

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
Тернопільський національний економічний університет  
**Факультет обліку і аудиту**  
Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління

Коростіль Л.П.

**Облік, аналіз та контроль запасів у дошкільних  
зкладах/Accounting, analysis and control of  
inventories in Pre-School Educational Institutions**

Спеціальність – 071 Управління і адміністрування

**Виконала студентка групи  
ОДСзм - 21  
Коростіль Л.П.**

---

Дипломну роботу допущено до захисту

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2018 р.

Завідувач кафедри

---

**Тернопіль – 2018**

## ВСТУП

В умовах транзитивної економіки для ефективного управління установами державного сектору економіки необхідно використовувати нові економічні важелі та сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем. Діяльність кожної державної установи в першу чергу необхідно будувати на раціональній організації бухгалтерського обліку.

Запаси є одним з найбільш значних за обсягом і важливих видів активів установ державного сектору економіки. Адже успішне його функціонування можливе тільки при своєчасному та якісному забезпеченні сировиною, паливом, продуктами харчування, лікарськими засобами, миючими засобами, запчастинами, інструментами та ефективному їх використанні.

Особливе місце в прийнятті управлінських рішень займає отримання повної та достовірної інформації про структуру запасів як основу предметів праці, необхідних для здійснення безперервного та ефективного процесу надання послуг та отримання доходів. При цьому велике значення має визначення мінімальної величини запасів, оскільки матеріальні витрати у дошкільних навчальних закладах займають найбільшу питому вагу. Оптимізація та достовірний і об'єктивний облік запасів – один із головних факторів виходу установ із кризового стану. Це зумовлює необхідність по новому визначити роль, місце і зміст обліку, аналізу, аудиту запасів, обґрунтувати їх методологію в системі управління. Адже в ринкових відносинах у вигіднішому положенні є такі установи, котрі вміють краще аналізувати ситуацію і приймати ефективні рішення (в тому числі й щодо оптимізації запасів), швидше адаптування до змін кон'юнктури.

Розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту запасів, забезпеченню їх інформаційної бази сприяли праці таких вчених: Бенько І.Д., Журавля Г.П., Задорожного З.В., Крупки Я.Д., Лучка М.Р., Литвина Б.М., Меха Я.В., Поповича П.Я., Пушкаря М.С., Фаріона І.Д., Шкарабана С.І. та інших.

Ряд теоретичних і практичних проблемних питань щодо організації та методики обліку запасів в установах державного сектору економіки залишаються невирішеними. Серед комплексу проблем особливої уваги заслуговують: недосконалість первинних документів з обліку запасів; вибір методики оцінки запасів дошкільних навчальних закладів; неузгодженість відображення запасів у системі фінансового та управлінського обліку.

В системі управління ресурсами важливе місце займає економічний аналіз і аудит. Економічний аналіз полягає не тільки в порівнянні фактичного обсягу запасів з плановим чи базовим і в обчисленні дії окремих факторів на виявленні відхилення, але й прогнозуванні необхідної оптимальної кількості запасів для забезпечення безперебійності процесу надання освітніх послуг. В процесі аналізу також виявляються резерви зниження витрат і розробляються відповідні заходи щодо їх, використання. На даний час висуваються нові вимоги до організації економічної інформації, до методики аналізу запасів із застосуванням економіко-математичних методів.

Аудит значно розширює і якісно поліпшує традиційні форми контролю. З розвитком ринкової інфраструктури зростає потреба в об'єктивній кількісній та якісній оцінці господарських явищ і процесів при визначенні їх відповідності встановленим критеріям та надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти господарської діяльності установи. В цьому основна мета аудиту.

Метою дипломної роботи є удосконалення організаційних і методичних засад бухгалтерського обліку запасів, їх аудиту та аналізу щодо підвищення ефективності управління дошкільним навчальним закладом. Досягнення поставленої мети передбачається шляхом вирішення наступних завдань: розкриття категорії запасів в системі управління дошкільним навчальним закладом; дослідження концепцій класифікації запасів для цілей бухгалтерського обліку; удосконалення первинної документації та методики обліку запасів з використанням засобів ПЕОМ.

Об'єктом дослідження обрано рух запасів в дошкільних навчальних закладах

та його відображення в обліку Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку, аудиту, аналізу запасів в установах державного сектору економіки.

При написанні дипломної роботи використано та законодавчі акти з питань обліку запасів, наукові статті, монографії, навчальні посібники та інші джерела. В процесі дослідження вивчена і опрацьована також облікова та звітна інформація Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради.

Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел та додатків. Основний зміст дипломної роботи висвітлено на 111 сторінках тексту. Дипломна робота містить 12 рисунків, 16 таблиці та список використаних джерел що складається із 91 джерела.

# РОЗДІЛ І.

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ В УМОВАХ ЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРІЇ ДОШКІЛЬНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

### 1.1. Специфіка діяльності бюджетних установ та місце оборотних активів в системі їх менеджменту.

Трансформаційні процеси в економіці України визначили нові напрямки у фінансовій політиці України та посилення ролі державного бюджету у вирішенні задач соціально-економічного розвитку держави.

Нині бюджет є найдієвішим інструментом впливу держави на економічні процеси у країні. У наукових дискусіях ХХ ст. саме бюджету віддавалася перевага у досягненні повної зайнятості, цінової стабільності, економічного розвитку та інших макроекономічних цілей.

На сьогоднішній день під терміном „бюджет” розуміють кілька понять і налічується понад п'ятдесят його похідних значень. Зважаючи на багатозначність цього терміну, вважаємо, що доцільно розглянути його генезис. Слово „бюджет” походить від старонорманського bougette і означає шкіряний мішок. Словник Французької академії супроводжує термін „бюджет” таким змістом: „Бюджет – слово, яке використовується в адміністративному житті для позначення щорічної відомості передбачуваних витрат і сум, або доходів, передбачених для покриття цих витрат”. [39, с. 266].

Помітний внесок у розгляд бюджетних питань зробили українські вчені, зокрема серед сучасних вчених можна виділити професора Василика О.Д., який дає таке визначення: „Бюджет – це фонд фінансових ресурсів, який перебуває у розпорядженні органів виконавчої влади певного рівня й використовується для виконання покладених на них функцій, передбачених конституцією.” [8, с.155].

„Словник іншомовних слів” визначає сутність терміну „бюджет” у двох

варіантах, зокрема: 1) затверджений у законодавчому порядку розпис, кошторис грошових доходів і видатків держави, міста, які передбачається одержати і витратити в майбутньому; 2) план доходів і видатків особи, сім'ї на певний період [62, с.196].

У вітчизняному законодавстві, а саме у Бюджетному кодексі України (зокрема ст. 2) зазначено, що бюджет – план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду [7].

Проаналізувавши всі вищенаведені визначення, ми дійшли до висновку, що „бюджет” – це сукупність фінансових відносин, що пов'язані з формуванням і використанням бюджетного фонду для забезпечення виконання певних функцій. За його допомогою створюються умови для реалізації соціальних програм, забезпечення збереження навколишнього середовища, стимулювання науково-технічного прогресу, вирішення структурних проблем, виконання інших державних функцій.

Сукупність бюджетів усіх рівнів країни утворює її бюджетну систему. Існування бюджетної системи в Україні необхідно для створення та підтримання рівноваги між обсягами доходів і видатків бюджету, що забезпечують фінансову можливість виконання державою своїх функцій і завдань соціально-економічного спрямування за рахунок відтворення і зростання фінансових ресурсів у всіх секторах економіки. Як визначено статтею 95 Конституції України —Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.

В Україні бюджетна система складається з таких складових ( рис. 1.1.)

Місцевими бюджетами визнаються бюджет, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування. Державний бюджет є самостійною економічною категорією і втілює фінансові відносини, що виникають при утворенні централізованого фонду грошових ресурсів країни

та його використанням на загальнодержавні потреби.

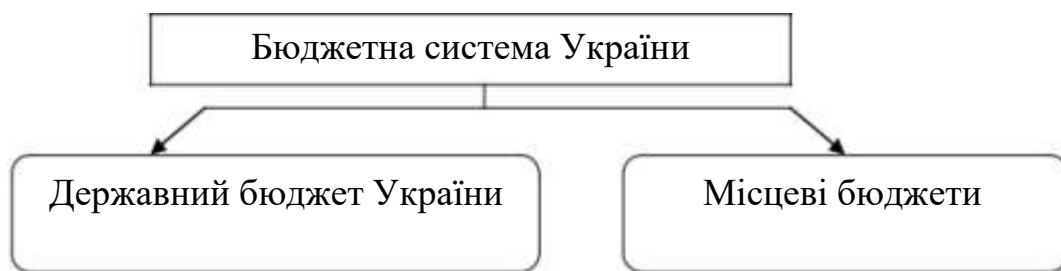


Рис. 1.1. Бюджетна система України [73, с.71]

Бровкова Е.Г. та Продівус І.П. визначили державний бюджет, як грошові відносини, які виникають у держави з юридичними та фізичними особами з приводу перерозподілу національного доходу у зв'язку із створенням і використанням бюджетного фонду, призначеного для фінансування народного господарства, соціально-культурних заходів, потреб оборони та державного управління [72, с. 121]

Ми поділяємо думку професора Булгакової С.О., яка зазначає, що „державний бюджет – це особлива форма державного плану, який має силу закону, це перелік доходів і видатків держави [73, с.71].

В цілому державний бюджет можна визначити, як кошторис, що затверджується вищим законодавчим органом держави і має силу закону. Від його правильного та раціонального виконання залежать умови життя суспільства. Держава використовує бюджет для здійснення територіального, внутрішнього і міжгалузевого розподілу та перерозподілу внутрішнього валового продукту з метою вдосконалення структури суспільного виробництва і забезпечення соціальних гарантій населенню.

Існуючий метод формування та витрачання коштів бюджету спрямований на потреби у видатках, складених розпорядниками бюджетних коштів у розрізі бюджетних функцій, сформованих на основі потреби попередніх років і без глибокого обґрунтування цих видатків бюджету. Але на сьогоднішній день від якості надання державних послуг, залежить результат виконання бюджету

країни. Для підвищення ефективності і прозорості використання бюджетних коштів доцільно зробити акцент на їх цільове фінансування.

Фінансові ресурси, які необхідні для виконання державою своїх функцій називаються доходами державного бюджету. Доходи бюджету відображають економічні відносини держави з підприємствами, установами, організаціями та фізичними особами, які виникають у процесі стягнення бюджетних платежів.

Видатки державного бюджету виступають об'єктивним та логічним продовженням руху грошових коштів, матеріальним уособленням здійснення державою своїх функцій. Під видатками державного бюджету як економічною категорією розуміються економічні відносини, що пов'язані з розподілом та використанням централізованого фонду фінансових ресурсів держави.

Згідно ст. 2 Бюджетного кодексу України видатки бюджету – кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум; а витрати бюджету – видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу.

Видатки являються однією із найважливіших частин державного бюджету. Видатки з державного бюджету – це економічні відносини, які виникають у зв'язку з розподілом централізованого фонду грошових коштів держави і його використання за цільовим призначенням [6, с.15 ].

Окремо слід виділити видатки бюджету на невиробничу сферу, яка включає: охорону здоров'я, освіту, соціальний захист і соціальне забезпечення, житлово-комунальне господарство, культуру і мистецтво, засоби масової інформації, фізичну культуру і спорт, державне управління і судову владу.

Слід зазначити, що в Україні задоволення низки соціальних потреб таких як: охорона здоров'я, освіта, наука культура, соціальне забезпечення, на які спрямовані видатки бюджету, покладено в основному на бюджетні установи та організації.

Згідно ст.2 Бюджетного кодексу України бюджетна установа – це орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи



організація створена в установленому порядку органами державної влади, чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідного бюджету.

Бюджетні установи – окремі юридичні особи, які визначають результати виконання кошторису за рік, ведуть облік і складають звітність відповідно до чинного законодавства для бюджетних установ, несуть майнову та правову відповідальність перед державою, сплачують встановлені для бюджетних установ податки, проводять розрахунки з персоналом, дебіторами та кредиторами.

П.Й. Атамас стверджує, що в бюджетній сфері майже відсутні госпрозрахункові відносини, що бюджетні установи не мають статутного капіталу, а всі їхні активи є державною власністю[2, с.8].

Основною відмінністю бюджетних установ від інших неприбуткових організацій, як зазначає професор Левицька С.О., є їх повна залежність від бюджетного фінансування, яке здійснюється в рамках Бюджетного кодексу. [25, с.58].

Бюджетні установи, що створені органами державної влади України та органами місцевого самоврядування й утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів відносяться згідно з ст. 2 п.6 «Бюджетного кодексу України» до складу неприбуткових організацій [7].

Отже, бюджетні установи здійснюють відповідний вид діяльності, відмінність якого полягає у наданні послуг соціально–культурного, наукового значення [57]. Таким чином, бюджетні установи – безпосередні учасники бюджетного процесу, які беруть участь у виконанні бюджету.

Особливістю діяльності бюджетних установ є те, що вони не виробляють матеріальний продукт, не створюють вартість. Заклади невиробничої сфери існують за рахунок продукту, створеного у матеріальному виробництві. І тому рівень матеріально-технічної бази, оплати праці працівників цих установ в значній мірі залежить від розвитку матеріального виробництва. Частина чистого продукту, створеного працею робітників у виробничій сфері через

бюджет направляється на фінансування організацій невиробничих галузей, а звідси випливає, що бюджетні установи не живуть за рахунок держави, а виконують функції, які надані їм державою.

Слід зазначити, що для усіх бюджетних установ та організацій головним джерелом фінансування є кошти загального фонду бюджету. В той же час їм надана можливість додаткового отримання доходів від надання платних послуг, тобто власних надходжень, при цьому бюджетні асигнування загального фонду не зменшуються.

Сфера бюджетних установ є досить різною за функціональними ознаками, тому бюджетні установи можна згрупувати за галузевою приналежністю та функціями, які вони виконують. За цими ознаками розрізняють: науково-дослідні установи, заклади соціального захисту населення, заклади культури, органи виконавчої влади, заклади освіти, охорони здоров'я тощо.

## **1.2. Особливості організації обліку в централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів.**

Характерні особливості фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, фінансування їх за кошти бюджету, формування позабюджетних коштів, покриття фактичних видатків і багато інших чинників обумовили й організацію бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах – це впорядкована система збирання, реєстрації й узагальнення інформації про склад засобів, джерел фінансування та зобов'язання установи, фінансових процесів за допомогою суцільного, безперервного й документального обліку всіх господарських операцій.

За своєю організацією бухгалтерський облік може бути централізований або децентралізований.

Централізація бухгалтерського обліку полягає в об'єднанні кількох бюджетних установ з великим обсягом облікової інформації в єдиний центр.

Саме за таким принципом організована централізована бухгалтерія Тернопільських дошкільних навчальних закладів (ЦБТДНЗ). В централізованій бухгалтерії м. Тернополя ведеться облік фінансово-господарської діяльності тридцяти вісьми дошкільних навчальних закладів міста. Така організація бухгалтерського обліку передбачає збереження за розпорядниками коштів їхніх права та обов'язків.

Розпорядники коштів мають право:

1) укладати договори на постачання товарів і подання послуг та трудові договори на виконання робіт, які повинні в обов'язковому порядку візуватися головним бухгалтером централізованої бухгалтерії;

2) одержувати аванси на господарські та інші потреби і видавати їх своїм працівникам;

3) дозволяти оплату видатків за рахунок коштів, передбачених кошторисом;

4) списувати на потреби установи згідно з установленими нормативами продукти харчування, медикаменти, малоцінні та швидкозношувані предмети й інші матеріальні цінності;

5) затверджувати акти на списання зношених і непридатних необоротних активів та інших матеріальних цінностей відповідно до чинного законодавства, документи про результати інвентаризації;

б) затверджувати авансові звіти підзвітних осіб тощо.

При цьому будь-яка облікова інформація, необхідна для керівництва й управління роботою установи (в даному випадку дошкільним навчальним закладом), подається бухгалтерією на вимогу керівника установи. Інші необхідні відомості подаються централізованою бухгалтерією в строк, погоджений головним бухгалтером централізованої бухгалтерії з керівником установи.

Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів створена при міській раді і зобов'язана:

–забезпечувати правильну організацію бухгалтерського обліку відповідно до нормативно-правової бази;

–здійснювати попередній контроль за своєчасним і правильним оформленням документів і законністю операцій, що здійснюються;

–проводити контроль за правильним і ощадливим використанням коштів згідно з бюджетним фінансуванням і їх цільовим призначенням відповідно до затверджених кошторисів доходів і видатків, а також за збереженістю грошових коштів і матеріальних цінностей;

–своєчасно здійснювати фінансування установ, що самостійно ведуть бухгалтерський облік, а також забезпечувати контроль за виконанням ними кошторису доходів і видатків та правильною організацією бухгалтерського обліку;

–забезпечувати обіг доходів і видатків за кошторисами спеціальних коштів і облік операцій за іншими позабюджетними коштами;

–проводити нарахування і виплату заробітної плати робітникам і службовцям, стипендій учням і студентам навчальних закладів у визначені строки;

–здійснювати своєчасне проведення розрахунків, які виникають в процесі виконання кошторисів, з підприємствами, установами і окремими особами;

–брати участь у проведенні інвентаризації грошових коштів, розрахунків і матеріальних цінностей, своєчасно і правильно визначати результати інвентаризації і відображати їх в обліку;

–забезпечувати проведення інструктажу з матеріально відповідальними особами з питань обліку і зберігання цінностей, що перебувають на їх відповідальному зберіганні;

–своєчасно складати і подавати в установлені строки бухгалтерську звітність;

–здійснювати систематизований облік положень, інструкцій, методичних вказівок з питань обліку і звітності та інших нормативних документів, які належать до бухгалтерського обліку;

- забезпечувати належне зберігання бухгалтерських документів та облікових реєстрів і передавати їх в архів у встановленому порядку;
- встановлювати службові обов'язки для працівників бухгалтерії.

Вимоги головного бухгалтера централізованої бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів є обов'язковими для всіх установ, що обслуговуються. Правові засади організації, регулювання та ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV, зі змінами та доповненнями.

У сучасних умовах ринкових перетворень відтворення інформації фінансово-господарської діяльності бюджетних установ забезпечується за допомогою єдиної системи господарського обліку, складові якої наведено на рис. 1.2.

Методологічне керування бухгалтерським обліком і звітністю бюджетних установ здійснює Управління методології з виконання бюджету, бухгалтерського обліку та звітності Державного казначейства України.

Бухгалтерський облік реєстрації господарських операцій в бюджетних установах ведеться згідно «Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджений наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. [43]. Цей документ розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Крім згаданих документів у бюджетних установах використовують низку інших нормативних актів, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку за кожною окремою ділянкою.

Основним фінансовим документом для бюджетних установ є кошторис доходів і витрат.

Трансформація бухгалтерського обліку в бюджетних установах обумовлена реформуванням економічних відносин у країні та переходом на ринкові умови господарювання.

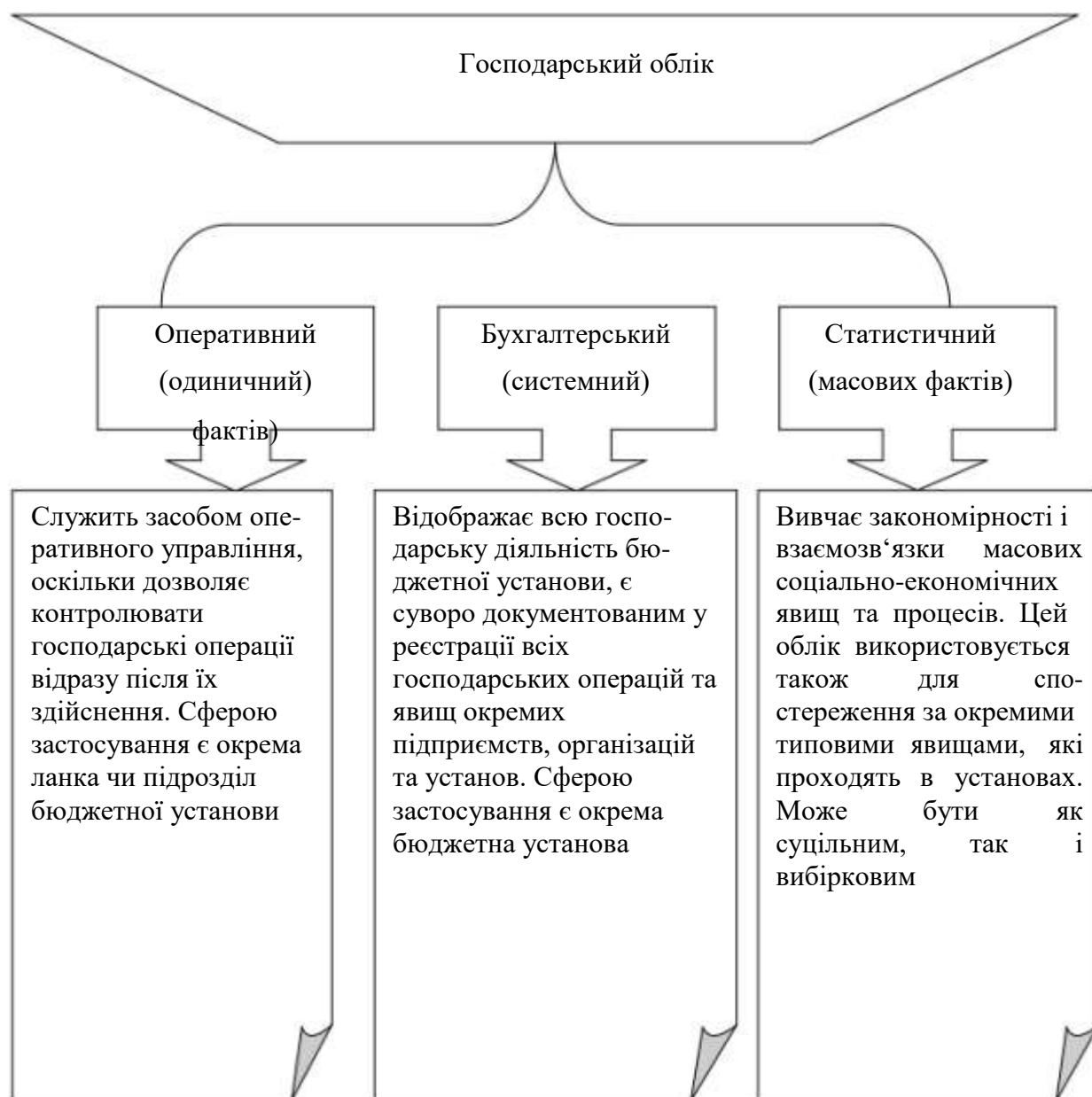


Рис. 1.2. Складові системи господарського обліку

Виходячи з цього продиктовані основні завдання, що ставляться перед бухгалтерським обліком:

- організація бухгалтерського обліку згідно з чинною нормативно-правовою базою;
- формування повної й достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності установи з метою систематичного контролю за ходом виконання кошторису доходів і видатків установи;

- здійснення попереднього контролю за своєчасним, правильним оформленням документів і законністю здійснених операцій;
- контроль за станом розрахунків з підприємствами, організаціями, бюджетом і працівниками установи;
- забезпечення суворого контролю за раціональним і ощадливим використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- сприяння поліпшенню фінансово-господарської діяльності та розвитку соціальної сфери установи;
- своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності;
- виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів;
- формування оперативної інформації про діяльність установи, необхідної для прийняття управлінських рішень, усунення негативних явищ у роботі тощо.

