

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ,  
МОЛОДЕЖИ И СПОРТА УКРАИНЫ

Донецкий национальный университет экономики и торговли  
имени Михаила Туган-Барановского

Институт учета и финансов

Кафедра контроля и анализа хозяйственной деятельности

**ОТЧЕТ**  
**ПО ПРЕДДИПЛОМНОЙ ПРАКТИКЕ**

по специальности «Учет и аудит»  
студентки Лагоды Ольги Владиславовны  
курса 6 заочного отделения  
группы зОА-11-С2  
специальности «Учет и аудит»

Период практики: с 27.09.2011 по 26.10.2011.

Руководитель практики

от ДонНУЭТ

Руководитель практики

от предприятия

зам.гл. бухгалтера

Л.П.Клименко

Отчет защищен с оценкой

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2011

Преподаватели

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Донецк - 2011

## СОДЕРЖАНИЕ

	С.
Вступление.....	4
1. Общее ознакомление с организационной структурой учреждения, организацией учета, внутреннего контроля и анализа хозяйственной деятельности .....	8
1.1 Исследование: организационной структуры бюджетного учреждения; организационной структуры бухгалтерской службы; регламентов деятельности учреждения.....	8
1.2 Исследование организации бухгалтерского учета, контроля и анализа (нормативно-правовые документы, План счетов, форма учета, графики учетных работ и документооборота) .....	10
2. Исследование методики и техники бухгалтерского учета.....	12
2.1 Учет основных средств, нематериальных активов, прочего имущества, запасов, МБП.....	12
2.2 Учет операций на счетах в банках и Казначейства.....	18
2.3 Учет расчетов, текущих и долгосрочных обязательств.....	22
2.4 Учет расчетов по оплате труда.....	27
2.5 Учет расходов и доходов общего, специального и иных фондов.....	32
2.6 Учет финансовых результатов исполнения сметы.....	35
2.7 Составление и предоставление финансовой отчетности.....	36
3. Исследование организации и проведения внутреннего контроля.....	38
3.1 Внутренний контроль операций с основными средствами и прочими необоротными активами.....	42
3.2 Внутренний контроль исполнения доходной части бюджета учреждения.....	4

3.3	Внутренний контроль исполнения расходной части бюджета учреждения.....	4
5		
3.4	Внутренний контроль расчетов на счетах в банках и Казначейства, текущих и долгосрочных обязательств.....	46
4.	Исследование организации и проведение анализа хозяйственной деятельности.....	48
4.1	Анализ бюджетного финансирования.....	48
4.2	Анализ кассовых и фактических расходов.....	49
4.3	Анализ исполнения сметы расходов бюджетной организации.....	50
4.4	Анализ основных средств бюджетной организации.....	52
4.5	Анализ материальных расходов.....	54
4.6	Анализ труда и заработной платы.....	56
4.7	Анализ дебиторской и кредиторской задолженности.....	58
4.8	Анализ внебюджетных средств.....	60
	Выводы .....	
	.....	62

Приложения



## Условные обозначения

БКУ - Бюджетный Кодекс Украины от 08.07.2010 N2456-VI;

Закон №217/95 – Об определении размера убытков, причиненных предприятию, учреждению, организации расхищением, уничтожением (порчей), недостачей или утратой драгоценных металлов, драгоценных камней или валютных ценностей: закон от 03.04.1997г. №217/95;

Закон №2289 – Об осуществлении государственных закупок: закон от 01.06.2010г. №2289;

Инструкция №447 – Типовая инструкция о порядке списания имущества бюджетных учреждений: приказ Государственного казначейства Украины от 29.11.2010г. N447;

Инструкция №530 – Инструкция по учету продуктов питания в лечебно-профилактических и прочих учреждениях здравоохранения, которые пребывают на Государственном бюджете СССР: приказ Министерства здравоохранения СССР от 05.05.1983г. N530;

Инструкция №747 – Инструкция по учету медикаментов, перевязочных средств и изделий медицинского назначения в лечебно-профилактических учреждениях здравоохранения, которые пребывают на Государственном бюджете СССР: приказ Министерства здравоохранения СССР от 02.06.1987г. N747;

Инструкция №90 – Инструкция об инвентаризации материальных ценностей, расчетов и прочих статей баланса бюджетных учреждений: приказ Главного управления Государственного казначейства Украины и Министерства финансов Украины от 30.10.1998г. N90;

КЗоТ – Кодекс Законов о труде: закон от 10.12.1971г. №2542-III;

КУЗ – коммунальное учреждение здравоохранения;

КФК – код функциональной классификации;

КЭКР – код экономической классификации расходов;

м/о – мемориальный ордер;

МБП – малоценные и быстроизнашивающиеся предметы;

Налоговый кодекс – Налоговый Кодекс Украины от 02.12.2010 N2755-VI;

План счетов №114 – План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Порядок применения Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений: приказ Главного управления Государственного казначейства Украины от 10.12.1999г. N114;

Положение №637 – Положение о ведении кассовых операций: постановление Национального банка Украины от 15.12.2004г. N637;

Положение №88 – Положение о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете: приказ Министерства финансов Украины от 24.05.1995г. N88;

Положение о главных бухгалтерах №59 – Положение о главных бухгалтерах: постановление Совета Министров СССР от 21.01.1980г. N59;

Порядок №116 – Порядок определения размера убытков от краж, недостач, уничтожения (порчи) материальных ценностей: постановление Кабинета Министров Украины от 22.01.1996г. N116;

Порядок №1314 – Порядок списания объектов государственной собственности: постановление Кабинета Министров Украины от 08.11.2007г. N1314;

Порядок №2 – Об утверждении Порядка составления финансовой и бюджетной отчетности распорядителями и получателями бюджетных средств: приказ от 05.11.2011г. №2;

Порядок №221 – Порядок открытия счетов в национальной валюте в органах Государственного казначейства: приказ Государственного Казначейства Украины от 02.12.2002г. N221;

Порядок №996 – Порядок составления отчета об использовании средств, выданных на командировку или под отчет: приказ ГНАУ от 23.12.2010г. N996;

Постановление №100 – Об утверждении Порядка исчисления средней заработной платы: постановление Кабинета Министров от 8.02.1995 №100;

Постановление №1138 – Перечень платных услуг, которые могут предоставляться государственными и коммунальными учреждениями здравоохранения: постановление Кабинета Министров Украины от 17.09.1996г. №1138;

Типовое положение о бухгалтерской службе №59 – Типовое положение о бухгалтерской службе бюджетного учреждения: постановление Кабинета Министров Украины от 26.01.2011г. N59.

## ПАСПОРТ ПРЕДПРИЯТИЯ – БАЗЫ ПРАКТИКИ

На «01» июля 2011 года.

Полное название	Коммунальное учреждение здравоохранения «Ясиноватская центральная районная больница»
Сокращенное название	КУЗ «ЯЦРБ»
Код ЕГРПОУ	01989929
Виды деятельности:	81.11.1. охрана здоровья
	Бюджетная организация
Юридический адрес	86006, Донецкая область, город Ясиноватая, улица 8 марта, дом 1а
Телефон	(06236) 2-25-54
Руководитель - главный врач	Луценко Григорий Григорьевич
Главный бухгалтер	Лагода Ольга Владиславовна

### Информация о наличии объектов бухгалтерского учета:

Наименование объекта	Отметка о наличии
основные средства	8876597,00
нематериальные активы	-
прочие необоротные материальные активы	625505,00
материалы и продукты питания	579843,00
МБП	95705,83
дебиторская задолженность	20864,14
расчеты по операциям по внутриведомственным поставкам материальных ценностей (по активу)	71967,76
прочие средства	24137,76
счета в казначействе общего фонда	10300,89
счета в казначействе специального фонда	82709,55
расходы общего фонда	9451978,38
расходы специального фонда	513674,67
фонд в необоротных активах	2705993,00
фонд в МБП	95705,83
результат исполнения сметы общего фонда	-287749,27
результат исполнения сметы общего фонда	94000,33
кредиторская задолженность	221303,85
расчеты по операциям по внутриведомственным поставкам материальных ценностей (по пассиву)	396593,84
доходы общего фонда	9650764,76
доходы специального фонда	680562,44
Наличие отдела, который осуществляет бухгалтерский учет	Централизованная бухгалтерия

Наименование объекта	Отметка о наличии
Количество работников	16
Наличие отдела, который осуществляет внутренний контроль	Нет
Количество работников	Нет
Наличие отдела, который осуществляет анализ деятельности	Нет
Количество работников	Нет
Наличие отдела, который отвечает за технику безопасности и охрану труда	Инженер по технике безопасности
Количество работников	1



# **1 Общее ознакомление с организационной структурой учреждения, организацией учета, внутреннего контроля и анализа хозяйственной деятельности**

## **1.1 Исследование: организационной структуры бюджетного учреждения; организационной структуры бухгалтерской службы; регламентов деятельности учреждения**

КУЗ «Ясиноватская ЦРБ» (далее – больница) является самостоятельным медицинским учреждением, которое осуществляет медицинскую практику в соответствии с уставом (приложение А) и лицензией на медицинскую деятельность (приложение Б). Устав больницы принят общим собранием трудового коллектива и утвержден решением Ясиноватского городского совета.

Деятельность больницы направлена на профилактику и круглосуточное предоставление амбулаторной и стационарной помощи населению города и района. Больница является субъектом коммунальной собственности, создано согласно приказу Донецкого областного отдела здравоохранения в 1965 году, расположена в городе Ясиноватая по улице 8 марта. КУЗ «Ясиноватская ЦРБ» является юридическим лицом (приложение В), имеет печать и штамп со своим наименованием, расчетные счета в Управлении Госказначейства, а также собственный баланс. Управление деятельностью больницы осуществляет главный врач. Сеть КУЗ «Ясиноватская ЦРБ» включает: стационар, станцию скорой медицинской помощи, центр здоровья. Организационная структура больницы представлена в приложении Д.

