціональної організації бухгалтерського обліку матеріальних запасів у бюджетних установах є своєчасне і правильне оформлення відповідними первинними документами усіх операцій і надходження, переміщення в межах установи та витрачання або реалізації матеріальних цінностей. Первинні документи є основою матеріального обліку. Безпосередньо на підставі Первинних

документів здійснюють попередній, поточний і подальший контроль за рухом, збереженням і раціональним використанням матеріальних ресурсів.

Своєчасно і правильно оформлені документи маніть юридичну силу, тобто вони можуть використовуватися контролюючими та судово-слідчими органами як доказ порушення встановленого порядку, нормативи, законодавства або навіть зловживання (злочину). У той же час первинні документи можуть бути використані як доказ непричетності відповідальних посадових осіб до таких явищ, їх виправдання, юридичного захисту. Тому до своєчасного і правильною оформлення документів про рух матеріальних цінностей треба ставитися дуже уважно і вимогливо. Особливого значення набувають ці вимоги у зв'язку з прийняттям Закону України «Про публічні закупівлі» № 922-VIII [62]. Цим законом передбачено, що будь-яке підприємство, котре здійснює закупівлі повністю або частково за державні кошти, при визначенні продавця (постачальника) та при укладанні договору з ним повинно виходити з положень цього закону про проведення тендерів на закупівлю та визначення їх переможців, ч якими потім і укладаються угоди поставки. Іншою важливою особливістю організації закупівель матеріальних цінностей для бюджетних установ є широке використання централізованого постачання, яке здійснюється установою вищого рівня через спеціалізовані установи-закупники.

Запаси надходять до бюджетних установ унаслідок закупівлі за результатами проведених торгів, тендерних торгів, централізованого постачання, отримання гуманітарної допомоги, надходження у вигляді готової продукції виробництва, а також отримуються в результаті демонтажу необоротних активів. Факт отримання матеріалів супроводжується документуванням інформації щодо зазначеної операції. Для фіксування цієї інформації передбачено пакет документів, склад яких та порядок заповнення визначається Інструкцією про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ, затвердженою Наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130 та Інструкцією про складання типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів,

затвердженою Наказом Міністерства статистики від 21.06.96 № 193. (яка втратила чинність, але форми документів продовжують використовуватись в КПНУ).

За результатами проведених торгів бюджетна установа визначає переможця, який набуває статусу фактичного постачальника (виконавця). Із зазначеним суб'єктом господарювання замовник (бюджетна установа, що проводила тендерні торги) укладає угоду про закупівлю впродовж 14 днів від дня закінчення торгів. Відповідно до зазначеної угоди здійснюється постачання матеріальних цінностей.

У разі, якщо запаси отримуються на складі постачальника, а їх доставку доручено автопідприємству, на зазначені предмети виписується товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН) про факт їх відпуску.

Інший варіант коли матеріальні цінності експедитор доставляє на склад установи й передає разом з відповідними супроводжувальними документами (рахунками, накладними тощо) завідувачеві складу чи комірникові. На складі здійснюється ретельна перевірка матеріальних цінностей на предмет їх відповідності кількості, асортименту і якості даним, зазначеним у супровідних документах. В окремих випадках здійснюється лабораторні аналізи, випробування та інші види перевірки.

Запаси зі складу передаються до структурних підрозділів для їх використання в основній діяльності, на господарські потреби. Відпуск запасів здійснюється комірником виключно посадовим особам, які відповідно до затвердженого наказом керівника установи переліку мають право на отримання матеріальних цінностей. Перелік зазначених матеріально відповідальних осіб та зразки їхніх підписів передаються для роботи до складу. Оформлення відпуску запасів зі складу супроводжується виписуванням відповідних документів, при цьому з огляду на різноманітність номенклатури запасів бюджетних установ склад документів, запропонований Інструкцією про складання типових форм обліку і списання запасів бюджетних установ, також неоднорідний.

Отож облік запасів в бюджетній установі до 22.10.21 р. повинен був здійснюватись із використанням типових форм первинних документів. Однак на практиці даної вимоги не завжди дотримуються через низку причин.

Перш за все багато установ використовують застарілі форми документів, запаси яких залишилися ще з колишніх часів.

В кожній установі є певні традиції у веденні обліку зважаючи на специфіку установи та обсяг операцій що потрібно відображати.

І на кінець кожен бухгалтер має свій власний почерк в організації обліку.

Розглянемо типові форми первинних документів з відображення запасів в бюджетній установі та їх специфіку застосування в Кам'янець-Подільському національному університеті імені Івана Огієнка (табл.2.10).

Таблиця 2.10

Форми первинних документів з обліку виробничих запасів

№ з/п	Форми документів складського обліку	Призначення	Відмітка про використання в установі
1	Акт про приймання матеріалів т.ф. № 3-1	Складається приймальною комісією при надходженні на облік установи запасів, за якими можливі якісні та кількісні розбіжності з даними по супроводжувальних документів постачальників. Складання відбувається у двох примірниках у присутності представника відправника та завідуючого складом. Підтвердження факту надходження запасів здійснюється підписом матеріально відповідальної особи, яка прийняла їх на зберігання.	Використовується
2	Акт списання т.ф. № 3-2	Застосовується акт для списання і складається комісією, що призначається керівником, у 2-ох примірниках. Один здається до бухгалтерії, а інший – залишається у матеріально відповідальної особи.	Використовується
3	Накладна (вимога) т.ф. № 3-3	Оформлюється прийняття матеріальних цінностей на склад або видачі з нього. Можливе застосування для внутрішнього переміщення запасів. Випишується в двох примірниках та затверджується керівником.	Використовується
4	Меню-вимога на видання продуктів харчування т.ф. № 3-4	Оформлюється відпуск зі складу продуктів харчування. Складається щоденно на підставі норм розкладки продуктів та даних по кількості осіб, що одержують харчування.	Використовується
5	Меню-вимога на видання продуктів харчування т.ф. № 3-4а	Застосовується для оформлення видачі запасів при автоматизованому обліку.	Не використовується

6	Забірна картка т.ф. № 3-5	Оформляється при систематичному відпуску запасів. Випикується на декілька найменувань, що належать до одного коду економічної класифікації.	Використовується
7	Книга кількісно-сумарного обліку т.ф. № 3-6	Застосовується для обліку у кількісному та сумарному вимірах. Відкриваються для кожного гатунку запасів окремі аналітичні рахунки.	Використовується
8	Книга кількісно-сумарного обліку т.ф. № 3-6а	Застосовується в централізованих бухгалтеріях. Відкриття здійснюється в розрізі аналітичних рахунків за кожним гатунком запасів	Не використовується
9	Картка кількісно-сумарного обліку т.ф. № 3-7	Застосування здійснюється в тих установах, де облік у бухгалтеріях здійснюється у картках, а не книгах.	Не використовується
10	Книга складського обліку запасів т.ф. № 3-9	Запаси ведуться на підставі прибутково-видаткових документів.	Використовується
11	Журнал реєстрації битого посуду т.ф. № 3-10	Ведеться в тих установах, які мають у своєму складі харчоблоки та їдальні. Відповідними посадовими особами здійснюються записи в журналі. За правильним веденням слідкує діюча комісія та щоквартально складає акт про списання посуду.	Використовується
12	Оборотна відомість т.ф. № 3-11	Застосування відбувається для звірки даних бухгалтерського обліку та складського. Відкривається терміном на 1 рік, та складається щомісячно за даними обліку. Дана форма фіксує інформацію про: номенклатурний номер; найменування; одиниці виміру; залишок на перше число місяця; оборот за місяць (сума, кількість).	Використовується
13	Накопичувальна відомість з надходження продуктів харчування т.ф. № 3-12	Складання відбувається за кожною матеріально відповідальною особою. Записи вносяться на основі первинних документів.	Використовується
14	Накопичувальна відомість з витрачанням продуктів харчування т.ф. № 3-13	На підставі меню-вимог та інших документів здійснюються записи в дану форму.	Використовується
15	Описання карток з обліку запасів т.ф. № 3-14.	Здійснюється реєстрація відкритих карток аналітичного обліку, якщо облік операцій здійснюється на картках, а не в книгах.	Не використовується

Джерело: складено автором на основі даних [36] та фактичних матеріалів установи

Звернемо свою увагу на порядок руху документів з обліку запасів на КПНУ імені Івана Огієнко, який зображено на рис. 2.2.