У централізованій бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів щодня здійснюються найрізноманітніші господарські операції. Для їх оформлення використовують різні форми первинних документів. Однак для того щоб правильно відобразити економічний зміст певної господарської операції, виникає необхідність провести класифікацію документів, тобто згрупувати їх за певними однорідними ознаками. В обліку централізованої бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів їх класифікують наступним чином (рис. 1.3).

Первинні бухгалтерські документи є основою для ведення записів на рахунках бухгалтерського обліку та основним джерелом первинної інформації в централізованій бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів. Керівники обслуговуючих установ візують факти здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, та описані у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

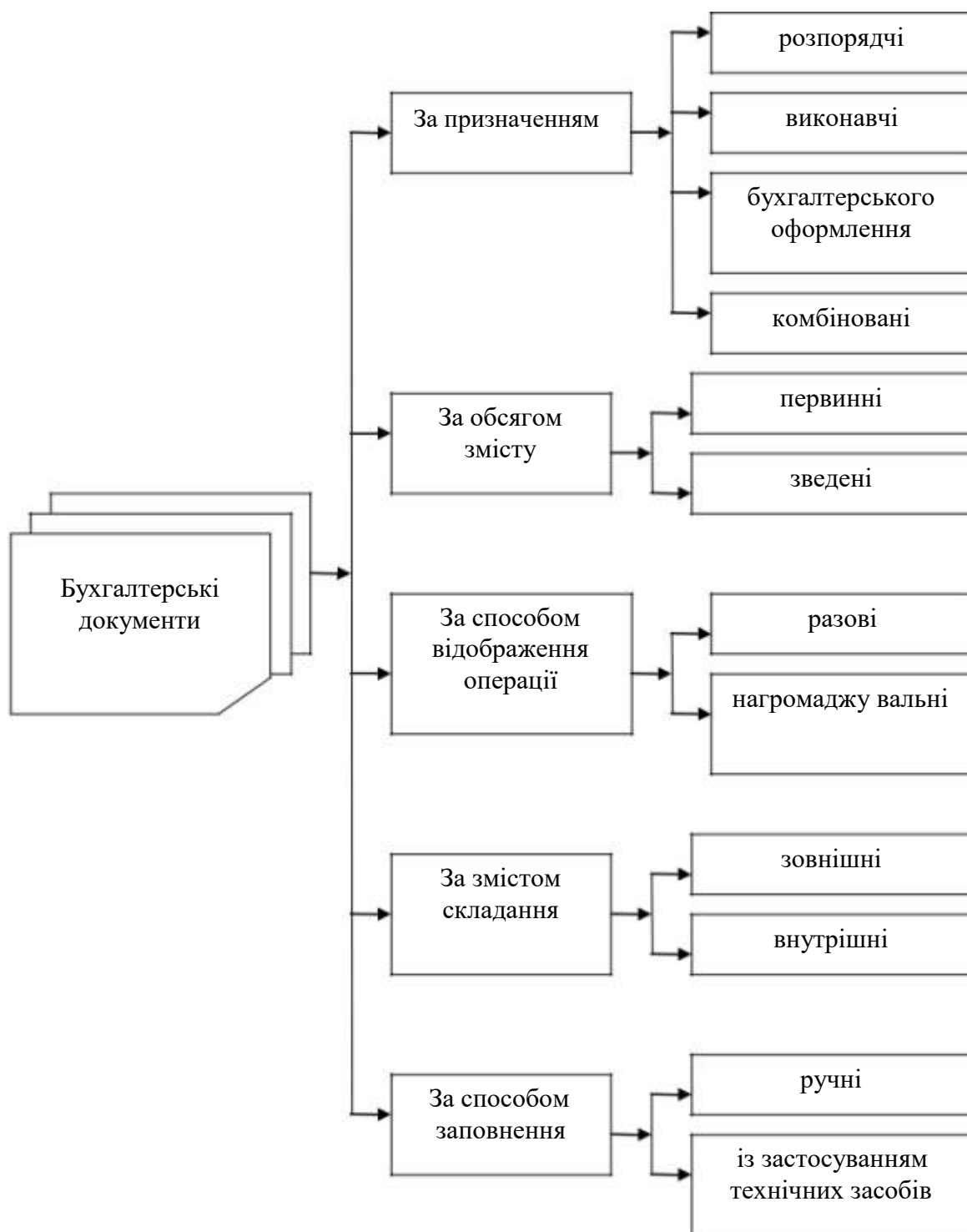


Рис. 1.3. Класифікація бухгалтерських документів прийнята в централізованій бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів.

Керівники установ, затверджують перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарських операцій, пов'язаних з видачею (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-



матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення господарських операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, має бути обмежена. Перелік таких осіб разом із зразками їх підписів керівники обслуговуючих установ передають до централізованої бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів.

Під формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах слід розуміти певну систему взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) суворо встановленої форми і змісту для здійснення обліку руху господарських засобів та їх джерел, процесів господарської діяльності, також способів і технічних засобів запису операцій у реєстрах.

Форма бухгалтерського обліку - це система взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) із певною методологією відображення в них операцій у певній послідовності [59].

Уперше форму бухгалтерського обліку, яку застосовували у торгівлі та дрібному товаровиробництві, описав у 1494 р. італійський вчений математик Лука Пачолі у своїй праці "Трактат про рахунки і записи" [11]. Староіталійська форма складалася із взаємопов'язаних облікових реєстрів: пам'ятної книги (меморіал), Журналу хронологічних записів і Головної книги. У пам'ятну книгу власник або довірена особа записували господарські операції у момент їх здійснення. Ці записи заміняли ведення первинних документів. З пам'ятної книги господарські операції записували в журнал за хронологічним порядком із відміткою кореспондуючих рахунків. Щоденно з Журналу господарські операції записували в Головну книгу, в результаті хронологічні записи трансформувались на систематичні записи. На підставі Головної книги періодично, зазвичай, раз на рік складали баланс.

Розвиток торгівлі і промисловості зумовив необхідність удосконалення чинної форми обліку. У 1688 р. Ф. Чаратті описав —Нову італійську форму обліку», яка відрізнялася від староіталійської тим, що в ній застосовували первинні документи та відокремлене ведення синтетичного й аналітичного

обліку. Кожну документально оформлену господарську операцію реєстрували за хронологічним порядком у журналі з відзначенням кореспондуючих синтетичних рахунків (а не аналітичних, як у староіталійській формі). Після реєстрації у Журналі господарські операції заносили в Головну за синтетичними рахунками, одночасно вели допоміжні книги за аналітичними рахунками. Щомісячно складали обігові відомості за синтетичними й аналітичними рахунками, дані яких звіряли. Починаючи з XVIII століття ця форма обліку стає панівною у переважній більшості економічно розвинутих країн.

Досконалішою формою стала німецька форма обліку, описана в 1774 році Фрідріхом Гельвігом. Особливість цієї форми полягала в тому, що в окремий реєстр була виділена касова книга, а в Головну книгу записували підсумки однорідних реєстрацій із Журналу реєстрації господарських операцій. Це дозволяло розділити реєстрацію фактів на монетарні та немонетарні і при потребі складати звіт про рух грошових коштів.

Другою особливістю німецької форми обліку вважається принцип накопичення. Записи в Головну книгу здійснювалися не відразу після записів в Меморіалі, а один раз загальними підсумками.

В економічній літературі окремо виділено французьку форму обліку. Вперше вона була описана Мат'є де ля Портом в 1685 році. За цією формою для реєстрації господарських операцій використовували декілька журналів, тому цю форму називають ще багатожурнальною. В Головну книгу необхідно записувати тільки підсумки Журналів, подібно до німецької форми обліку. Застосування цієї форми обліку дало можливість розподілити працю облікових працівників.

Американська форма обліку вперше описана Едмондом Дегранжем у 1797 році. Дегранж розглянув форму обліку, спрямовану на інтеграцію Журналу і Головної книги, тобто на об'єднання хронологічних і систематичних записів. Всі записи про операції робили систематично в хронологічному порядку в Журнал–Головній. Журнал–Головна поєднує в одному реєстрі три реєстри:

Журнал, Головну книгу й обігові відомості (пробний баланс). Це досягається — витягуванням в одну лінію (по рядку) журнальних записів та розноскою по рахунках Головної книги.

Російська (потрійна) форма рахівництва створена російським бухгалтером Ф.В.Єзерським в 1870 р. Вона відображає ті самі тенденції, що й американська форма, тобто орієнтується передусім на невеликі підприємства.

Із розвитком продуктивних сил і виробничих відносин у різних соціально-економічних формаціях бухгалтерський облік адаптувався до вимог суспільства і в результаті сформувався як прикладна економічна наука [77].

Сутність форм бухгалтерського обліку, їх побудова і характеристика та галузі застосування описувалися у працях відомих вітчизняних науковців: Білухи М.Т., Кузьмінського А.М., Кузьмінського Ю.А., Партина Г.О., Сопка В.В. та інших.

У теперішній час в Україні застосовуються декілька форм бухгалтерського обліку:

- меморіально-ордерна,
- журнально-ордерна,
- спрощена форма обліку,
- Журнал-Головна,
- автоматизована (комп'ютерна).

Вважаємо доцільним поділ Сопком В.В. бухгалтерського обліку за технічними ознаками на дві групи: ручний облік та машинний. До першої групи належать: книжкові, некнижкові або змішані. До другої належать: таблично-перфокаткові, або таблично-автоматизовані [4, с.45].

Ознаками, які відрізняють одну форму бухгалтерського обліку від іншої, є:

1. Кількість реєстрів, що застосовується, їх призначення, зміст та зовнішній вигляд.
2. Послідовність та способи запису в облікові реєстри.
3. Взаємозв'язок між реєстрами синтетичного та аналітичного обліку.

4. Ступінь використання засобів механізації та автоматизації у бухгалтерському обліку.

Форма бухгалтерського обліку Журнал – Головна є раціональною для застосування на підприємствах різних форм власності з невеликим обсягом господарської діяльності (рис. 1.4.).

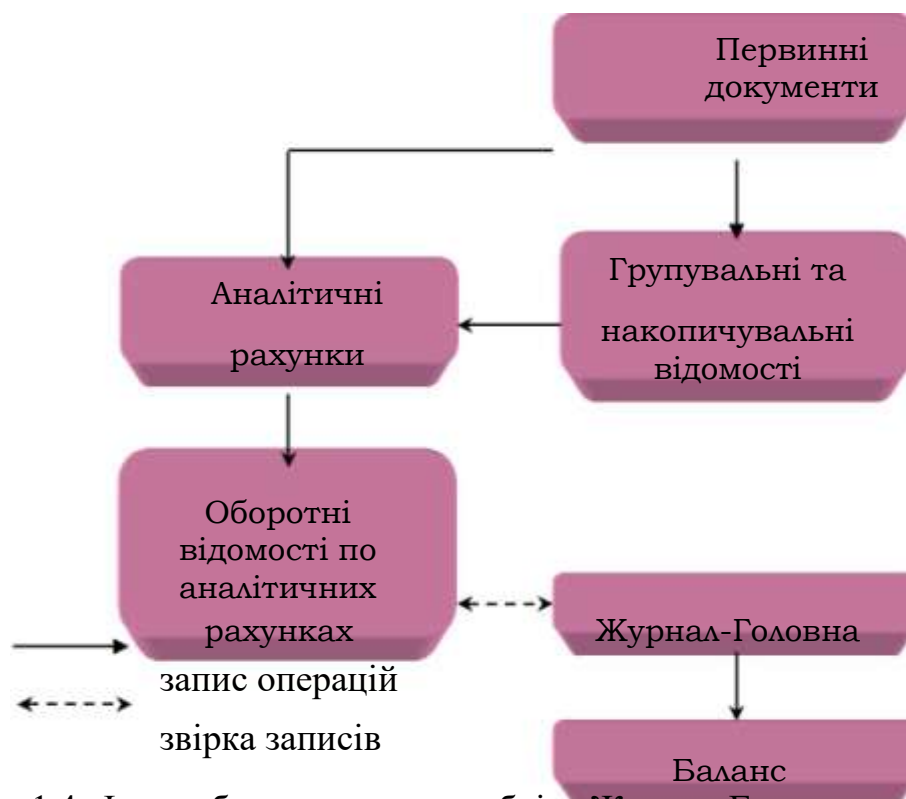


Рис.1.4. Форма бухгалтерського обліку Журнал-Головна

Удосконалення форм бухгалтерського обліку в умовах технічного прогресу з розвитку обчислювальної техніки вимагає використання комплексу технічних засобів в обробці обліково-економічної інформації.

Аналіз сутності форми бухгалтерського обліку показує, що вона концентрує в собі синтетичний і аналітичний облік, базується на його системі і являє собою форму бухгалтерського обліку.

Прогресивність форми бухгалтерського обліку, що застосовується в бюджетних установах, характеризується достовірністю, оперативністю, високим рівнем контрольних функцій обліку в раціональному та доцільному використанню матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Вибір найбільш прогресивної і раціональної форми бухгалтерського обліку – одне із найважливіших та складніших питань організації всіх систем

бухгалтерського обліку. Підвищення наукового рівня організації бухгалтерського обліку обумовлено вимогами принципового поліпшення керівництва і контролю, а також швидко наростаючим потоком економічної інформації, що є підставою для прийняття управлінських рішень. Відомо, що існує дві системи організації бухгалтерського обліку – централізована і децентралізована. Основними перевагами централізації обліку є – скорочення витрат на ведення облікових робіт, можливість ефективного використання обчислювальної техніки, застосування різноманітних принципів розподілу праці, поліпшення керівництва обліковим апаратом з боку головного бухгалтера, посилення його контролю за роботою підлеглих та інше. При децентралізації обліку бюджетні установи мають самостійні бухгалтерії де здійснюється весь цикл обліку та складається окремий баланс. У зв'язку з цим слід підкреслити, що саме від форми обліку в більшості залежить ефективність різних заходів в області підвищення наукового рівня організації бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ здійснюється за меморіально-ордерною формою бухгалтерського обліку [5, с.42]. Свою назву меморіально-ордерна форма обліку одержала від меморіального ордеру, який складається наприкінці обробки документів. Меморіально – ордерна форма бухгалтерського обліку в бюджетних установах характеризується застосуванням відомостей для ведення синтетичного обліку і карток - для аналітичного.

Основними принципами меморіально-ордерної форми обліку являються:

- оформлення бухгалтерських проводок або груп їх меморіальними ордерами;
- розподіл синтетичного обліку на хронологічний і систематичний;
- ведення аналітичного обліку на картках;
- особлива побудова книги —Журнал – головна, яка повністю розкриває кореспонденцію рахунків, що у свою чергу підвищує можливості аналізу і контролю за правильністю записів.

Порядок облікової реєстрації господарських операцій при меморіально-ордерній формі обліку наступний. Для відображення операцій з однаковою кореспонденцією рахунків використовуються окремі меморіальні ордери – накопичувані відомості. Записи в накопичуваних відомостях здійснюються на підставі перевірених виправдних документів. У кінці місяця підраховують підсумки, визначають позицію —Сума оборотів за меморіальним ордером|| і виводять залишки по окремих рахунках. Позиція —Сума оборотів за меморіальним ордером|| у вигляді відповідної кореспонденції рахунків переноситься у книгу —Журнал – головна||. Існує певна особливість визначення позиції —Сума оборотів за меморіальним ордером|| по окремим меморіальним ордерам.

Правила складання меморіальних ордерів у бюджетних установах мають свої особливості, що відрізняють їх від загальноприйнятого порядку.

Відповідно до Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання [27] затверджено нові форми меморіальних ордерів бюджетних установ. Кількість меморіальних ордерів не змінилася і залишилася попередньою – п'ятнадцять форм із постійними номерами і одна форма для відображення операцій, які не реєструються в меморіальних ордерах форм з № 1 по № 15. У свою чергу, необхідно відмітити, що з'явилися окремі форми ордерів для автоматизованого ведення бухгалтерського обліку.

Всі форми меморіальних ордерів використовуються в бюджетній установі як при обліку коштів загального фонду, так і при обліку коштів спеціального фонду. Окремі меморіальних ордерів пристосовані для обліку як коштів загального фонду так і для обліку коштів спеціального фонду за загальною формою. Деякі ж меморіальні ордери складаються окремо по загальному та спеціальному фондах.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бюджетні установи самостійно вибирають форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад – з

урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки

У бюджетних установах застосовують такі форми бухгалтерського обліку:

- 1) Журнал-Головну;
- 2) Журнально-ордерну;
- 3) Автоматизовану.

В централізованій бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів застосовується Журнал-Головна форма бухгалтерського обліку (рис. 1.5.). Основними реєстрами цієї форми бухгалтерського обліку є меморіальні ордери. Порядок їх заповнення регламентований Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженою наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 31.08.2000 № 570/4794. Крім цього, наказом Державного казначейства України від 05.06.03 № 117, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 20.06.03 № 500 / 7821 «Про затвердження змін до Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» було внесено певні зміни у порядок ведення реєстрів бухгалтерського обліку.

Отже, згідно з Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, для ведення бухгалтерського обліку в централізованій бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів передбачені такі меморіальні ордери:

1) меморіальний ордер № 1. Накопичувальна відомість за касовими операціями. Форма № 380 (бюджет). За автоматизованого ведення бухгалтерського обліку використовується форма № 380-авт (бюджет) меморіальний ордер ;

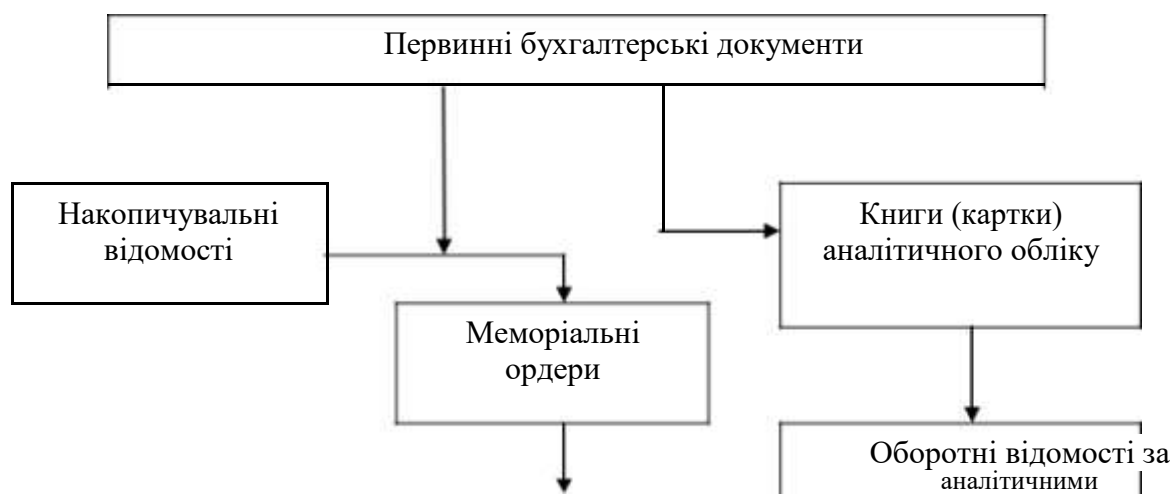


Рис. 1.5. Загальна схема «Журнал-Головної» форми бухгалтерського обліку в централізованій бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів.

2) меморіальний ордер № 2. Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків). Форма № 381 (бюджет) або форма 381-авт (бюджет);

3) меморіальний ордер № 3. Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків). Форма № 382 (бюджет) або форма 382-авт (бюджет);

4) меморіальний ордер № 4. Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами. Форма № 408 (бюджет) або форма 408-авт (бюджет);

5) меморіальний ордер № 5. Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій. Форма № 405 (бюджет) або форма 405-авт (бюджет);

6) меморіальний ордер № 6. Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами. Форма № 409 (бюджет) або форма 409-авт (бюджет);

7) меморіальний ордер № 7. Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів. Форма № 410 (бюджет) або форма 410-авт (бюджет);



- 8) меморіальний ордер № 8. Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами. Форма № 386 (бюджет) або форма 386-авт (бюджет);
- 9) меморіальний ордер № 9. Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів. Форма № 438 (бюджет) або форма 438-авт (бюджет);
- 10) меморіальний ордер № 10. Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів. Форма №439 (бюджет) або форма 439-авт (бюджет);
- 11) меморіальний ордер № 11. Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування. Форма № 398 (бюджет) або форма 598-авт (бюджет);
- 12) меморіальний ордер № 12. Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування. Форма №411 (бюджет) або форма -11-авт (бюджет);
- 13) меморіальний ордер № 13. Накопичувальна відомість витрачання матеріалів. Форма № 396 (бюджет) або форма 396-авт (бюджет);
- 14) меморіальний ордер № 14. Накопичувальна відомість нарахування входів спеціального фонду бюджетних установ. Форма № 409 (бюджет) або норма 409-авт (бюджет);
- 15) меморіальний ордер № 15. Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей. Форма №406 (бюджет) або форма 406-авт бюджет);
- 16) меморіальний ордер № 16. Накопичувальна відомість позабалансового обліку. За автоматизованого ведення бухгалтерського обліку використовується форма меморіальний ордер № 16-авт;
- 17) меморіальний ордер № \_\_\_\_\_. Форма №274 (бюджет) або форма 274-авт (бюджет) – застосовується для відображення операцій, що не фіксуються в меморіальних ордерах № 1 – 16, та для операцій, за якими не подібно складати накопичувальні відомості та зведення. Записи в меморіальному ордері здійснюються як за окремими первинними документами, так і і групами

однорідних документів. Кореспонденція субрахунків у меморіальному ордері здійснюється залежно від характеру операцій за дебетом одного субрахунку та за кредитом іншого субрахунку чи дебету одного субрахунку та кредиту кількох субрахунків, або навпаки, за кредитом одного субрахунку і дебетом кількох. Таким меморіальним ордерам присвоюються мери починаючи з 17 за кожний місяць окремо.

Окрім того в централізованій бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів ведуться:

- 1) книга аналітичного обліку депонованої заробітної плати і стипендій. Форма № 441 (бюджет). За автоматизованого ведення бухгалтерського обліку використовують реєстр депонованих сум, форма №441-авт (бюджет);
- 2) бухгалтерська довідка;
- 3) книга «Журнал-Головна».Форма № 308 (бюджет).

Інформація, систематизована в усіх меморіальних ордерах за певними ділянками бухгалтерського обліку з позиції «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції рахунків, переноситься в реєстр синтетичного обліку – книгу «Журнал-головна».

Облік у книзі «Журнал-головна», як правило, ведеться за субрахунками (тобто рахунками другого порядку). В централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів за рішенням головного бухгалтера облік може ведеться за рахунками третього, четвертого та інших порядків.

Книга «Журнал-головна» відкривається щороку. На початку звітнього року відкривається записами сум залишків на рахунках на початку року відповідно до балансу та залишків на рахунках книги «Журнал-головна» за минулий рік.

За ведення в установах окремих меморіальних ордерів записи в книзі здійснюються в міру їх складання, але не пізніше від наступного дня, а за складання меморіальних ордерів-накопичувальних відомостей — один раз на місяць. Сума меморіального ордера переноситься спочатку до графи «Сума оборотів за меморіальними ордерами», а потім до дебету та кредиту

відповідних кореспондентських субрахунків.

У кінці місяця перевіряється правильність записів за субрахунками синтетичного обліку в книзі «Журнал-головна». Для цього підсумовуються обороти за кожним субрахунком синтетичного обліку і виводяться залишки на кінець місяця в рядку «Усього».

Сума оборотів за місяць за всіма субрахунками як за дебетом, так і за кредитом повинна дорівнювати підсумку графи «Сума оборотів за меморіальним ордером».

На основі даних книги «Журнал-головна» складають бухгалтерський баланс та інші форми звітності.

В умовах комплексної автоматизації та компютеризації бухгалтерського обліку в централізованій бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів дані синтетичного й аналітичного обліку відображаються в машинограмах, які є реєстрами синтетичного й аналітичного обліку. Вихідною базою для узагальнення інформації є первинні бухгалтерські документи.