Основные экономические показатели деятельности КУЗ «Ясиноватская ЦРБ» за 2009-2010 года характеризуются данными, которые представлены в приложении Ж. Источником финансирования являются средства местного бюджета города Ясиноватая, и собственные поступления, которые формируют специальный фонд. Сведения о численности и категориях работников в учреждении представлены в приложении З.

Ведение бухгалтерского учета, осуществление контроля за исполнением сметы, составление отчетности в больнице осуществляется централизованной бухгалтерией, которая является самостоятельной службой и имеет свою структуру (приложение К). В бухгалтерии больницы созданы учетно-контрольные отделы, которые обеспечивают оформление всей

первичной документации по бухучету операций учреждения, контроль за сохранность ценностей, находящихся у материально-ответственных лиц, и осуществляют выполнение других работ, предусмотренных распределением обязанностей: планово-экономический отдел, расчетный отдел и материальный отдел.

Положение о централизованной бухгалтерии (приложение Л) разработано в соответствии Типовым положением о бухгалтерской службе №59, определяет главные задачи бухгалтерской службы: организация бухгалтерского учета в соответствии с действующими нормативными документами; осуществление предварительного контроля за своевременным, правильным оформлением документов и законностью, целесообразностью осуществляемых операций; контроль правильности, рациональности, экономности расходования бюджетных средств в соответствии с открытым финансированием и их целевого назначения; строгий контроль за рациональным и экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также порядок назначения и увольнения главного бухгалтера.

Должностная инструкция главного бухгалтера (приложение М) разработана в соответствии с Положением о главных бухгалтерах №59 с учетом специфики бюджетных учреждений, содержит полный перечень учетных, контрольных и аналитических работ главного бухгалтера. Главный бухгалтер устанавливает служебные обязанности для работников бухгалтерии в их должностных инструкциях (приложение Н), которые содержат полный перечень учетных, контрольных, аналитических работ. Должностные инструкции согласовываются с председателем профсоюзного комитета, подписываются работниками бухгалтерии, инспектором отдела кадров, утверждаются главным врачом.

Исследование организационной структуры бюджетного учреждения; организационной структуры бухгалтерской службы; регламентов деятельности учреждения показало, что больница осуществляет свою деятельность в соответствии с уставными документами, имеет лицензию на медицинскую деятельность. В структуре больницы централизованная бухгалтерия функционирует самостоятельной службой, имеет свои регламентные документы, которые составлены в соответствии с требованиями по организации бухгалтерского учета с учетом специфики бюджетных учреждений.

## **1.2 Исследование организации бухгалтерского учета, контроля и анализа (нормативно-правовые документы, План счетов, форма учета, графики учетных работ и документооборота)**

Бухгалтерский учет в больнице ведется в соответствии с действующим законодательством в Украине бюджетной системы. Основные нормативные документы, в соответствии с которыми организован бухгалтерский учет в больнице, приведены в приложении П. Функции государственного регулирования бухгалтерского учета реализуются через систему органов государственной власти и государственного управления (приложение Р).

Бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов в больнице ведется по мемориально-ордерной форме (приложение С), на едином балансе по единому Плану счетов №114 (приложение Т).

Оформление первичных документов и запись их в регистры учета осуществляются в соответствии с Положением №88. Бухгалтерия обеспечивает недопущение несанкционированных исправлений и подчисток в первичных документах, а также своевременность их предоставления в бухгалтерию. Проверенные и принятые к учету документы систематизируются в хронологическом порядке и оформляются мемориальными ордерами (приложение У). Все мемориальные ордера регистрируются в книге «Журнал-главная» (приложение Ф).

За соблюдение правил бюджетной дисциплины и организации бухгалтерского учета в больнице ответственность несут главный врач и главный бухгалтер. Учетная политика утверждена приказом главного врача (приложение Х), содержит исчерпывающую информацию относительно нормативных документов, которыми руководствуются в больницы и которые регламентируют нормы бюджетного законодательства, бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В документе определяется форма ведения бухгалтерского учета, приведены название подразделения, осуществляющего бухучет, фамилия главного бухгалтера. Приказ об учетной политике содержит информацию о графике документооборота, который до настоящего времени не разработан. Изменения в приказ (приложение Ц) вносятся в случаях изменений в бюджетное законодательство и бюджетный

учет, однако с начала 2011 года бюджетное законодательство претерпело ряд изменений, которые до настоящего момента не нашли отражение в приказе об учетной политике.

Перед тем, как сделать вывод по организации учетной политики в больнице хотелось бы заметить, что нормативных документов, регламентирующих содержание или форму приказа об учетной политике или содержания требования об обязательном составлении бюджетными учреждениями такого приказа, нет. Полномочие больницы устанавливать учетную политику реализуется путем утверждения нормативно-распорядительного документа на основе единых правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности о выполнении смет, установленных Госказначейством, и нормативно-правовых актов, которыми регламентируются бюджетные отношения в Украине.

Сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер. Документы (приложение III), удостоверяющие сдачу дел в архив или на их утилизацию, хранятся постоянно.

Бухгалтерский учет в больнице организован в соответствии с бюджетным законодательством, что позволяет обеспечить отображение всех операций, связанных с исполнением сметы доходов и расходов, обобщение данных учета и отчетности, благодаря чему осуществляется оперативное управление, анализ, контроль за целевым использованием средств в соответствии со сметой, выявление внеплановых и незаконных расходов.

## 2. Исследование методики и техники бухгалтерского учета

### 2.1 Учет основных средств, нематериальных активов, прочего имущества, запасов,

#### МБП

Учет необоротных активов, запасов, МБП и прочего имущества осуществляется бухгалтерами материального отдела.

Вопросы материальной ответственности регулируются нормативными актами, приведенные в приложении Щ. С материально-ответственными лицами заключены договора о полной материальной ответственности (приложение Ю). Смена материально-ответственного лица оформляется инвентаризационной описью (приложение Я). Доверенность (приложение АА) закрепляет за работником обязанности по сохранности ценностей. Выдача доверенностей регистрируется в Журнале регистрации доверенностей (приложение АБ).

Больница закупает необоротные активы и материальные ценности в соответствии с Законом №2289. В больнице создан комитет по конкурсным торгам (приложение АВ), который действует в соответствии с Положением (приложение АД).

Инвентаризация необоротных активов и запасов осуществляется в соответствии с Инструкцией №90. Периодичность проведения инвентаризации приведена в приложении АЖ. Случаи проведения инвентаризации приведены в приложении АЗ. Инвентаризация оформляется инвентаризационной описью (приложение Я). Результаты инвентаризации отображаются в протоколе инвентаризационной комиссии (приложение АК). Определение сумм недостач осуществляется в соответствии с Порядком №116 (приложение АЛ). Во время инвентаризации по состоянию на 01.11.2010г. недостач необоротных активов не было выявлено.

Необоротные активы больницы отображаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости – по фактическим расходам на их приобретение, сооружение или изготовление. Больница на своем балансе не имеет незавершенного строительства и нематериальных активов. Перечень нормативных актов, которые регламентируют учет необоротных активов, приведен в приложении АМ.

Учет всех необоротных активов ведется в полных гривнах, без копеек. Сумма копеек, расходы на их транспортировку, наладку и запуск, а также суммы НДС и акцизного сбора относят сразу на фактические расходы. Расходы на капитальный и текущий ремонт на увеличение стоимости основных средств не отражаются, а списываются на фактические расходы. Индексация стоимости необоротных активов в текущем году не проводилась. Переоценка необоротных активов в больнице не осуществлялась.

Этапы движения необоротных активов в процессе хозяйственной деятельности приведены в приложении АН. Графики движения учетной информации приведены в приложениях АП, АР.

Поступление на склад необоротных активов оформляется накладной поставщика (приложение АС), при этом акт ф.ОЗ-1 не оформляется. На необоротные активы, полученные как гуманитарная помощь, оформляют акт (приложение АТ). Операции по приходу бесплатно полученных товарно-материальных ценностей отражаются в м/о 14 (приложение АУ).

Выдача необоротных активов со склада или иное их перемещение в рамках больницы оформляется требованием ф.М-11 (приложение АФ).

Для прихода и синтетического учета необоротных активов больница использует счета 10 «Основные средства» и 11 «Прочие необоротные материальные активы» (приложение Т).

Синтетический учет необоротных активов ведется в книге «Журнал-главная» (приложение АХ) в разрезе отдельных субсчетов, записи в которую осуществляются на основе составленных м/о №№ 2, 3, 6, 14 (приложения АЦ, АШ, АЩ, АУ).

Материально-ответственные лица следят за сохранностью необоротных активов, ведут их учет по местам хранения и эксплуатации в Инвентарном списке ф.ОС-11 (приложение АЮ).

Каждому объекту необоротных активов присваивается инвентарный номер из восьми знаков: первые два – номер синтетического счета, третий – номер субсчета, четвертый – подгруппа, последние четыре – порядковый номер предмета в группе. На всех элементах, которые составляют единое целое с инвентарным объектом, указан инвентарный номер объединяемого их основного объекта. Ответственность за маркировку необоротных активов несут материально-ответственные лица. Инвентарный номер является одновременно кодом инвентарного объекта при ведении учета при использовании вычислительной техники.