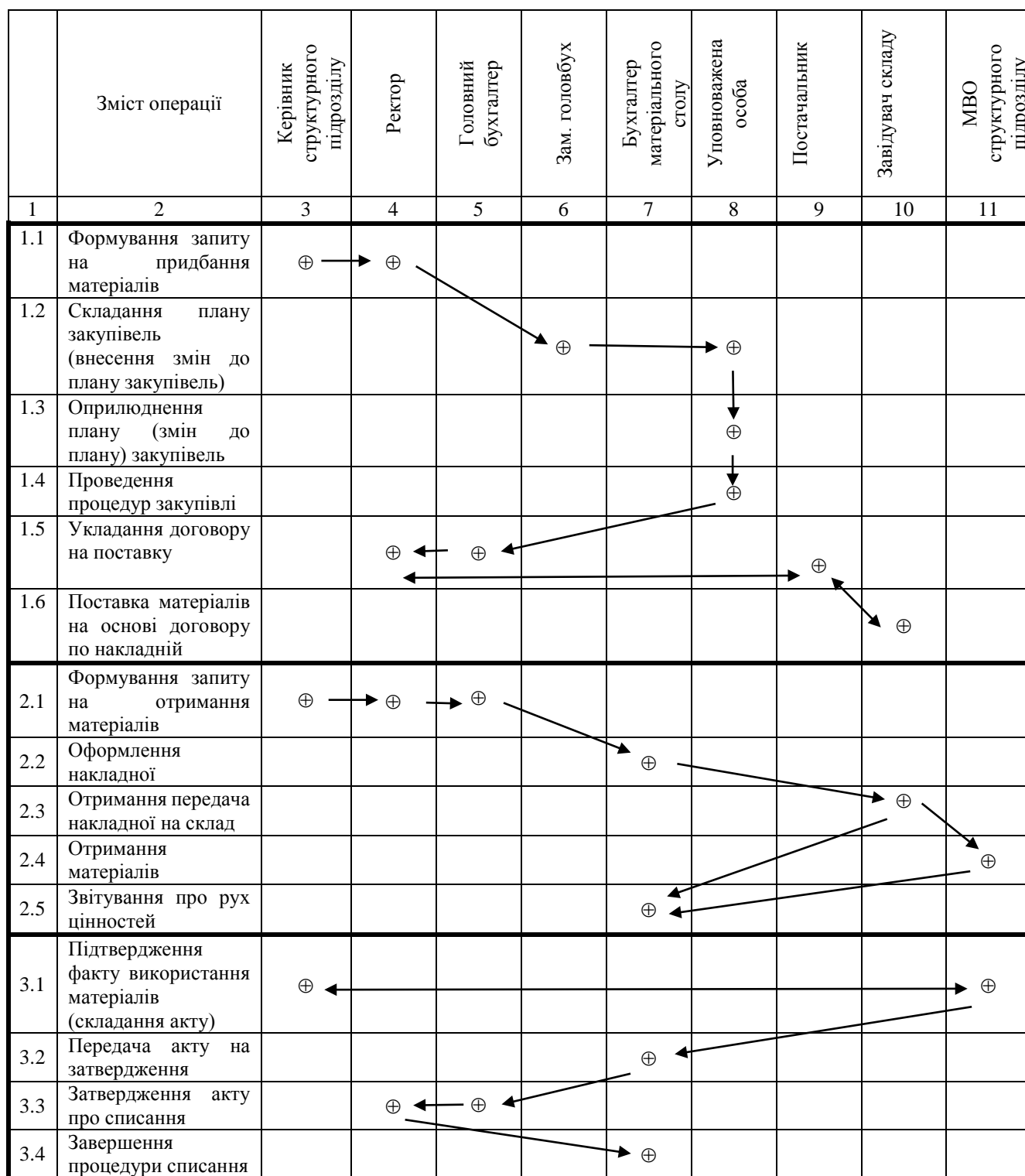


Рис. 2.2. Оперограма руху первинних документів з руху матеріалів на КПНУ імені Івана Огієнко

Джерело: складено автором

Тепер щодо особливостей обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. До складу малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ належать предмети, термін корисної експлуатації яких становить менше одного року. Термін очікуваної експлуатації встановлюється центральним органом виконавчої влади за вимогою підпорядкованістю або самостійно установою в момент придбання запасів, якщо форми таких документів не затверджені. Документальне оформлення надходження і відпуску МШП в експлуатацію, а також облік на складах здійснюється аналогічно обліку матеріалів.

Разом з тим є певні особливості. Інструменти і пристрої відпускаються зі складу за встановленими нормами відпуску. Можливим є два варіанти обліку інструментів в експлуатації: перший варіант передбачає документальне оформлення всіх операцій руху МШП (отримання зі складу, здача зношених інструментів, повернення на склад). За другим варіантом застосовується метод постійного запасу чи обмінного фонду. Документально оформлюються лише операції, які призводять до зміни запасів.

В досліджувані установі використовують саме перший з наведених варіантів відображення малоцінних та швидкозношуваних предметів. Видача інструментів і пристроїв на робочі місця у тривале користування оформлюється записом до особових карток, які відкриваються на кожного працівника - отримувача інструментів. Працівник у картці розписується за отриманий інструмент. У разі видачі інструментів у короткотермінове користування можна застосовувати марочну систему.

Оперативний облік МШП ведеться матеріально відповідальною особою на складі в Книзі складського обліку запасів за їх найменуваннями та кількістю. Записи в Книзі здійснюються на підставі прибутково-видаткових документів. Після кожного запису у Книзі визначають залишки запасів. Працівники бухгалтерії періодично (не рідше одного разу на квартал) перевіряють порядок ведення і здійснення записів у цій Книзі, про що роблять відповідні позначки.

Відповідальність за збереженість МШП в експлуатації (крім виготовлених з пластмаси, картону і паперу) несуть особи, які ведуть їх облік у книгах кількісного

обліку.

Списання МШП здійснюється при їх повній зношеності на підставі акта списання ф. № 3-2, якщо інший порядок списання не встановлено відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади. В досліджуваному періоді списання малоцінних а швидкозношуваних предметів було оформлено актом довільної форми.

Для визначення непридатності малоцінних предметів до подальшого використання, неможливості або неефективності проведення відповідного ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання зазначених предметів в установі створюються постійно діючі комісії, які:

- здійснюють огляд предметів, що підлягають списанню;
- встановлюють неможливість їх відновлення і подальшого використання;
- визначають можливість використання або реалізації матеріалів, що залишаються від списуваних предметів, і здійснюють їх оцінку;
- складають акти списання.

В актах списання зазначаються дані, що характеризують запаси: найменування, опис (марка, сорт тощо), термін перебування в експлуатації, кількість, ціна за одиницю і сума. Докладно вказуються причини списання і спосіб знищення непридатних запасів (якщо їх реалізація неможлива).

Акт списання складається комісією у двох примірниках та затверджується керівником установи. Перший примірник акту передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально відповідальній особі.

В процесі господарської діяльності бюджетних установ використовуються як предмети праці різноманітні матеріали. Слід враховувати, що вартість спожитих матеріалів бюджетною установою відноситься на її фактичні видатки.

Матеріальні запаси бюджетних установ нормуються. Норми запасів матеріальних цінностей визначаються в мінімальних розмірах, що забезпечують безперервну роботу установи, і встановлюються в днях або у відсотках до їх річного споживання.

Величина норми запасів матеріалів залежить від норм і обсягів їх

споживання, організації МТЗ та умов зберігання. Виконання норм запасів матеріалів є одним із напрямків дотримання фінансової дисципліни бюджетними установами.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на закупівлю палива (бензину, дизельного палива, газу), масел, консистентних мастил та спеціальних рідин (далі - ПММ) для транспортних засобів залежить від способів їх придбання.

Існує декілька способів придбання пального установами:

- придбання ПММ за безготівковим розрахунком;
- придбання талонів на ПММ;
- придбання ПММ водіями за рахунок виданих у підзвіт грошових коштів.

В досліджуваній установі практикуються перший спосіб. Для придбання ПММ за безготівковим розрахунком слід здійснювати попередню оплату автозаправній станції (АЗС) за нафтопродукти.

Підсумкові дані облікових реєстрів щодо витрат ПММ за місяць є основою для складання зведеної відомості обліку витрат ПММ, яка передається до бухгалтерії для перевірки та відображення фактичних витрат ПММ в бухгалтерському обліку.

Списання фактично витрачених ПММ (у межах норм, встановлених для окремих марок автотранспорту) відноситься на фактичні витрати бюджетної установи та відображається за кодом економічної класифікації витрат 1135 «Оплата транспортних послуг і утримання транспортних засобів».

Акти на списання матеріальних цінностей, складені комісією, затверджуються керівником установи.

Дозвіл на списання з балансу матеріальних цінностей надається керівником установи, установою вищого рівня або головним розпорядником бюджетних коштів, залежно від вартості запасів та причин їх списання.

Дані надходження та вибуття запасів заносяться до облікових реєстрів на підставі первинних документів (товарних чеків, витратних накладних, рахунків, тощо), в яких повинно бути вказано: найменування постачальника покупця

відділу, в який передаються запаси), найменування запасів, сорт, кількість (вага), ціна, сума ПДВ, загальна вартість, дата надходження на склад і розписка матеріально відповідальної особи, яка їх прийняла.

2.3. Аналітичний та синтетичний облік запасів бюджетної установи

Основними завданнями обліку запасів є забезпечення збереження та контролю за рухом і правильним використанням усіх матеріальних цінностей, дотримання встановлених норм запасів і витрачання, своєчасне виявлення матеріалів, що не використовуються і підлягають реалізації у встановленому порядку; отримання точних даних про залишки на складах бюджетних установ.

Аналітичний облік матеріалів у бухгалтерії можна вести трьома різними способами: паралельно-картковим (книжковим), в оборотних відомостях, оперативно-бухгалтерським (сальдовим). Останній метод вважають найбільш раціональним.

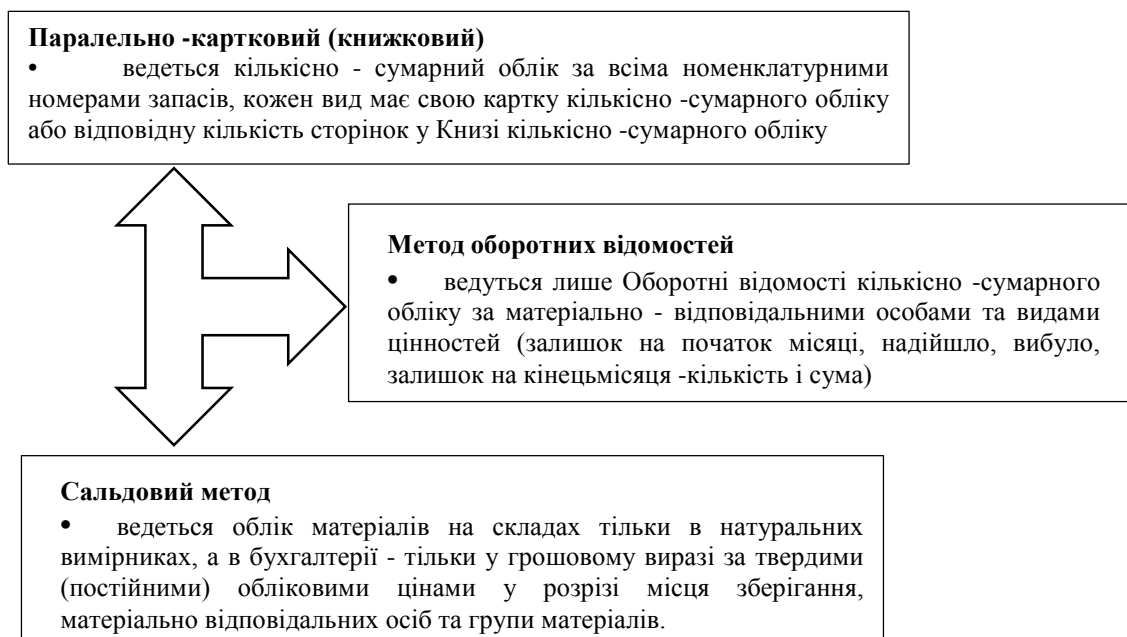


Рис 2.3. Способи ведення аналітичного обліку запасів

Джерело: сформовано автором на основі даних [37]

В КПНУ використовують перший з наведених варіантів – паралельно-картковий, а точніше паралельно книжковий.