Групування інформації за напрямками її використання здійснюється за допомогою комп'ютерних програм (рис. 1.6.).

Розглянувши загальні питання організації бухгалтерського обліку в централізованій бухгалтерії Тернопільських дошкільних навчальних закладів, перейдемо до детальнішого висвітлення практики обліку таких об'єктів як



Реєстри || Аналітичні || Оборотні || Довідкова || Інша

Рис. 1.6. Схема комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку.

грошові кошти, необоротні активи, заробітна плата, дебіторська та кредиторська заборгованість, доходи та витрати, тощо.

### **1.3. Характеристика інформаційної системи управління запасами бюджетних установ**

Інформаційна система управління запасами бюджетних установ визначається як набір взаємозалежних компонентів, які збирають, обробляють та розподіляють інформацію для ефективного управління не тільки запасами, а установою в цілому.

За джерелами надходження інформаційні системи поділяються на зовнішні та внутрішні. Зовнішня система складається поза межами установи, надходить від вищих органів управління, а внутрішня складається в самій установі. Основою складовою здійснення зовнішнього управління запасами бюджетних установ є нормативно-правова база, адже вона акумулює всі інформаційні потоки, що створюють відповідні правила. Основними внутрішніми документами, які носять розпорядчий характер для бюджетних установ є кошторис та наказ про облікову політику.

Вся господарсько-фінансова діяльність бюджетних установ являє собою стан ресурсів, джерел надходження та господарські процеси, що відбуваються в установі. Управління бюджетними установами базується на достовірній

інформації про одержання бюджетного асигнування, надходження коштів спеціального фонду, проведення фактичних та касових видатків, результатів виконання кошторису окремо по загальному та спеціальному фондах та в цілому. Цю інформацію надає бухгалтерський облік. Головна мета ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах – це надання інформації, яка необхідна для управління діяльністю бюджетної установи та забезпечення контролю за виконанням кошторису доходів і видатків.

Згідно Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України [46]. Таким чином, Державне казначейство України являється основним методологічним центром який розробляє та впроваджує нормативно-правові засади ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

З 01 січня 2017 року вступив в дію новий план рахунків «План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджений наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. [43]. У таблиці 1.1. відображено бухгалтерські рахунки призначені, згідно з новоствореним планом рахунків, для обліку операцій із запасами.

Таблиця 1.1.

Номенклатура бухгалтерських рахунків для обліку операцій із запасами  
установами державного сектору економіки

№ рахунку	№ субрахунку	№ субрахунку	Назва субрахунку
1	2	3	4
15			<b>Виробничі запаси</b>
	151		<b>Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів</b>
		1512	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		1513	Будівельні матеріали
		1514	Пально-мастильні матеріали
		1515	Запасні частини

		1516	Тара
		1517	Сировина і матеріали
		1518	Інші виробничі запаси
		1512	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		1513	Будівельні матеріали
	152	<b>Виробничі запаси державних цільових фондів</b>	
		1522	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		1523	Будівельні матеріали
		1524	Пально-мастильні матеріали
		1525	Запасні частини
		1526	Тара
		1527	Сировина і матеріали
		1528	Інші виробничі запаси
		1522	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
17		<b>Біологічні активи</b>	
	171	<b>Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів</b>	
		1711	Довгострокові біологічні активи рослинництва
		1712	Довгострокові біологічні активи тваринництва
		1713	Поточні біологічні активи рослинництва
		1714	Поточні біологічні активи тваринництва
	172	<b>Біологічні активи державних цільових фондів</b>	
		1721	Довгострокові біологічні активи рослинництва
		1722	Довгострокові біологічні активи тваринництва
		1723	Поточні біологічні активи рослинництва
		1724	Поточні біологічні активи тваринництва
18		<b>Інші нефінансові активи</b>	
	181	<b>Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів</b>	
		1811	Готова продукція
		1812	Малоцінні та швидкозношувані предмети
		1814	Державні матеріальні резерви та запаси

Продовження табл. 1.1.

1	2	3	4
		1815	Активи для розподілу, передачі, продажу
		1816	Інші нефінансові активи
	182	<b>Інші нефінансові активи державних цільових фондів</b>	
		1821	Готова продукція
		1822	Малоцінні та швидкозношувані предмети
		1824	Державні матеріальні резерви та запаси
		1825	Активи для розподілу, передачі, продажу
		1826	Інші нефінансові активи

Також з 01 січня 2017 р. вступили в дію наступні нормативно-правові акти, що регламентують ведення бухгалтерського обліку в державному секторі економіки:

— «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015 [65];

— «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.[66];

— «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р. [67];

— Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 р. [32].

Наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 р. [32] із **10.05.2016 р. збільшено до 6000**

**гривень (без ПДВ) вартісний критерій**, у межах якого бюджетні установи зараховують придбані матеріальні активи до малоцінних необоротних матеріальних активів. Таким чином з 10.05.2016 р., до основних засобів відносять матеріальні активи, вартість яких перевищує 6000 гривень і строк корисного використання яких перевищує один рік. Слід зазначити, що якщо операції з оприбуткування необоротних активів та малоцінними необоротних матеріальних активів були здійснені до 10.05.2016 року то перекласифікацію таких матеріальних цінностей здійснювати не потрібно.

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» № 228 від 28.02.2002 р. бюджетні установи для забезпечення своєї діяльності та виконання покладених на них функцій складають кошторис, в якому визначається: загальний обсяг коштів бюджетної установи, їх цільове надходження та спрямування коштів установи у процесі здійснення своєї діяльності [50].



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

Фінансово-правові відносини щодо виділення коштів на здійснення видатків виникають з моменту затвердження кошторису бюджетної установи і тільки за наявності затверджених кошторисів. Саме у цьому вбачається правове значення кошторису як індивідуального фінансово-планового акта, який хоч і не встановлює правових норм, але спрямований на їх виконання і конкретизує ту чи іншу правову норму у розрізі конкретних правовідносин.

У доходній частині кошторису зазначаються планові обсяги надходжень, які передбачається спрямувати на проведення видатків установи із загального та спеціального фонду бюджету. Усі видатки регламентовані лімітною довідкою та забезпечуються бюджетними асигнуваннями.

Доходи бюджетних установ, які передбачені в кошторисі бюджетної установи, що утримується за рахунок відповідного бюджету, і використовуються на її утримання не підлягають оподаткуванню податком на прибуток, адже, як зазначалося вище, бюджетні установи відносяться до неприбуткових організацій.

Видатки у бюджетних установах поділяються на касові та фактичні. До касових видатків належать усі суми використані з відповідних рахунків установи як готівкою так і шляхом безготівкових перерахувань. Касові видатки показують суму перераховану з реєстраційних рахунків установи, що дає змогу мати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань. Однак за цими видатками неможливо визначити фактичне використання коштів, тому що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені.

Фактичні видатки на відміну від касових – це дійсні, нараховані видатки, затверджені кошторисом, підтверджені відповідними первинними документами. Вони відображаються в обліку в момент їх нарахування за

методом нарахування. Ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, і є показником, що визначає цільове використання бюджетних коштів відповідно до кошторису установи.

У видатковій частині кошторису показується загальна сума витрат установи з розподілом їх за кодами економічної класифікації видатків. При цьому виділяються окремо основні поточні і капітальні видатки.

Організація обліку в бюджетних установах базується на застосуванні загальноприйнятих принципів обліку. Відповідно принципу автономності бюджетні установи – це окремі юридичні особи, які ведуть облік і складають звітність відповідно до законодавства, визначають результати діяльності установи за рік, несуть майнову та правову відповідальність перед державою.

Бюджетні установи свою господарсько-фінансову діяльність ведуть безперервно, відображаючи її в системі бухгалтерського обліку, що є ознакою принципу безперервності. Усі господарські операції відображаються в єдиних грошових одиницях, що дозволяє узагальнювати, групувати та зіставляти планові показники з відповідними фактичними даними, щодо виконання кошторису. Дотримуючись принципу відповідності в бюджетних установах відбувається зіставлення доходів звітного періоду з видатками, які були проведені за рахунок таких доходів.

Для бюджетного бухгалтерського обліку характерний принцип правомочності, який полягає в тому, що бюджетні установи можуть провадити господарсько-фінансову діяльність, яка відповідає їхньому призначенню, тобто затверджена їхніми статутними положеннями.

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

діяльність бюджетних установ.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством (установою) для складання та подання фінансової звітності [46].

В Міжнародних стандартах фінансової звітності державного сектору визначено, що облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті установою для складання і подання фінансових звітів.

Облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих установою на підставі загальних правил і особливостей діяльності.

На нашу думку, облікова політика бюджетних установ, це конкретні „правила” ведення бухгалтерського обліку, що допускаються чинними нормативними актами і затверджені у вигляді наказу по установі.

Особливість бюджетних установ полягає в тому, що їх бухгалтерський облік є специфічним і ведеться за особливими правилами. Як вже зазначалося, на бюджетні установи не поширюється дія стандартів бухгалтерського обліку, які госпрозрахункові підприємства беруть за основу своєї облікової політики. Однак бюджетні установи не можна повністю відділити від інших підприємств, адже крім специфічних вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку бюджетних установ, на них поширюються і багато загальних вимог, які встановлені для всіх суб'єктів господарювання. Облікова політика в бюджетних установах базується на основних принципах бухгалтерського обліку, яких бюджетні установи повинні дотримуватись при веденні рахунків і складанні фінансової звітності.

Облікова політика бюджетних установ повинна включати такі аспекти:

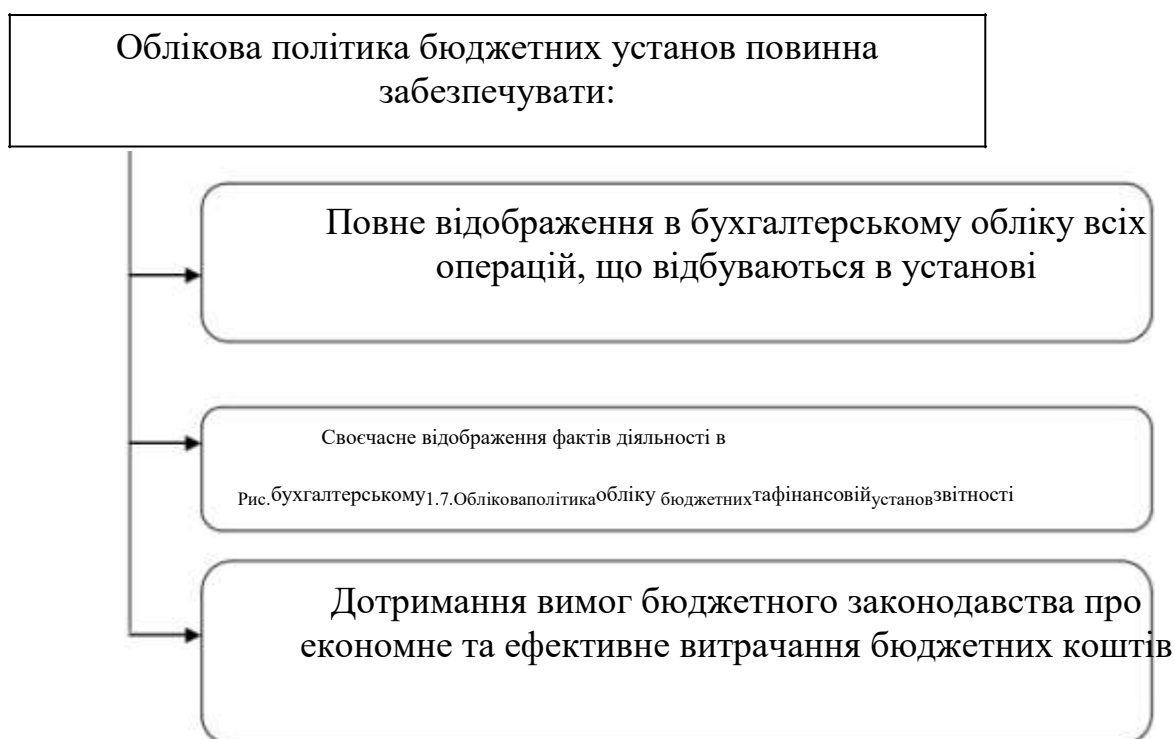
- Методичний (оцінка майна та зобов'язань);

– Організаційний (визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків тощо).

Це означає, що незважаючи на чітко окреслені межі для бюджетних установ, чинне законодавство надає можливість вибору між деякими способами обліку, зокрема: правил документообігу; технології обробки облікової інформації; порядку і термінів проведення інвентаризації майна, крім випадків обов'язкового її проведення; первинних документів, якими оформлюються господарські операції; робочого плану рахунків бюджетних установ та ін. Отже, облікова політика – документ, який має бути інформаційним, економічним, містити оптимальний обсяг корисної інформації щодо об'єкта висвітлення.

На сьогоднішній день єдиної типової форми наказу не існує, тому кожна установа самостійно, виходячи з пріоритетності та важливості висвітлення окремих питань, формує його зміст.

На нашу думку, щодо запасів бюджетних установ в наказі про облікову політику доцільно зазначити наступні моменти, а саме: які активи відносяться до запасів, за якою вартістю вони оцінюються, які складові має та чи інша вартість, методика ведення аналітичного обліку, документальне оформлення операцій з запасами та графік документообігу, робочий план рахунків, терміни проведення інвентаризації запасів. Сформований таким чином наказ про облікову політику дозволить повністю та своєчасно висвітлювати всі операції, що відбуваються в установі (рис. 1.7.)



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

### **Висновки до розділу 1.**

1. Проведені в дипломній роботі наукові дослідження показали, що „бюджет” – це сукупність фінансових відносин, що пов’язані з формуванням і використанням бюджетного фонду для забезпечення виконання певних функцій. За його допомогою створюються умови для реалізації соціальних програм, забезпечення збереження навколишнього середовища, стимулювання науково-технічного прогресу, вирішення структурних проблем, виконання інших державних функцій.

2. Дошкільні навчальні заклади відносяться до складу бюджетних установ, тобто утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, є складовою частиною бюджетної системи України. Пріоритетною метою держави є забезпечення достойної якості життя громадян і її важливої складової – освіти в тому числі дошкільної, а це є визначальним чинником економічного, соціального, трудового та морального потенціалу суспільства.

3. Централізація бухгалтерського обліку полягає в об’єднанні кількох бюджетних установ з великим обсягом облікової інформації в єдиний центр. Саме за таким принципом організована централізована бухгалтерія Тернопільських дошкільних навчальних закладів (ЦБТДНЗ). В централізованій бухгалтерії м. Тернополя ведеться облік фінансово-господарської діяльності тридцяти вісьми дошкільних навчальних закладів міста. Така організація бухгалтерського обліку передбачає збереження за розпорядниками коштів їхніх права та обов’язків.

4. Під формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах слід розуміти певну систему взаємопов’язаних облікових реєстрів (хронологічних і

систематичних) суворо встановленої форми і змісту для здійснення обліку руху господарських засобів та їх джерел, процесів господарської діяльності, також способів і технічних засобів запису операцій у реєстрах. Форма бухгалтерського обліку - це система взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) із певною методологією відображення в них операцій у певній послідовності [159].

5. Вибір найбільш прогресивної і раціональної форми бухгалтерського обліку – одне із найважливіших та складніших питань організації всіх систем бухгалтерського обліку. Підвищення наукового рівня організації бухгалтерського обліку обумовлено вимогами принципового поліпшення керівництва і контролю, а також швидко наростаючим потоком економічної інформації, що є підставою для прийняття управлінських рішень. Відомо, що існує дві системи організації бухгалтерського обліку – централізована і децентралізована. Основними перевагами централізації обліку є – скорочення витрат на ведення облікових робіт, можливість ефективного використання обчислювальної техніки, застосування різноманітних принципів розподілу праці, поліпшення керівництва обліковим апаратом з боку головного бухгалтера, посилення його контролю за роботою підлеглих та інше.

6. Основними принципами меморіально-ордерної форми обліку являються: оформлення бухгалтерських проводок або груп їх меморіальними ордерами; розподіл синтетичного обліку на хронологічний і систематичний; ведення аналітичного обліку на картках; особлива побудова книги —Журнал – головна, яка повністю розкриває кореспонденцію рахунків, що у свою чергу підвищує можливості аналізу і контролю за правильністю записів.

7. 2017 рік став переломним в плані нормативного регламентування бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки. Зокрема з 01 січня 2017 року вступає в дію новий план рахунків «План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджений наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. який докорінно змінює схему ведення обліку в установах державного сектора економіки. Також з 01

січня 2017 р. вступають в дію нормативно-правові акти, що регламентують ведення бухгалтерського обліку в державному секторі економіки:

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

– «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

– Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 р.

8. Що стосується контрольних заходів, то головними методологічними центрами, які здійснюють контроль за діяльністю бюджетних установ є Державна аудиторська служба України та Державне казначейство України та ін. Зважаючи на реформи в управлінні державними ресурсами, розглянуто пріоритети державного фінансового аудиту.

## РОЗДІЛ II.

### МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В ЦЕНТРАЛІЗОВАНІЙ БУХГАЛТЕРІЇ ДОШКІЛЬНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ

#### 2.1. Визначення, класифікація та оцінка запасів бюджетних установ для цілей бухгалтерського обліку

Запаси є найбільш важливою і значною частиною активів дошкільного навчального закладу. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат дошкільних навчальних закладів, при визначенні результатів господарської діяльності установи та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Від поняття запасів слід відрізнити поняття матеріальних ресурсів. Матеріальні ресурси – це засоби виробництва, які включають засоби праці та предмети праці. Тобто поняття матеріальних ресурсів є більш широким поняттям ніж запаси, адже останні включають лише предмети праці [19, с.146].

В обліковій літературі, коли мова йде про запаси, досить часто використовують такі поняття: матеріальні ресурси, товарно-матеріальні цінності, виробничі запаси, товарно-матеріальні запаси, матеріальні запаси. Для того, щоб визначити спільні і відмінні риси вищезазначених понять та обрати найбільш правильне для застосування в обліковій мові, звернемося до словників, а також до ретроспективного аналізу того чи іншого визначення (табл.2.1).

Дійсно, щодо термінології з питання, яке вивчається, немає визначеності. Одні терміни розглядаються як синоніми інших, або як частковий випадок чи складова визначення. Так, в підручниках, що видані в Україні, Росії, Білорусії [1, 2, 4, 5, 6] запаси визначаються як матеріальні ресурси, або як предмети праці, причому в одних джерелах зазначено, що вони (предмети праці) не повинні



бути задіяні в процесі виробництва [6], в інших - що вони беруть участь в процесі створення матеріальних благ [1, 2, 5]. Крім того, деякі автори до матеріальних ресурсів крім предметів праці відносять і засоби праці [4]. Більш визначеною є позиція західних авторів [3,7]. Під запасами вони розуміють активи, які призначені для продажу, або будуть використовуватись для виробництва товарів, призначених для продажу.

Таблиця 2.1.

## РОЗДІЛ 1 Визначення понять запасів в економічній літературі

№ з/п	Джерела	Визначення
1	2	3
1.	Бухгалтерський учет: Учебник / П.С.Безруких, В.Б.Кондраков й др.;Под ред. П.С.Безруких.- 2-е изд. перераб. й доп.- М.: Бухгалтерский учет, 1996.-576с.	Під <i>виробничими запасами</i> розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються як предмети праці у виробничому та іншому господарському процесі. Вони споживаються в кожному циклі та повністю переносять свою вартість на вартість продукції, що виготовляється, виконаних робіт та наданих послуг (с. 107)
2.	Бухгалтерський учет: Учебник, 2-е изд., испр. й доп./ И.Е.Тишков, А.И.Балдинова, Т.Н.Дементей и др.; Под общ. ред. И.Е.Тишкова, А.И.Пришепы.-М: Выш. шк., 1996.- 688с	<i>Матеріальні ресурси</i> є предметами, на які спрямована праця людини з метою отримання готового продукту. На відміну від засобів праці, що зберігають свою форму у виробничому процесі і переносять свою вартість на продукт поступово, предмети праці споживаються повністю, повністю переносять свою вартість на цей продукт і замінюються кожного виробничого циклу (с.69)
3.	Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку/ Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач.- К.: Основи, 1997.-943с.	До складу <i>товарно-матеріальних запасів</i> включаються матеріальні активи, які (1) за нормальних обставин призначені для продажу, або (2) будуть використовуватись у виробництві товарів чи послуг для продажу. Товарно-матеріальні запаси відображаються в бухгалтерському балансі як поточні активи, тому що звичайно будуть використані чи перетворені на гроші протягом року або нормального операційного циклу підприємства (с.300)
4.	Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / Під заг.ред. М.І.Молданова.-К.: Техніка, 1993.- 856с.	<i>Ресурси матеріальні</i> - (англ. <i>material [physical] resources</i> ) - засоби виробництва, які включають засоби праці і предмети праці (с.625)

## Продовження табл. 2.1.

1	2	3
5.	Марченко А.К. Бухгалтерский учет в промышленности. Минск, «Высшая школа», 1977.-432с.	В будь-якому процесі створення матеріальних благ поряд з засобами праці беруть участь предмети праці, що виступають як <i>виробничі запаси</i> : сировина і матеріали, паливо, запасні частини та інші цінності. На відміну від основних засобів <i>матеріальні цінності</i> беруть участь в процесі виробництва одноразово і переносять свою вартість на продукт, що виготовляється, повністю (с.74)
6.	Словник-довідник фінансиста АПК/ за ред. П.Т.Саблука та М.Я.Дем'яненка.- К.: Інститут аграрної економіки УААН, 1997.-234с.	<i>Запаси виробничі</i> - запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єктів господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу. Виробничі запаси - це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму (с.74)
7.	Хендриксен З.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В.Соколова.- М.: Финансы и статистика, 1997.- 503с.	<i>Запаси</i> . До цієї категорії відносяться товари, призначені для продажу, а також матеріали, що використовуються протягом одного операційного циклу. Традиційно запаси вважаються оборотними засобами, оскільки звичайно вони можуть бути перетворені в грошові кошти в межах одного операційного циклу. Однак застарілі і такі, що не користуються попитом, товари, якщо їх вартість значна, слід виключати з цієї категорії, оскільки вони не можуть бути реалізовані звичайним шляхом (с.360)

Згідно з вимогами національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки № 123 «Запаси» під запасами в дошкільних навчальних закладах розуміють активи які:

1. утримуються дошкільним навчальним закладом для подальшого продажу, безоплатного розподілу або передачі за умов звичайної господарської діяльності;

2. перебувають у процесі звичайної діяльності дошкільного навчального закладу для подальшого споживання;

3. перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети або задоволення потреб дошкільного навчального закладу.

Разом з тим запаси дошкільних навчальних закладів визнаються активом, якщо вартість їх може бути достовірно визначена Централізованою бухгалтерією дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради та існує ймовірність отримання дошкільним навчальним закладом майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, а також вони мають потенціал корисності. У Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради одиницею обліку запасів може бути їх найменування або вид. Централізована бухгалтерія визначає у наказі про облікову політику одиницю обліку запасів. Використання запасів в бухгалтерії відбувається відповідно до наказів центральних органів виконавчої влади, а якщо таких нема, то Централізована бухгалтерія на власний розсуд встановлює термін використання в момент придбання. До запасів дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради, згідно з НП(С)БОДС 123, відносять такі матеріальні цінності (рис. 2.1) [6; 8].

У США, як і в більшості країн, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. Оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених в минулому або майбутньому при придбанні товарів або ресурсів. Якщо платежі будуть здійснені у майбутньому, то їх суму слід дисконтувати.

У Польщі запаси оцінюються за цінами їх придбання, у випадку ж неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні товарні-матеріальні цінності.