Аналитический учет необоротных активов ведется по каждому инвентарному объекту в регистрах учета: Инвентарная карточка ф.ОЗ-6 (приложение АЯ), Инвентарная карточка ф.ОЗ-9 (приложение БА), которые заносятся в Опись инвентарных карточек ф.ОЗ-10 (приложение ББ). Учет многолетних насаждений ведется в Инвентарной карточке ф. ОЗ-6 (приложение БВ), однако его необходимо осуществлять в Инвентарной карточке ф. ОЗ-8.

Учет арендованных необоротных активов осуществляется на забалансовом счете №01 «Арендованные необоротные активы» (приложение БД) по стоимости, предусмотренные договором аренды (приложение БЖ).

Для контроля за правильность бухгалтерских записей на счетах синтетического и аналитического учета ежеквартально составляют оборотные ведомости по каждой группе аналитических счетов (приложение БЗ), итоги оборотов и остатки по которым сверяют с итогом оборотов и остатков на соответствующих субсчетах в книге «журнал-главная».

Износ начисляется на все необоротные активы, за исключением отдельных групп (приложение БК). Начисление износа осуществляется Ведомости ф.ОЗ-12 (приложение БЛ). На общую сумму износа составляется бухгалтерская справка к м/о №9. Общая схема документооборота начисления износа представлена в приложении БМ.

Достижение определенной степени износа является основанием для ремонтных работ. При подрядном способе ремонтных работ организация учета сводится к визированию договора (приложение БН). В случае хозяйственного способа ремонтных работ организация соответственного учета лежит в составлении договора подряда и дефектной ведомости (приложения БП, БР). Ремонт необоротных активов оформляется актом (приложение БС). Капитальный ремонт основных средств в 2011 году больница не проводила.

Списание необоротных материальных активов в соответствии с Инструкцией №447 и Порядком №1314 в 2011 году в больнице не проводилось по причине того, что ОЖКХ при Ясиноватском ГИК не разработан и не утвержден порядок согласования актов на списания таких материальных ценностей. Для удобства в приложениях БТ, БУ изображены схематически процедуры: списания имущества в соответствии с Инструкцией №447 и списания основных средств в соответствии с Порядком №1314.

Информация о наличии основных средств и прочих малоценных необоротных активов, сумме износа на дату баланса отображаются в первом разделе актива баланса

(приложение БД). Более детальная информация об их наличии и движении за отчетный год отображается в форме №5 (приложение БФ) на основании данных регистров аналитического учета.

Все хозяйственные операции, которыми оформляются выбытие и списание необоротных активов, на протяжении текущего месяца регистрируются в м/о №9 (приложение БХ), итоги которого в конце месяца переносятся в книгу «журнал-главная» (приложение АХ).

Перечень нормативных документов, которые регламентируют учет запасов, приведен в приложении БУ. Синтетический учет запасов в больнице осуществляется на счетах №23 «Материалы и продукты питания», №22 «МБП», к каждому из которых открыты субсчета по видам запасов (приложение БШ).

В больнице запасы в учете и отчетности отображаются по закупочной цене. Транспортные расходы, НДС относят на фактические расходы. Стоимость запасов, полученных бесплатно, определяется комиссией, на что составляется акт (приложение БЩ). Переоценка запасов в больнице не осуществлялась.

Запасы поступают в больницу путем: приобретения по централизованным поставкам (приложение БЮ), поставки по тендерным договорам (приложение БЯ), по договорам поставки (приложение ВА); вследствие ликвидации необоротных активов; бесплатного поступления (приложение БЩ); другое. На складе запасы приходятся на основании документов поставщиков (приложения ВБ). Приход тары оформляется в соответствии с утвержденным в больнице порядком (приложение ВВ), приход тары не осуществлялся. Расхождений при приеме запасов по документам поставщика не выявлено, поэтому Акт о приеме материалов ф.З-1 не оформлялся.

Выдача запасов со склада оформляется: ведомостью (приложение ВД), требованием ф.М-11 (приложение ВЖ); меню-требованием на выдачу продуктов (приложения ВЗ).

Все документы по поступлению и отпуску запасов со склада передаются в бухгалтерию. В зависимости от источника поступления данные о стоимости поступивших запасов и МБП отображаются в м/о №№6,14 (приложения АЩ, АУ). Учет прихода продуктов питания ведется в м/о №11 (приложение ВК). Ответственность за прием, хранение и отпуск запасов возложена на материально-ответственных лиц, который ведут количественный учет



продуктов и материалов на складе в разрезе наименований, сортов, категорий в Книге складского учета (приложение ВЛ). Номенклатурные номера для запасов в больнице не применяются.

Аналитический учет запасов в бухгалтерии ведется в оборотных ведомостях (приложение ВМ) в количественно-суммовом учете по материально-ответственным лицам и видам запасов.

Списание запасов оформляется Актом списания (приложение ВН). Списание ГСМ осуществляется на основании путевых листов (приложение ВП) и отчета диспетчера гаража (приложение ВР) по фактическому их расходу, но не более установленных норм расходов для каждой марки автотранспорта.

Первичные документы по расходу продуктов питания систематизируются в ведомости расхода продуктов питания (приложение ВС) и отражаются в м/о №12 (приложение ВТ). Учет операций по питанию доноров (приложение ВУ) и по выдаче молока работникам больницы (приложение ВФ) отражаются в м/о №12. Учет операций по использованию материалов и медикаментов ведется в м/о №№13, 13а, 13б (приложения ВХ, ВЦ, ВШ). Учет операций по выбытию и перемещению МБП ведется в м/о №10, который в исследуемом периоде не составлялся.

Учет медикаментов и перевязочных средств осуществляется в соответствии с Инструкцией №747. Состав лекарственных средств, которые подлежат предметно-количественному учету, определены приказом главного врача (приложение ВЩ). Отпуск лекарственных средств со склада медикаментов в отделения осуществляется по требованиям (приложение ВЮ) или по актам передачи (приложение ВЯ).

Учет лекарственных средств, подлежащих предметно-количественному учету, в отделениях ведут старшими медсестрами в книге ф.№8-МЗ (приложение ДА). По окончании месяца старшие медсестры на основании первичного учета составляют Отчет о движении лекарственных средств ф.№2-МЗ (приложение ДБ), на основании которых списываются медикаменты.

Учет продуктов питания осуществляется в соответствии с Инструкцией №530. Учет поступления и отпуска продуктов ведется в Книге складского учета ф.№3-9 (приложение ВЛ).

Ежедневно старшие медсестры отделений предоставляют на пищеблок информацию о количестве больных, которые получают питание (приложение ДВ), на основании которых диетсестра составляет сводный порционник (приложение ДД) и раздаточную ведомость (приложение ДЖ). Изменения в количестве больных оформляется дополнительным меню-требованием (приложение ДЗ). На основе данных документов диетсестра при участии работника бухгалтерии и шеф-повара составляется меню-раскладку (приложение ДК). Возврат неиспользованных продуктов питания оформляется требованием (приложение ДЛ).

В бухгалтерии МБП приходится на основании переданных со склада накладных поставщиков. Приобретение МБП в июне 2011 года не осуществлялось. МБП стоимостью свыше 10 грн отображаются как МБП в эксплуатации, а при полном износе списываются на основании актов (приложение ДМ). Синтетический учет МБП осуществляется на субсчете №221 «МБП, находящиеся на складе и в эксплуатации». Движение МБП и их складской учет в больнице оформляется аналогично движению материалов. В бухгалтерии ведутся оборотные ведомости по наименованиям МБП по каждому материально-ответственному лицу (приложение ДН).

Списание непригодных к эксплуатации запасов и МБП в соответствии с Инструкцией №447 в 2011 году в больнице не проводилось по причине того, что ОЖКХ при Ясиноватском ГИК не разработан и не утвержден порядок согласования актов на списания таких материальных ценностей. В приложении БТ изображена схема процедуры списания имущества в соответствии с Инструкцией №447. Информация о наличии запасов и МБП на дату баланса отображается во втором разделе актива баланса (приложение БД). Более детальная информация об их наличии и движении за отчетный год отображается в форме №6 (приложение ДП) на основании данных регистров аналитического учета.

Исследование организации учета необоротных активов, запасов и МБП показало, что учет в больнице данных активов организован в соответствии с требованиями инструкций. На основании первичных документов бухгалтерия осуществляет предварительный, текущий и последующий контроль над поступлением, хранением и движением необоротных активов, запасов и МБП. Недостатком в организации учета необоротных активов и запасов является отсутствие утвержденного графика документооборота, из-за чего возникают ситуации несвоевременного предоставления первичной документации в бухгалтерию. По итогам

исследования учета необоротных активов рекомендовано вести учет зеленых насаждений в Инвентарной карточке ф. ОЗ-8, поступление основных средств оформлять актом ф.ОЗ-1.

## 2.2 Учет операций на счетах в банках и Казначейства

Организация учета операций с денежными средствами и денежными документами в больнице осуществляется в соответствии с нормативными документами, которые приведены в приложении ДР. Учет операций с денежными средствами больница осуществляет в денежных единицах Украины.

Вся наличность, находящаяся в распоряжении централизованной бухгалтерии, хранится в кассе больницы. Усилению контроля по расходованию наличности в больнице содействует строгое соблюдение Положения №637.

Размер суммы наличности в кассе на конец каждого рабочего дня ограничивается лимитом, который утверждается главным врачом (приложение ДС). Лимит наличности в кассе устанавливается на основании Расчета (приложение ДТ). Операции, производимые с наличностью, изображены в приложении ДУ. Чековой книжки больница не имеет.

Учет наличных денежных средств осуществляется бухгалтером по финансовому учету, с которым подписан договор о материальной ответственности (приложение ДФ).

Синтетический учет денежных средств в кассе ведется на субсчете №301 «Касса в национальной валюте».