При цьому методі передбачається, що в бухгалтерії ведеться кількісно-сумовий облік за всіма номенклатурними номерами товарно-матеріальних цінностей, для чого для кожного виду (облікової групи) відкривають відповідну кількість сторінок у «Книзі кількісно-сумового обліку». Записи у цей реєстр аналітичного обліку здійснюють на підставі первинних документів, що надійшли від матеріально відповідальних осіб. У кінці місяця визначають обороти і залишки з кожного аналітичного рахунка і складають «Оборотні відомості», підсумки яких звіряють з даними синтетичного обліку. Таким чином, при цьому методі кількісний облік матеріалів у бухгалтерії і на складі дублюється, що значно підвищує його трудомісткість та вартість і викликає часте відставання аналітичного обліку від синтетичного. Але він забезпечує подвійний контроль за рухом та збереженням матеріалів, постійне порівняння даних обох видів обліку (складського й аналітичного), своєчасне виявлення помилок, підвищення достовірності облікових даних.

Для обліку запасів в бюджетних установах до 2015 року використовували три синтетичні рахунки, натомість на сьогоднішній день їх виділяють шість.

Дані рахунки є основними, з обліку господарських засобів, активними по відношенню до балансу.

Планом рахунків до кожного з даних синтетичних рахунків передбачено низку субрахунків.

В досліджуваній установі використовуються далеко не всі субрахунки які передбачені нормативними документами і більше того з шести можливих рахунків використовують лише три за відсутності в установі цілого ряду запасів.

Розглянемо можливе і реальне використання рахунків та субрахунків з обліку запасів в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Аналіз субрахунків з обліку запасів що використовуються в установі

Шифр і назва синтетичного рахунку	Шифр і назва субрахунку	Призначення субрахунку	Відмітка про використання субрахунку в установі
15 «Виробничі запаси»	1511 (1521) «Продукти харчування»	обліковуються продукти харчування установ, у кошторисах яких для надання державних послуг передбачені видатки за кодом економічної класифікації видатків	Використовувався
	1512 (1522) «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»	обліковуються медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, дезінфекційні засоби, сироватки, вакцини, кров, плівка для рентгенівських знімків, матеріали для проведення аналізів та перев'язувальні засоби, дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки) тощо. На цих субрахунках також ведеться облік допоміжних та аптекарських матеріалів у закладах охорони здоров'я, які мають свої аптеки.	Протягом досліджуваного періоду не використовувався
	1513 (1523) «Будівельні матеріали»	обліковуються будівельні матеріали, придбані за рахунок коштів, що виділені на капітальне будівництво і призначені для будівельних та монтажних робіт	Протягом досліджуваного періоду використовувався
	1514 (1524) «Пально-мастильні матеріали»	обліковуються всі види палива, що придбається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. На цих субрахунках також обліковуються нафтопродукти, газ, закуплені і передані на зберігання та які будуть відпускатися за талонами і смарт-картками.	Використовується
	1515 (1525) «Запасні частини»	обліковуються придбані чи виготовлені запасні частини, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (моторів), інструментів, а також	Використовується

		автомобільних шин (включаючи покришки, камери й обідні стрічки тощо) у запасі та обороті незалежно від їх вартості. На цих субрахунках відображається обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів тощо.	
	1516 (1526) «Тара»	веде облік поворотної тари, обмінної тари (бочок, бідонів, ящиків, банок скляних, пляшок тощо) як порожньої, так і тієї, що вміщує матеріальні цінності.	Протягом досліджуваного періоду не використовувався
	1517 (1527) «Сировина і матеріали»	обліковується сировина та матеріали короткотермінового використання для науково-дослідних робіт та капітального будівництва	Протягом досліджуваного періоду використовувався
	1518 «Інші виробничі запаси»	обліковуються спецобладнання, яке придбане для виконання науково-дослідних робіт, відходів виробництва, невіправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали або запасні частини (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.	Протягом досліджуваного періоду використовувався
18 «Інші не фінансові активи»	1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	ведеться облік малоцінних та швидкозношуваних предметів на складі, в тому числі малоцінних та швидкозношуваних предметів спеціального призначення, що мають специфічне призначення і обмежене короткотермінове застосування в окремих галузях.	Облік в установі ведуть без поділу на субрахунки

Джерело: складено автором на основі даних [70]

По дебету даних рахунків відображається надходження матеріальних цінностей в установу, а по кредиту – їх використання чи списання.

Списанню підлягають запаси, що:

- непридатні для подальшого використання;
- виявлені в результаті інвентаризації як недостача;
- морально застарілі;

- фізично зношені;
- пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови, що відновлення їх є неможливим або економічно недоцільним і вони не можуть бути реалізовані).

Перейдемо тепер до розгляду кореспонденції рахунків, яка складається в установі з відображення в обліку матеріалів. Для цього порівнюємо кореспонденцію рахунків з відображення матеріалів що складена була в досліджуваній установі з аналогічною типовою (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Аналіз субрахунків з обліку запасів що використовуються в установі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1.	Оприбутковано придбанні виробничі запаси та інші нефінансові активи	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	15462,40
2.	Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів за операціями з внутрівідомчої передачі запасів, у тому числі тих, які придбавалися за рахунок коштів фінансування заходів цільового призначення, у випадках, передбачених законодавством	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів» (6621 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками за операціями з переміщення активів»)	23156,50
3.	Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунком, безповоротна допомога	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 (2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та	250,50

		1826) «Інші нефінансові активи»	підрядниками», 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами»	
4.	Зарахування до складу первісної вартості запасів витрат, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 01 листопада 2010 року за № 1019/18314 (далі – НП(С)БОДС 123 «Запаси»)	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	124,30
5.	Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також надлишків запасів, виявлених при інвентаризації, які будуть використовуватись для потреб установи	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	7112 (7122) «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі»	2463,40
6.	Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які передбачається реалізувати	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	7211 (7221) «Дохід від реалізації»	1246
7.	Оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, малоцінних та	1513 (1523) «Будівельні матеріали», 1514 (1524) «Пально-	7112 (7122) «Дохід від оприбуткування активів, раніше не	1053

	швидкозношуваних предметів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	мастильні матеріали», 1515 (1525) «Запасні частини», 1516 (1526) «Тара», 1517 (1527) «Сировина і матеріали», 1518 (1528) «Інші виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	врахованих в балансі»	
--	---	--	-----------------------	--

Джерело: сформовано автором на основі даних [70] та фактичних матеріалів установи

Як видно з наведених даних кореспонденція рахунків, яка складається в досліджуваній установі відповідає типовій, таї іншої ситуації, в принципі, і не слід було чекати, через чітку і однозначну регламентацію обліку і звітності державних установ.

Тепер звернемо свою увагу на відображення запасів в бухгалтерському обліку і звітності досліджуваної установи.

У фінансовій звітності бюджетних установ відображається інформація про наявність, стан і рух матеріальних цінностей (ф. № 1 «Баланс», ф. № 6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування») і про видатки, здійснені установою для придбання запасів («Звіт про виконання загального фонду кошторису установи» (ф. № 2 (д/м) за відповідний звітний період, а також звітність про надходження і використання коштів спеціального фонду за ф. 4-1 (д/м), 4/2 (д/м), 4/3 (д/м) за відповідний період). Відображення інформації про облік запасів в облікових регістрах і звітності наводиться в табл. 2.13.

У звітах про виконання загального фонду кошторису установи та про надходження і використання коштів спеціального фонду знаходить відображення інформація про:

- касові видатки на придбання запасів установою, здійснені в звітному періоді

за КЕКВ 1131-1135, КЕКВ 1137, КЕКВ 1150;

- фактичні видатки - вартість списаних на потреби установ матеріальних цінностей за зазначеними КЕКВ, а також для виготовлення продукції майстернями (у кварталних звітах).

Таблиця 2.13

Відображення інформації про стан і рух запасів
у облікових регістрах і звітності в досліджуваній установі

Об'єкт	Меморіальний ордер	Форми звітності		
		місячна	квартальна	річна
1	2	3	4	5
1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	Меморіальний ордер № 10 – накопичувальна відомість про вибуття та переміщення МШП (форма № 439 (бюджет))	-	Ф.№ 1 «Баланс» р.221/1	Ф.№ 1 «Баланс» р.221/1
1511 (1521) «Продукти харчування»	Меморіальний ордер 13 - накопичувальна відомість витрачання матеріалів (ф.396)	-	Ф.№ 1 «Баланс» р.150	Ф.№ 1 «Баланс» р.150
			ф.№2 (д/м)	ф.№2 (д/м)
			ф.№4-1 (д/м)	ф.№4-1 (д/м)

Джерело: складено автором на основі даних [80]

У ф. № 6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування» наводяться дані про вартість матеріалів і продуктів харчування, які належать бюджетній установі, у розрізі субрахунків до рахунку 1511 (1521) «Продукти харчування». Даний звіт містить інформацію про залишки даного виду на початок і кінець звітного періоду, надходження і вибуття матеріальних цінностей за відповідними джерелами та шляхами вибуття.