У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за найменшою величиною - за собівартістю або за ринковою вартістю.

В Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. Ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати із збереження запасів, включаючи податок з продажу, якщо вони не покриваються за рахунок бюджетного фінансування.



Рис. 2.1. Класифікація запасів дошкільних навчальних закладів для цілей бухгалтерського обліку.

У Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації [15, с.337].

В обліку Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради, незважаючи на шляхи надходження запасів (придбання їх створення) у дошкільний заклад, зарахування на баланс

відбувається за первісною вартістю (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2.

## Формування первісної вартості запасів дошкільного навчального закладу

Шляхи надходження запасів	Первісна вартість
1	2
Придбання	<p>– сума, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;</p> <p>– сума ввізного мита;</p> <p>– сума непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються;</p> <p>– транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);</p> <p>– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і приведенням їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях; до таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта держсектору на доопрацювання й підвищення якісно технічних характеристик запасів.</p>
Виготовлення власними силами	<p>Первісною вартістю запасів є виробнича собівартість, яка визначається за відповідними НП(С) БОДС. Порядок формування виробничої собівартості визначено в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору. Виробнича собівартість включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати [7].</p>
Отримання безоплатно від фізичних та юридичних осіб	<p>Первісною вартістю запасів може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат, передбачених п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123.</p>

Продовження табл. 2.2.

1	2
---	---

Отримання безоплатно від суб'єктів державного сектору	Первісна вартість запасів дорівнює балансовій вартості запасів суб'єкта держсектору, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БОДС 123. У разі відсутності достовірної інформації щодо первісної вартості запасів первісна вартість визначається нарівні справедливої вартості на дату отримання.
Отримання в результаті обміну на інші запаси.	Первісна вартість запасів дорівнює балансовій вартості переданих запасів, а якщо така вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості цих запасів, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату прибуткування.

Первісна вартість запасів дошкільних навчальних закладів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), а також приведення їх у стан, у якому вони придатні для використання в навчальному процесі [6]. Однак окремого рахунку для накопичення первісної вартості запасів дошкільних навчальних закладів у Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради не ма: для цього використовуються відповідні субрахунки, призначені для обліку запасів. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки № 123 «Запаси» визначає перелік витрат, які не відносяться до первісної вартості, а безпосередньо належать до того періоду, в якому ці витрати були здійснені (встановлені). Зокрема до таких витрат у Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради відносять:

1. нестачі запасів і понаднормові витрати;
2. фінансові витрати;
3. витрати на зберігання, окрім тих, що будуть використовуватись перед подальшим етапом;
4. загальногосподарські витрати та інші, які не пов'язані безпосередньо з придбанням та поставкою запасів, а також доведенням їх до придатного для запланованого використання стану;

## 5. збутові витрати.

Особливістю формування первісної вартості в дошкільних навчальних закладах є те, що витрати, пов'язані з наймом транспорту для перевезення запасів, відносяться до видатків установи за відповідними кодами економічної класифікації, за якими вони передбачені в кошторисі доходів та видатків, а також не включаються до первісної вартості придбаних запасів. Також до збільшення первісної вартості запасів у Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради не відносяться суми ПДВ, сплаченого під час придбання запасів, що списується на видатки дошкільного навчального закладу. Особливого контролю з боку Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради потребують транспортно-заготівельні витрати, що входять до первісної вартості запасів дошкільних навчальних закладів. Їх відносять до певних груп, видів матеріалів; якщо ж ці витрати можна достовірно визначити, то вони відносяться до придбаних запасів. Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради самостійно визначає порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат.

По-перше, сума транспортно-заготівельних витрат може узагальнюється на окремому субрахунку або аналітичному рахунку за окремими групами запасів, якщо вони пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів. По-друге, сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку або аналітичному рахунку обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Облікова політика західних компаній базується на припущенні, що надходження і продаж (відпуск у виробництво) виробничих запасів

трактуються як потік вартостей, а не як потік фізичних одиниць. Існує декілька загальноприйнятих методів оцінки кінцевих запасів і відповідно величини, яка списується на собівартість реалізованої продукції (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Методи оцінки запасів при їх вибутті, прийняті у зарубіжній практиці

№ з/п	Країна	Методи оцінки запасів				
		FIFO	LIFO	Середньо-зваженої вартості	Чистої вартості реалізац <sup>ії</sup>	Інші
1	2	3	4	5	6	7
1	Великобританія	+	+	+	4-	–
2.	Греція	+	+	+	–	Метод базового запису готових виробів
3.	Іспанія	+	+	+	–	–
4.	Італія	+	+	+	–	–
5.	Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
6.	Нідерланди	+	+	+	–	Метод базового запасу готових та незавершених робіт
7.	Німеччина	+	+	+	+	–
8.	Португалія	+	+	+	–	Стандартна та чи спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
9.	Росія	+	+	+	–	Метод собівартості кожної одиниці
10.	США	+	+	+	–	Роздрібний метод

Продовження табл. 2.3.

1	2	3	4	5	6	7
---	---	---	---	---	---	---



11.	Україна	+	+	+	-	Метод ідентифікованої собівартості, ціни продажу
12.	Франція	+	Використовується при складанні	+	+	-
13.	Швейцарія	+	+	+	-	-
14.	Швеція	+	-	-	+	Метод проценту від виконання, метод завершення

Для вибору методу, який найдоцільніше застосовувати при формуванні облікової політики для списання запасів, необхідно зробити розрахунок результатів списання одних і тих же матеріалів різними методами, передбаченими НП(С)БОДС 123 «Запаси». Тут треба врахувати всю важливість цієї події, оскільки облікова політика змінюється лише у двох випадках:

- коли змінюються статутні вимоги;
- коли це передбачено НП(С)БОДС 123.

Щодо оцінки запасів дошкільних навчальних закладах України, то, згідно з НП(С)БО 123, оцінка запасів на дату балансу відображається за найменшою з двох оцінок, а саме первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [6]. Під час зниження ціни запасів, псування або втрати вигоди оцінка проводиться за чистою вартістю реалізації. Під час перевищення суми купівельної вартості над чистою вартістю реалізації різниця списується на витрати звітного періоду. Дохід визначається, якщо вартість реалізації запасів, які були уцінені, збільшується на суму, не більшу суми за попереднім замовленням. Згідно з вимогами НП(С)БОДС 123 Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради вибуття запасів може оцінювати за трьома методами:

- методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- методом середньозваженої собівартості;
- методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Суть методів оцінки руху запасів наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

## Характеристика методів оцінки виробничих запасів

№ з/п	Метод оцінки	Сутність методу
1	2	3
1.	Ідентифікована собівартості відповідної одиниці запасів	Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і розрахунок собівартості здійснюється за кожною відповідною одиницею запасів. Цей метод застосовується для визначення собівартості матеріальних ресурсів, які відпускаються та послуг, що надаються для спеціальних замовлень і проектів, а також невзаємозамінних матеріалів
2	Середньозваженої собівартості	Оцінка запасів провадиться за кожною одиницею запасів $C_c = \frac{C_n + C_n}{K_n + K_n},$ де $C_c$ - середньозважена собівартість; $C_n$ , $K_n$ – відповідно собівартість і кількість запасів на початок періоду; $C_n$ , $K_n$ - відповідно собівартість і кількість запасів, що надійшли протягом періоду
3.	Собівартість перших за часом надходження запасів (FIFO)	Оцінка запасів за цим методом ґрунтується на припущенні, що матеріальні цінності використовуються у тій послідовності, у якій вони надходилина підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто одиниці матеріалів, які надійшли першими відпускаються також першими

В Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовує лише один із вищенаведених методів. При цьому вибраний метод оцінки вибуття запасів визначається в розпорядчому документі про облікову політику дошкільного навчального закладу. Найбільш поширеною оцінкою вибуття запасів у

бюджетній сфері є оцінка запасів за методом ФІФО, застосування якого є доцільним для оцінки запасів під час їх відпуску у виробництво. Ефективне використання матеріальних цінностей у бюджетній установі є запорукою тривалого її функціонування. Щоб процес був якомога злагодженим та точним, установи державного сектору економіки приділяють значну увагу обліку, контролю та аналізу запасів. Кожний напрям окремо не дасть високого результату, тому установа повинна бути зацікавлена у високій якості кожного з них. Оскільки ведення обліку регламентоване законодавством України, перед відділом Централізованої бухгалтерії постає завдання виконувати всі затвержені інструкції та положення. За допомогою чіткого ведення обліку відбувається відображення всіх сторін діяльності бюджетної установи на всіх її рівнях. Завдання обліку запасів певною мірою своєрідні та зосереджують свою увагу на таких важливих аспектах:

- 1) правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття запасів;
- 2) контроль за збереженням та рухом запасів на складах;
- 3) контроль за раціональним використанням запасів та додержанням норм їх використання;
- 4) своєчасне виявлення запасів, що не використовуються для прийняття рішень щодо їх реалізації чи списання;
- 5) дотримання чинного законодавства з обліку запасів [9].

Успішне виконання завдань, що стоять перед обліком, можливе лише за умови правильної організації первинного обліку, тобто оформлення документами різних господарських операцій з метою одержання початкових (первинних) даних. Первинна інформація дає можливість одержати показники, які необхідні для успішного керівництва. Удосконалення організації обліку запасів, посилення його контрольних функцій за господарською та фінансовою діяльністю бюджетних організацій є основою дотримання фінансово-бюджетної дисципліни. Висока якість облікової інформації створює умови ефективної реалізації всіх без винятку функцій управління.

## 2.2. Документування та облік операцій з руху запасів.

З метою забезпечення обліку та належного контролю наявності і руху запасів в дошкільних навчальних закладах необхідно забезпечити:

1. вчасне та правильне документальне оформлення всіх операцій з руху запасів;
2. збереження запасів у спеціально відведених місцях їх зберігання (на складах, в коморах, окремих приміщеннях);
3. ведення матеріально відповідальними особами кількісного обліку запасів у місцях їх зберігання;
4. ведення обліку запасів у бухгалтерській службі установи;
5. своєчасну та ретельну перевірку фактичної наявності запасів, стану та умов їх зберігання.

В рамках реалізації перелічених вище завдань **необхідно забезпечити своєчасне оформлення всіх операцій з надходження та руху запасів первинними документами.**

Типові форми первинних документів для обліку запасів затверджені Інструкцією «Про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ». Водночас Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради може самостійно розробляти форми первинних документів або вносити зміни до чинних форм із зазначенням у них усіх обов'язкових реквізитів, передбачених законодавством. Що стосується забезпечення збереження запасів, то всі матеріальні цінності до моменту їх введення в експлуатацію повинні зберігатися у спеціалізованих та інших місцях зберігання (склади, комори, окремі приміщення тощо). Посадові особи, відповідальні за збереження запасів, призначаються **наказом**

керівника установи. З такою особою обов'язково укладається ПИСЬМОВИЙ договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. У подальшому саме матеріально відповідальна особа (МВО) здійснює приймання, зберігання та відпуск запасів.

При прийманні запасів МВО має перевірити відповідність запасів асортименту, кількості, вазі, обсягу площі і якості, указаним у супровідних документах. Факт отримання запасів МВО підтверджує своїм підписом на документах постачальника або в Акті приймання матеріалів.

Кількісний облік руху запасів за місцями зберігання ведуть МВО у книгах складського обліку. Окрім того, відповідні особи ведуть кількісний оперативний облік МШП, переданих у використання до моменту їх списання. У наказі про облікову політику дошкільного закладу необхідно прописати порядок такого обліку МШП. Зокрема, доцільно встановити вартісний критерій – мінімальну граничну вартість для ведення оперативного обліку таких матеріальних цінностей. Адже нераціонально і практично не можливо забезпечити ведення обліку (нехай навіть кількісного) всіх канцтоварів (кожної ручки чи олівця) або дрібного господарського інвентарю (гумові рукавички, ганчірки для прибирання тощо).

МВО передає до бухгалтерської служби прибутково-видаткові документи відповідно до графіка документообігу.

У Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради запаси обліковують у кількісному і сумарному вимірах за одиницями обліку запасів та в розрізі МВО у оборотних відомостях. При цьому дані про первісну вартість запасів заносять до оборотних відомостей окремо за кожним

субрахунком. За підсумками звітнього місяця в оборотних відомостях підраховують обороти і виводять залишки запасів на початок наступного місяця.

Окрім того, Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради має забезпечити ведення аналітичного обліку запасів у розрізі джерел їх надходження (за рахунок коштів загального, спеціального фондів, за операціями з внутрішньовідомчої передачі, як гуманітарна та благодійна допомога, тощо). Додатково облік запасів установи можуть здійснювати за номенклатурними номерами.

З огляду на вищезазначене, у наказі про облікову політику дошкільних навчальних закладів Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради розкриває таку інформацію:

- форми первинних документів, розроблені самостійно установою для оформлення руху запасів;
- правила документообігу та технологію обробки облікової інформації, порядок контролю за рухом запасів і відповідальність посадових осіб;
- одиницю аналітичного обліку запасів;
- порядок аналітичного обліку запасів;
- порядок обліку ТЗВ, застосування окремого субрахунку обліку ТЗВ;
- порядок визначення чистої вартості реалізації запасів;
- метод оцінки вибуття запасів.

Основними джерелами надходження запасів до дошкільного навчального закладу є:

- придбання запасів за плату (оплата після отримання запасів та передоплата запасів);

- придбання через підзвітну особу;
- безоплатно отримані запасів (гуманітарна допомога, внутрішньовідомча передача);
- виявлений надлишок під час проведення інвентаризації;
- надходження запасів при ліквідації основних засобів.

Облік запасів дошкільних навчальних закладів Централізованою бухгалтерією дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради ведеться згідно «Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» затвердженим наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. та введеним в дію з 01.01.2017р. Для обліку запасів передбачено перший клас рахунків «Нефінансові активи», які призначені для обліку запасів, матеріальних та нематеріальних активів, що отримані для тривалого використання і не призначені для реалізації або витрачання протягом одного року.

Розглянемо бухгалтерські проведення окремо на прикладах кореспонденції субрахунків на умовах:

- оплати запасів після їх отримання і врахування вартості ТЗВ у первісній вартості цих запасів (табл. 2.5.);
- попередньої оплати і ведення обліку ТЗВ на окремих аналітичних рахунках (табл. 2.6.).

Таблиця 2.5.

Кореспонденція рахунків з надходження виробничих запасів у дошкільний навчальний заклад на умовах оплати після їх отримання і врахування вартості ТЗВ у первісній вартості запасів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
Оприбутковано запаси:			13080,00
продукти харчування	1511 «Продукти харчування»	6211 «Розрахунки з постачальниками»	180,00

бензин А95 у талонах номіналом 10 л	1514 «Пально-мастильні матеріали»	та підрядниками»	12900,00
Оприбутковано інші нефінансові активи:			1560,60
ручки кулькові (синій колір) 1/50/2000	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	188,40
папір офісний А4 Zoom			960,00
мило туалетне DURU – 5 уп. (5 шт. по 90 г)			241,20
мило рідке «Смачні секрети з екстрактами фруктів» 500 мл – 5 шт.			171,00

Продовження табл. 2.5.

1	2	3	4
Враховано ТЗВ у складі первісної вартості:			240,00
Продукти харчування (240,00 грн ' 14 640,60 грн × 180,00 грн)	1511 «Продукти харчування»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2,95
бензину А95 у талонах номіналом 10 л (240,00 грн ' 14 640,60 грн × 12 900,00 грн)	1514 «Пально-мастильні матеріали»		211,47
ручок кулькових (синій колір) 1/50/2000 (240,00 грн ' 640,60 грн × 188,40 грн)	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»		3,09
паперу офісного А4 Zoom (240,00 грн ' 14 640,60 грн × 960,00 грн)	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»		15,74
мила туалетного DURU – 5 уп. (5 шт. по 90 г) (240,00 грн ' 14 640,60 грн × 241,20 грн)	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»		3,95
мила рідкого «Смачні секрети з екстрактами	1812 «Малоцінні та		2,80



фруктів» 500 мл – 5 шт. (240,00 грн '14 640,60 грн × × 171,00 грн)	швидкозношувані предмети»		
Отримано асигнування для оплати вартості:			
придбаних виробничих запасів та МШП за КЕКВ 2210	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»	14640,60
транспортних послуг за КЕКВ 2240			240,00
Оплачено вартість придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»	14640,60
Оплачено вартість транспортних послуг	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»	240,00

Згідно з діючим планом рахунків канцелярські та господарські товари дошкільних навчальних закладів обліковують у складі малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП). У разі придбання їх оприбутковують як звичайні запаси не створюючи фонду в МШП, облік якого вели на субрахунку 411. Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради обліковуючи вартість МШП, що перебувають на складі і формує фінансовий результат установи. Вартість МШП, придбаних у минулих роках, формує накопичений фінансовий результат виконання кошторису установи, а придбаних у поточному році – фінансові результати виконання кошторису звітного періоду.

Таблиця 2.6.

Кореспонденція рахунків з надходження виробничих запасів у дошкільний навчальний заклад на умовах передоплати і ведення обліку ТЗВ на окремих аналітичних рахунках

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4

Отримано асигнування за КЕКВ 2210 для оплати вартості виробничих запасів та МШП, що придбавають	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»	14640,60
Оплачено вартість виробничих запасів та МШП, що придбавають	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»	14640,60
Оприбутковано виробничі запаси:			13080,00
Продукти харчування	1511 «Продукти харчування»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	180,00
бензин А95 у талонах номіналом 10 л	1514 «Пально-мастильні матеріали»		12900,00

Продовження табл. 2.6.

1	2	3	4
Оприбутковано інші нефінансові активи:			1560,60
ручки кулькові (синій колір) 1/50/2000	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	188,40
папір офісний А4 Zoom			960,00
мило туалетне DURU — 5 уп. (5 шт. по 90 г)			241,20
мило рідке «Смачні секрети з екстрактами фруктів» 500 мл — 5 шт.			171,00
Відображено ТВЗ на окремих аналітичних рахунках, відкритих до субрахунків з обліку:			240,00
продуктів харчування (240,00 грн ' 14 640,60 грн × × 180,00 грн)	1511 «Продукти харчування»	6211 «Розрахунки з постачальника»	2,95

пально-мастильних матеріалів (240,00 грн ' 14 640,60 грн × × 12 900,00 грн)	1514 «Пально-мастильні матеріали»	ми і підрядниками»	211,47
МШП (240,00 грн ' 14 640,60 грн × × 1560,60 грн)	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»		25,58
Отримано асигнування за КЕКВ 2240 для оплати вартості послуг із транспортування придбаних виробничих запасів та МШП	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»	240,00
Оплачено вартість транспортних послуг	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»	240,00

*1.1.1. Одним із варіантів надходження запасів у дошкільний навчальний заклад є їх придбання через підзвітну особу. При такому обліку надходження запасів відображають видатки на відрядження підзвітної особи за рахунок асигнувань загального фонду за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження». Особливості обліку надходження запасів при їх придбанні через підзвітну особу відображено в табл. 2.7.*

Таблиця 2.7.

1.1.1.1.1.1. Кореспонденція рахунків з надходження виробничих запасів у дошкільний навчальний заклад при їх придбанні через підзвітну особу.

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
Отримано асигнування за КЕКВ 2250 на видачу авансу на відрядження	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»	1600,00

Отримано в касу готівку з реєстраційного рахунку установи	2211 «Готівка у національній валюті»	2313 «Реєстраційні рахунки»	1600,00
Видано кошти водієві під звіт з каси установи за КЕКВ 2250	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2211 «Готівка у національній валюті»	1600,00
Оприбутковано МШП, придбані підзвітною особою за КЕКВ 2210	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	228,00
Віднесено витрати на відрядження (суму добових та вартість проживання) на інші витрати за обмінними операціями за КЕКВ 2250	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	570,00

Продовження табл. 2.7.

1	2	3	4
Повернуто підзвітною особою залишок авансу в касу установи за КЕКВ 2250	2211 «Готівка в національній валюті»	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	802,00
Отримано асигнування за КЕКВ 2210	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»	228,00
Отримано в касу готівку з реєстраційного рахунку установи за КЕКВ 2210 для відновлення касових видатків за КЕКВ 2250	2211 «Готівка у національній валюті»	2313 «Реєстраційні рахунки»	228,00
Зараховано суму повернутого в касу установи залишку	2313 «Реєстраційні	2211 «Готівка у національній	1030,00

авансу, на реєстраційний	рахунки»	валюти»	
--------------------------	----------	---------	--

рахунок за КЕКВ 2250			
----------------------	--	--	--

Найпоширенішим різновидом безоплатного надходження запасів до дошкільного навчального закладу є гуманітарна допомога. Згідно Закону України №1192 «Про гуманітарну допомогу» від 22.10.1999р. №1192 [47] гуманітарна допомога – це цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або вільних пожертвувань, а також допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг. Підставою для надання гуманітарної допомоги в Україні є письмова згода отримувача допомоги на її одержання. Згідно ст. 11 закону України №1192 зазначено, що в разі відсутності обліку щодо отримання та цільового використання гуманітарної допомоги вона вважається використаною не за цільовим призначенням.

Запаси, які надходять до дошкільного навчального закладу в якості гуманітарної допомоги, оприбутковує спеціальна комісія, до складу якої в обов'язковому порядку входить працівник бухгалтерії та представник організації вищого рівня.

Бухгалтерські записи з обліку безоплатного надходження запасів у дошкільний навчальний заклад наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

Кореспонденція рахунків з надходження виробничих запасів у дошкільний навчальний заклад у вигляді гуманітарної допомоги

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Оприбутковано отримані як гуманітарна (благодійна) допомога:			15760,00
олія	1511		4080,00
паштет Онісс (Печінковий), з/б (1 б. = 240 г)	«Продукти харчування»	7511	5580,00
посуд 200 мл (1 уп. = 100 шт.)	1812	«Доходи за необмінними операціями» (ККД 25020100)	3900,00
миючі засоби (1уп. = 100 шт.)	«Малоцінні та швидкозношувані предмети»		2200,00
Відображено надходження у натуральній формі	2313	2117	15760,00
	«Реєстраційні	«Інша поточна	

	рахунки»	дебіторська заборгованість»	
Відображено касові видатки з придбання запасів за КЕКВ 2210	2117«Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»	15760,00

### 1.1.2.

**1.1.3.** При надходженні запасів до дошкільного навчального закладу в обліку установи виникають доходи за необмінними операціями (рахунок 7511) та відображаються касові видатки з придбання запасів за КЕКВ 2210. Кореспонденцію рахунків з обліку внутрішньовідомчої передачі запасів та отримання запасів під час ліквідації основних засобів відображено в таблиці 2.9.

Порядок списання запасів з балансу дошкільних навчальних закладів залежить у першу чергу від причин їх вибуття. Найчастіше вибуття запасів у бюджетних установах відбувається за такими напрямками, як:

Таблиця 2.9.

*Кореспонденція рахунків з надходження виробничих запасів у дошкільний навчальний заклад при внутрішньовідомчій передачі, під час ліквідації основних засобів та оприбуткування під час інвентаризації*

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
Безоплатно отримано МШП за операціями із внутрішньовідомчої передачі:			26 000,00
LED 12W E27 (тип: стандарт) — 300 шт.	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	7511 «Доходи за необмінними операціями» (ККД 25020200)	14 100,00
LED 9W E27 (тип: стандарт) — 300 шт.			12 000,00
Відображено надходження у натуральній формі	2313 «Реєстраційні рахунки»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	26 000,00

Відображено касові видатки	2117 «Інша	2313	26000,00
----------------------------	------------	------	----------



з придбання запасів за КЕКВ 2210	поточна дебіторська заборгованість»	«Реєстраційні рахунки»	
Оприбутковано отримані від ліквідації основних засобів будівельні матеріали:			5000,00
арматура металева (Ø 14 (5,85 м))	1513 «Будівельні матеріали»	7211 «Дохід від реалізації активів» (ККД 25010400)	1500,00
цегла червона			3500,00
Відображено надходження у натуральній формі	2313 «Реєстраційні рахунки»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	5000,00
Відображено касові видатки з придбання запасів за КЕКВ 2210	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»	5000,00
Оприбутковано виявлені інвентаризацією лишки запасів	1518 «Інші виробничі запаси»	7211 «Дохід від реалізації активів» (ККД 25010400)	574,00

Продовження табл. 2.9.