Оформляются кассовые операции приходными ордерами ф. КО-1 (приложение ДХ) и расходными ордерами ф. КО-2 (приложение ДЦ), которые регистрируются в регистре ф. КО-3а (приложение ДШ).

Аналитический учет и контроль движения наличности ведет бухгалтер по финансовому учету в кассовой книге ф.КО-4 (приложение ДЩ). Ежедневно второй экземпляр кассовой книги (отчет кассира) вместе с прилагаемыми приходными и расходными документами передается под роспись главному бухгалтеру. График документального оформления кассовых операций приведен в приложении ДЮ.

На основании кассовых отчетов с указанной корреспонденцией счетов осуществляются заполнение м/о №1 (приложение ДЯ). Карточка аналитического учета наличных операций в больнице не ведется.

С целью контроля над сохранностью наличности в больнице не реже одного раза в месяц проводится инвентаризация кассы (приложение ЖА).

Больница в составе активов имеет прочие денежные документы: оплаченные талоны на бензин и нефтяной газ, талоны на питание доноров, медицинские справки и прочие. Перечисленные ценности хранятся в кассе. Ответственность за сохранность и учет денежных документов несет бухгалтер по учету продуктов питания.

Синтетический учет таких документов на синтетическом счете №33 «Прочие средства», субсчет №331 «Денежные документы в национальной валюте». Документальное оформление операций с денежными документами представлено в приложении ЖБ.

Приход денежных документов осуществляется на основании накладной (приложение ЖВ). Передача бланков строгой отчетности из мест хранения лицам, на которых возложены обязанности по их оформлению, осуществляется на основании требований (приложение ЖД) с одновременным отображением в Приходно-расходной книге по учету Бланков строгой отчетности ф.СЗ-2 (приложение ЖЖ). Списание использованных и испорченных бланков строгой отчетности осуществляется в конце отчетного периода в Акте на списание использованных бланков строгой отчетности ф.СЗ-3 (приложение ЖЗ).

Выдача талонов на топливо водителям осуществляется по заборной карте (приложение ЖК). На основании накладной (приложение ЖЛ) талоны переводятся в полученное топливо, списание которого осуществляется на основании путевых листов (приложение ВП).

Поступление денежных документов отображается в м/о №6 (приложение АЩ), а их расходование – в м/о №13 (приложение ВХ).

Инвентаризация денежных документов осуществляется не реже одного раза в квартал и оформляется инвентаризационной описью (приложение ЖМ).

Аналитический учет денежных документов в бухгалтерии ведется в оборотных ведомостях (приложение ЖН). Аналитический учет использования денежных документов ведется по местам выдачи данных документов: в регистратуре, на складе, в отделении переливания крови. С этой целью материально-ответственные лица представляют отчеты об использовании денежных документов (приложение ЖП), которые являются основанием для их списания.

Больница обслуживается в отделении Государственного казначейства. Расчетных счетов в банках, денежных средств в иностранной валюте, в аккредитивах и депозитах больница не имеет. В отделении Государственного казначейства больница имеет несколько

регистрационных счетов общего и специального фондов, которые открываются в соответствии с Порядком №221. Основные положения открытия регистрационных счетов приведены в приложении ЖР.

На регистрационные счета зачисляются финансирование (приложение ЖС), средства от юридических и физических лиц на содержание учреждения, восстановление кассовых расходов (приложение ЖТ) и т.д.

Оплата расходов больницы осуществляется Госказначейством с регистрационных счетов путем проведения платежей с этих счетов при наличии в учете Госказначейства обязательств и остатков на счетах. Основанием для оплаты расходов является платежное поручение (приложение ЖУ) и документы, которые подтверждают целевое расходование средств (приложение ЖФ). Подготовленные и проверенные платежные поручения передают в Казначейство в виде электронных расчетных документов на дискете. Движение платежного поручения представлено в приложении ЖХ. Документальное оформление операций с денежными средствами на регистрационных счетах представлено в приложении ЖЦ.

Казначейство предоставляет выписки со счетов (приложение ЖШ) по результатам предыдущего операционного дня.

Для учета наличия и движения средств, выделенных на содержание учреждения по общему фонду, используется субсчет №321 «Регистрационные счета» к синтетическому счету №32 «Счета в казначействе». Аналитический учет ведется в разрезе регистрационных счетов, открытых по КФК.

Собственные средства больницы хранит на регистрационных счетах в казначействе. Для учета наличия и движения таких средств больница использует субсчета №323 «Специальные регистрационные счета для учета средств, полученных как плата за услуги», №324 «Специальные регистрационные счета для учета средств, полученных по другим источникам собственных поступлений» к синтетическому счету №32 «Счета в казначействе».

Для учета средств, полученных для выплаты пособия по временной нетрудоспособности от ФСС от ВПТ, больница имеет небюджетный регистрационный счет (приложение ЖЦ), операции по которому учитываются в больнице на субсчете №328 «Прочие счета в казначействе».

Учет операции по движению денежных средств на счетах в казначействе в больнице ведется в м/о №2 (приложение АЦ) – по средствам общего фонда и в м/о №3 (приложение АШ) – по средствам специального фонда. Записи в м/о осуществляются на основании выписок казначейства (приложение ЖШ). По м/о №2 в разрезе КФК формируется сводный м/о. Остатки средств на субсчетах счета 32 ежедневно сверяются с остатками средств по выписке. В конце месяца итоги оборотов по м/о переносят в книгу «журнал-главная» (приложение АХ).

Информация о наличии денежных средств и денежных документов на дату баланса отображаются во втором разделе актива баланса (приложение БД). Более детальная информация об их наличии и движении за отчетный год отображается в пояснительной записке (приложение ЖЮ) на основании данных регистров аналитического учета.

Исследование учета денежных средств в бухгалтерии больницы показало, что учет денежных средств организован в соответствии с требованиями нормативных актов, которые регламентируют учет денежных средств. По данному участку учетных работ в бухгалтерии разработан документооборот. Учет денежных средств в бухгалтерии обеспечивает целевое их использование в соответствии со сметой, рациональное и эффективное их использование, своевременность осуществления расчетных операций.

Недостатком в организации учета на данном участке является отсутствие карточек аналитического учета наличности в кассе.

## 2.3 Учет расчетов, текущих и долгосрочных обязательств

Больница не имеет долгосрочных обязательств, вексельные расчеты не осуществляет. Платежи осуществляются только в безналичной форме – платежными поручениями. Наличные расчеты через кассу осуществляются только при проведении расчетов по возмещению причиненного ущерба и с покупателями медицинских услуг. Схема расчетов больницы представлена в приложении ЖЯ. Нормативно-правовые акты, которые регламентируют расчеты бюджетных учреждений, приведены в приложении ЗА.

Задолженности с истекшим сроком исковой давности больница не имеет, списание такой задолженности не проводилось. Для контроля над своевременным погашением задолженности и правильностью ее отображения в учете и отчетности в больнице два раза в год проводится инвентаризация расчетов в соответствии с Инструкцией №90. Результаты инвентаризации оформляются актом (приложение ЗБ), к которому прилагается справка (приложение ЗВ), а также акты сверок (приложение ЗД).

Больница имеет собственные поступления, в связи с чем является плательщиком налогов и сборов в бюджет (приложение ЗЖ). Средства, которые поступают от предоставления платных услуг в соответствии с Постановлением №1138, используются в установленном порядке согласно смете доходов и расходов и не облагаются налогом на прибыль. Больница включена в реестр неприбыльных организаций (приложение ЗЗ).

Больница является плательщиком НДС (приложение ЗК) в соответствии с Налоговым Кодексом, по операциям, которые не освобождены от НДС. Сумма налогового обязательства по НДС (приложение ЗЛ) определяется на общих основаниях, а порядок формирования налогового кредита – на основании расчетного процента.

Больница сдает в аренду помещения другим субъектом предпринимательской деятельности, в связи с чем уплачивает налог на землю (приложение ЗМ).

В связи с тем, что больница использует воду не только для удовлетворения собственных питьевых и санитарно-гигиенических нужд, она выступает плательщиком сбора за специальное использование водных ресурсов (приложение ЗН).

Налог с доходов физических лиц удерживается из доходов работников больницы на общих основаниях (приложение ЗП).



Учет расходов с бюджетом ведется на синтетическом счете №64 «Расчеты по налогам и платежам», на субсчетах №641 «Расчеты по платежам и налогам в бюджет». Учет расчетов по НДС осуществляется ведущий бухгалтер расчетного отдела, а учет всех остальных расчетов с бюджетом осуществляется бухгалтером по финансовому учету.

Аналитический учет ведется отдельно по каждому виду налога и платежу, однако оборотная ведомость ведется только по НДС (приложение ЗР). На основании данных аналитического учета составляются отчетность, декларации, расчеты относительно состояния расчетов по платежам в бюджет, которые подаются в Ясиноватскую объединенную налоговую инспекцию в сроки, утвержденные Налоговым Кодексом [].

Операции по расчетам по НДС ведутся в м/о №№2, 3, 5 (приложения АЦ, АШ, ЗС), а по расчетам с бюджетом по налогам и сборам – в м/о №№2, 3, 17 (приложение АЦ, АШ, ЗТ).

Расчеты с подотчетными лицами в больнице осуществляются путем безналичного зачисления. Выплаты подотчетным лицам осуществляются только на командировочные расходы. Материальные ценности за наличность в больнице не закупаются.

Суммы под отчет зачисляются платежными поручениями на основании списка и заявки на карточные счета только работникам больницы. Условия выдачи денежных средств под отчет и порядок сдачи подотчетными лицами авансовых отчетов (приложение ЗУ) определены Порядком №996. Авансовые выплаты подотчет на командировку в больнице не производят, что оговорено в Положении о командировках, которое утверждено приказом главного врача.