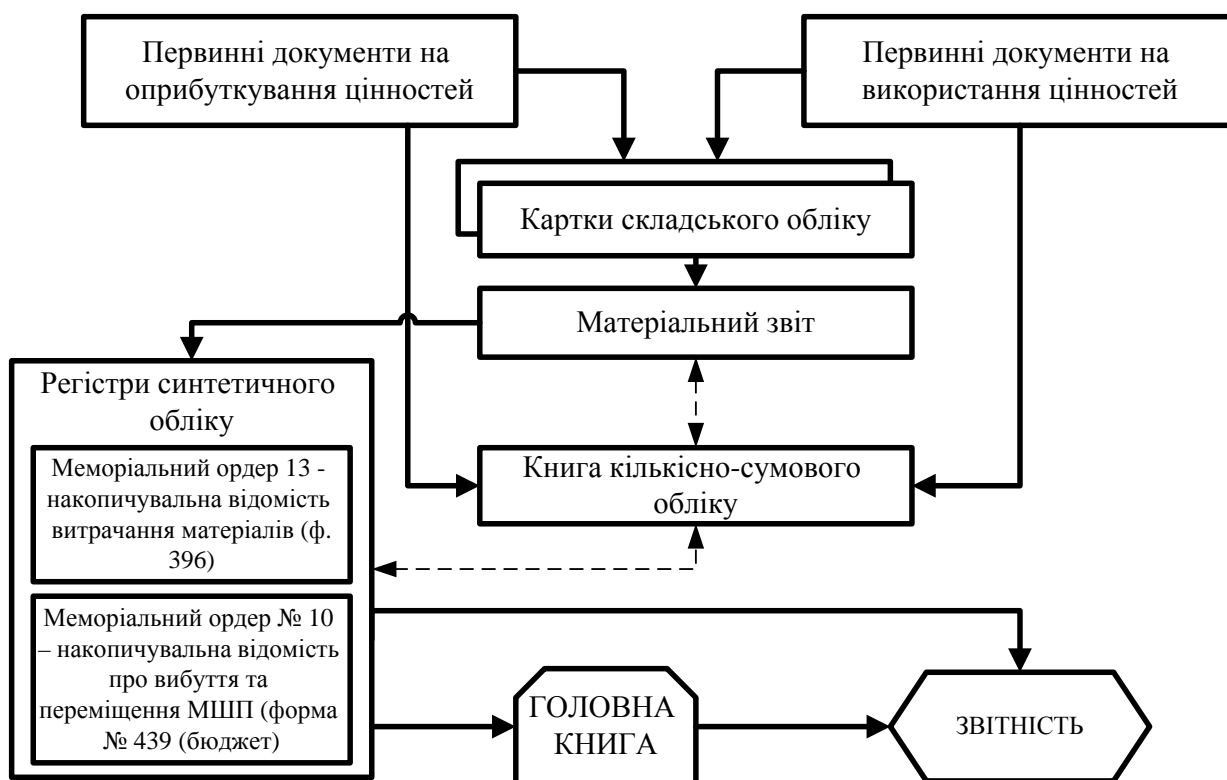


Рис. 2.4. Взаємозв'язок документів та реєстрів з обліку запасів в Кам'янець-Подільському національному університеті Імені Івана Огієнка

Джерело: сформовано автором на основі даних [70] та фактичних матеріалів установи

Таким чином взаємозв'язок документів та реєстрів з обліку запасів в Кам'янець-Подільському національному університеті Імені Івана Огієнка має вигляд наведений на рис.2.4.

2.4. Вдосконалення організації первинного обліку оборотних матеріальних активів

Первинний облік оборотних матеріальних активів у досліджуваній установі організовано на належному рівні. Однак можна намітити такі напрямки удосконалення документообороту:

- використання документів з наперед заповненими постійними реквізитами (фірмовими бланками) та широке використання комп'ютерних

програм;

- скорочення кількості документів, які виписуються та обробляються, в результаті застосування накопичувальних та багатострокових документів, зручного розташування реквізитів;

- раціоналізація документообігу шляхом скорочення кількості осіб, які приймають участь у складанні документів, ліквідація некорисної документації, застосування прогресивних форм організації обліку, попереднє планування документообігу.

В досліджуваній установі практично відсутній графік документообороту стосовно обліку оборотних матеріальних активів, а тому пропонуємо його запровадження, і зокрема, наводимо його фрагмент (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Пропонований фрагмент графіку документообігу
щодо обліку оборотних матеріальних активів

№ п/п	Перелік документів, які здаються в бухгалтерію	Відпові-дальна особа за складання і здачу документів	Строк здачі документів	Підпис відпові-дальної особи	Особа, яка приймає і перевіряє документи	Особа, що затверджує документи
1	Звіт про рух матеріальних цінностей	Зав. складом Крамар С.Й.	Щомісячно 1 числа	підпис	Назарчук О.А.	Сідорова О.В.
2	Акт на списання будівельних матеріалів	Головний інженер Шуліка В.С.	На наступний день після складання	підпис	Назарчук О.А.	Сідорова О.В.
...

Джерело: складено та запропоновано автором

За вчасністю оприбуткування матеріальних цінностей повинен здійснюватись суворий контроль, при цьому оперативності досягається шляхом використання «Журналу обліку вантажів, що надходять», який, на жаль, в досліджуваній установі не ведеться.

А тому пропонуємо включити даний журнал в загальну схему документообороту. При цьому процедура буде наступною – в міру їх надходження супровідні документи реєструють у «Журналі обліку вантажів, що надходять». В

ньому записують у хронологічному порядку номер і дату операції, назву постачальника, дату і номер транспортного документа, дані товарного документа (дату, номер, вид вантажу, суму), дату і номер акта або накладних про приймання вантажу.

Зареєстровані в журналі розрахункові документи постачальників разом з іншими виправдними документами передають в місця зберігання цінностей для контролю за їх надходженням і оприбуткуванням у картках складського обліку. Працівники, які ведуть журнал, не рідше одного разу на місяць звіряють його записи з даними бухгалтерського обліку.

Іншим моментом є невикористання прибуткового ордера, а тому його також доречно включити в порядок оформлення надходження цінностей. Даний ордер застосовується для обліку матеріалів, які надходять в установу від постачальників чи з переробки та складається матеріально відповідальною особою в одному примірнику у день надходження цінностей на склад.

Дослідження організації обліку матеріалів та застосування форм первинних документів вказують на ряд недоліків, які, потребують додаткового вивчення з метою врегулювання. Зокрема це стосується дублювання записів у бухгалтерських документах, необхідності підвищення їх контрольної функції на складі та в бухгалтерії підприємства.

Так, при отриманні матеріалів у постачальника, використовується довіреність (форма № М-2), якою засвідчується право працівника виступати довіреною особою установи. Виписані документи реєструються у Журналі реєстрації довіреностей (форма № М-3), основною функцією якого є контроль за їх цільовим використанням та вчасністю повернення до бухгалтерії після закінчення терміну дії.

Організація бухгалтерського обліку та контроль за ходом довіреностей визначають своєчасність надходження виробничих запасів, цілісність обліку, ступінь зловживання матеріалами основними відповідальними особами.

Тому в журналі цих документів рекомендуємо виділяти графу «Прострочені», де навпроти прізвища боржника слід зробити спеціальні вказівки (вказати прізвище

працівника, використати слово «Прострочена» тощо). Це прискорить отримання інформації про «непрозвітовані» замовлення та підвищить контроль над функцією цього документа.

Таблиця 2.15

Вдосконалена форма журналу реєстрації довіреностей

Номер довіреності	Дата видачі	Термін дії довіреності	Посада і прізвище особи, якій видано довіреність	Постачальник	Номер і дата наряду	Підпис особи, що одержала довіреність	Номер та дата документа, що підтверджує виконання	<i>Прострочені</i>
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	15.06	17.06	<i>Крамар С.Й. зав. складом</i>	<i>ФОП Луцай Олександр Григорович</i>	<i>№143 15.06</i>	<i>підпис</i>		<i>Прострочена 20.06</i>
2.	17.06	21.06	<i>Крамар С.Й. зав. складом</i>	<i>ТзОВ «Епіцентр К»</i>	<i>№146 17.06</i>	<i>підпис</i>	<i>Т.т.н 150 від 19.06</i>	

Джерело: складено та запропоновано автором

Після введення нового стовпця журнал реєстрації довіреностей набуде вигляду, наведеного в таблиці 2.15. Запропонований стовпець виділено курсивом.

Вивчивши порядок відпуску матеріальних цінностей зі складу вважаємо за доцільне внести і певні доповнення до реквізитів накладної на відпуск матеріальних цінностей.

Зокрема для покращення контролю і полегшення відслідковування інформації доречним є включення ряду реквізитів в зазначений документ:

- посадова особа що подавала заявку
- дата службової записки на отримання цінностей.

Зазначені пропозиції повинні покращити організацію обліку запасів в досліджуваній установі.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

3.1. Значення контролю в системі управління державою

Контроль є складовою управління суспільним відтворенням. Держава не може нормально функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя в державі. Контроль є невід'ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає серйозних змін у процесі розвитку його політичної системи, органів державного і господарського управління, законодавчої і виконавчої влади.

Контроль у широкому розумінні - це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням, і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей.

Сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їхнього виконання.

Державний фінансовий контроль – різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він полягає в установленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України.

Основною метою державного фінансового контролю є:

- викриття на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових і матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на якомога ранній стадії;

- притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків;

- ужиття заходів з метою запобігання таким порушенням у майбутньому.

Завданням державного фінансового контролю є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування; розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі.

Дієвим інструментом виявлення та попередження фактів неякісного ведення обліку й здійснення зловживань є контроль. Використання його методів і способів дає змогу ефективно реагувати на недоліки, в багатьох випадках своєчасно реагувати на них і усувати. Чинна система контролю, здійснюваного щодо діяльності бюджетних установ характеризується двома його видами: внутрішнім і зовнішнім.

Зовнішній контроль ідентифікується як система, що функціонує поза межами бюджетної установи, тобто його здійснюють інші суб'єкти. Такими суб'єктами є зовнішні органи контролю, встановлені державою. До них належать державні контролюючі органи, на яких офіційно покладено такі повноваження (Державна аудиторська служба України), а також суб'єкти вищої відомчої каденції (Державна казначейська служба України).

Організація зовнішнього контролю регламентується відповідними нормативно-правовими актами, затвердженими суб'єктами законодавчої та виконавчої влади, а саме: «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» Закон України № 2939-XII [61], «Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 550 від 20 квітня 2006 р. [52] Таким чином, здійснення такого виду контролю суворо регламентоване.

Внутрішній контроль організовується бюджетною установою самостійно та здійснюється уповноваженими на це бухгалтерськими (бухгалтерський контроль), або спеціально призначеними працівниками (внутрішніми контролерами).

Порядок проведення внутрішнього контролю визначається інструкціями (в т. ч. посадовими), наказами та розпорядженнями, затвердженими на мікрорівні (в даному випадку йдеться не про внутрішній державний фінансовий контроль). Основною вимогою, яка при цьому повинна бути дотримана, є ефективність. Під нею зазвичай розуміють переважання економічної вигоди від здійснення контролю над понесеними на його організацію витратами.