1	2	3	4
Відображено надходження у натуральній формі	2313 «Реєстраційні рахунки»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	574,00
Відображено касові видатки з придбання запасів за КЕКВ 2210	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»	574,00

- використання у процесі основної діяльності;
- споживання у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;
- нестачі (у тому числі в межах установлених норм) і втрати від псування, розкрадання та знищення;
- безоплатна передача за операціями з внутрівідомчої передачі;

– відчуження шляхом реалізації.

Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради вибуття запасів відображає в бухгалтерському обліку як збільшення витрат відповідного звітного періоду та зменшення вартості таких запасів. Порядок списання запасів залежно від напрямків їх вибуття наведено в таблиці 2.10..

Таблиця 2.10.

## Порядок списання запасів залежно від напрямків їх вибуття

Напрямок вибуття	Порядок списання
1	2
Вибуття запасів (у тому числі отриманих як благодійна допомога), не пов'язане з отриманням доходу	Балансова вартість таких запасів відноситься на витрати виконання бюджетних програм або витрати за необхідними операціями у періоді їх вибуття
Споживання запасів у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт	Запаси, використані для створення інших активів власними силами, визнаються витратами на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)

Продовження табл. 2.10.

1	2
Нестачі (у тому числі в межах установлених норм) і втрати запасів від псування, розкрадання та знищення	Нестачі та втрати запасів у межах встановлених норм природного убутку під час транспортування відносяться на збільшення первісної вартості оприбуткованих запасів відповідного найменування (групи, виду). Нестачі та втрати запасів (у тому числі в межах установлених норм природного убутку) під час зберігання визнаються витратами звітного періоду. Водночас суми нестач і втрат від псування (розкрадання, знищення) запасів понад норми природного убутку до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансовому рахунку. Після встановлення винних осіб належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості і доходів (на суму фактичних витрат на відновлення запасів). Різниця між сумою, що підлягає відшкодуванню винними особами, і сумою фактичних витрат на відновлення запасів відноситься до зобов'язань за розрахунками з бюджетом. Разом із цим проводиться списання сум нестач з позабалансового рахунку
Внутрівідомча безоплатна передача запасів (крім МШП)	Балансову вартість запасів (крім МШП), безоплатно переданих (отриманих) у межах уповноваженого органу, слід відображати в обліку як збільшення дебіторської заборгованості (зобов'язань) за розрахунками з



Списання використаних запасів (крім МШП), отриманих безоплатно за операціями з внутрівідомчої передачі	Установа, яка отримала запаси безоплатно в межах уповноваженого органу, проводить зменшення балансової вартості використаних запасів та суми зобов'язань за розрахунками з внутрівідомчої безоплатної передачі. Установа, що передала ці запаси, проводить збільшення витрат та зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з внутрівідомчої безоплатної передачі запасів на підставі акта списання
Передача в експлуатацію МШП, безоплатна передача МШП за операціями з внутрівідомчої передачі	Вартість МШП, переданих в експлуатацію, а також безоплатно переданих в межах уповноваженого органу, списується на витрати виконання бюджетних програм (витрати на виготовлення продукції, витрати за необмінними операціями) відповідного звітнього періоду. Одночасно потрібно забезпечити оперативний кількісний облік таких МШП за місцями експлуатації і відповідними особами протягом всього строку їх фактичного використання
Відчуження шляхом реалізації запасів (крім придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки)	Балансова вартість реалізованих запасів (крім придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки) визнається витратами того періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід
Відчуження шляхом реалізації запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки	Балансова вартість реалізованих запасів, які були придбані (виготовлені) у минулих роках, відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати, які здійснюються у процесі основної діяльності дошкільного навчального закладу планом рахунків призначено субрахунок 8013 «Матеріальні витрати». За цим субрахунком обліковують витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств, тощо. За дебетом цього субрахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із виконанням бюджетних програм, а за кредитом – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису.

Для обліку матеріальних витрат, які виникають в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств, застосовується субрахунок 8113 «Матеріальні витрати». За дебетом цього субрахунку показують суми визнаних витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції,

виконанням робіт. Тоді як за кредитом указанного субрахунку проводять списання на суму витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг (виконанням робіт, виготовленням продукції), які відносяться на рахунок 16 «Виробництво», а також списання витрат у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису.

На субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» ведеться облік видатків, пов'язаних з передачею активів суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів. На цьому субрахунку ведеться облік витрат, пов'язаних із соціальним забезпеченням у вищих навчальних закладах та наукових установах, закладах охорони здоров'я, що надають первинну, вторинну та екстрену медичну допомогу. За дебетом цього субрахунку відображають суми визнаних витрат за необмінними операціями, а за кредитом – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та їх списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису.

Таблиця 2.11.

**Типова кореспонденція субрахунків при вибутті запасів  
дошкільних навчальних закладів**

п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків			
		3 2017 року		До 2017 року	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
1	Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрівідомчої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію МШП або списання МШП, не введених в експлуатацію, які стали непридатними	8013, 8113 «Матеріальні витрати», 8511 «Витрати за необмінними операціями»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»	801, 802, 811 — 813	261, 201 — 218, 231 — 236, 238, 239
2	За операціями з внутрівідомчої передачі запасів відображено суми переданих виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) (суб'єктом державного сектору, що передав)	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	15 «Виробничі запаси», 1811 «Готова продукція», 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси»,	683, 684	261, 201 — 218, 231 — 239

			1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»		
3	Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) суб'єктом державного сектору, що отримав їх за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів»	15 «Виробничі запаси», 1811 «Готова продукція», 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»	683, 684	261, 201 — 218, 231 — 239

## Продовження табл. 2.11.

1	2	3	4	5	6
4	За операціями з внутрівідомчої передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) (суб'єктом державного сектору, що їх передав)	8013 «Матеріальні витрати»	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	801, 802, 813	683, 684
5	За операціями з внутрівідомчої передачі відображено суми переданих МШП (суб'єктом державного сектору, що передав) та видачу в експлуатацію і списання не введених в експлуатацію непридатних МШП (суб'єктом державного сектору, що отримав)	8013 «Матеріальні витрати»	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	411	221, 222
6	Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»	431, 432	201 — 205, 211 — 218, 231, 234, 235, 238, 239
7	Списання запасів, використаних для створення інших активів власними силами	8113 «Матеріальні витрати»	1511 «Продукти харчування», 1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Пально-мастильні»	825	231 — 236, 238, 239

			матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Інші виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи»	
--	--	--	--	--

Продовження табл. 2.11.

1	2	3	4	5	6
8	Списання запасів внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрівідомчої передачі запасів	8013, 8113 «Матеріальні витрати», 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»	801, 802, 811 — 813, 431, 432, 683, 684	261, 201, 204, 205, 231 — 236, 238, 239

### 2.3. Синтетичний та аналітичний облік запасів.

Виділяють ряд типових форм, які використовують при аналітичному обліку запасів дошкільних навчальних закладів Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради (табл. 2.12.).

Таблиця 2.12.

Типові первинні документи з обліку руху запасів дошкільних навчальних закладів

№ п/п	Назва документа	Форма	Умови складання
1	2	3	4

1.	Акт про приймання матеріалів	3-1	Акт складається при прийманні на облік установи матеріальних запасів, за якими існують кількісні або якісні розбіжності з даними супроводжувальних документів постачальників. Акт складається при прийманні на облік установи матеріальних запасів, за якими існують кількісні або якісні розбіжності з даними супроводжувальних документів постачальників. Акт складається приймальною комісією у двох примірниках у присутності завідуючого складом та представника відправника. Факт приймання та оприбуткування матеріальних запасів підтверджується підписом матеріально відповідальної особи, що прийняла їх на відповідальне збереження. Після приймання матеріальних запасів акти з доданням документів передаються до бухгалтерії. Один примірник акта використовується для обліку прийнятих матеріальних запасів, а інший - для направлення претензії постачальнику. При складанні акта заповнюються всі реквізити, крім коду програмної класифікації видатків та балансового рахунку, що кредитується. Зазначені централізованою бухгалтерією.
----	------------------------------	-----	---

## Продовження табл. 2.12.

1	2	3	4
2.	Акт списання	3-2	Акт застосовується для списання запасів і складається комісією, призначеною наказом керівника, у двох примірниках. Перший примірник здається до бухгалтерії, а другий - залишається у матеріально відповідальній особі.
3.	Накладна (вимога)	3-3	Форма є уніфікованою та застосовується для оформлення прийняття матеріальних цінностей на склад (у комору) або видачі зі складу (комори). Може застосовуватись для внутрішнього переміщення матеріальних цінностей. Накладна (вимога) виписується бухгалтерією в двох примірниках та затверджується керівником установи. Один примірник призначений для отримання матеріальних цінностей зі складу, а інший - для обліку цих цінностей за місцем їх використання. Оформлені розпискою отримувача накладні (вимоги) передаються до бухгалтерії з реєстром.
4.	Меню-вимога на видачу продуктів харчування	3-4	Застосовується для оформлення відпуску продуктів харчування зі складу (комори). Меню-вимога складається щоденно на підставі норм розкладки продуктів харчування та даних про кількість осіб, що одержують харчування. Меню-вимога разом із розписками осіб про видачу та отримання продуктів харчування передається до бухгалтерії у терміни, встановлені графіком, але не менше ніж тричі на місяць.
5.	Забірна картка	3-5	Призначена для оформлення відпуску матеріальних цінностей, продукції молочної кухні та інших запасів, які відпускаються систематично протягом місяця. Забірна картка виписується бухгалтерією на декілька найменувань матеріальних цінностей, що належать до одного коду економічної класифікації. Забірна картка виписується у двох примірниках: один - для отримувача, інший - для складу. Термін використання картки встановлений: 15 днів - при щоденному відпуску або місяць - при періодичному відпуску матеріальних цінностей. Відпуск матеріальних цінностей здійснюється із суворим дотриманням ліміту, якщо такий встановлений.
6.	Книга кількісно-сумового обліку	3-6	Застосовується для аналітичного обліку матеріальних цінностей як у кількісному, так і сумовому вимірах. У книзі для кожного найменування (гатунку) запасів відкриваються окремі аналітичні рахунки. Книга відкривається на рік на підставі залишків на початок року.



7.	Картка кількісно-сумового обліку	3-7	Призначення картки та порядок її ведення такий самий, як Книги кількісно-сумового обліку форми N 3-6 та форми N 3-6а. Застосовується в установах, де аналітичний облік у бухгалтерії здійснюється не в книгах, а на картках.
8.	Книга обліку тварин	3-8	Застосовується для аналітичного обліку молодняка тварин та тварин на відгодівлі. У книзі відкриваються окремі аналітичні рахунки за видами та віковими групами молодняка тварин, а також за видами тварин на відгодівлі. У централізованих бухгалтеріях книги обліку тварин форми N 3-8 відкриваються за кожною обслуговуваною установою.
9.	Книга складського обліку запасів	3-9	Застосовується для обліку матеріалів, продуктів харчування, готових виробів та інших запасів на складі (кладовій). Ведеться матеріально відповідальною особою за найменуванням, гатунком та кількістю запасів. Записи в книзі ведуть матеріально відповідальні особи на підставі прибутково-видаткових документів.

## Продовження табл. 2.12.

1	2	3	4
10.	Журнал реєстрації битого посуду	3-10	Журнал ведеться для списання розбитого посуду в установах, що мають у своєму складі їдальні та харчоблок. Записи в журналі здійснюються відповідними посадовими особами. Постійно діюча комісія слідкує за правильним веденням журналу та щоквартально (або щомісячно) складає акт про списання розбитого посуду, який затверджується керівником установи.
11.	Оборотна відомість	3-11	Застосовується для звірки даних складського та бухгалтерського обліку. Оборотна відомість відкривається на рік і складається щомісячно на підставі даних бухгалтерського обліку за кожною групою аналітичних рахунків, що об'єднані відповідним синтетичним рахунком, у кількісному та вартісному відображенні. За кожним субрахунком виводяться загальні сумові підсумки, які повинні відповідати показникам синтетичного обліку.
12.	Накопичувальна відомість з надходження продуктів харчування	3-12	Призначена для обліку надходження продуктів харчування. Відомість складається за кожною матеріально відповідальною особою окремо. Записи здійснюються на основі первинних документів у кількісно-сумовому вираженні.
13.	Щомісячна накопичувальна відомість з витрачання продуктів харчування	3-13	Застосовується для обліку витрачання продуктів харчування протягом місяця. Записи в ній проводяться бухгалтерією на підставі меню-вимог та інших документів. Накопичувальна відомість витрачання продуктів харчування складається за кожною матеріально відповідальною особою
14.	Опис карток з обліку запасів	3-14	Застосовується для реєстрації відкритих карток аналітичного обліку у випадках, коли облік бухгалтерських операцій ведеться не в книгах, а на картках. Реєстрація здійснюється на момент відкриття картки

Облік запасів в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради за місцем відповідального зберігання (знаходження) ведеться матеріально-відповідальними особами в книзі складського обліку запасів за одиницями обліку та кількістю. Працівниками централізованої бухгалтерської служби періодично здійснюється звірка фактичної наявності запасів із записами у книзі та даними бухгалтерського обліку. Для цього матеріально-відповідальними особами надаються в

бухгалтерську службу прибуткові та видаткові документи.

У Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради облік запасів ведеться в кількісному і сумарному вимірах за одиницями обліку запасів та в розрізі матеріально-відповідальних осіб в оборотних відомостях. В оборотних відомостях щомісяця підраховуються обороти і визначаються залишки на початок місяця.

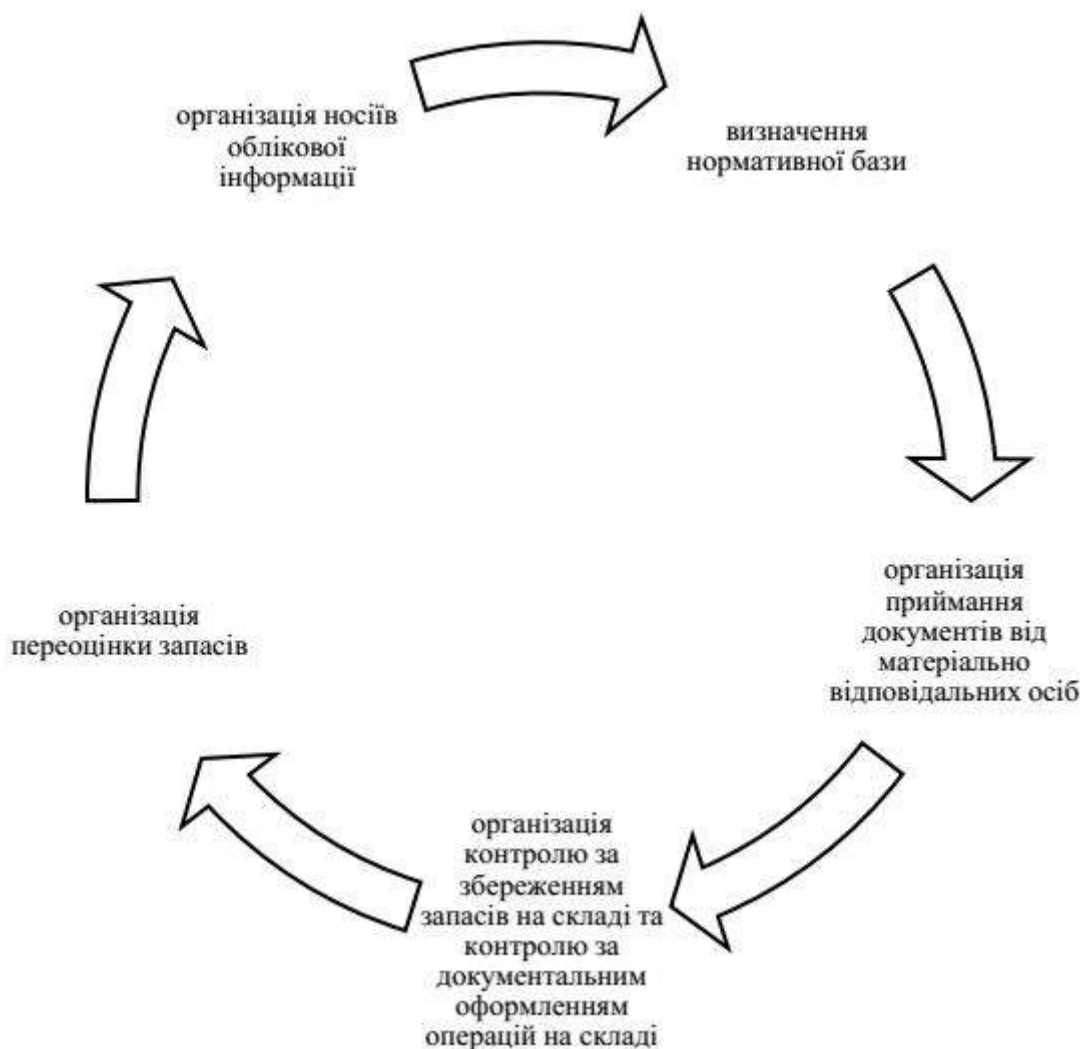


Рис. 2.2. Напрямки організації аналітичного обліку запасів в дошкільних навчальних закладах

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів здійснюється матеріально-відповідальними особами за найменуваннями предметів та кількістю. Аналітичний облік продуктів харчування У Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради ведеться за найменуваннями, кількістю, вартістю та матеріально-

відповідальними особами в оборотних відомостях. Записи в оборотні відомості вносяться на підставі даних накопичувальних відомостей з надходження та витрачання продуктів харчування. Оборотні відомості з метою перевірки правильності записів у регістрах аналітичного обліку матеріальних цінностей та даних синтетичного обліку можуть складатися за всіма субрахунками рахунків обліку запасів.

Ведення аналітичного обліку запасів у бухгалтерії може здійснюватись трьома способами (рис. 2.3):

- а. паралельно–картковим (книжковим);
- б. в оборотних відомостях;
- в. оперативно–бухгалтерським (сальдовим), який вважається найбільш раціональним.



Рис. 2.3. Способи ведення аналітичного обліку в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради.

Система синтетичного обліку представляє собою узагальнення даних у регістрах синтетичного обліку (відомостях, журналах-ордерах, Головній книзі) в перетині синтетичних рахунків:

- Меморіальний ордер № 10 (Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. № 439 - бюджет);
- Меморіальний ордер № 11 (Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування ф. № 396- бюджет);
- Меморіальний ордер №12 (Накопичувальна відомість по витрачання продуктів харчування ф. № 411 - бюджет);
- Меморіальний ордер № 13 (Накопичувальна відомість витрачання матеріалів ф. № 396 - бюджет).

Записи в них кореспондують з кредиту рахунків обліку запасів в дебет різних рахунків.

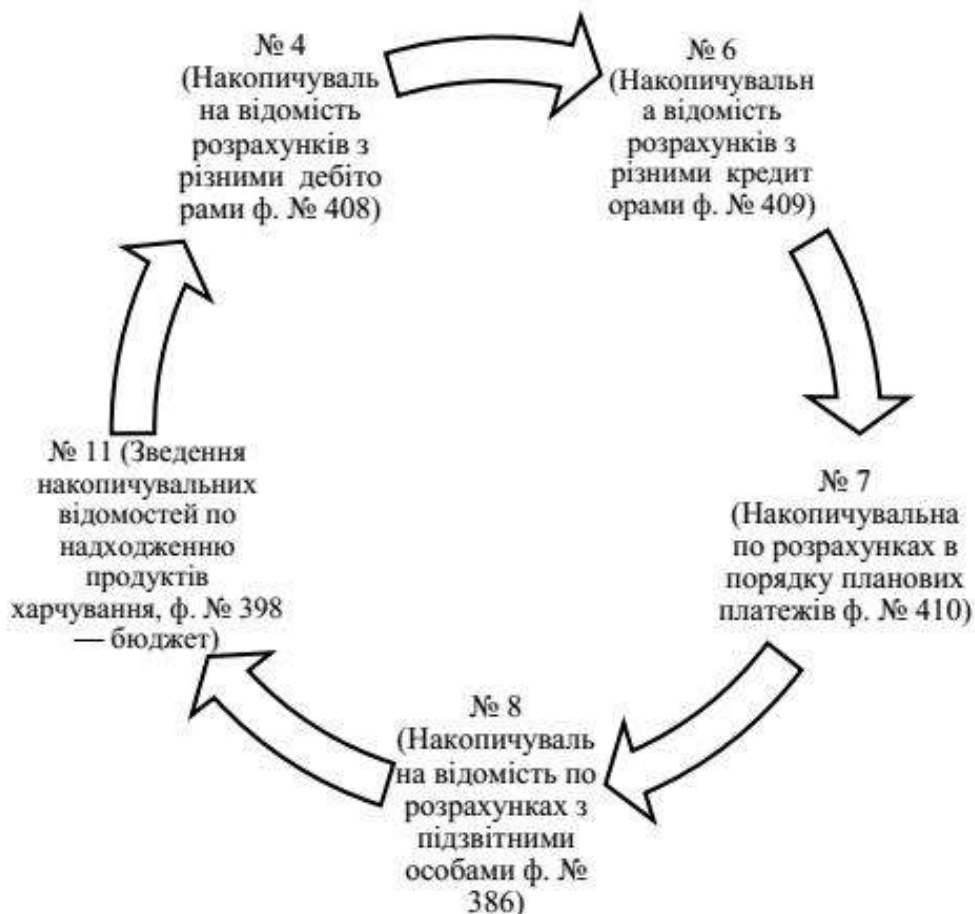


Рис. 2.4. Схема синтетичного обліку запасів Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради.

## Висновки до розділу 2.

1. Запаси є найбільш важливою і значною частиною активів дошкільного навчального закладу. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат дошкільних навчальних закладів, при визначенні результатів господарської діяльності установи та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

2. Згідно з вимогами національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки № 123 «Запаси» під запасами в дошкільних навчальних закладах розуміють активи які: утримуються дошкільним навчальним закладом для подальшого продажу,

безоплатного розподілу або передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності дошкільного навчального закладу для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети або задоволення потреб дошкільного навчального закладу.

3. Завдання обліку запасів в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради певною мірою своєрідні та зосереджують свою увагу на таких важливих аспектах:

- правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття запасів;
- контроль за збереженням та рухом запасів на складах;
- контроль за раціональним використанням запасів та додержанням норм їх використання;
- своєчасне виявлення запасів, що не використовуються для прийняття рішень щодо їх реалізації чи списання;
- дотримання чинного законодавства з обліку запасів.

4. Облік запасів в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради за місцем відповідального зберігання (знаходження) ведеться матеріально-відповідальними особами в книзі складського обліку запасів за одиницями обліку та кількістю.

5. Система синтетичного обліку представляє собою узагальнення даних у регістрах синтетичного обліку (відомостях, журналах-ордерах, Головній книзі) в перетині синтетичних рахунків:

- Меморіальний ордер № 10 (Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. № 439 - бюджет);
- Меморіальний ордер № 11 (Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування ф. № 396- бюджет);
- Меморіальний ордер №12 (Накопичувальна відомість по витрачання продуктів харчування ф. № 411 - бюджет);

– Меморіальний ордер № 13 (Накопичувальна відомість витрачання матеріалів ф. № 396 - бюджет).