В бухгалтерии авансовые отчеты проверяются арифметически, а также на правильность оформления подтверждающих документов (приложение ЗФ) и расходования средств по назначению. Первичные документы по расчетам с подотчетными лицами приведены в приложении ЗХ. Учет расчетов с подотчетными лицами осуществляет бухгалтер материального отдела по учету необоротных активов и МБП.

Расчеты с подотчетными лицами учитываются на субсчете №362 «Расчеты с подотчетными лицами» к синтетическому счету №36 «Расчеты с разными дебиторами». График документооборота авансового отчета (командировочные расходы) приведен в приложении ЗЦ.

Хозяйственные операции по расчетам с подотчетными лицами отображаются в м/о №8 (приложение ЗШ), записи в котором осуществляют линейно-позиционным методом, объединяя синтетический и аналитический учет. Общие итоги м/о №8 (за вычетом операций по движению средств в кассе и на регистрационных счетах) переносятся в книгу «Журнал-главная» (приложение АХ).

Размер убытков, которые подлежат отчислению от виновных лиц, определяется в соответствии с Порядком №116 и Законом № 217/95. Из определенной суммы убытков (приложение ЗЩ) больнице возмещается только учетная стоимость утраченных ценностей (первоначальная стоимость за минусом износа), а остаток перечисляется в доход бюджета.

Учет расчетов по возмещению причиненных убытков осуществляется бухгалтером по учету продуктов питания на субсчете №363 «Расчеты по возмещению причиненных убытков». Движение носителей учетной информации приведено в приложении ЗЮ.

Операции по расчетам по возмещению причиненных убытков отражаются м/о №№ 9, 12, 13, 13а, 13б (приложения БХ, ВТ, ВХ, ВЩ, ВЩ). Погашение сумм причиненных убытков виновным лицом оформляется приходным кассовым ордером и отображается в м/о №1 (приложение ДЯ). Удержание сумм причиненных убытков из зарплаты работников осуществляется на основании приказа главного врача и отображается в м/о №№2, 3, 5 (приложения АЦ, АШ, ЗС).

Аналитический учет таких расчетов осуществляется в произвольной форме по каждому лицу до полного погашения или списания задолженности, однако оборотные ведомости по счету №363 в бухгалтерии больницы не ведутся.

Больница осуществляет расчеты с различными учреждениями и организациями, которые поставляют материальные ценности (продукты питания, медикаменты, канцелярские принадлежности и т.д.) или предоставляют услуги (коммунальные услуги, услуги по текущему ремонту, услуги по проведению анализов и т.д.).

Все хозяйственные отношения больницы с поставщиками и покупателями, заказчиками и прочими дебиторами оформляет договорами (приложения БЯ, ВА). Работа с договорами осуществляется экономистом по финансовой работе в соответствии с основными требованиями, изложенными в приложении ЗЯ. Важным условием таких расчетов является систематический характер получения больницей материальных ценностей и услуг

(ежедневная поставка хлеба, молочных продуктов и т.п.) и невозможность точного прогнозирования объема таких поставок (например, ежедневная потребность в продуктах питания зависит от контингента больных, которые невозможно точно определить наперед).

Предварительная оплата осуществляется только в случаях, предусмотренных действующим законодательством (приложение КА). Больница не осуществляет предварительную оплату.

Синтетический и аналитический учет расчетов с разными кредиторами объединен в м/о №6 (приложение АЩ) по счету №675 «Расчеты с прочими кредиторами». Учет расчетов ведется позиционным способом в разрезе поставщиков и КЭКР. Учет операций по счету №675 ведется в м/о №№2, 3 (приложение АЦ, АШ).

Общее сальдо по м/о №6 бывает развернутым (по дебету и кредиту). Обороты по м/о №6 (за вычетом операций в м/о №2) переносятся в книгу «Журнал-главная» (приложение АХ), в которой сальдо по счету №675 свернутое. В балансе (приложение БД) сальдо по счету №675 отображается в развернутом виде.

Информация о состоянии расчетов на дату баланса отображаются во втором разделе баланса (приложение БД): дебиторская задолженность – в активе, кредиторская – в пассиве. Более детальная за отчетный период отображается в форме №7 (приложение КБ) и в пояснительной записке (приложение ЖЮ) на основании данных регистров аналитического учета.

Финансовые обязательства (приложение KB) учитываются больницей как кредиторская задолженность (приложение KB). Больница берет обязательства (приложение КД) на расходование средств общего фонда только в рамках ассигнований, выделенных на бюджетный год, а финансовые обязательства – согласно росписи ассигнований (приложение КЖ). По средствам специального фонда обязательства берутся исключительно в пределах фактических поступлений в специальный фонд и бюджетных ассигнований, определенных сметой (приложение КЗ).

Обязательства регистрируются в казначействе на основании договоров, а финансовые – на основании первичных документов (приложение ЖФ). Осуществление расчетов осуществляются только при наличии в казначействе их обязательств и остатка средств на

регистрационных счетах. В больнице также ведется оперативный учет финансовых обязательств в произвольной форме.

Исследование учета расчетов в бухгалтерии больницы показало, что учет расчетов организован в соответствии с требованиями нормативных актов, которые регламентируют учет расчетов в бюджетных учреждениях.

Учет расчетов позволяет отслеживать своевременность оплаты задолженности перед поставщиками, бюджетом, а также своевременность взыскания сумм причиненных убытков. В бухгалтерии сформирован рациональный режим расчетных отношений, что позволяет не допускать просроченной задолженности и задолженности с истекшим сроком исковой давности. По участку расчетов с подотчетными лицами разработан документооборот.

Недостатком учета расчетных операций в больнице является отсутствие документооборота по участкам расчеты с бюджетом, расчеты с дебиторами и кредиторами, расчеты по причиненным убыткам, а также отсутствие оборотных ведомостей, которые должны выполнять функцию аналитического учета, по расчетам с бюджетом и по расчетам по причиненным убыткам.

## 2.4 Учет расчетов по оплате труда

Нормативно-правовые акты, которые регулируют организацию и методику учета заработной платы, приведены в приложении КК.

Основные формы оплаты труда в больнице – повременная и подрядная, однако преимущественно – повременная. Основую организации оплаты труда является тарифная система, которая включает тарифные сетки, тарифные ставки, схемы должностных окладов, тарифно-квалифицированные характеристики (приложение КЛ). Должностные оклады (тарифные ставки) определяются путем умножения оклада (ставки) работника 1 тарифного разряда на соответствующий коэффициент (приложение КМ). Каждому работнику устанавливается месячный оклад согласно штатному расписанию (приложение КН).

Размер ставок заработной платы (должностных окладов), а также надбавок к ним определяется на основании ежегодной тарификации, которая проводится постоянно действующей комиссией. Результаты работы комиссии отображаются в тарификационных списках (приложение КП).

Должностные оклады врачей дифференцируют в зависимости от должности, категории (высшая, первая, вторая, без категории), типа медучреждения (стационар, поликлиника), с повышением должностных окладов за руководство отделением, кабинетом, лабораторией и т.п. должностные оклады среднего медперсонала дифференцируют в зависимости от должности и категории.

Работа работников зубопротезной лаборатории (зубных техников, литейщика) измеряется количеством и качеством изготовленной продукции (приложение КР). Основной документ по учету выработки - наряд на подрядную работу (приложение КС).

Основная и дополнительная зарплата, иные поощрительные и компенсационные выплаты формируют фонд заработной платы, который используется в строгом соответствии с его целевым назначением в рамках сумм, предусмотренных сметой доходов и расходов (приложение КТ) с учетом выполнения плана сети штатов и контингентов (приложение КУ).

Доплаты за замещение определяются главным врачом (приложение КФ). В больнице также применяется совместительство – регулярно оплачиваемая работа на условиях трудового договора в свободное от основной работы время на том же или ином предприятии (приложении КХ). Оплата работы за совместительство осуществляется за фактически

выполненную работу и не включается в расчет среднего заработка (за некоторыми исключениями согласно действующему законодательству).

В больнице допускается работа в праздничные и нерабочие дни, вызванные необходимостью обслуживания населения, за которые проводится оплата в размере одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа в такой день проводилась в рамках месячной нормы рабочего времени; в размере двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа проводилась в объемах, превышающих месячную норму.

В соответствии со ст.108 КЗоТ работа в ночное время (с 22:00 до 06:00) оплачивается в повышенном размере – не менее 20% часовой ставки (оклада) за каждый час такой работы.

Выплаты, исходя из средней зарплаты, исчисляются в соответствии с Постановлением №100. Оплата дней отпуска (приложение КЦ) осуществляется исходя из выплат за последние 12 календарных месяцев работы, которые предшествуют месяцу предоставления отпуска.

Финансирование расходов по зарплате осуществляется по КЭКР 1110.

Численность работников больницы определяется штатным расписанием (приложение КН). Для выполнения отдельных работ на короткий срок привлекаются лица, которые не пребывают в штате больницы и работают по трудовым соглашениям (приложение БП).

Учет персонала ведется по профессиям и специальностям. Персонал больницы делится: основные работники – врачи; административно-управленческий персонал – руководитель и его заместители, специалисты; вспомогательный персонал – средний медицинский персонал; младший обслуживающий персонал – санитарки, уборщицы и т.д.

Оперативный учет персонала ведет отдел кадров на бланках типовых форм. Прием на работу, перемещение, предоставление отпуска, увольнение оформляются приказами (приложение КШ). В бухгалтерии на основании приказов открываются личные счета (приложение КЦ) на каждого работника, присваивается табельный номер. По данным карточек и первичных документов, которыми оформляется движение персонала, организовывается статистический учет численности и состава работников.