3.2. Контроль та інвентаризація запасів бюджетних установ

Важливим питанням для керівників бюджетних установ є контроль за збереженням та використанням запасів. Безпомилково прийняте рішення щодо контролю матеріальних цінностей дає установі впевненість у їх русі, а також сприяє запобіганню здійсненню нецільового використання та розкрадання.

Здійснювати контроль за товарно-матеріальними цінностями у Кам'янець-Подільському національному університеті імені Івана Огієнка можна за конкретними напрямками (рисунок 3.1).

Одним з способів контролю є інвентаризація. Її метою є забезпечення достовірності даних щодо руху товарно-матеріальних цінностей в установі. В процесі проведення інвентаризації запасів, перевіряється і документально завіряється їх наявність, стан, оцінка та відповідність критеріям визначення. Інвентаризація запасів здійснюється за окремими матеріально відповідальними особами та місцем їх зберіганням [59, 30, 78]. Її проводять призначені члени інвентаризаційної комісії шляхом огляду, зважування, підрахунку та інших методів. Матеріальні цінності, які знаходяться на тимчасовому зберіганні у бюджетній установі теж підлягають перевірці.



Рис. 3.1. Напрямки контролю матеріалів у К-ПНУ ім. І. Огієнка

Джерело: складено автором на основі даних установи

Нормативні документи не містять чітких дат проведення річної інвентаризації. Зате визначено, що її проведення повинне відбуватись напередодні складання річної фінансової звітності.

Фактична і документальна перевірка операцій з матеріальними цінностями включають у себе систему органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних прийомів контролю та процедур узагальнення і реалізації його матеріалів. Особливе значення під час ревізії має правильне використання ревізором процедур, пов'язаних з інвентаризацією матеріальних цінностей і розрахунків із постачальниками та перевірка документального обґрунтування операцій щодо надходження, використання та іншого вибуття матеріальних цінностей. Ревізію операцій із матеріальними цінностями розпочинають з їх інвентаризації та обстеження складського зберігання матеріалів. Під час ревізії операцій з матеріальними цінностями, їх рухом і зберіганням важливе значення має також правильне застосування документальних методичних прийомів і способів, що потребує обґрунтованої документальної перевірки цих операцій.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності установи зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Порядок, проведення інвентаризації бюджетними установами, оформлення, її, результатів і регулювання інвентаризаційних різниць встановлено Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначається керівником установи, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим відповідно до законодавства.

У Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань зазначено випадки, коли є обов'язковим проведення інвентаризації (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Випадки обов'язкового проведення інвентаризації

Випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковими	Дата проведення
Перед складанням річної фінансової звітності	До дати балансу у відповідно зазначені строки
У разі передачі майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду	На дату передачі
У разі приватизації майна державного підприємства	
У разі перетворення державного підприємства	
У разі передачі державного підприємства (його структурних підрозділів) або бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління.	
Інвентаризація може не проводитись у разі передачі майна в межах одного органу управління, в інші випадки, визначених законодавством.	
У разі зміни матеріально відповідальних осіб	На день приймання –передачі справ
У разі зміни керівника колективу (бригади), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності	

Закінчення табл.3.1.

У разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей	На день встановлення таких фактів в обсязі, визначеному керівником установи
За судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації	У цих випадках інвентаризація має розпочатися у термін та в обсязі, зазначених у належним чином оформленому документі цих органів, а не раніше дня отримання відповідного документа
вогненних аварій, пожежі чистихійного лиха	на день після закінчення явищ в обсязі, визначеному керівником установи
У разі припинення діяльності установи	-
Конкретну дату, на яку необхідно проводити інвентаризацію у цьому випадку, у Положенні не визначено, але логічно припустити, що інвентаризацію слід провести на дату прийняття рішення про ліквідацію.	
У разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами	На дату такого переходу
В інших випадках, передбачених законодавством	Фактично це означає: якщо нормативно-правовим актом передбачено проведення інвентаризації, то її необхідно провести у порядку та строки, визначені у такому акті

Джерело: Складено автором на основі даних [58]

Для окремих видів запасів встановлено індивідуальну періодичність проведення інвентаризації (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Періодичність проведення інвентаризації для окремих видів запасів

Вид запасів	Періодичність
1	2
Сировина та матеріали	Не менше 1 разу на рік (після 1 жовтня)
Інші матеріали	
Паливо	
Спирт	Не менше 1 разу на квартал
Продукти харчування	
Малоцінні та швидкозношувані предмети	Не менше 1 разу на рік

Джерело: складено автором на основі даних [19]

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи за обов'язкової участі головного бухгалтера,

яку очолює керівник установи або його заступник. Крім складу інвентаризаційної комісії, у наказі зазначається порядок і терміни проведення інвентаризації, оформлення необхідної документації.

До початку проведення інвентаризації в установі необхідно здійснити і таку роботу:

- в бухгалтерії установи закінчити обробку всіх документів про надходження і видачу матеріальних цінностей, здійснити відповідні записи у регістрах аналітичного обліку і визначити залишки на день інвентаризації;

- на складах, в інших місцях зберігання розкласти матеріальні цінності за найменуваннями, сортами тощо. На матеріальних цінностях повинні бути вивішені ярлики з докладними відомостями про такі цінності, із зазначенням їх якості, кількості, ваги;

- у матеріально відповідальних осіб взяти розписку про те, що всі прибуткові та видаткові, документи на товарно-матеріальні цінності здано до бухгалтерії, всі товарно-матеріальні цінності, які надійшли на зберігання, оприбутковано, а ті, що вибули, списано на витрати.

Тара, в якій містились запаси, описується в інвентаризаційних описах за видами, цільовим призначенням і якісним складом. На тару, що стала непридатною, інвентаризаційна комісія складає акт на списання з дотриманням загальних вимог.

Інвентаризація матеріальних запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами.

Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в описи за кожним окремим найменуванням із зазначенням номенклатурного номеру, виду, групи, сорту і кількості.

Малоцінні та швидкозношувані предмети інвентаризуються за їх місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами.

Інвентаризація проводиться шляхом огляду кожного предмета. Малоцінні та швидкозношувані предмети заносяться до описів за найменуванням відповідно до номенклатурних номерів і в одиницях виміру, що прийняті в бухгалтерському

обліку.

При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в особисте користування працівникам, допускається складання групових інвентаризаційних описів із зазначенням в них відповідних за ці предмети осіб, на яких відкриті особові картки, з проставленням підпису в описі.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які стали непридатними, але не списані, до інвентаризаційного відомості опису не вписуються, а складається акт із зазначенням часу експлуатації, причин непридатності, можливості використання цих предметів у господарських цілях. При цьому в описах робляться відмітки про непридатність.

На малоцінні та швидкозношувані предмети, які обліковуються в оперативному порядку, описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому недостача предметів оформлюється актом.

Виявлені під час інвентаризації лишки запасів підлягають оприбуткуванню і зарахуванню на баланс установи.

Реєстрація результатів проведеної інвентаризації здійснюється у інвентаризаційних описах за відповідним найменуванням із вже існуючим номенклатурним номером, ціни, одиниці виміру, групи, виду та кількості, які були попередньо встановлені під час інвентаризації, та відповідно даними обліку [77].

Кожна сторінка опису містить інформацію щодо порядкових номерів запасів, які записуються словами та загальну кількість у натуральних вимірах. При здійсненні помилки в акті інвентаризації відбувається виправлення шляхом закреслення невірно здійсненого запису та написання у верху вірного. Виправлення, які відбулися затверджуються підписами усіх членів комісії та матеріально відповідальними особами. Однак щодо підчисток та помарок, то вони суворо заборонені.

В кінці проведення інвентаризації складені акти відправляються до бухгалтерської служби, де здійснюється відображення в обліку результатів

проведеної перевірки.

Керівник протягом п'яти робочих днів після закінчення інвентаризації повинен затвердити протокол інвентаризаційної комісії.

Виявлені розбіжності запасів між фактичною наявністю і даним бухгалтерського обліку регулюють у відповідному порядку (табл. 3.3).

Таблиця 3.3.

Виявлені розбіжності та порядок їх врегулювання

Розбіжності	Порядок врегулювання	
Нагадаємо: суми виявлених лишків включаються до Довідки про надходження натуральній формі, яку подають до органів Казначейства до закінчення звітного періоду.		
Нестача запасів у межах норм природного убутку	Списують за розпорядженням керівника установи на фактичні видатки	
<p>Норми природного убутку можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач та після взаємозаліку нестач цінностей і лишків при пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму. Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці допускається тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї і тієї самої матеріально відповідальної особи. Міністерства, інші органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, можуть установлювати порядок, відповідно до якого такий залік може бути допущений стосовно однієї і тієї самої групи запасів, якщо цінності, що входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (у разі відпуску їх без розпаковки тари).</p>		
Нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей	Винних осіб установлено	Нестачі списуються з балансу установи та відносяться на рахунок винних осіб
	<p>Розмір збитків від нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначають шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. Також на винних осіб відносять різницю вартості у разі взаємозаліку нестач і лишків внаслідок пересортиці, коли вартість запасів, що виявились у нестачі, більше вартості запасів, що виявились у надлишку. Якщо особи, винні в пересортиці, не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку.</p> <p>За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені причини, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб. Перевищення вартості запасів, що виявились у лишку, порівняно з вартістю запасів, що виявились у нестачі внаслідок пересортиці, відносять на збільшення даних обліку відповідних запасів та доходів (тобто оприбутковують та відносять на збільшення доходів за спеціальним фондом).</p>	
	Винних осіб не встановлено, та справи перебувають у слідчих органах.	Нестачі списують з балансу установи та зараховують на позабалансовий субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і

Закінчення табл. 3.3.

		втрати від псування цінностей» до моменту встановлення винних осіб або надання інформації органами дізнання чи досудового слідства щодо припинення кримінального провадження. Після вирішення питання про винуватців суми невідшкодованих нестач і втрат списують з позабалансового обліку.
--	--	---

Джерело: складено автором на основі даних [58]

Інвентаризаційна комісія на чолі членів робочої комісії та матеріально відповідальних осіб, після проведеної інвентаризації може здійснювати контрольні перевірки. При цьому здійснюється перевірка з інвестиційного опису найбільш суттєвих за вартістю запасів та тих, попит на які найбільший. Повторна інвентаризація проводиться новим складом робочої інвентаризаційної комісії у разі присутніх значних розбіжностей між даними контрольної перевірки та інвентаризаційного опису.

Відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку супроводжується відповідною кореспонденцією рахунків (табл.3.4.)

Таблиця 3.4.

Відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації запасів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Оприбутковано надлишки матеріалів і продуктів харчування, виявлені при інвентаризації	15, 1812 (1822), 1814 (1824), 1815 (1825), 1816 (1826)	7112 (7122)
2. Списано матеріали у межах норм природних втрат, а також нестачі і втрати від псування за рахунок установи	6611 (6621)	1511 (1521), 1513 (1523), 1517 (1527), 1515 (1525), 1518 (1528)

Закінчення табл. 3.4.

3. Списання нестач і втрат матеріалів і продуктів харчування за рахунок винних осіб (крім м'яса, молока, м'ясних і молочних продуктів)	8013 (8023), 8113 (8123) 5512 (5522) 2711 (2721)	1812 (1822), 1511 (1521), 1512 (1522), 1513 (1523), 1514 (1524), 1515 (1525), 1516 (1526), 1517 (1527), 1518 (1528),
4. Списання нестач м'яса, молока, м'ясних і молочних продуктів за рахунок винних осіб: на купівельну вартість на суму відрахування з винних осіб	2115 (2125),	7111 (7121), 6312 (6322)
5. Списано та віднесено на рахунок установи нестачу МШП, виявлену під час інвентаризації	8113 (8123)	1517

Джерело: складено автором на основі даних [39]

Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» зазначено визначення «ревізія»: «Ревізія - це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань» [60].

У випадку, якщо під час проведення інвентаризації встановлено, що недостача або псування запасів виникла з вини матеріально відповідальної особи, тоді остання повинна відшкодувати завдані збитки.

Інформація про результати проведеної інвентаризації бюджетною установою відображається в таких формах річної та квартальної звітності:

- ф. № 1 "Баланс" у довідці до рахунку 70 "Доходи загального фонду" (в рядку - вартість оприбуткованих надлишків, в рядку - недостачі, списані за рахунок установи);

- ф. № 7 д/м "Звіт про заборгованість бюджетних установ";

- ф. № 15 "Звіт про недостачі та розкрадання грошових коштів і

матеріальних цінностей у бюджетних установах";

- ф. № 6 "Звіт про рух матеріальних цінностей";
- пояснювальній записці до річного звіту.

На завершення даного параграфу слід зазначити, що в аналізованому періоді на досліджуваній установі при проведенні інвентаризації матеріальних цінностей не було виявлено жодних задокументованих порушень.

В досліджуваній установі протягом 2018 та 2020 років не виявлено жодних відхилень в наявності запасів в процесі проведення інвентаризації.

3.3. Внутрішній контроль та його роль в підвищенні ефективності використання запасів бюджетною установою

Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

Запровадження внутрішнього контролю у діяльності бюджетних установ - це не тільки вимога часу, а й закону. Бюджетним кодексом України передбачено, що розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль та забезпечують його здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

Поняття внутрішнього контролю має достатні нормативно-правові підстави для реалізації у діяльності установ та організацій (табл. 3.5).

Наведені тлумачення доводять, що запорукою побудови внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та функціонування організації у цілому, досягнення нею цілей та завдань. Під час визначення сутності

внутрішнього контролю необхідно зосереджувати увагу не на функціональному його складнику, а розглядати його комплексно за допомогою системного підходу.

Таблиця 3.5

Застосування поняття внутрішнього контролю у вітчизняних та міжнародних нормативно-правових документах

№ з/п	Назва нормативно-правового документа	Визначення внутрішнього контролю (вк)
1.	Бюджетний кодекс України [12]	ВК – комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог до діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.
2.	Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів [43]	Система ВК – упроваджені керівником установи політики, правила й заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи.
3.	Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах [35]	ВК – не окрема подія чи обставина, а цілісний процес, який здійснюється керівництвом та працівниками установи; ним охоплюються питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від утрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності.
4.	Внутрішній контроль. Інтегрована модель [83]	ВК – процес, здійснюваний радою директорів, менеджментом та іншим персоналом організації, спрямований на надання достатньої впевненості в досягненні цілей, пов'язаних з операційною діяльністю, підготовкою звітності та комплаєнс (відповідність законодавству та іншим вимогам).

Джерело: узагальнено автором.

З метою розуміння сутності внутрішнього контролю визначено його основні характеристики (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Характеристика внутрішнього контролю

Характерні ознаки	Внутрішній контроль
1	2
Мета	Спостереження за фінансово-господарською діяльністю підприємства для виявлення та аналізу негативних сторін його функціонування, проведення профілактичної роботи і вироблення тактичних рішень.
Об'єкти	Процеси формування та використання фінансових, матеріальних та трудових ресурсів.
Суб'єкти	– Служба внутрішнього контролю. – Працівники різних структурних підрозділів, які виконують контрольні функції (бухгалтерія, фінансовий відділ та інші). – Працівники підприємства, в обов'язки яких безпосередньо не входить контроль, але в силу виробничої необхідності на них покладено контрольні функції. – Працівники, які повинні здійснювати самоконтроль виконаної роботи. – Власники та акціонери, що здійснюють контроль непрямо чи безпосередньо через найманих експертів.
Предмет	Фінансово-господарська діяльність підприємства, установи, організації.

Функції	<ul style="list-style-type: none"> – Спостережна – Аналітична – Коригуюча – Прогнозна – Превентивна – Інформаційна (консультації, забезпечення прийняття рішень)
Складові	<ul style="list-style-type: none"> – Затвердження керівником сукупності внутрішніх документів з внутрішнього контролю (або єдиного документа); – Виконання керівництвом, керівниками структурних підрозділів та працівниками завдань та функцій, включаючи функції щоденного контролю; – Оцінка функціонування системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту.
Методи	<ul style="list-style-type: none"> – Документальні: дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання, групування недоліків. – Організаційні: інвентаризація, ревізія, контрольні заміри, вибіркові та суцільні спостереження, технологічний контроль, експертиза, експеримент, службове розслідування, обстеження. – Розрахунково-аналітичні: економічний аналіз, статистичний аналіз, економіко-математичні методи.
Елементи	<ul style="list-style-type: none"> – Внутрішнє середовище; – Визначення цілей – Заходи контролю; – Моніторинг; – Інформація та комунікація.

Джерело: узагальнено автором

Завданням внутрішнього контролю є надання керівництву достатнього рівня гарантій щодо забезпечення досягнення операційних цілей установи. Розгляд внутрішнього контролю як діяльність контрольно-ревізійного підрозділу установи сьогодні, враховуючи останні дослідження системи державного внутрішнього фінансового контролю та вдосконалення нормативно-правової бази, є взагалі некоректним. Контрольно-ревізійна діяльність відповідного підрозділу є лише незначним складником системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль охоплює більше, ніж фінансовий та бюджетний контроль і більше, ніж перевірка відповідності. Внутрішній контроль являє собою набір механізмів управління, що підвищує результативне та ефективне виконання цілей розпорядником бюджетних коштів вчасно, ефективно та в межах встановленого бюджету.

Вітчизняні нормативні документи передбачають побудову внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів на підставі концепції інтегрованої моделі COSO за п'ятьма основними компонентами:

- Внутрішнє середовище (середовище контролю) - це існуючі в установі процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами тощо, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за установою функцій та завдань з метою досягнення визначеної мети та цілей.

- Управління ризиками – постійний процес, що складається з таких етапів: ідентифікації ризиків, їх оцінки, визначення способів реагування на ризики і заходів контролю щодо попередження чи зменшення їхнього негативного впливу на досягнення розпорядником бюджетних коштів місії (мети), стратегічних та оперативних цілей.

- Заходи контролю – це сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом та працівниками установи для впливу на ризики з метою досягнення установою визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи.

- Інформація та комунікація – це створення інформації, здійснення її збору, документування, проведення аналізу, передача інформації та користування нею керівництвом і працівниками установи для виконання і оцінювання результатів виконання завдань та функцій.

- Моніторинг – це відстеження стану організації та функціонування системи внутрішнього контролю в цілому та /або окремих його елементів.

Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту – це й є періодичні оцінки якості управління ризиками та запроваджених в установі заходів контролю. Саме тому керівництво може і повинно використовувати функцію внутрішнього аудиту як інструмент моніторингу для проведення аналізу результативності системи внутрішнього контролю.

Незважаючи на динаміку поліпшення показників щодо стану внутрішнього контролю в бюджетних установах, має місце нерозуміння деякими з них значення внутрішнього контролю та сутності його компонентів або формальний підхід до заповнення звітності, а саме:

- віднесення діяльності з внутрішнього контролю виключно до сфери компетенції фінансового підрозділу;
- відсутність системного підходу до процесу управління ризиками;
- залучення служб внутрішнього аудиту до організації внутрішнього контролю в установі;
- низький рівень управлінської відповідальності та підзвітності в частині внутрішнього контролю тощо.



Рис. 3.2. Покроковий механізм організації та функціонування дієвої системи внутрішнього контролю в установі

Джерело: авторська розробка

Результатом дослідження проблем та недоліків під час побудови внутрішнього контролю установи стало розроблення покрокового механізму першочергових заходів для функціонування внутрішнього контролю в установі (рис. 3.2).

Кожна бюджетна установа повинна запроваджувати та підтримувати такі заходи внутрішнього контролю, які б забезпечували рівень ризиків, який не перевищує попередньо визначений допустимий рівень («ризик-апетит»). Розуміння класифікації заходів внутрішнього контролю є не тільки перспективним напрямом розвитку теорії контролю, а й найважливішою умовою його раціональної організації та результативності функціонування.

Бюджетні установи повинні дотримуватися балансу використання різних заходів контролю, при цьому рішення щодо балансу визначається вищим керівництвом та керівниками структурних підрозділів бюджетної установи залежно від видів ризиків та їх впливу, а також з урахуванням доцільності використання можливих альтернатив.

Більшість заходів контролю здійснюється відповідно до законодавства та інших нормативно-правових актів (наприклад, інвентаризації, подвійний підпис на фінансових документах, правова та антикорупційна експертиза, перевірки якості товарів, робіт та послуг, контроль виконавської дисципліни тощо). Решта заходів контролю залежно від обраних способів реагування на ризики запроваджується керівниками самостійно або за рішенням керівника вищого рівня чи забезпечувального органу. Здійснення заходів контролю має бути підтвержене документально і в подальшому досліджується під час проведення внутрішніх аудитів.