## РОЗДІЛ III

### АУДИТ ТА АНАЛІЗ ЗАПАСІВ В ЦЕНТРАЛІЗОВАНІЙ БУХГАЛТЕРІЇ ДОШКІЛЬНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ

#### 3.1. Аудит запасів в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради.

Метою аудиту операцій із запасами є встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху запасів, напівфабрикатів, МШП; повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку запасів у звітності.

У ході перевірки аудитор повинен дослідити порядок визнання запасів, їх первісної оцінки на дату балансу на відповідність вимогам НП(С)БО-123 «Запаси», а порядок застосування методів вибуття запасів - на відповідність обліковій політиці установи.

Схематично аудит звітності в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради можна подати у вигляді піраміди, де вершиною є стаття звітності, а основою – господарська операція дошкільного навчального закладу (рис. 3.1).

Рівень перевірки	Об'єкт аудиту	Документ, яким оформляється операція
Перший	Дані звітності	Фінансова звітність (окрема стаття звітності)
Другий	Сальдо і обороти за рахунками обліку	Головна книга, меморіальні-ордери і відомості до них
Третій	Дані накопичувальних відомостей, первинних	Регістри аналітичного обліку, первинні документи
Четвертий	Господарська операція	Договори, первинні документи

Рис. 3.1. Схема аудиторської перевірки даних фінансової звітності  
Беручи цю схему за основу і конкретизуючи її щодо особливостей



обліку запасів підприємства, можна розробити такий порядок проведення аудиту запасів:

- перший рівень – перевірка правильності вказаної у звітності суми (камеральна перевірка) і відповідності суми в звітності Головні книзі і обліковим регістрам;
- другий рівень – тестування синтетичного обліку запасів (зустрічна звірка оборотів у регістрах обліку за рахунками, правильність формування сальдо);
- третій рівень – перевірка правильності формування облікових даних (правильність вказаних сум і кореспонденції рахунків, проведеної класифікації та оцінка запасів, відповідність критеріям визнання активів) виходячи з даних первинних документів і змісту господарської операції (аналітичні розрахунки, зустрічна звірка, інвентаризація);
- четвертий рівень – перевірка легітимності господарської операції, тобто її законності (відповідність статутним документам, законодавчим актам), реальність її існування (наявність договірних та документальних забезпечень, зустрічна звірка), правильність документального оформлення (документальна перевірка наявності всіх необхідних документів і реквізитів у них) \*20, С.47+.

На першому та другому рівнях аудитор може виходячи з власного професіоналізму використовувати вибіркове дослідження, що прискорює і здешевлює аудит. Перевірку на третьому і четвертому рівнях можна представити трьома кроками:

Крок 1. Перевірка наявності запасу, правильності його визнання і класифікації.

Крок 2. Перевірка реальності, легітимності та правильності відображення в обліку операцій із запасами (придбання, отримання, переміщення, реалізації, інше вибуття).

Крок 3. Перевірка правильності оцінки запасів на дату балансу.

Зазначимо, що при аудиті господарських операцій із запасами, вимагається тільки перевірка незмінності методів оцінки вибуття запасів. Проте це не означає, що аудитор не повинен перевіряти всі інші господарські операції. Для зменшення часу і вартості аудиту всі операції із запасами підприємства можна перевіряти вибірковою методом. Принципи застосування вибірок і методи вибіркового тестування регламентуються Національними нормативами аудиту (ННА).

Кроком 1 аудиту є перевірка наявності запасу, правильності його визнання і класифікації. Фактична наявність запасів може бути перевірена тільки за допомогою інвентаризації, але, оскільки обсяг запасів дошкільних навчальних закладів звичайно дуже великий і налічує багато однорідних об'єктів, інвентаризація стає надто дорогою і тривалою. Тому аудитору доцільно використовувати альтернативний метод - документальну перевірку, яка полягає в порівнянні (зустрічній звірці) даних договорів, документів на оплату і прибуткових накладних та інших супроводжувальних документів з даними, відображеними на рахунках обліку. Одночасно аудитор перевіряє правильність класифікації запасів відповідно до вимог НП(С)БО в державному секторі економіки.

На практиці аудитор може застосувати змішаний метод, тобто спочатку на основі вибірки формується сукупність одиниць запасів, до якої мають входити різні види запасів (сировина, матеріали, малоцінні та швидкозношуючі предмети тощо) за способами отримання (виготовлені власним способом, придбані, отримані як гуманітарна допомога, як внутрішньовідомче переміщення, а також за договорами консигнації), яка перевіряється документальними методами, а потім деякі одиниці (партії) продукції або товарних груп перевіряють за допомогою інвентаризації. Таким чином аудитор отримує відомості не тільки про наявність вказаних у звітності запасів, а й про достовірність документації установ.

При використанні вибіркового дослідження аудитор в своєму висновку повинен визначити ймовірність помилки (у відсотковому вираженні) з

урахуванням розміру суттєвості відхилення. Після перевірки наявності запасів встановлюють їх відповідність критеріям визнання.

Основним критерієм правильності визнання для аудитора є документ, який дає підстави вважати, що всі витрати та вигоди, пов'язані з використанням певного активу, передані дошкільному закладі за певною оцінкою, яке надалі здійснює управління і контроль за активом. Такими документами можуть бути договір, акт виконаних робіт, прибуткова накладна, акцептовані рахунки постачальників тощо. Дата переходу ризиків та вигод визначається в договорі (контракті). Порядок визначення цього моменту залежить від умов поставки.

В світовій практиці для цього використовують міжнародні правила інтерпретації комерційних термінів «ІНКОТЕРМС». В Україні використання цих правил для визначення базових умов поставок закріплено Указом Президента України від 04.10.94р. № 567/94. На цьому етапі аудитор, використовуючи вибіркочу перевірку, досліджує відповідність окремої поставки першому критерію визнання, що передбачає перевірку умов контракту і відповідності їх моменту оприбуткування продуктів харчування до складу запасів дошкільних навчальних закладів. Одночасно аудитор повинен вивчити правильність первісної оцінки і класифікації запасу. Порядок визначення первісної оцінки запасів та їх класифікація регламентуються НП(С)БО-123 «Запаси» і залежить від способу отримання запасу.

Основні варіанти оцінки запасів при їх надходженні у дошкільний навчальний заклад і документи, які необхідно перевірити аудитору при встановленні її достовірності, подано в табл. 3.1.

Кроком 2 при проведенні аудиту запасів підприємства г перевірка реальності, легітимності і правильності відображення в обліку операцій із запасами. Зазначимо, що основним критерієм реальності проведеної операції з точки зору аудитора є документ, який відповідає її характеру, а легітимності (законності) - правомірність здійснення цієї операції відповідно до норм законодавства, які регулюють ту чи іншу діяльність підприємства. Критерієм правильності відображення операції в обліку є відповідні П(С)БО і План

рахунків.

Таблиця 3.1.

Методика аудиторської перевірки первісної оцінки запасів

№ п/п	Вид операції із запасами	Первісна оцінка	Документи	Методи перевірки
1.	Придбання за плату	Собівартість, яка складається з фактичних витрат	Рахунок-фактура, накладні, товарно-транспортні накладні, договори, вантажна митна декларація	Зустрічна : звірка, аналітичні і документальні методи
2.	Придбання через підзвітних осіб	Собівартість, яка складається з фактичних витрат	Прибуткова і видаткова накладні, вантажна митна декларація, договір	Вибіркове дослідження, зустрічна звірка, документальні методи
3.	Гуманітарна допомога	Справедлива вартість	Витратні касові ордери (прибуткові касові ордери), банківська виписка, рахунок, прибуткова і видаткова накладні, акт експертної оцінки, договір	Вибіркове дослідження, зустрічна звірка, аналітичні розрахунки. документальні методи
4.	Внутрішньо-відомче переміщення	Справедлива вартість	Витратні касові ордери (прибуткові касові ордери), банківська виписка, рахунок, прибуткова і видаткова накладні, акт експертної оцінки, договір	Аналітичні методи, документальні методичні прийоми
5.	Виявлений надлишок під час проведення інвентаризації	Собівартість, яка складається з фактичних витрат	Акт експертної оцінки, накладна	Документальні методи, зустрічна звірка
6.	Надходження запасів при ліквідації основних засобів	Справедлива вартість	Накладна, акт експертної оцінки	Зустрічна звірка

Зосередимо увагу на перевірці додержання правильності вибуття запасів. НП(С)БО-123 «Запаси» пропонує три методи оцінки запасів при їх вибутті. Метод оцінки обирається для кожного виду запасу, якщо вони мають різне призначення і різні умови використання, і закріплюється в наказі про облікову

політику дошкільного навчального закладу. В майбутньому він поширюється на всі нові партії (одиниці) запасів, якщо вони мають те саме призначення і ті самі умови використання, що забезпечується незмінністю облікової політики дошкільного навчального закладу. Тому, починаючи перевірку операцій з вибуття (внутрішнього переміщення) запасів, аудитор насамперед повинен ознайомитися з наказом про облікову політику, після чого перевірити за допомогою аналітичних розрахунків і вибіркового дослідження відповідність використаної оцінки встановленому наказом методу. Якщо дошкільний навчальний заклад вирішив внести зміни в облікову політику, необхідно перевірити правомірність таких змін, тобто оцінити ступінь достовірності відображення операцій у звітності за новими методами. В таких випадках для впевненості в правильності обраного методу аудитор може залучати фахівців експертів, але для зниження вартості аудиту краще самостійно вивчити необхідну документацію (прайси, договори, споживчі ціни) і роз'яснення бухгалтерії або аналітичних служб Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради (бухгалтерська довідка, аналітичні розрахунки).

Кроком 3 перевірки запасів є перевірка правильності оцінки запасів на дату балансу, яка полягає у встановленні правомірності використаної оцінки запасів у балансі (чистої вартості реалізації або первісної вартості). Вона складається з трьох етапів:

- перевірка правильності визначення чистої вартості реалізації запасів;
- дослідження причин зниження або збільшення чистої вартості реалізації;
- визначення найменшої з оцінок і порівняння її з даними балансу дошкільного навчального закладу.

Чиста вартість реалізації запасів визначається по кожній одиниці запасів зменшенням очікуваної ціни продажу на очікувані витрати по завершенні наданні освітніх послуг. Отже, перед аудитором постають дві проблеми: оцінка правильності розрахунку очікуваних витрат та оцінка достовірності

очікуваної ціни продажу. При цьому аудитор не обійтися без вибірки, оскільки практично неможливо перевірити правильність визначення очікуваних витрат і ціни продажу по кожній одиниці окремо.

При формуванні вибірки слід враховувати такі правила:

1. У вибірку мають ввійти партії або окремі одиниці запасів (кожного виду), які протягом звітного періоду були пошкоджені, втрачені, застаріли або іншим способом втратили (зменшили) майбутню економічну вигоду, тобто такі, які можна відображати тільки за чистою вартістю реалізації. При перевірці цієї частини вибірки аудитор повинен впевнитися, що бухгалтер не використовував первісну оцінку, потім дослідити документи, які підтверджують факт втрати (зменшення) майбутньої економічної вигоди. До них відносять акти експертної оцінки, відомості інвентаризацій, акти списання з висновком комісії про доцільність, відомості від сторонніх осіб про факти надзвичайних подій і понесені збитки.

2. Окремою групою в вибірку потрібно внести запаси, по яких на дату балансу існують оформлені контракти на реалізацію (надання послуг), виконання яких передбачається в наступному звітному періоді. При перевірці цієї частини вибірки аудитор передусім має впевнитися в тому, що після дати балансу умови контрактів не були змінені, а запаси не були реалізовані за ціною, нижчою за їх собівартість. Якщо очікувані витрати (отже, і собівартість) зросли або платні послуги було реалізовано дешевше від собівартості, запаси слід відображати за чистою вартістю реалізації. Оскільки в такому випадку очікувана вартість реалізації обумовлена контрактом, а очікувані витрати заплановано виходячи або з експертних оцінок, або за аналогією з попередніми подібними контрактами, для перевірки чистої вартості реалізації аудитор застосовує розрахункові (аналітичні) методи - повторні розрахунки. Якщо умови не змінилися або, навпаки, контракт було розірвано, запаси повинні відображатися за первісною вартістю згідно з обліковими даними.

З інших груп запасів слід сформувати невелику вибірку за ознакою

найбільшої вартості серед усіх запасів дошкільних навчальних закладів. Перевіряючи цю групу, аудитор повинен, як і в попередньому випадку, дослідити події після дати балансу. Якщо запаси були реалізовані за ціною, нижчою за собівартість, то в балансі їх потрібно відобразити за чистою вартістю реалізації, яка в цьому разі ґрунтуватиметься на ціні в договорі (при реалізації запасів, що утримуються для виконання контрактних зобов'язань), на загальних цінах продажу (якщо запаси утримуються для продажу) або на ціні реалізації послуг. В інших випадках запаси повинні відобразитися за первісною вартістю, якщо вона менша від чистої вартості реалізації. За допомогою таких методичних прийомів аудиту, як зустрічна звірка і аналітичні розрахунки аудитор може перевірити правильність оцінки цієї групи запасів на дату балансу [10, С.49].

За результатами вибіркової перевірки аудитор отримує достовірні свідчення про відповідність елементів обраної сукупності вимогам НП(С)БО-123 «Запаси», після чого, екстраполюючи результат на всі об'єкти запасів, він з першим ступенем суттєвості може підтвердити дані звітності щодо запасів дошкільного навчального закладу.

Виявлені аудитором в наслідок аудиторської перевірки порушення заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

### **3.2. Вибір та обґрунтування критеріїв ефективності організації обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради.**

Облік є невід'ємною складовою частиною діяльності установ державного сектору економіки. Тому перше, з чого слід розпочинати організацію обліку в установі – це визначити мету діяльності бухгалтерської служби, тому що недоліки в організації бухгалтерського обліку викликають відставання обліку, затримання подання звітних даних та іншої інформації. Наявність великих

розривів в часі між моментом одержання обліково-економічної інформації і моментом її використання перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності установи. Недоліки в організації обліку призводять до його заплутаності, створення умов для розкрадання матеріальних цінностей та інших зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу.

Для організації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту запасів слід правильно визначити параметри таких видів роботи в системі управління. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит запасів – специфічні види управлінської роботи – як функції управління є складниками загальної трудової діяльності людей у сфері управління. Водночас бухгалтерський облік, аналіз та аудит запасів являють собою напрямки управління як інформаційного процесу та окремі підсистеми системи економічної інформації.

У єдності двох аспектів – виду діяльності і виду інформації – облік, аналіз і аудит утворюють підсистеми управління, які треба розглядати як системи, які перебувають у безперервному русі, розвитку, взаємопов'язані та взаємозумовлені.

Щоб здійснювати управління установою, окремим відділом чи підрозділами установи, потрібно скласти чітке уявлення про характерні особливості діяльності установи, з'ясувати внутрішню матеріальну структуру цього господарства. Для того щоб ознайомитися з структурою установи на будь-яку дату, її слід зафіксувати, подати статистично. Щоб відстежувати зміни, які відбуваються в установі, процес господарювання слід подавати в динаміці.

Раціональна організація бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту передбачає додержання системного підходу, цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджувального відображення, системотвірних відносин окремих частин і елементів.

Принцип цілісності бухгалтерського обліку як об'єкта виявляється у подвійному, балансовому узагальненні господарських явищ та процесів. Цілісність аналізу та аудиту господарської діяльності виявляється в



комплексному використанні всіх джерел економічної інформації.

Принцип всебічності передбачає врахування всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи, усіх факторів, що впливають на її функціонування.

Принцип субординації потребує будувати ієрархію елементів та відносин за чітко визначеними критеріями. Основним критерієм побудови ієрархії елементів бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту є адекватність організаційної і технологічної структур господарства. Наприклад, облік запасів будується адекватно організації складського господарства: за кожною матеріально-відповідальною особою, місцем зберігання матеріалів.

Принцип динамічності бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту встановлює, що всі характеристики системи слід розглядати не як постійні, а як такі, що змінюються до своєї протилежності. Цей принцип передбачає досить гнучкі зв'язки в середині установи між його функціональними підрозділами.

Принцип системотвірних відносин в бухгалтерському обліку забезпечується прийомами подвійності явищ і процесів, а саме балансовим узагальненням, бухгалтерською кореспонденцією рахунків, ієрархічною диференціацією рахунків (синтетичні, аналітичні, субрахунки різного порядку).

Цей же принцип в аналізі та аудиті забезпечує використання арсеналу аналітичних методів, які розроблені теоретично і застосовуються на практиці.

На підставі вищезазначених принципів методом бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту слід вважати сукупність методичних і технічних прийомів, які забезпечують раціональне функціонування всіх зазначених складників у системі управління установою.

Неодмінною умовою вдосконалення управління установою є докорінна реконструкція його технічної та інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку, аналізу та аудиту з використанням автоматизованих робочих місць бухгалтера.

При автоматизації змінюється цільове призначення бухгалтерського обліку – він стає складовою управлінської системи і дає можливість розв'язувати облікові, аналітичні та аудиторські задачі в управлінні.

При організації бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту використовуються загальнонаукові методи: індукція, дедукція, класифікація, системний підхід, комплексний тощо; специфічні методи та прийоми.

Проте реалізація методу організації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту супроводжується застосуванням таких методів, як моделювання, проектний, графічний, аналітичний, спостереження, розрахунковий, сітьовий, експертних оцінок тощо.

Метод моделювання щодо організації бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту означає побудову таких моделей, які відбивають реально існуючі облікові, аналітичні та аудиторські процеси, що відповідають обсягам і характеру робіт, структурній побудові апарату, який здійснює облік, аналіз, аудит, інформаційне, організаційне, технічне та правове забезпечення.

Щодо організації бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту під проектуванням розуміють докладну розробку точного порядку, організаційних форм і прийомів здійснення процесів, праці виконавців з метою забезпечення найбільшої раціональності та ефективності їх функціонування. Проекти розробляють спеціалізовані проектні організації за участю працівників бухгалтерії дошкільних навчальних закладів. Розробку проектів здійснюють спочатку в окремих типологічних підрозділах – кошти, розрахунки, основні засоби, матеріали тощо.

В організації обліку, аналізу та аудиту широко застосовують графічний метод. Цей метод значно полегшує процес проектування, скорочує обсяги технічних робіт та проектної документації.

Робота за графіками сприяє не тільки поліпшенню організації бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, а й зміцнює дисципліну, скорочує строки виконання робіт та подання звітності.

Для організації робіт за графіком, наприклад бухгалтерського обліку, необхідно:

- скласти перелік робіт з ходом облікового процесу;
- розробити схему інформаційних зв'язків;

- скласти графіки робіт виконавців;
- обговорити графіки та визначити строки виконання робіт;
- погодити обсяги і строки виконання робіт з відповідними виконавцями;
- затвердити графіки, тобто надати їм нормативного характеру.

При організації бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту широко використовуються графіки у вигляді організаційно-структурних схем, оперограм, документограм, функціограм, хронограм, документообігу тощо.

Організація бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту має бути такою, щоб забезпечити мінімальний шлях збирання й обробки інформації: мінімальну кількість операцій і документів, максимальну ефективність праці виконавців.

На організацію технології облікового процесу установи впливають вид діяльності, структура організації виду діяльності, характер технології.

Обліковий процес складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового. Першим етапом облікового процесу є первинний облік – первинне спостереження та сприйняття господарських явищ або процесу, вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксування в носіях облікової інформації – документах.

Поточний облік це обробка, реєстрація та запис даних первинного обліку в облікові реєстри, групування та перегрупування їх з метою отримати потрібну результативну інформацію. Такий облік трудомісткий і тому його організація є дуже важливим об'єктом для дослідження.

Підсумковий етап облікового процесу іноді називають балансовим узагальненням або звітністю. Це заключний етап облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображують результати виробничої та господарської діяльності підприємства за певний період.

Організація цього етапу залежить від організації попередніх двох етапів. Цей етап не менш трудомісткий ніж попередні два, але він відбувається за досить короткий період. На підсумковому етапі залучають до роботи не тільки всіх працівників бухгалтерії, але й працівників інших економічних служб

підприємства.

На всіх трьох етапах обліку використовуються такі об'єкти організації: облікова номенклатура, носії даних, рух носіїв, забезпечення процесу.

Облікова номенклатура – це перелік господарських фактів про форми функціонування майна – засобів господарства, а також капіталу – джерела утворення зазначених засобів, про господарські операції, а також результати господарської діяльності, які мають знайти відображення у бухгалтерському обліку.

Враховуючи різноманітність та велику кількість об'єктів формування облікових номенклатур, їх слід вибирати за топологічною ознакою бухгалтерського обліку (основні засоби, матеріали, оплата праці, виробництво, продукція, гроші тощо) окремо для кожного технологічного етапу: первинного, поточного та підсумкового обліку.

Облікові номенклатури розробляє централізована бухгалтерія під керівництвом головного бухгалтера. До цієї роботи залучають також працівників планового, фінансового та інших відділів, спеціалістів інших служб підприємства. Організація первинного обліку починається з вивчення складу облікових номенклатур. Насамперед визначають господарські факти, які слід відобразити в системі бухгалтерського обліку та зафіксувати у первинних документах.

На склад облікових номенклатур впливають система звітності, об'єкти проміжного контролю їх формування. Тому перш ніж почати формування облікових номенклатур первинного обліку, слід ознайомитися із системою фінансової державної та внутрішньої звітності. Для того щоб визначити перелік облікових номенклатур з кожного топологічного підрозділу бухгалтерського обліку, складають перелік усіх об'єктів, які мають бути зафіксовані в первинних документах. Такий перелік облікових номенклатур з обліку запасів в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради наведено у таблиці 3.2.

При розробці облікових номенклатур первинного обліку потрібно там, де

це можливо, укрупнювати одиниці вимірювання. Це дасть змогу зменшити кількість носіїв і обсяг облікової роботи.

Організація поточного обліку також починається з вивчення складу облікових номенклатур, які слід відобразити, проте вже в системі облікових регістрів та різних розрахункових формах.

Таблиця 3.2.

Перелік облікових номенклатур з обліку запасів у Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради

Характеристика даних для обліку	Використання облікових даних	У вираженні		У яких носіях інформації з'являються вперше
		натуральному	вартісному	
Надходження запасів на склад:	Для обліку наявності та руху, контролю своєчасного надходження та розрахунків			Накладна, рахунок, акт приймання матеріалів, товарно-транспортна накладна
а) назва		+	-	
б) кількість		+	-	
в) ціна		+	-	
г) сума		-	+	
д) від кого надійшли		-	+	
е) постачальник		-	+	
Видача матеріалів:	Для обліку наявності та руху, контролю своєчасного надходження та розрахунків			Меню-вимога на видачу продуктів харчування, забірні картки, накладні на відпуск
а) назва			-	
б) кількість		+	-	
в) ціна		+	-	
г) сума		-	+	
д) кому відпущено	-	+		

За своєю технічністю вибір облікових номенклатур поточного обліку аналогічний вибору їх на етапі первинного обліку. За кожним топологічним підрозділом обліку складають докладний перелік тих об'єктів, які становлять інтерес з погляду управління економікою на відповідному етапі обліку. Такий перелік облікових номенклатур запасів у Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради наведено в табл. 3.3.

Облікова номенклатура поточного обліку є основою майбутнього робочого

плану рахунків, який є доповненням до облікової політики підприємства. На кожному підприємстві затверджений державними органами єдиний план рахунків має бути деталізований для поточних потреб управління. Конкретизація здійснюється відповідно до технологічних та організаційних особливостей того чи іншого підприємства.