Основной источник информации об использовании рабочего времени – данные табельного учета (приложение КЮ). Движение учетной информации по учету рабочего времени приведено в приложении КЯ.

В больнице нет единого графика работы, при этом все графики работы (приложение ЛА) строятся из расчета недельного фонда рабочего времени работников не более 40 часов. Данные учета численности работников и отработанного времени, а также данные учета расчетов с работниками по оплате труда являются основанием для составления отчетов по труду и зарплате (приложение ЛБ).

Бухгалтер расчетного отдела проверяет табель (приложение КЮ) на правильность его оформления, состав внесенных в него лиц, согласования с листками нетрудоспособности (приложение ЛВ) и приказами (приложение КЩ, ЗЮ)

Сумма заработка определяется делением суммы оклада на количество рабочих часов по месячной норме и умножением на количество фактически отработанных часов (приложение КЩ).

Медработникам начисляют доплаты и надбавки за продолжительность непрерывной работы, за категорию, за участковость, за выслугу лет и т.п. Размеры надбавок подтверждаются необходимыми документами и оформляются приказом главного врача (приложение ЛД).

Порядок начисления отпускных, зарплаты во время пребывания работника в командировке, индексации доходов приведен в приложении ЛЖ. Виды удержаний из заработной платы работников приведены в приложении ЛЗ, движение учетной информации по ним – в приложении ЛК.

Начисление зарплаты осуществляется на основе программного ресурса ООО «КомИнТех», модуль «Зарплата». На основе данных предыдущего месяца, что внесены в лицевой счет, и данных первичного учета текущего месяца формируются своды (приложения ЛЛ) по обслуживаемым учреждениям и структурным подразделениям. Аналитический учет с работниками по зарплате ведется в накопительном «Лицевом счете – Расчетном листке» (приложение КЩ). На его основании оформляется платежная ведомость (приложение ЛМ).

Синтетический учет расчетов по зарплате осуществляется на счете 66 «Расчеты по оплате труда», на субсчетах: №661 «Расчеты по зарплате», №666 «Расчеты с членами профсоюза по безналичным перечислениям сумм членских профсоюзных взносов», №668 «Расчеты по исполнительным документам и другие удержания». Аналитический учет ведется по каждому по каждому исполнительному листу, по каждому виду удержаний (приложение ЛН), по

каждому КФК. Суммы начисленной зарплаты относят на фактические расходы по КЭКР 1110.

Бухгалтерские записи на сумму начисленной зарплаты и отчислений из нее на основании сводов (приложение ЛЛ) отображаются в м/о №5 (приложение ЗС), записи в котором отображаются в разрезе обслуживаемых учреждений и КФК. Движение учетной информации по начислению зарплаты приведено в приложении ЛП.

Расчеты по зарплате с сотрудниками осуществляются через уполномоченный банк, с которым заключен договор. Перед перечислением зарплаты на карточные счета в Казначействе регистрируют бюджетные и финансовые обязательства на основании составленной заявки (приложение ЛУ).

Суммы выплаченной зарплаты и перечисленных отчислений из нее отображаются в м/о №№2, 3 (приложения АЦ, АШ).

Больница является плательщиком ЕСВ. Размеры взносов в ЕСВ приведены в приложении ЛС. Суммы начисленного ЕСВ относятся на расходы по КЭКР 1120 и отображаются на соответствующих субсчетах счета №65 «Расчеты по социальному страхованию».

Расчеты по возмещению пособия по временной нетрудоспособности осуществляются на субсчетах №652 «Расчеты с ФСС по ВПТ» и №656 «Расчеты с ФСС от НС». Ежемесячно бухгалтерия предоставляет расчеты (приложение ЛТ) в ФСС по ВПТ по пособиям по временной нетрудоспособности. Расчеты с работниками по выплате пособия по временной нетрудоспособности осуществляются на небюджетном регистрационном счете (приложение ЖЩ).

Больница зарегистрирована в Пенсионном фонде и ежемесячно предоставляет сведения о персонификации (приложение ЛУ) в установленные законом сроки.

Аналитический учет расчетов по социальному страхованию ведется в оборотных ведомостях в разрезе фондов, КФК (приложение ЛФ).

Информация о состоянии расчетов по зарплате на дату баланса отображаются во втором разделе актива и пассива баланса (приложение БД). Более детальная информация за отчетный период отображается в форме №7 (приложение КБ) на основании данных регистров аналитического учета.



Учет расчетов по оплате труда в больнице организован в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов. Организация учета позволяет контролировать соблюдение штатной дисциплины использование ФОТ; обеспечивает правильное исчисление рабочего времени и контроль за его рациональным использованием. В больнице своевременно и достоверно начисляется заработная плата и пособия по временной нетрудоспособности, а также вовремя осуществляются расчеты по зарплате. Организация учета позволяет контролировать использование выделенные на зарплату средства, а также обеспечивает своевременное составление отчетности и необходимой информации о труде и зарплате.

Недостатком в организации учета на данном участке является отсутствие графика документооборота.

## 2.5 Учет расходов и доходов общего, специального и иных фондов

Доходы разделяются на доходы общего фонда и доходы специального фонда (приложение ЛХ). Нормативные документы, которые регулируют вопросы учета доходов и расходов бюджетных учреждений, приведены в приложении ЛЦ.

Больница полностью финансируется за счет средств местного бюджета и осуществляет свои расходы в соответствии со сметой доходов и расходов (приложение КЗ). Открытие финансирования (приложение ЖС) осуществляется после доведения объема финансирования и утверждения сметы. Доходы специального фонда расходуются строго по целевому назначению, планируются и хранятся отдельно.

Учет бюджетного финансирования ведется на синтетическом счете №70 «Доходы общего фонда», субсчет №702 «Ассигнования из местного бюджета на расходы учреждения и прочие мероприятия». Кредитовое сальдо на этом субсчете на протяжении года показывает сумму ассигнований из бюджета с начала года за минусом сумм, зачисленных на восстановление кассовых расходов. В конце года сальдо субсчета №702 списывается на финансовый результат. Аналитический учет ассигнований из бюджета ведется в карточках (приложение ЛШ). Операции по поступлению финансирования на регистрационные счета ведутся в м/о №2 (приложение АЦ).

Расходы делятся на фактические и кассовые (приложение ЛЩ). Учет кассовых расходов ведется по КЭКР (приложение ЛЮ), поэтому в первичных документах (приложение ЖУ) на списание средств с регистрационных счетов указывается целевое назначение (КЭКР) расходов. Учет фактических расходов также ведется по КЭКР (приложение ЛЮ).

Кассовые расходы совпадают с кредитом счета №32 «Счета в казначействе». Бухгалтерские записи по увеличению или восстановлению кассовых расходов делаются на основании выписок с регистрационных счетов и прилагаемых к ним документам в м/о №№2, 3 (приложения АЦ, АШ), в которых ведется синтетический учет кассовых расходов. Аналитический учет кассовых расходов ведется по каждому регистрационному счету по КЭКР, аналитические карточки не ведутся по причине того, что кассовые расходы учитываются посредством программного ресурса «Баню». Схему учета кассовых расходов изображено в приложении ЛЯ.

Учет фактических расходов осуществляется на субсчетах №802 «Расходы из местного бюджета на содержание учреждения и другие мероприятия», №811 «Расходы по средствам, полученным как плата за услуги», №812 «Расходы по другим источникам собственных поступлений», №813 «Расходы по другим поступлениям специального фонда». Операции по начислению фактических операций отображаются в м/о №№ 1, 2, 3, 5, 6, 8, 11, 12, 13, 13а, 13б, 14, 17 (приложения ДЯ, АЦ, АШ, ЗС, АЩ, ВК, ВТ, ВХ, ВЦ, ВШ, АУ, ЗТ).

Аналитический учет фактических расходов ведется в специальных карточках, при этом для каждого КФК, для общего и специального фондов, для каждого вида доходов специального фонда они составляются отдельно (приложения МА).

На субсчетах №711 «Доходы по средствам, полученным как плата за услуги», №712 «Доходы по другим источникам собственных поступлений бюджетных учреждений», №713 «Доходы по другим поступлениям специального фонда» учитываются доходы по специальному фонду.

Доходы специального фонда поступают через кассу больницы, безналичным путем, а также в виде натуральных поступлений. Аналитический учет доходов специального фонда ведется в карточках (приложение МБ) по видам поступлений. Ведется внесистемный учет лимитных назначений специального фонда, их исполнение с учетом изменений в смету, вносимых в течение года.

По окончании года субсчета №№802, 811, 812, 813, 702, 711, 712, 713 закрываются путем списания произведенных в течение года расходов в соответствии с рекомендациями, приведенными в приложении МВ.

На заключительные обороты делается бухгалтерская справка (приложение МД), которая включается в м/о 17 (приложение МЖ).

В балансе больницы (приложение БД, МЗ) собственный капитал состоит из сумм фондов и финансовых результатов деятельности за прошедшие бюджетные года.

Фонды содержат сумму вложений в фонд основных средств, прочих необоротных материальных и нематериальных активов с учетом начисленного износа, суммы вложений в фонд МБП. Учет фондов осуществляется на пассивном счете №40 «Фонд в необоротных активах», субсчет №401 «Фонд в необоротных активах по их видам», № 41 «Фонд в МБП»,

субсчет № 411 «Фонд в МБП по их видам». Операции по учету фондов отображаются в м/о №№ 9, 14, 6 (приложения БХ, АУ, АЦ).