Організація внутрішнього контролю матеріально-виробничих запасів є важливим напрямом системи контролю в організації, оскільки від стану матеріальних цінностей залежить якість продукції. Основними особливостями системи внутрішнього контролю є:

- визначення шляхів руху запасів в організації;
- виявлення відповідальних осіб за рух і зберігання запасів на кожній ділянці;

- розгляд ролі кожного працівника організації у русі товарно-матеріальних цінностей;
- визначення частки відповідальності комірника за збереження матеріалів;
- розгляд використання запасів без належного відображення в обліку;
- розгляд можливих витрат або розтрат правильного оформлення документації;
- визначення можливих втрат або розкрадання запасів;
- визначення правильності відображення у звітності наявних матеріалів;
- виявлення відповідності облікових залишків, показаних у регістрах аналітичного обліку, результатам інвентаризації;
- визначення процедур внутрішнього контролю;
- визначення напрямку внутрішнього контролю в області зберігання запасів.

Для виявлення загальних характеристик системи внутрішнього контролю доцільно створити робочий документ-запитальник (табл. 3.7).

Таблиця 3.7.

Опитувальник для оцінки системи внутрішнього контролю використання запасів

Запитання	Відповідь (так/ні)
Організаційна структура об'єкта	
1. Розроблена схема організаційної структури підрозділу, відповідального за ведення бухгалтерського обліку	
2. Є перелік робіт зі створення, перевірки документів зі вказівками відповідальних осіб.	
Розподіл обов'язків, повноважень, відповідальності	
3. Визначена відповідальність за конкретним виконавцем за дотримання правильності приймання матеріальних цінностей	
4. Визначена відповідальність за конкретним виконавцем за складання первинних документів	
5. Надано право на отримання довіреності, за якою купуються матеріальні цінності, особам, не зазначеним у наказі	
Забезпечення умов збереження майна, грошових коштів, облікових регістрів, документів	
6. Всі документи зберігаються в належному порядку (прошиті, пронумеровані)	
7. Є склад з обладнаними місцями зберігання матеріальних цінностей	
8. Отримання товарно-матеріальних цінностей від постачальника проводиться тільки на підставі довіреностей	
Кадрова політика	
9. Проводяться заходи з підвищення кваліфікації матеріально відповідальних осіб із питань приймання матеріальних цінностей	

10. Проводяться заходи з підвищення кваліфікації бухгалтерського персоналу	
11. Проводяться операції з навчання новоприбулого персоналу	
Оцінка облікової системи (обліковий контроль)	
12. Всі фінансово-господарські операції відображаються в обліку тільки на підставі первинних документів	
13. Чи здійснює бухгалтер перерахування сум, зазначених у рахунках-фактурах та накладних	
14. Чи контролюється кореспонденція рахунків головним бухгалтером	
Договірні зобов'язання	
15. Має місце отримання від постачальників матеріальних цінностей у більш пізні терміни, ніж це зазначено в договорі	
16. Чи застосовуються штрафні санкції до постачальників за несвоєчасне виконання зобов'язань	
17. Має місце отримання матеріальних цінностей без укладення договорів	
Контроль у системі комп'ютерної обробки даних	
18. Дублюються дані електронного обліку на випадок знищення	
19. Використовується бухгалтерська програма, що відповідає чинному законодавству	
20. Використовуються правові консультативні програми	

Джерело: авторська розробка

Важливе значення при проведенні заходів внутрішнього контролю відводиться питанням моніторингу таких заходів.

У «Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах» визначено, що моніторинг заходів внутрішнього контролю – це процес нагляду виконання заходів контролю та оцінка їх якості за результатами реалізації [56]. Моніторинг внутрішнього контролю в бюджетній установі полягає у здійсненні постійного моніторингу та періодичної оцінки. Постійний моніторинг здійснюється у ході щоденної/ поточної діяльності установи та передбачає управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів та працівників установи під час виконання ними своїх обов'язків для визначення та коригування відхилень [56]. Важливим обов'язком управлінського персоналу є моніторинг внутрішнього контролю на безперервній основі, який включає перевірку його функціонування згідно з визначеними завданнями і цілями і внесення належних змін відповідно до змін внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування бюджетної установи. Моніторинг заходів контролю може включати такі види діяльності, як

перевірка управлінським персоналом вчасності та повноти виконання затверджених планів контрольних заходів бюджетної установи на рік, дотримання графіків проведення окремих контрольних заходів протягом поточного року, виконання працівниками контрольних функцій, указаних у посадових інструкціях.

Моніторинг заходів контролю виконує стимулюючу роль, вимагаючи від осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, конкретних дій та кроків, спрямованих на їх практичне впровадження, тим самим забезпечує такі основні цілі:

- підвищує результативність заходів контролю;
- стимулює осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, до практичного їх виконання;
- оцінює систему внутрішнього контролю бюджетної установи.

За результатами проведеного моніторингу контрольних заходів обов'язковим є інформування керівництва бюджетної установи, періодичність та порядок якого встановлюється бюджетною установою. При цьому періодичність та ступінь узагальнення інформації залежатимуть від рівнів керівництва бюджетної установи. Так, для керівників нижчого та середнього рівнів управління звітування може здійснюватися за кожним заходом контролю з деталізацією виявлених порушень, причин їх виникнення та відповідальних осіб, а для керівництва вищого рівня управління така інформація повинна бути більш узагальненою, мати аналітичний характер, містити пропозиції щодо усунення виявлених порушень та подаватися за певні звітні періоди або на вимогу керівництва в оперативному порядку.

Ефективність системи внутрішнього контролю бюджетної установи напряму залежить від правильної організації заходів контролю та моніторингу їх якості.

ВИСНОВКИ

Проведена робота з вивчення організації обліку і контролю запасів та розгляд пропозицій по вдосконаленню в бюджетній установі дозволяє зробити наступні висновки:

1. Бюджетні установи повністю або частково утримуються за рахунок бюджетів відповідних рівнів, що є ключовим моментом який визначає специфіку побудови бухгалтерського обліку. На організацію обліку в таких установах найбільше впливають: відносини власності; неприбутковість; практично відсутність браку; відмінність поняття «видатків», які мають місце в таких установах від поняття «витрат»; тенденція до відставання продуктивності праці і порівнянні із суб'єктами матеріального виробництва; залежність фінансового стану від бюджетних асигнувань; жорстке вертикальне управління та регулювання.

2. Організація обліку в установах державного сектору підлягає суворій регламентації. Функції державного регулювання облікової системи України реалізуються через систему органів державної влади та державного управління. Регулювання загальних питань методології бухгалтерського обліку та звітності здійснює Міністерство фінансів України через Управління методологією бухгалтерського обліку та звітності. При Міністерстві фінансів України як дорадчий орган діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку, у складі якої працюють висококваліфіковані науковці, фахівці Міністерств та інших центральних органів виконавчої влади. Регламентація бухгалтерського обліку бюджетних установ належить до прямих функцій Державної казначейської служби України.

Важливим моментом є запровадження у вітчизняну практику Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Останньою ланкою в системі органів, що визначають методику та методологію бухгалтерського обліку бюджетних установ, є сама установа, яка реалізують свої права щодо регулювання питань бухгалтерського обліку у вигляді: самостійного визначення облікової політики в межах нормативної бази;

вибору організаційної форми та форми облікової реєстрації; розробки моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи чи організації; утворення схеми документообігу; вибору способу обробки та фіксації інформації на відповідних носіях; вибору програмного забезпечення бухгалтерського обліку; планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи чи організації.

3. Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка, на матеріалах якого проводились дослідження, підпорядковується Міністерству освіти і науки України. Фінансування Університету здійснюється за рахунок коштів державного бюджету на умовах державного замовлення на оплату послуг з підготовки фахівців, наукових і науково-педагогічних кадрів та за рахунок інших джерел, не заборонених законодавством, із дотриманням принципів цільового та ефективного використання коштів, публічності та прозорості в ухваленні рішень.

Фінансування університету та бюджету Міністерства освіти і науки України було одностороннім, що зумовлено: зменшенням обсягу державного фінансування та відсутністю повної потреби призначень на капітальні видатки; зменшенням показника приведенного контингенту чисельності студентів, які навчаються за державним замовленням і за кошти фізичних осіб; помірною (відповідно до умов регіону) платою за навчання студентів-контрактників; збільшення мінімального розміру заробітної плати.

В КПНУ імені Івана Огієнка, як і в більшості бюджетних установ країни використовують меморіально-ордерну форму обліку.

В установі облік комп'ютеризовано використовують «Програмний комплекс обліку ресурсів», проте ряд операцій продовжує виконуватися вручну.

В КПНУ імені Івана Огієнка діє об'єднана обліково-економічна служба, яку очолює головний бухгалтер. У підпорядкуванні якого перебуває 13 працівників.

Основним регламентуючим документом з питань організації обліку є наказ про облікову політику.

4. Складський та первинний облік в досліджуваному закладі організований у відповідності з вимогами чинного законодавства. Не зважаючи на

зняття вимог щодо обов'язкового застосування типових форм документів їх продовжують використовувати. Закупівля матеріальних цінностей здійснюється з дотриманням Закону України «Про публічні закупівлі» та висвітлюється в системі «Прозоро». Складський облік побудований на основі «Книги складського обліку». Із завскладом та іншими матеріально відповідальними особами укладено договори про повну матеріальну відповідальність. Зберігання цінностей організоване на базі складу та місць використання в структурних підрозділах.

5. Синтетичний та аналітичний облік організований на основі наказу про облікову політику, робочого плану рахунків, номенклатури матеріальних запасів та інших внутрішніх документів.

Аналітичний облік запасів автоматизовано і в основу покладено принцип «паралельно-карткового» способу (ведеться кількісно - сумарний облік за всіма номенклатурними номерами запасів).

Кореспонденція рахунків, яка складається в досліджуваній установі відповідає типовій, тай іншої ситуації, в принципі, і не слід було чекати, через чітку і однозначну регламентацію обліку і звітності державних установ.