Таблиця 3.3

Перелік облікових номенклатур поточного обліку запасів у Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради в розрізі – рух запасів

Види руху	Підвид руху
Надходження	Від постачальника; безоплатно; інвентаризація тощо
Вибуття	Продаж, безоплатне передавання, списання тощо
Внутрішньовідомча передача	Безоплатне передавання

Організація підсумкового обліку починається з виявлення складу облікових номенклатур, які мають бути відображені у відповідних підсумкових носіях облікової інформації. Ці номенклатури являють собою систему показників, що характеризують стан та зміну стану господарських явищ та процесів, а також активів, пасивів, затрат, доходів та результати діяльності. Номенклатура на цьому етапі поділяється на групи, а саме:

- за характером – на фінансову та внутрішньогосподарську;
- за змістом – статистичну, оперативну та бухгалтерську;
- за періодичністю складання – на поточну і річну.

Облікові номенклатури підсумкового обліку як система фінансової звітності регламентовані законодавчими актами та стандартами бухгалтерського обліку. Тому кожен таку номенклатуру вибирають, переглядаючи ці нормативні акти.

При розробці облікової номенклатури підсумкового обліку слід врахувати ще одну особливість: номенклатура тісно пов'язана з нормуванням та

плануванням, бюджетуванням, аналізом та аудитом.

Після вибору номенклатури обліку переходять до організації вибору і розробки носіїв її інформації. При організації носіїв облікової інформації слід дотримуватися трьох особливостей бухгалтерського обліку як процесу формування доказів.

Перша особливість полягає в тому, що кожний господарський факт має бути насамперед зафіксований на носії як доказ, тобто як документ, що його закріплено у спеціальному законодавчому акті – Положенні про документи та документооборот у бухгалтерському обліку [13].

Друга особливість – усі господарські процеси та явища із первинних документів, тобто доказів про їх реальність, підлягають обов'язковому запису і нагромадженню в облікових реєстрах. Це означає, що облікові реєстри після того, як у них буде зроблено записи про відповідні господарські факти та виконано потрібні математичні процедури стають автоматично носіями облікової інформації.

Третя особливість полягає в тому, що облік як процес не закінчується визначенням нового стану об'єкту в облікових реєстрах, а підсумкові дані мають бути перенесені із облікових реєстрів у звітні форми, які після заповнення їх автоматично стають носіями облікової інформації та відповідними доказами.

Слід зазначити, що на етапі первинного обліку способами доказовості облікових даних і інформації є здебільшого документи, на другому – облікові реєстри, на третьому – звітні форми.

Вибір носіїв облікової інформації залежить від наявності технічних засобів, організаційної та обчислювальної техніки. В умовах ручної обробки інформації матеріальними носіями даних та інформації є паперові, а в разі використання обчислювальної техніки – технічні.

При організації технології та вибору носіїв облікової інформації слід орієнтуватися на раціоналізацію облікового процесу. Раціональними вважаються носії інформації, які орієнтовані на контрольно-аналітичні процеси,



прості, не потребують складних процедур обробки.

На етапі поточного обліку використовують три види форм відображення облікової Інформації: облікові реєстри, розрахункові таблиці та бухгалтерські довідки.

Вибір форм відображення облікової інформації для поточного обліку здійснюється у розрізі топологічних підрозділів обліку, а також видів форм. Цей вибір полегшується тим, що з окремих форм обліку або видів розрахункових таблиць розробляють типові або уніфіковані форми. Поточний облік пов'язаний з виконанням великої кількості розрахунків. Розрахункові таблиці мають індивідуальний характер. Методика і техніка розробки розрахункових таблиць така сама, як і в разі вибору первинних документів.

За способом зберігання носії облікової інформації поділяються на звичайні і суворой звітності.

Наступним етапом технології облікового процесу є рух документів. Створення форм документів формування різних первинних, проміжних та підсумкових даних та показників, складання звітності пов'язані з великою кількістю операцій, у здійсненні яких беруть участь багато виконавців. Це потребує заздалегідь продуманої системи їхніх дій і процедур руху облікової інформації як у просторі, так і в часі. Упорядкування цього процесу називають документообігом, а в умовах комп'ютеризації - рухом первинних даних.

Слід зазначити, що в обліковому процесі переміщуються не тільки первинні документи, а і іноді й облікові реєстри та окремі форми звітності. Обробка документів і даних, які вони містять в обліковому процесі, полягає у перетворенні вхідної інформації у вихідну різними механічними і логічними операціями, які можуть бути здійснені вручну або із застосуванням обчислювальних машин. У будь-якому випадку поділ облікового процесу на частини залежить від масштабів робіт та наявності технічних засобів.

Найбільш суттєвим у технології облікового процесу є операції передавання і обробки. Операції передавання можна поділити на чотири види:

1. складання або одержання документа ззовні;

2. просування від місця складання до місця обробки;
3. рух у процесі обробки;
4. рух після обробки до місця зберігання – архіву.

Найбільш поширеним методом організації руху носіїв інформації є графічний метод. Форма графіка не регламентована. Порядок складання графіків та обсяг характеристик у кожному конкретному випадку визначають організатори чи проектувальники. Найчастіше у графіках фіксують тільки основні характеристики руху, які забезпечують виконання облікового процесу та плановість у роботі виконавців; строки передавання чи здавання документів; особи або структурні підрозділи, які відповідають за передавання чи здавання документа та додержання строків. В окремих випадках характеристики руху конкретизують. Наприклад, вказують не тільки посади виконавців, а й їхні прізвища, а строки можуть бути конкретизовані не тільки у днях, а й у годинах, а іноді у хвиликах. У всіх випадках встановлюють точні строки виконання робіт.

Раціональна організація руху носіїв облікової інформації передбачає мінімізацію часу на обробку на кожній операції, на кожному робочому місці та у цілому з обробки документу.

Розрізняють індивідуальні та зведені носії облікової інформації.

У всіх випадках для організації руху носіїв облікової інформації доцільно застосовувати графіки табличної форми. Побудова і структура графіків залежать від їх виду. В індивідуальних графіках фіксують: за підметом – види робіт, за присудком – служби, структурні підрозділи, строки виконання та деякі інші характеристики. Такі графіки називають оперограмами або документограмами.

Зведені графіки руху носіїв облікової інформації значно відрізняються від індивідуальних. У них планують тільки найважливіші шляхи пересування документів від оперативних працівників до бухгалтерії, до передавання в архів. У цих графіках не відображають порядок складання документу. Зведені графіки поділяють: за темами, за топологічною ознакою, по підприємству в цілому.

Наприклад, зведені графіки з обліку матеріалів – це таблиці, де у підметі вказано назву всіх первинних документів, з яких визначають операції, а у присудку – служби, структурні підрозділи, осіб, які працюватимуть над документом, строки обробки чи передавання, види процесів обробки.

На кожному етапі облікового процесу організація руху носіїв облікової інформації має свої особливості. На етапі первинного обліку – це утворення первинного документу, поточного – організація руху первинних документів за графіками і документообігом. На етапі підсумкового обліку особливості руху носіїв облікової інформації визначаються характером показників, які формуються у різних таблицях звітності.

Наступним етапом технології облікового процесу є забезпечення цього процесу, а саме визначення з формою організації бухгалтерського облікового процесу.

Аналіз чи аналітичний процес складається з кількох видів самостійних робіт, кожний з яких, у свою чергу, поділяють на самостійні операції. Аналіз – це дія над економічними даними з метою одержання різних проміжних або кінцевих показників аналітичного характеру, які можуть бути використані для розробки та прийняття управлінського рішення.

Операції, що використовуються в аналітичному процесі, поділяють на три типи: механічні, переробні та творчі.

До першого типу відносять такі операції як пошук і одержання різних звітних, планових, нормативних та інших таблиць, переміщення їх у просторі, зберігання, запис у аналітичні таблиці.

Операції другого типу – це виконання різних математичних розрахунків, упорядкування якоїсь сукупності даних тощо.

До операцій третього типу належать складання і формування аналітичних висновків, розробка рекомендацій, пропозицій тощо.

Організаційно-аналітичний процес як технологічна сукупність складається з трьох етапів: підготовчого, аналітичної обробки та заключного.

Підготовчий етап аналітичного процесу передбачає комплекс робіт, під час

яких здійснюється підготовка різної Інформації до аналітичної обробки.

Другим етапом аналітичного процесу є аналітична обробка даних за допомогою різних методичних і технічних прийомів. На цьому етапі здійснюють комплекс розрахунків і процедур, які дають змогу добути підсумкові дані для використання у підготовці управлінських рішень.

Заключним етапом аналітичного процесу є узагальнення аналітичної інформації. На цьому етапі дають оцінку результату діяльності підприємства, об'єднання або їх підрозділів, готують висновки, пропозиції, спрямовані на поліпшення роботи.

На кожному з цих етапів об'єктами організації аналітичного процесу є аналітичні номенклатури, носії аналітичних номенклатур, рух носіїв аналітичної номенклатури у процесі обробки та формування показників, забезпечення аналітичного процесу.

Повнота аналізу залежить насамперед від використовуваних в аналітичному процесі показників, що передбачає окрему роботу на підготовчому етапі – їх вибір. Вибір аналітичної номенклатури визначається характером і метою аналізу. На цьому етапі до аналітичних номенклатур відносять планові, нормативні та облікові показники.

Метою аналізу є одержання показників та узагальнюючих висновків, які можуть бути використані для прийняття управлінських рішень у господарській діяльності. Для цього формують аналітичні показники та складають аналітичні таблиці – вхідна, розрахункова і вихідна аналітична інформація.

Для формування вхідної інформації з обліку використовують різну нормативно-довідкову інформацію. Цей етап технології аналітичного процесу потребує такої організації, яка б забезпечувала основний етап – аналітичні розрахунки – відповідно до вимог управління.

Дуже важливим і специфічним етапом є перевірка вхідної інформації логічними, арифметичними та іншими прийомами. Від ступеня вірогідності вхідної інформації залежать висновки, які впливають з результатів аналізу, а отже, й ефективність аналізу.

Складним і особливо специфічним є другий етап аналітичного процесу – розрахунок аналітичних показників. Тут насамперед важливо вибрати методіку розрахунку показників, реалізації відібраної методіки за допомогою економіко-математичних методів та сучасної обчислювальної техніки.

Заключний етап аналітичного процесу подібний до організації третього етапу облікового процесу. Організація аналізу господарської діяльності не має жорсткої регламентації системою нормативних актів, як, наприклад, у разі організації облікового процесу. Цієї упорядкованості досягають створенням внутрішнього документу – проекту організації.

Першим видом робіт підготовчого етапу є складання програми аналізу, яка є основою формування технології аналітичного процесу. Вона включає ряд питань, які вирішуються на першому етапі. Це визначення мети, завдань, факторів, що впливають на формування явищ і процесів, які вивчають, вибір системи показників та даних, що використовуються в аналітичному процесі для розв'язання кожного аналітичного завдання, визначення джерел аналізу, перевірки якості показників та даних. Важливим елементом програми є визначення виконавців аналізу. Це все потребує визначення руху носіїв аналітичної інформації, строків передання їх від одного виконавця іншому. Це, у свою чергу, потребує розподілу робіт, визначення послідовності їх, узгодженості діяльності виконавців, служб та відділів.

Визначення джерел аналізу та підготовка даних є одним з важливих моментів підготовчого етапу організації і технології аналітичного процесу.

Складовим елементом підготовчого етапу аналітичного процесу є спрощення числових значень показників та зведення їх до придатного для обробки вигляду. Цього досягають округленням цифр. Можна застосовувати також заміну відносних показників абсолютними.

Іншим видом робіт з організації підготовчого етапу аналітичного процесу є рух аналітичної інформації. Вихідним моментом цієї роботи є визначення складу виконавців з проведення аналізу у кожному структурному підрозділі підприємства. Кожному виконавцю повинен бути встановлений конкретний

строк з кожного виду робіт. Далі визначають строки і спосіб передавання носіїв аналітичної інформації, здійснення контролю за збереженням. Після підготовки переходять до аналітичної обробки даних.

Основне завдання організації технології аналітичного процесу полягає в тому, щоб визначити канали руху та передавання інформації від одного виконавця до іншого за технологічною схемою та й у найкоротший час.

Найбільш поширеним методом організації руху потоків аналітичної інформації є графічний метод. Форма графіка залежить від умов роботи конкретної установи. У таких графіках фіксують найважливіші характеристики руху носіїв інформації. При цьому обов'язково відображають показники, виконавців, строки, способи передавання тощо.

Заключним етапом аналітичного процесу є узагальнення аналітичної інформації. На цьому етапі дають об'єктивну оцінку результатів діяльності підприємства або його виробничого підрозділу, виявляють резерви виробництва, упущення, розробляють рекомендації. Для цього добирають аналітичні номенклатури на основі добутих у процесі аналітичної обробки даних. Основне в узагальненні – висновки і пропозиції, спрямовані на поліпшення роботи установи та його підрозділів. Важливим елементом заключного етапу аналітичного процесу є обговорення результатів з тими, хто брав участь в аналітичному процесі, та керівниками установи і підрозділів, діяльність яких аналізували.

Організація аудиту виробничих запасів на підприємстві, де не застосовується автоматизована система обліку, була описана в попередній главі роботи. Впровадження обчислювальної техніки в процес аудиту дає змогу значно скорочувати його трудомісткість і створює нові можливості в організації і методиці проведення аудиту.

У ході проведення аудиту можуть бути три підходи до використання обчислювальної техніки. Так, перевірку даних можна здійснити за допомогою:

– програмних засобів установи, які перевіряються імітацією облікових даних;

– спеціальних контрольних програм, підготовлених працівниками установи, що перевіряється;

– спеціальних програм, підготовлених аудиторською організацією.

У першому випадку за допомогою програмних засобів, які функціонують в установі, здійснюється паралельний прорахунок і створюється імітаційна база даних. Зіставленням даних перевіряється правильність проведених розрахунків і отриманих результатів.

У другому випадку використовуються спеціальні програмні засоби, розроблені персоналом установи. На їх підставі здійснюється імітаційна обробка даних із структурою, аналогічною структурі реального програмного забезпечення. До програмного забезпечення включаються додаткові програмні модулі, які дадуть змогу контролювати необхідні параметри облікового процесу.

У третьому випадку здійснюється перевірка облікових даних за допомогою спеціальних програм, підготовлених аудиторською організацією, ця перевірка здійснюється паралельним моделюванням облікового процесу з поєднанням програмної перевірки всіх його можливих параметрів. Отримані вихідні дані порівнюють, з реальними даними, за результатами порівняння виявляють відхилення, які фіксуються в акті перевірки, де крім самих відхилень на основі бази знань зазначають методологічні або законодавчі акти, які були при цьому порушені.

### **3.3. Автоматизація обліку запасів дошкільних навчальних закладах.**

Постійне збільшення обсягу економічної інформації, зростання вимог до її змісту та форми обумовлює доцільність запровадження автоматизації обліку в бюджетних установах в цілому та операцій з запасами зокрема.

Задача автоматизації – підвищення якості роботи як бухгалтерів, так і бухгалтерії в цілому. Комп'ютер – це тільки інструмент, що дозволяє максимально повно використовувати кваліфікацію спеціаліста й максимально спрощувати повсякденну рутинну роботу.

До переваг автоматизованої системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах відноситься:

- знизити трудомісткість обліку;
- уникнути математичних помилок під час підрахунку та перенесенні даних;
- швидко отримувати інформацію за будь-який проміжок часу, в залежності від джерел фінансування, цільових програм;
- оперативно контролювати виконання кошторису;
- швидко та чітко формувати достовірну бухгалтерську звітність.

Автоматизація бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях має свої особливості, що істотно відрізняються від особливостей автоматизації обліку в комерційних фірмах і на виробничих підприємствах. Насамперед – це суттєві розходження в нормативно-законодавчій базі, необхідність використовувати меморіально-ордерну форму обліку, здача річної, квартальної і місячної звітності, обсяги якої досить великі, тому необхідно прикладати чимало зусиль до її підготовки.

Поряд з аналітичними розрізами, такими як види номенклатури, місця збереження, матеріально-відповідальні особи, потрібно вести і роздільний облік по джерелах фінансування витрат (загальний фонд, спеціальний фонд, безоплатне отримання, інші). Крім того, на відміну від невеликих комерційних фірм, де кількість запасів, що знаходяться на балансі, звичайно невелика, бюджетні установи мають у своєму розпорядженні їх значні обсяги.

На ринку бухгалтерських програм немає програмних продуктів, які були б стандартом для автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Сучасні системи автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетних установах включають великий набір типових рішень, що забезпечують основні ділянки обліку, проте в кожній установі є свої неповторні особливості, зокрема для дошкільних навчальних закладів є свої особливості (налаштування системи аналітичних рахунків відповідно до класифікації активів тощо).

Найпоширенішою та універсальною бухгалтерською програмою, яка



використовується для автоматизації обліку в бюджетних установах є —1С: Бюджет». Конфігурація «Бухгалтерія для бюджетних установ» призначена для автоматизації бухгалтерського обліку бюджетних установ. Дана конфігурація розроблена у відповідності до вимог чинних нормативних документів та реалізує стандартну методологію обліку для бюджетних установ. До конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» додані нові сервісні можливості, а саме робота з Держказначейством, що досить важливо при казначейській формі обслуговування; архівація періоду тощо.

Враховуючи потребу фінансових органів в централізації обліку, в конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» реалізовано можливість ведення бухгалтерського обліку як однієї установи так і групи бюджетних установ (структурних підрозділів, наприклад, поліклінік тощо) в одній інформаційній базі з отриманням як загальних так і окремих звітів. Крім цього в установі конфігурація підтримує до 5 розрізів аналітичного обліку.

Основними особливостями цієї програми є:

- ведення синтетичного і аналітичного обліку стосовно потреб установи;
- одержання всієї необхідної звітності та різномірних документів по синтетичному та аналітичному обліку;
- можливість доповнювати та змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності;
- можливість автоматичного друку вихідних (первинних) документів.

Конфігурація «Бухгалтерія для бюджетних установ» є готовим рішенням з автоматизації більшості ділянок бухгалтерського обліку. Кожен розділ обліку в конфігурації – це автономний методично вивіреним технологічний цикл обліку окремих видів активів, зобов'язань в рамках єдиної типової конфігурації, який передбачає отримання всіх необхідних первинних документів, облікових реєстрів та звітних форм.

До складу конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» входять:

1. план рахунків, який включає типові настройки балансових та забалансових рахунків на ведення аналітичного, кількісно-сумового обліку;
2. довідники прямих отримувачів бюджетних коштів;
3. довідники кодів економічної класифікації видатків;
4. довідник одиниць виміру;
5. набір електронних документів, які призначені для вводу, зберігання та друку первинних документів та автоматичного формування бухгалтерських операцій;
6. набір стандартних звітів, які дозволяють отримувати дані бухгалтерського обліку в різноманітних розрізах (наприклад, оборотно-сальдова відомість, оборотно-сальдова відомість по рахунку, шахматка, меморіальні ордери тощо).
7. набір регламентованих звітів (фінансових, статистичних та ін.).

В основу типової конфігурації закладено принцип вводу бухгалтерської інформації в програму «з документу», тобто в програмі можливо складання й зберігання електронних зразків первинних облікових документів та автоматичне формування на їх основі бухгалтерських записів. Дана технологія, на нашу думку, дозволяє вводити будь-яку інформацію в програму один раз, а перевагою є те, що більшість документів можна заповнювати автоматично на основі вже існуючих (використовуючи функцію «Введення на основі»). Можливо також введення проводок вручну та за допомогою типових операцій. Введена таким чином інформація належним чином опрацьовується і дозволяє сформувати необхідну звітність за будь-який період часу. Недоліком конфігурації є відсутність розрахунку заробітної плати, що не забезпечує комплексність обліку.

Ще однією особливістю конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» є її адаптація до будь-яких особливостей обліку в певній установі, оскільки до складу системи входить Кофігуратор, який дозволяє:

- редагувати довідники;

- налаштовувати існуючі та створювати нові форми первинних документів, звітів будь-якої структури;
- змінювати екранні та друковані форми документів та ін.

Інформація про залишки запасів знаходиться в пам'яті комп'ютера в сукупності електронних книгах складського обліку. Оскільки, як зазначалося вище в конфігурації «Бухгалтерія для бюджетних установ» є Конфігуратор, який дозволяє вносити зміни, то на нашу думку до існуючих книга складського обліку внести зміни, а саме інформації щодо первісної вартості, номера групи до якої відноситься той чи інший об'єкт обліку, матеріально-відповідальну особу, що значно підвищить інформативність даного документу.

Таким чином, упорядкування документального забезпечення запасів бюджетних установ особливо важливе, адже головним принципом роботи є принцип вводу даних «з документу».

Так як облік запасів бюджетних установ ведеться в розрізі джерел надходження (за рахунок загального чи спеціального фонду, отримано в якості гуманітарної допомоги тощо) за загальною методикою, то ми вважаємо доцільним в системі аналітичних показників ввести додаткові субконто, які дозволять за лічені секунди отримувати інформацію про той чи інших запас з паралельним відображенням джерел надходження. Всі необхідні бухгалтерські кореспонденції система зробить автоматично в залежності від виду операції.

Дана програма дозволяє вести облік запасів як у вартісному так і кількісному вимірниках, що особливо потрібно для інших необоротних матеріальних активів бюджетних установ.

Таким чином, наявність потужних інструментів дозволяє гнучко пристосовувати програми до автоматичного виконання масових розрахунків, які залежать як від специфіки конкретної ділянки обліку, так і від особливостей облікової політики установи. У результаті бюджетна установа отримує достовірну облікову інформацію за будь-які періоди, на основі якої може підготувати достовірну звітність для вищих інстанцій.

### Висновки до розділу 3.

1. Метою аудиту операцій із запасами є встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху запасів, напівфабрикатів, МШП; повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку запасів у звітності.

2. Облік є невід'ємною складовою частиною діяльності установ державного сектору економіки. Тому перше, з чого слід розпочинати організацію обліку в установі – це визначити мету діяльності бухгалтерської служби, тому що недоліки в організації бухгалтерського обліку викликають відставання обліку, затримання подання звітних даних та іншої інформації.

Наявність великих розривів в часі між моментом одержання обліково-економічної інформації і моментом її використання перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності установи. Недоліки в організації обліку призводять до його заплутаності, створення умов для розкрадання матеріальних цінностей та інших зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу.

3. До переваг автоматизованої системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах відноситься:

- знизити трудомісткість обліку;
- уникнути математичних помилок під час підрахунку та перенесенні даних;
- швидко отримувати інформацію за будь-який проміжок часу, в залежності від джерел фінансування, цільових програм;
- оперативно контролювати виконання кошторису;
- швидко та чітко формувати достовірну бухгалтерську звітність.

4. Автоматизація бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях має свої особливості, що істотно відрізняються від особливостей автоматизації обліку в комерційних фірмах і на виробничих підприємствах. Насамперед – це

суттєві розходження в нормативно-законодавчій базі, необхідність використовувати меморіально-ордерну форму обліку, здача річної, квартальної і місячної звітності, обсяги якої досить великі, тому необхідно прикладати чимало зусиль до її підготовки.

5. Таким чином, наявність потужних інструментів в сучасних програмних продуктах з автоматизації обліку, дозволяє гнучко пристосовувати програми до автоматичного виконання масових розрахунків, які залежать як від специфіки конкретної ділянки обліку, так і від особливостей облікової політики установи. У результаті бюджетна установа отримує достовірну облікову інформацію за будь-які періоди, на основі якої може підготувати достовірну звітність для вищих інстанцій.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження питань обліку, аналізу та контролю запасів у Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради, вивчення та узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду в цій сфері дає право на наступні висновки та рекомендації:

1. Бюджет – це сукупність фінансових відносин, що пов'язані з формуванням і використанням бюджетного фонду для забезпечення виконання певних функцій. За його допомогою створюються умови для реалізації соціальних програм, забезпечення збереження навколишнього середовища, стимулювання науково-технічного прогресу, вирішення структурних проблем, виконання інших державних функцій.