Оборотные ведомости по источникам формирования и направлениям уменьшения по субсчетам №401, №411 не ведутся.

Информация о начисленных доходах и полученных ассигнованиях на дату баланса отображается в третьем разделе пассива баланса (приложение БД, МЗ). Более детальная информация о полученных ассигнованиях – в форме №2 (приложение МК), о начисленных доходах за отчетный период отображается в формах №№4-1, 4-2, 4-3 (приложения МЛ, ММ, МН), на основании данных регистров аналитического учета.

Информация о фондах в необоротных активах и МБП на дату баланса отображается в первом разделе пассива баланса (приложение БД, МЗ). Более детальная информация отображается в пояснительной записке (приложение ЖЮ) на основании данных регистров аналитического учета.

Исследование учета доходов и расходов общего и специального фонда, а также прочих фондов в бухгалтерии больницы показало, что учет организован в соответствии с требованиями инструкций и нормативно-правовых актов. Постановка учета позволяет производить сравнительный анализ кассовых и фактических расходов по КЭКР, создает условия контроля над исполнением сметы доходов и расходов, расчетов с работниками, поставщиками, за целесообразностью использования средств согласно их целевому назначению.

Недостатком организации учета на данном участке является отсутствие графика документооборота и оборотных ведомостей по субсчетам №401, №411.

## 2.6 Учет финансовых результатов исполнения сметы

Финансовый результат деятельности за прошедший бюджетный год – это финансовый результат исполнения сметы учреждения за прошлый бюджетный год в части общего и специального фондов.

В соответствии с Порядком №2 все доходы и расходы общего и специального фонда заключительным оборотами в конце года (приложение МВ) списываются на результаты исполнения сметы. Формирование результата исполнения сметы приведено в приложении МП.

Формирование финансового результата осуществляется на счете № 43 «Результаты исполнения смет», на субсчетах: № 431 «Результат исполнения сметы по общему фонду»; № 432 «Результат исполнения сметы по специальному фонду».

Остаток на счете №43 на конец года исчисляется расчетным способом в форме №9 (приложение МР), отображается в первом разделе пассива баланса (приложение БД, МЗ) в виде положительного или отрицательного сальдо.

Операций по определению финансового результата отображается в м/о №17 (приложение МЖ).

Исследование учета финансовых результатов исполнения сметы показало, что организация учета соответствует требованиям нормативно-правовых актов, инструкциям по отображению финансовых результатов.

Недостатком в организации учета на данном участке является отсутствие графика документооборота, а также отсутствия аналитического учета по счету №43.

## 2.7 Составление и предоставление финансовой отчетности

Бухгалтерская отчетность бюджетных учреждений строго регламентирована как по содержанию, так и по срокам предоставления. Для общего представления о составе отчетности больницы в приложении МС приведена ее классификация по составу и по пользователям.

Бухгалтерская отчетность составляется на основании данных учетных регистров о хозяйственных операциях по исполнению сметы доходов и расходов за отчетный период или о состоянии средств на счетах и расчетах на отчетную дату.

Больница ежемесячно и ежеквартально составляет финансовую отчетность об исполнении сметы доходов и расходов и предоставляет ее вышестоящим организациям и казначейству в сроки, предусмотренные нормативными документами. Предоставление отчетности осуществляет главный бухгалтер.

Состав финансовой отчетности (приложение МТ) регламентируется Порядком составления финансовой и бюджетной отчетности, который ежегодно утверждается приказом Госказначейства. Инструкция о Порядке составления бюджетными учреждениями бухгалтерской отчетности пересматриваются ежегодно и утверждаются Госказначейством соответственно с требованиями учета и контроля над исполнением Закона Украины о Государственном бюджете на соответствующий год.

Увязка форм финансовой отчетности (приложение МУ) регламентирована также данным порядком. Увязка кассовых и фактических расходов осуществляется по разработанной форме увязки (приложение МФ).

Все формы периодической отчетности составляются нарастающим итогом с начала года в разрезе КФК. Баланс (приложение БД, МЗ) составляется на основании сверенных данных об остатках на счетах аналитического и синтетического учета на конец отчетного периода в книге «Журнал-главная» (приложение АХ). Раскрытие статей баланса приведено в приложении МХ.

В приложениях БФ, ДП, ЖЮ, МЗ, МР, МЦ, МШ, МЩ, МЮ, МЯ, НА приведена финансовая отчетность больницы за 2010 год. В приложениях БД, КБ, МК, МЛ, ММ, МН, НБ, НВ приведена финансовая отчетность больницы за первое полугодие 2011 года.

Больница является плательщиком некоторых налогов и сборов, а потому составляет и подает в Ясиноватскую ОГНИ налоговую (приложения ЗЛ, ЗМ, ЗН, ЗП) и социальную отчетность (приложения ЛТ, НД).

Бухгалтерия больницы предоставляет установленную нормативными документами общегосударственную статистическую отчетность (приложение ЛБ). Составляют такую отчетность на основании данных специально организованных наблюдений и на основании данных бухгалтерского учета.

Исполнение плана по штатам и контингентам отображаются в форме №3-4 (приложение НЖ).

Исследование составления и предоставления финансовой отчетности показало, что финансовая отчетность больницы составлена в полном объеме, в соответствии с требованиями Госказначейства, полностью раскрывает информацию об исполнении сметы доходов и расходов. Данные финансовой отчетности формируются на основании бухгалтерского учета.

Налоговая отчетность составляется и предоставляется своевременно, в полном объеме, соответствует требованиям Налогового кодекса.

Статистическая отчетность предоставляется органам статистики своевременно и в полном объеме.

### **3. Исследование организации и проведения внутреннего контроля**

Важным элементом бюджетного процесса является контроль, который обеспечивает эффективность функционирования государственной финансовой системы.

Перед тем, как дать характеристику организации внутреннего контроля в больнице, хотелось бы обратить внимание на ч.1 ст.26 БКУ, которой установлено, что контроль за соблюдением бюджетного законодательства направлен на обеспечение эффективного и результативного управления бюджетными средствами и осуществляется его участниками на всех стадиях бюджетного процесса в соответствии с БКУ и другими законодательными актами.

В больнице нет службы внутреннего контроля. Функции внутреннего контроля выполняются всеми подразделениями больницы на этапах осуществления хозяйственных операций. Контрольные операции, которые необходимо осуществлять, прописаны в должностных инструкциях или закреплены приказами главного врача.

Система внутреннего финансового контроля больницы представлена внутренним хозяйственным контролем, в котором одно из самых значительных мест принадлежит контролю, осуществляемому централизованной бухгалтерией. Финансовый контроль осуществляется в больнице на всех этапах бюджетного процесса. Объектом финансового контроля является бюджетный процесс. Субъекты контроля бюджетного процесса различны: органы государственной власти и управления; Контрольно-ревизионное управление; финансовое управление, Государственное казначейство.

Отделы централизованной бухгалтерии выступают субъектами бухгалтерского контроля. Работники отделов в процессе контроля выполняют функции сбора, фиксации, изучения и анализа информации об объектах контроля; накопления информации об отклонениях и, главное, принимают решения об экономической целесообразности и законности совершения хозяйственных операций, тем самым участвуют непосредственно в управлении деятельностью предприятия. Ведущая роль в организации внутрихозяйственного контроля принадлежит главному бухгалтеру.



Объектами внутреннего контроля являются циклы деятельности больницы: поступление материальных и денежных ценностей, их движение и выбытие; планирование и исполнение сметы доходов и расходов и др.

Работниками бухгалтерии осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль. Предварительный контроль осуществляется на этапе составления первичных документов, проекта сметы доходов и расходов, ее рассмотрения и утверждения. Текущий (оперативный) контроль осуществляется в процессе совершения хозяйственных операций, исполнения сметы и направлен на обеспечение финансовой дисциплины, соблюдение установленных норм налогообложения и бюджетных ассигнований, выявление и пресечение нарушений в бюджетной сфере. Последующий контроль осуществляется по факту совершения хозяйственных операций, по окончании отчетного периода. Проверке подлежит исполнение плановых показателей по каждой статье доходов и расходов, а также исполнение сметы. Анализируются эффективность и целесообразность произведенных расходов, полнота и своевременность зачисления доходов по отдельным источникам, причины отклонения фактических показателей от бюджетного плана. Результаты такого анализа служат основой для составления проекта сметы на очередной год, поэтому последующий и предварительный контроль тесно взаимосвязаны.

Методы, используемые при осуществлении внутреннего контроля, весьма разнообразны и включают элементы таких методов, как: бухгалтерский финансовый учет (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение); ревизия, контроль (проверка документов, проверка арифметических расчетов, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, инвентаризация, устный опрос персонала, подтверждение и прослеживание).

Наиболее распространенным методом контроля в бюджетных учреждениях является ревизия. Все нарушения, которые были выявлены в процессе проверки, отражаются в акте ревизии, справках проверок (приложение НЗ).

Для осуществления контроля используются различные методы. Документальные проверки проводятся непосредственно в учреждении. При этом изучаются смета доходов и расходов, бухгалтерская и статистическая отчетность, расчеты с бюджетом по налогам и другим обязательным платежам, иные финансовые документы.

Обследование основано на ознакомление проверяющего с отдельными сторонами деятельности предприятий и организаций по месту их нахождения. Экономический анализ предполагает анализ исполнения доходной и расходной части сметы больницы.

Немаловажную роль в осуществлении финансового контроля играет казначейство, которое как орган, ответственный за исполнение бюджета, призвано контролировать процесс формирования и расходования бюджетных средств. Оно осуществляет предварительный и текущий контроль за ведением операций с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей; контролирует поступление и использование средств специального фонда.