6. Первинний облік оборотних матеріальних активів у досліджуваній установі організовано на належному рівні. Однак пропонуємо певні моменти щодо його вдосконалення, а саме: використання документів з наперед заповненими постійними реквізитами (фірмовими бланками) та широке використання комп'ютерних програм; скорочення кількості документів, які виписуються та обробляються, в результаті застосування накопичувальних та багатострокових документів, зручного розташування реквізитів; раціоналізація документообігу шляхом скорочення кількості осіб, які приймають участь у складанні документів.

Так як в досліджуваному закладі практично відсутній графік документообороту стосовно обліку оборотних матеріальних активів пропонуємо його запровадження і з цією метою розроблено форму такого документу.

Пропонується впровадження в практику використання з метою посилення контролю за надходженням цінностей «Журналу обліку вантажів, що надходять».

Вносяться також пропозиції щодо покращення порядку відслідковування

виданих довіреностей на отримання матеріальних цінностей, а саме запровадження графи «Прострочені».

7. Важливе значення для збереження матеріальних цінностей має належна організація контролю в тому числі і одного з найдієвіших методів – інвентаризації.

Слабким місцем в системі контролю досліджуваної установи є організація належного внутрішнього контролю, що зумовило внесення пропозицій щодо запровадження його дієвої системи, що у тісній взаємодії з належно організованим бухгалтерським обліком якісно покращить як збереження матеріальних цінностей так і підвищить ефективність їх використання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авер'янова Є. Облік запасів : практ. Керівництво. Дніпропетровськ : Баланс–Клуб. 2008. 176 с.
2. Артюх О.В., Максимова В.Ф., Черкашина Т.В. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, ротاپринт, 2013. 264 с.
3. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2015. 288 с.
4. Багрій К. Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства. *Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Вип. 7(25): Ч. 1. Луцьк, 2010. С. 50–58.
5. Бенько І.Д. Оцінка ефективності системи управління запасамимедичних установ: українська та світова практика. *Інноваційна економіка*. 2013. № 2. С. 200-203. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_2_46
6. Болюх М.А., Заросило А.П. Аналіз фінансово –господарської діяльності бюджетних установ Навч. посіб. К.: КНЕУ, 2008, 344 с.
7. Бутинець Ф.Ф., Олійниш О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку. Житомир: Рута, 2001. 576 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сисюк С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник - 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП "Рута", 2009. 472 с.
9. Бутромеева І., Кабітова А. Методичні рекомендації щодо перевірки обліку запасівна підприємствах. *Фінансовий контроль*. 2009. № 4. С. 48-53
10. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посіб. / за заг. ред. М.В. Кужельного Ч.З. :Бухгалтерский облік та звітність в бюджетній сфері України. К. : Аграрна наука, 2009. 328 с.
11. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. Житомир: ПП „Рута”, 2005. 756 с.

12. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 10.11.2021).

13. Верига Ю. А. Облік у бюджетних установах : навч. посібн. К. : Центр учбової літератури, 2012. 592 с.

14. Верхоглядова Н.І., Шило В. П., Ільїна С. Б. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. практич. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 536 с.

15. Воронко Р.М., Крохта Р.Т., Любенко С.Д., Стеців І.І. Контроль в бюджетних установах : навч. посіб. Л. : «Новий Світ – 2000», 2010. 503 с.

16. Гевлич Л.Л., Васильєва Я.М. Облікова політика бюджетних установ: сучасний стан та перспективи. *Економіка і організація управління*. 2018. № 1 (29). С. 64-74.

17. Гуцайлюк Л.О., Сопко В.В., Іванченко Ю.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: первинні документи і облікові реєстри: Навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 160 с.

18. Данилюк І.В., Зорій Н.М. Аналіз сучасного стану нормативно-правового підґрунтя модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки. *Фінансовий простір*. 2015. №1(17). С. 151-157.

19. Дем'яненко М. Я., Чудовець В.В. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку : монографія. Київ : ННЦ «Інститут аграрної політики», 2008. 288 с.

20. Джога Р.Т., Сідельник Л.М., Дунаєва М.В. Облік у бюджетних установах: підручник / За ред.. Р.Т.Джоги. К.: КНЕУ, 2006. 480 с.

21. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посібник. Київ : Знання, 2007. 327с.

22. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. 408 с.

23. Должанський М. І., Должанський А.М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Львів : ЛБІ НБУ, 2003. – 494 с.

24. Дорошенко О.О. Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз

сучасної облікової практики та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. № 2(IV). С. 50-54. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2012_2_10

25. Зорій Н.М., Мельник Н.Г. Контроль в бюджетній сфері: навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2007. 160 с.

26. Канєва Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. К. : Книга, 2004. 180 с.

27. Кащена Н. Б., Цуконова О. В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2011. № 2. С. 128–135.

28. Колосок А. М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей. *Актуальні проблеми економіки*. 2011, № 10. С. 229-233.

29. Коритник Л. П., Клименко О. В. Запаси бюджетних установ: новації облікової теорії та практики. *Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр.* Київ : КНЕУ, 2016. № 1(27). С. 219–233.

30. Кочерга С. В., Пилипенко К.А. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2005 . 216 с.

31. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 352 с.

32. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: Монографія. Рівне: УДУВГП, 2004. 233 с.

33. Лень В.С. Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2008. 608 с.

34. Лучко М.Р., Зорій Н.М., Хорунжак. Н.М. Контроль у державному секторі економіки: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. с. 286

35. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> (дата звернення: 20.11.2021).

36. Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку запасів суб'єктів

державного сектору: Затверджена наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 року № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення 25.10.2021).

37. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2011. 384 с.

38. Назарова І.Я., Крупка Я.Д. Актуальні питання організації обліку та фінансової звітності в Україні. *Стан і перспективи розвитку обліковоаналіт. забезпечення управління підприємницькою діяльністю в умовах євроінтеграційних процесів. Мат. між. н.-п. конф.* Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ. 2015. С. 203-205.

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 № 1202 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text> (дата звернення: 28.10.2021).

40. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

41. Онищенко В. Як вести облік запасів. *Гловбух: Бюджет.* URL: <https://www.budgetnyk.com.ua/article/251-yak-vesti-oblk-zapasv> (дата звернення 17.11.2021)

42. Орлова В. К., Орлів М.С., Хома С. В. Фінансовий облік: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 510 с.

43. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.11.2021).

44. Офіційний сайт Державного комітету статистики URL : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

45. Офіційний сайт Міністерства фінансів України URL : <https://mof.gov.ua/uk>

46. Переліком посад і робіт, заміщуваних або виконуваних працівниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатись письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання, обробки, продажу (відпуску), переведення або застосування у процесі виробництва та Типовим договором про повну індивідуальну відповідальність, затвердженими Постановою Державного Комітету Ради Міністрів СРСР з праці і соціальних питань і Секретаріату Всесоюзної Центральної Ради Професійних Спілок від 28.12.77 № 447/24 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0447400-77#Text> (дата звернення 06.11.2021).

47. Пігош В. Проблеми впровадження бухгалтерського обліку за НП(С)БО в державному секторі. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2014. № 3. С. 99-102.

48. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2012. № 2 (7). С. 70 – 179.

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 20.10.99 № 246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 28.10.2021).

50. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 29.10.2021).

51. Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення 26.10.2021).

52. Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 550 від 20 квітня 2006 р. URL

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення 01.11.2021).

53. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова КМУ від 22.01.96 р. № 116 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 29.10.2021).

54. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (редакція від 01.07.2021) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 29.10.2021).

55. Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей. Законом України від 06.08.95 № 217/95-ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/217/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 25.10.2021).

56. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF12080.html 11. (дата звернення: 20.11.2021).

57. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF> (дата звернення: 29.10.2021).

58. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ МФУ № 879 від 02.09.2014. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 20.10.2021).

59. Про затвердження Положення про матеріальну відповідальність робітників і службовців за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації, затвердженим Постановою Ради Міністрів СРСР від 29.10.76 № 4699-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v4204400-76#Text> (дата звернення 06.11.2021).

60. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України № 2939-ХІІ URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12.#Text> (дата звернення: 20.10.2021).

61. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» Закон України № 2939-ХІІ URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення 06.11.2021).

62. Про публічні закупівлі. Законом України від 25 грудня 2016 р. №922-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення 06.11.2021).

63. Продіус О.В. Облік запасів відповідно до Національних положень стандартів бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності. *Матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації»*: Зб. наук. праць. Переяслав, 2021. Вип. 75. С. 46-48.

64. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт- бланш, 2002. 628 с.

65. Садовська І. Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.

66. Скотнікова Л.П., Миланич Т. А., Солодовник О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навч.-метод. посібник. Харків : ІН-ЖЕК, 328 с.

67. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.

68. Сопко В. В., Гуцайлюк З. В., Щирба М. В., Бенько М. М. Бухгалтерський облік : навч.посібник. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.

69. Сушко Н. Запаси: бухгалтерський облік згідно НП(С)БО123. *Баланс-бюджет*. 2015. С. 19–26.

70. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Затверджені Наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219 URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text> (дата звернення 25.10.2021).

71. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Аерта, 2013. 982 с.

72. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : підруч. Київ : Знання, 2007. 263 с.

73. Хоменко Н.В., Карпенко О. В., Верига Ю. А. Товарні запаси: проблеми обліку та звітності: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с.

74. Хорунжак Н.М. Етапи становлення та розвитку обліку бюджетних установ за функціональною ознакою. *Інноваційна економіка*. 2013. № 4 (42). С. 281-288.

75. Хорунжак Н.М. Проблеми й перспективи розвитку системи внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній сфері. *Бізнесінформ*. 2014. № 5. С. 322-326.

76. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник. Київ : Видавничий центр «Академія», 2004. 672 с.

77. Чудовець, В. В. Науково-практичний підхід до визначення етапів проведення інвентаризації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 8. С. 12-20.

78. Шара С.Ю., Андрієнко О.М., Жидеєва Л.І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях.: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2011 440 с.

79. Шара О. І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 5. Т. 3. С. 267– 269.

80. Шарманська В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку. Київ : Знання-Прес, 2010. 268 с.

81. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2006. 525 с.

82. Яцишин, С. Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка. *Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць*. 2014. Вип. 16. С. 159-163.

83. ISSAI 9100. Руководство к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе INTOSAI. 87 с. URL: <https://www.eurosai.org>. (дата звернения: 20.11.2021).

ДОДАТКИ