2. Дошкільні навчальні заклади відносяться до складу бюджетних установ, тобто утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, є складовою частиною бюджетної системи України. Пріоритетною метою держави є забезпечення достойної якості життя громадян і її важливої складової – освіти в тому числі дошкільної, а це є визначальним чинником економічного, соціального, трудового та морального потенціалу суспільства.

3. Централізація бухгалтерського обліку полягає в об'єднанні кількох бюджетних установ з великим обсягом облікової інформації в єдиний центр. Саме за таким принципом організована централізована бухгалтерія Тернопільських дошкільних навчальних закладів (ЦБТДНЗ). В централізованій бухгалтерії м. Тернополя ведеться облік фінансово-господарської діяльності тридцяти вісьми дошкільних навчальних закладів міста. Така організація бухгалтерського обліку передбачає збереження за розпорядниками коштів їхніх права та обов'язків.

4. Під формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах слід розуміти певну систему взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) суворо встановленої форми і змісту для здійснення обліку руху господарських засобів та їх джерел, процесів господарської діяльності, також

способів і технічних засобів запису операцій у реєстрах. Форма бухгалтерського обліку - це система взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) із певною методологією відображення в них операцій у певній послідовності.

5. Вибір найбільш прогресивної і раціональної форми бухгалтерського обліку – одне із найважливіших та складніших питань організації всіх систем бухгалтерського обліку. Підвищення наукового рівня організації бухгалтерського обліку обумовлено вимогами принципового поліпшення керівництва і контролю, а також швидко наростаючим потоком економічної інформації, що є підставою для прийняття управлінських рішень. Відомо, що існує дві системи організації бухгалтерського обліку – централізована і децентралізована. Основними перевагами централізації обліку є – скорочення витрат на ведення облікових робіт, можливість ефективного використання обчислювальної техніки, застосування різноманітних принципів розподілу праці, поліпшення керівництва обліковим апаратом з боку головного бухгалтера, посилення його контролю за роботою підлеглих та інше.

6. Основними принципами меморіально-ордерної форми обліку являються: оформлення бухгалтерських проводок або груп їх меморіальними ордерами; розподіл синтетичного обліку на хронологічний і систематичний; ведення аналітичного обліку на картках; особлива побудова книги —Журнал – головна, яка повністю розкриває кореспонденцію рахунків, що у свою чергу підвищує можливості аналізу і контролю за правильністю записів.

7. 2017 рік став переломним в плані нормативного регламентування бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки. Зокрема з 01 січня 2017 року вступає в дію новий план рахунків «План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджений наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. який докорінно змінює схему ведення обліку в установах державного сектора економіки. Також з 01 січня 2017 р. вступають в дію нормативно-правові акти, що регламентують ведення бухгалтерського обліку в державному секторі економіки:

8. «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

9. «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

10. «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету» затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р.;

11. Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 р.

12. Що стосується контрольних заходів, то головними методологічними центрами, які здійснюють контроль за діяльністю бюджетних установ є Державна аудиторська служба України та Державне казначейство України та ін. Зважаючи на реформи в управлінні державними ресурсами, розглянуто пріоритети державного фінансового аудиту.

13. Запаси є найбільш важливою і значною частиною активів дошкільного навчального закладу. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат дошкільних навчальних закладів, при визначенні результатів господарської діяльності установи та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

14. Згідно з вимогами національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки № 123 «Запаси» під запасами в дошкільних навчальних закладах розуміють активи які: утримуються дошкільним навчальним закладом для подальшого продажу, безоплатного розподілу або передачі за умов звичайної господарської



діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності дошкільного навчального закладу для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети або задоволення потреб дошкільного навчального закладу.

15. Завдання обліку запасів в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради певною мірою своєрідні та зосереджують свою увагу на таких важливих аспектах:

- правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття запасів;
- контроль за збереженням та рухом запасів на складах;
- контроль за раціональним використанням запасів та додержанням норм їх використання;
- своєчасне виявлення запасів, що не використовуються для прийняття рішень щодо їх реалізації чи списання;
- дотримання чинного законодавства з обліку запасів.

16. Облік запасів в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради за місцем відповідального зберігання (знаходження) ведеться матеріально-відповідальними особами в книзі складського обліку запасів за одиницями обліку та кількістю.

17. Система синтетичного обліку представляє собою узагальнення даних у регістрах синтетичного обліку (відомостях, журналах-ордерах, Головній книзі) в перетині синтетичних рахунків:

Меморіальний ордер № 10 (Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. № 439 - бюджет);

Меморіальний ордер № 11 (Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування ф. № 396- бюджет);

Меморіальний ордер №12 (Накопичувальна відомість по витрачання продуктів харчування ф. № 411 - бюджет);

Меморіальний ордер № 13 (Накопичувальна відомість витрачання матеріалів ф. № 396 - бюджет).

18. Метою аудиту операцій із запасами є встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху запасів, напівфабрикатів, МШП; повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку запасів у звітності.

19. Облік є невід'ємною складовою частиною діяльності установ державного сектору економіки. Тому перше, з чого слід розпочинати організацію обліку в установі – це визначити мету діяльності бухгалтерської служби, тому що недоліки в організації бухгалтерського обліку викликають відставання обліку, затримання подання звітних даних та іншої інформації. Наявність великих розривів в часі між моментом одержання обліково-економічної інформації і моментом її використання перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності установи. Недоліки в організації обліку призводять до його заплутаності, створення умов для розкрадання матеріальних цінностей та інших зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу.

20. До переваг автоматизованої системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах відноситься:

- знизити трудомісткість обліку;
- уникнути математичних помилок під час підрахунку та перенесенні даних;
- швидко отримувати інформацію за будь-який проміжок часу, в залежності від джерел фінансування, цільових програм;
- оперативно контролювати виконання кошторису;
- швидко та чітко формувати достовірну бухгалтерську звітність.

21. Автоматизація бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях має свої особливості, що істотно відрізняються від особливостей автоматизації

обліку в комерційних фірмах і на виробничих підприємствах. Насамперед – це суттєві розходження в нормативно-законодавчій базі, необхідність використовувати меморіально-ордерну форму обліку, здача річної, квартальної і місячної звітності, обсяги якої досить великі, тому необхідно прикладати чимало зусиль до її підготовки.

22. Таким чином, наявність потужних інструментів в сучасних програмних продуктах з автоматизації обліку, дозволяє гнучко пристосовувати програми до автоматичного виконання масових розрахунків, які залежать як від специфіки конкретної ділянки обліку, так і від особливостей облікової політики установи. У результаті бюджетна установа отримує достовірну облікову інформацію за будь-які періоди, на основі якої може підготувати достовірну звітність для вищих інстанцій.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Андрієнко, К. Л. Стан реформи в загальноосвітніх закладах України. [Текст] Костянтин Андрієнко // Освіта України. – 2016. – 28 вересня. (№ 19). – С. 17-19.
2. Андрос С. В. Теоретико-методологічні аспекти обліку і аналізу виробничих запасів у фінансово-господарській діяльності підприємств [Текст] : монографія / С. В. Андрос ; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. - К. : УБС НБУ, 2011. - 239 с.
3. Атамас, П. Й. Управлінський облік [Текст]: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
4. Бурденюк Т. Г. SPACE-аналіз як метод формування стратегічних альтернатив підприємства / Т. Г. Бурденюк // Економічний аналіз: збірник наукових праць. – Тернопіль. – «Економічна думка». – 2011. – С.44-50.
5. Бурденюк Т. Г. Стратегічний аналіз критеріїв конкурентоспроможності підприємств / Т. Г. Бурденюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. – Вип. 1. – Житомир : ЖДТУ, 2014. – С.39-50.
6. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст]: навч. посібн. / М. А. Болюх. – К.: КНЕУ, 2008. – 342 с.
7. Бондаренко Н. М. Особливості обліку запасів у бюджетних установах [Електронний ресурс] / Н. М. Бондаренко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 16(1). - С. 17-2
8. Бугаєнко, В. Г. Діяльність бюджетної установи як об'єкта державного фінансового аудиту [Текст] / В. Г. Бугаєнко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 7 (109). – С. 230 – 236.
9. Бунда О. М. Особливості застосування методів обліку виробничих запасів [Електронний ресурс] / О. М. Бунда, Н. М. Войналович // Проблеми

- інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія : Економіка та менеджмент. - 2017. - № 12. - С. 103-112
10. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 544 с.
11. Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сісюк С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах [Текст]. – Житомир: ПП —Рута, 2006. – 472 с.
12. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст]: Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП —Рута, 2004. – 448 с.
13. Бюджетна система [Текст]: підручник/ за наук. ред. В.М. Федосова, С.І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури; Тернопіль: Економ. думка. – 2012. – 871 с
14. Бюджетний кодекс України від 06.12.2012 р. № 5518-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
15. Бюджетний Кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Голос України. – 2010. – 4 серп. – № 143 (4893) із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon4.rada.gov.ua>
16. Все про облік виробничих запасів [Текст] / уклад. М. Г. Михайлов [та ін.]. - Суми : СОД, Вид-во "Козацький вал", 2000. - 248 с.
17. Гамова О. В. Удосконалення обліку виробничих запасів та оцінка фінансового стану ТОВ «БЗ ЗБВ» [Електронний ресурс] / О. В. Гамова, І. А. Козачок, Т. Ю. Ашифіна // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 2. - С. 33-40.
18. Гриценко О. М. Роль документообігу у створенні ефективної системи обліку запасів на підприємствах ресторанного господарства [Електронний ресурс] / О. М. Гриценко // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2012. - Вип. 2. - С. 64-71.

19. Демченко Т. А. Проблеми обліку виробничих запасів та напрями його удосконалення на підприємстві [Електронний ресурс] / Т. А. Демченко, Л. А. Чвертко // Економічні горизонти. - 2017. - № 1. - С. 48-56.
20. Должанський А. М. Нормативно-правове забезпечення обліку виробничих запасів на поліграфічних підприємствах в умовах розвитку ринкових відносин [Електронний ресурс] / А. М. Должанський, О. С. Юрочко // Науковий вісник НЛТУ України. - 2013. - Вип. 23.18. - С. 179-186.
21. Дошкільна освіта України у 2015 [Текст]: стат. бюл. Ф-85-к. «Звіт постійного дошкільного закладу освіти за 2015 рік» / Держ. комітет статистики України. – Київ: [б. в], 2016. – 72 с.
22. Іванова, І. І. Державний фінансовий контроль [Текст]: Парадигми розвитку: монографія / І. І. Іванова. – К.: Академвидав, 2010. – 168 с.
23. Карпенко Н. Г. Проблемні питання обліку запасів бюджетних установ [Електронний ресурс] / Н. Г. Карпенко, Л. Д. Нос // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 16(1). - С. 121-124 .
24. Китайчук Т. Г. Особливості різних систем обліку запасів [Електронний ресурс] / Т. Г. Китайчук, В. Г. Душкевич // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 293-298.
25. Кібкало А. С. Удосконалення організації обліку і контролю запасів у бюджетних установах [Електронний ресурс] / А. С. Кібкало // Управління розвитком. - 2014. - № 2. - С. 94-97.
26. Кібкало А. С. Удосконалення організації обліку і контролю запасів у бюджетних установах [Електронний ресурс] / А. С. Кібкало // Управління розвитком. - 2014. - № 2. - С. 94-97.
27. Коваль Н. І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти [Електронний ресурс] / Н. І. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 7. - С. 93-105.

28. Ковальчук, С. Т. Внутрішній контроль: роздуми щодо сутності [Текст] / С. Т. Ковальчук // Вісник ЧДТУ. – Черкаси : ЧДТУ, 2012. – № 1 (32). – С. 11–17.

Ковальчук, Є. К. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління [Текст] / Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк // Тенденції розвитку обліку і аналізу як складових інформаційної системи менеджменту підприємства : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 29-30 листоп. 2012 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, З. В. Гуцайлюк [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2012. - С. 32-34.

Ковальчук, Є. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління / Є. Ковальчук, В. Панасюк // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 77-80.

29. Ковтуненко К. В. Компетентнісний підхід і його застосування в організації обліку виробничих запасів [Електронний ресурс] / К. В. Ковтуненко, З. В. Гаврилюк // Праці Одеського політехнічного університету. - 2013. - № 2. - С. 324-330.

30. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>

31. Кондратюк, І.О. Індикатор ефективності використання бюджетних коштів – фінансовий результат у секторі ЗДУ [Текст] // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 242-247.

32. Контроль у бюджетних установах [Текст]: Підручник. – Х.: ВД —ІНЖЕК. – 2010. – 408 с.

33. Кравченко, О.В. Напрями реформування бюджетного обліку. Сайт в мережі Інтернет. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: [http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K\\_BOA/Kravchenko\\_006.pdf](http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/Kravchenko_006.pdf) 7

34. Кремень, В. Г. Людський капітал формується завдяки педагогіці [Текст] / Василь Кремень // Голос України. — 2015. — 22 груд (№241). — С. 4.

35. Кулаковська, Л. П. Сучасний погляд на внутрішній контроль [Текст] / Л. П. Кулаковська // Економіка і підприємництво. – 2011. – № 4(6). – С. 14 – 19.

36. Лазаришина, І. Д. Внутрішній аудит господарської діяльності бюджетних установ [Текст] / І. Д. Лазаришина, О. О. Дорошенко // Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку: Збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Івано-Франківськ, 15-16 квітня 2010 р.). – С.103-105

37. Ларюхіна І. О. Визначення особливостей обліку запасів в Україні та в зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / І. О. Ларюхіна // Управління розвитком. - 2013. - № 15. - С. 117-119.



38. Левицька С. О. Оцінка запасів бюджетних установ в умовах модернізації бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / С. О. Левицька // Фінанси України. - 2018. - № 7. - С. 118-128.

39. Левицька, С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34-38.

40. Левицька, С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [Текст] / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34-39.

41. Левицька, С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика // Економічний аналіз. – Випуск 2 (18). – 2008 . – С. 361-369.

42. Ловска І. Д. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості [Електронний ресурс] / І. Д. Ловска // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2013. - № 1. - С. 124-128.

43. Лучко, М.Р. Контроль у державному секторі економіки: навч. посіб [Текст] / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.

44. Марущак Л. І. Облік і оперативний контролінг виробничих запасів у нафтопереробних комплексах [Текст] : монографія / Л. І. Марущак, О. І. Павликівська. - Т. : Астон, 2011. - 199 с.

45. Матвійчук М. З. Облік запасів: управлінський аспект оптимізації [Електронний ресурс] / М. З. Матвійчук // Інноваційна економіка. - 2013. - № 9. - С. 180-185.

46. . Б. Облік запасів бюджетних установ: сучасні реалії та майбутні перспективи [Електронний ресурс] / І. Б. Медвідь, Т. І. Долішня, У. З. Костюк // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2013. - Вип. 4. - С. 295-301.

47. Мельник Н. Б. Оцінка вибуття запасів при періодичній та постійній системах обліку [Електронний ресурс] / Н. Б. Мельник // Сталий розвиток економіки. - 2013. - № 2. - С. 245-250

48. Мельник, Н.Г. Організаційні аспекти створення та реєстрації бюджетних установ [Текст] / Н.Г.Мельник, Н.М. Зорій // Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць. – Львів: Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 16. – С. 217-221

49. Михайлов, М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст]: [навч. посібник] / Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.

50. Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016р. Електронний ресурс. Режим доступу:

51. Національна доповідь про стан і перспективи розвитку освіти в Україні / Нац. акад. пед. наук України [Текст]; [редкол.: В. Г. Кремень (голова), В. І. Луговий (заст. голови), А. М. Гуржій (заст. голови), О. Я. Савченко (заст. голови)]; за заг. ред. В. Г. Кременя. – Київ: Педагогічна думка, 2016. – 448 с.

52. Нестеренко Є. Є. Методи обліку товарно-матеріальних запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід [Електронний ресурс] / Є. Є. Нестеренко // Управління розвитком. - 2013. - № 17. - С. 58-60

Облік в галузях економіки (в схемах і таблицях) [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк, О. Г. Бродовська. - Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. - 200 с.

53. Облік у бюджетних установах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. [Текст] /Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Кондратюк І. О., Петруніна В. В. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.

54. Облік у бюджетних установах: Підручник [Текст] // Джога Р.Т., Сінельник Л.М. Дунаєва М.В./ За ред. Р.Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2006. – 480 с.

55. Облік запасів [Текст] : практ. керівництво / Є. Авер'янова [та ін.]. - Д. : Баланс-Клуб, 2008. - 176 с.

56. Облік запасів: від сировини до готової продукції. Класифікація виробничих запасів. Документообіг руху запасів, переоцінка запасів. Обліксировини, напівфабрикатів і відходів виробництва. Оцінка та облік готової продукції [Текст] : практ. керівництво. - Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2015. - 94 с.

57. Олійник А. П. Сучасні методи обліку виробничих запасів [Електронний ресурс] / А. П. Олійник // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 507-513.

58. Пальчук О. В. Проблеми формування облікової політики виробничих запасів машинобудівних підприємств [Електронний ресурс] / О. В. Пальчук, Н. М. Нечай // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2014. - Вип. 25. - С. 426-434.

59. Писаренко Т. М. Організація управлінського обліку у процесі постачання сировинних і товарних запасів [Електронний ресурс] / Т. М. Писаренко // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 415-420.

60. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства Фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

61. Погрібна О. П. Удосконалення обліку розрахунків з постачальниками запасів на агропромислових підприємствах [Електронний ресурс] / О. П. Погрібна, В. В. Матвєєва-Алексєєва // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2013. - № 1(3). - С. 186-192.

62. Пожар Т. О. Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю у забезпеченні бюджетної дисципліни [Текст] / Т. О. Пожар // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 8 (122). – С. 327 – 333

63. Позняковська, Н.М. Гармонізація фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери України з Міжнародними стандартами фінансової звітності // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Спецвипуск 29 (ч. 1). – 2010. –

64. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

65. Попович К. В. Удосконалення організації обліку виробничих запасів на підприємствах України [Електронний ресурс] / К. В. Попович // Управління розвитком. - 2013. - № 15. - С. 65-68.

66. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» № 228 від 28 лютого 2002 р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>.

67. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України» Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-п>.

68. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996. Електронний ресурс. Режим доступу:

69. Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ: Наказ Головного управління Державного казначейства України від 5.10.2005р. №184 Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

70. Про затвердження Порядку складання розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228 Електронний ресурс. Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

71. Прохорова, О. С. Деякі питання обліку дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетних установ [Текст] / О. С. Прохорова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2015. № 3. – С. 100-104.

72. Прядка Н. М. Визнання запасів в обліку установ сектору державного управління [Електронний ресурс] / Н. М. Прядка // Облік і фінанси. - 2013. - № 4. - С. 71-74.

73. Пугаченко О. Б. Особливості хлібопекарного виробництва та їх вплив на склад і облік запасів [Електронний ресурс] / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2009. - Вип. 15. - С. 310-319.

74. Романченко, Ю. О. Фінансовий контроль в бюджетних та фінансових установах [Текст]: [навч. посібник] / Ю. О. Романченко. – Полтава: ФОП Крюков, 2012. – 344 с.

75. Рудніцька, Р.М. Проблеми та перспективи модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Текст] / Р.М. Рудніцька

76. Садовська І. Б. Облік і контроль виробничих запасів в швейних підприємствах: теорія і практика [Текст] : монографія / І. Б. Садовська, С. Г. Михалевич ; Луцький національний технічний ун-т. - Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2008. - 218 с.

77. Свірко, С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст]: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

78. Сушко, Н. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи його реформування [Текст] / Н. Сушко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2010. – № 11. – С. 28

79. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами затверджена наказом Міністерства фінансів України №1215 від 29.12.2015р. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

80. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету затверджена наказом

Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р. Електронний ресурс.  
Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0087-16>.

81. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету затверджена наказом Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р. Електронний ресурс.  
Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0088-16>.

82. Титикало, В.С. Роль бухгалтерського обліку та звітності в управлінні бюджетною установою [Текст] // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 369-380.

83. Трайтлі В. А. Державний фінансовий аудит та інспектування: сутність, принципи відмінності, напрями розвитку / В. А. Трайтлі // Фінансовий контроль. – 2016. – № 7-8. – С. 19-23.

84. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: Монографія/ Є.В. Мних, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін; За заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2008.-186с.

85. Хліпальська В. Аналіз і оцінка ефективності формування витрат з придбання та зберігання запасів виходячи з методу оцінки вартості їх обліковування [Текст] / В. Хліпальська. - Л. : ВКП "ВМС", 2003. - 39 с.

86. Хорунжак Н. М. Проблематика та особливості законодавчого регулювання діяльності бюджетних установ і їх вплив на формування й реалізацію завдань бухгалтерського обліку / Н. М. Хорунжак, І. Р. Лукановська // Проблеми економіки. – 2016. – № 3. – С. 287-292.

86. Хорунжак, Н. М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ [Текст] : монографія / Н. М. Хорунжак. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 237 с.

86. Чуб Ю. В. Організація обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі [Електронний ресурс] / Ю. В. Чуб // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. - 2014. - № 5. - С. 196-200.

87. Шайко О. Г. Організація обліку виробничих запасів

сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / О. Г. Шайко, О. Д. Підлубна // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. - 2012. - Вип. 81(2). - С. 439-446.

88. Шендригоренко М. Т. Облік виробничих запасів: актуальні питання та напрямки їх вирішення [Електронний ресурс] / М. Т. Шендригоренко // Вісник Криворізького економічного інституту КНУ. - 2013. - № 2. - С. 102-106.

89. Шпирко, О. М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання [Текст] : монографія / О. М. Шпирко, С. М. Семенова ; Київ. держ. акад. вод. трансп. ім. гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного. - Київ : Арттек, 2018. - 239 с.

90. Штимер, Л.Т. До питання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору економіки [Текст] / Л.Т. Штимер // Економічний форум. Науковий журнал №2 – Луцьк: ЛНТУ, 2016. – С. 329-338

91. Штимер, Л.Т. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення [Текст] / Л.Т. Штимер, М.Р. Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Збірник наукових праць. Випуск 1(45). Том 2. Ужгород: УНУ, 2015. – С. 39-42.

92. Яцишин С. Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво : Збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. Випуск 16. Серія економічна. – С. 159-164. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16480>

93. Яцишин, С. Р. Запаси в установах державного сектору економіки: визначення та поняття / Світлана Романівна Яцишин // Фактори впливу на формування та розвиток фінансової системи України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. [Львів, 28-29 листопада 2014 року] / ГО «Львівська економічна фундація». – Ч.3. – 2014. – С. 115-118. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17284>

94. Яцишин, С. Р. Оцінка та переоцінка запасів бюджетних установ в умовах сьогодення / Світлана Романівна Яцишин // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту : стан, проблеми та перспективи

розвитку : матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції [Львів, 16-17 травня 2014 р.] / [відп. за вип. : проф. Куцик П. О.]. – Львів : ЛКА, 2014. – С. 148-152. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17275>

95. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави / Світлана Романівна Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. [Тернопіль, 10-11 жовтня 2014 р.] - Тернопіль: ТНЕУ, 2014. - С. 181-182. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17261>

96. Яцишин С. Р. Облікова політика: формування та контроль за її дотриманням / С. Яцишин // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів, 2011. Випуск 36. Серія економічна. – С. 462-465

97. Яцишин С. Р. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог Європейського законодавства / С. Яцишин // Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання. Випуск № 6, 2015. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4137>.