Одно из ведущих мест в осуществлении финансового контроля принадлежит городскому финансовому управлению, которое осуществляет контроль за правильность осуществления расчетов к сметам, формированием расходов на оплату труда, энергоресурсов, а также разрабатывает мероприятия по целевому и эффективному использованию бюджетных средств.

В больнице применяется следующий комплекс методов и процедур внутреннего контроля:

Адекватное разделение обязанностей в больнице осуществляется путем распределения обязанностей между работниками на уровне должностных инструкций и приказов.

Осуществляется двойной контроль над осуществлением существенных хозяйственных операций (например, кассовые операции).

Система подтверждения полномочий определяет круг лиц, имеющих право подписи первичных документов; определяет порядок прохождения документов при осуществлении процедур согласования (визирования), санкционирования, наложения резолюций, и утверждения документов главным врачом при принятии решений. Для осуществления операций в компьютерной программе «Зарплата» установлены пароли, дающие возможность ответственным лицам получать доступ к компьютерной информации.

Документирование и системные учетные записи, которые формируются в информационных системах, являются базовыми формами документального контроля в больнице. Все хозяйственные операции оформляются первичными документами, которые принимаются к учету при условии, если они качественно составлены.

Физические способы контроля и охраны активов, документов, данных в информационных системах, применяемые в больнице, направленные на ограничение несанкционированного доступа к имуществу. Внутренние документы определяют круг лиц, ответственных за сохранность и перемещение активов, с которыми в установленном законодательством порядке заключаются письменные договоры о материальной ответственности. Основным способом физического контроля за сохранность имущества является инвентаризация.

Независимые проверки осуществляются работниками бухгалтерии в сроки, оговоренные в должностных инструкциях и приказах по инициативе главного врача или главного бухгалтера. Оформление таких проверок осуществляется в виде справок, актов (приложение ЖЦ).

Основные процедуры внутреннего контроля, которые используются бухгалтерией:

1. Согласование документа.
2. Утверждение документа.
3. Сверка данных.
4. Мониторинг ключевых показателей деятельности.

Недостатком в организации внутреннего контроля в больнице являются отсутствие графика документооборота, утвержденного списка материально-ответственных лиц, а также то, что полномочия должностным лицам предоставляются на основании должностных инструкций без утвержденных регламентов взаимодействия структурных подразделений больницы.

### **3.1 Внутренний контроль операций с основными средствами и прочими необоротными активами**

Информационная модель внутреннего контроля на данном участке учетных работ представлена в приложении НК.

Предварительный контроль осуществляется с помощью второй подписи (главный бухгалтер или его заместитель) на документах, служащих основанием для совершения операций.

Последующий контроль осуществляется в следующей последовательности.

Устанавливается соответствие данных строк баланса 011, 031 данным «журнал-главная» по счетам 10 «Основные средства» и 11 «Нематериальные активы». Затем данные Главной книги сопоставляются с данными журналов ордеров по счетам 10 «Основные средства» и 12 «Нематериальные активы». Проверяются правильность отражения в учете операций по поступлению, выбытию и списанию необоротных активов.

Важным моментом в проведении внутреннего контроля является проверка наличия всех документов, подтверждающих совершение той или иной операции с необоротными активами. После этого проверяется соответствие сумм, указанных в документах, суммам, приведенным в регистрах аналитического учета (инвентарных карточках, аналитических счетах), и на синтетических счетах, и в конечном итоге - правильность формирования конечного сальдо в «журнал-главная» и перенос его в баланс.

При проверке полноты принятия в расчет при начислении износа сравнивают общую стоимость необоротных активов по счетам 10, 11 в «журнал-главная» с суммой сальдо «журнал-главная» по счетам 13, 40. Общая сумма первоначальной стоимости необоротных активов (дебетовое сальдо счетов №№10, 11, 12) равняется сумме фонда в необоротных активах и износа необоротных активов (кредитовое сальдо субсчетов №№131-133 и 401) (приложение БД).

Основным методом контроля на данном участке является инвентаризация, которая проводится в случаях, приведенных в приложении АЗ. Для осуществления своевременной передачи в случае смены материально-ответственных лиц в больнице используется контроль в виде визирования заявлений на отпуск, увольнение, рапортов главным бухгалтером.

В случае увольнения работника оформляется увольнительная записка, которая предусматривает подпись работников бухгалтерии.

Проверка сальдо на 01.07.2011 г. в «журнал-главная» по счетам 10, 11, 13, 40 показала, что сохраняется тождество счетов. Контрольные процедуры, применяемые на данном участке учета, организованы на должном уровне, осуществляются в утвержденные сроки, что позволяет устранить выявленные отклонения сразу. Инвентаризация необоротных активов в больнице проводится своевременно. Недостатком в организации контроля на данном участке является отсутствие утвержденного документооборота.

### **3.2 Внутренний контроль исполнения доходной части бюджета учреждения**

Больница является распорядителем третьего уровня. Ясиноватское горфинуправление осуществляет внутренний контроль над полнотой поступлений и расходованием бюджетных средств. Горфинуправление контролирует правильность произведенных расчетов к смете.

Исполнение доходной части сметы общего фонда осуществляется путем контроля за целевое назначение полученных ассигнований, соблюдение режима экономии бюджетных средств, финансовой деятельностью больницы, проверка обоснованности смет. На данном этапе осуществляется предварительный контроль, субъектом которого выступают горфинуправление, главный бухгалтер больницы и ведущий экономист.

Государственное казначейство контролирует соответствие поступлений и ассигнований, указанных в сметах и планах ассигнований, годовой росписи ассигнований, осуществляя таким образом текущий контроль.

На протяжении бюджетного года в больнице осуществляется контроль поступлений доходов и изменениями в законодательстве с целью своевременного внесения изменений в смету и в планы собственных поступлений и ассигнований из бюджета. Текущий контроль на данном этапе осуществляется посредством аналитических процедур.

Последующий контроль осуществляется на этапах формирования книги «журнал-главная» и составлении финансовой отчетности, который заключается в сверке сальдо и увязке начисленных и полученных доходов.

Информационная модель внутреннего контроля исполнения доходной части сметы бюджетного учреждения приведена в приложении НЛ.

Внутренний контроль исполнения доходной части сметы больницы организован на должном уровне. Организация контроля на данном участке позволяет своевременно реагировать на изменения в источниках собственных поступлений, в ассигнованиях из бюджета, в законодательстве, что позволяет своевременно вносить изменения в смету.

### **3.3 Внутренний контроль исполнения расходной части бюджета учреждения**

Информационная модель внутреннего контроля расходной части бюджета учреждения приведена в приложении НМ.

Контроль исполнения расходной части бюджета учреждения заключается в постоянном сопоставлении осуществляемых расходов со сметными назначениями, предусмотренными на эти расходы. По существу на данном этапе осуществляется предварительный контроль.

Контроль исполнения расходной части осуществляется планово-экономическим отделом и бухгалтером по финансовому учету. Планово-экономический отдел осуществляет контроль на стадии регистрации юридических и финансовых обязательств по общему фонду, сравнивая их с лимитными назначениями по смете, не допуская сверхлимитной задолженности. Бухгалтер по финансовому учету осуществляет контроль на стадии регистрации финансовых обязательств по специальному фонду, не допуская обязательств при отсутствии денежных средств на специальном регистрационном счете. Окончательный контроль осуществляется главным бухгалтером путем визирования реестра юридических и финансовых обязательств.

Контроль исполнения расходной части бюджета больницы осуществляется на основании бюджетной классификации. Ведущая роль в контроле исполнения расходной части бюджета принадлежит государственному казначейству, которое осуществляет контроль над кассовым исполнением бюджета.

Контрольные процедуры на стадии исполнения расходной части бюджета в больнице организован на должном уровне, что позволяет своевременно выявить отклонения до осуществления хозяйственных операций. Недостатком контроля на данном участке является отсутствие документооборота и разработанных регламентов взаимодействия отдельных структур и служб больницы, что приводит к неотлаженной снабженческой деятельности.

С целью усиления контроля на данном участке необходимо разработать документы по взаимодействию бухгалтерии и снабженческой службы, что позволит предупреждать появление скрытой задолженности.

### **3.4 Внутренний контроль расчетов на счетах в банках и Казначейства, текущих и долгосрочных обязательств**

Информационная модель внутреннего контроля расчетов на счетах в Казначействе, текущих и долгосрочных обязательств приведена в приложении НН.

В качестве объектов и параметров внутреннего контроля расчетов по дебиторской и кредиторской задолженности выступают: обоснованность суммы дебиторской и кредиторской задолженности за товары, работы, услуги; верность суммы дебиторской и кредиторской задолженности за товары, работы, услуги; верность определения просроченной задолженности; реальность сальдо по счету 36, 67.

Предварительный контроль осуществляется на стадии регистрации финансовых обязательств, который устанавливает сметные назначения на такие расходы. Такой контроль осуществляется планово-экономическим отделом. Текущий контроль осуществляется Госказначейством в момент взятия таких обязательств. Последующий контроль обязательств осуществляется экономистом по финансовой работе, который производит сверку с Госказначейством сумм финансовых обязательств, которые не оплачены на конец месяца.

При оплате задолженности предварительный контроль осуществляется на этапе формирования платежных документов, который заключается в подписании их главным бухгалтером. На стадии формирования платежных документов предварительный контроль осуществляется благодаря программному ресурсу «Мережа», который не позволяет формировать платежи при отсутствии финансовых обязательств. Текущий контроль по оплате осуществляется главным бухгалтером и бухгалтером по финансовому учету при обработке выписок с регистрационных счетов путем сверки поданных к оплате документов с данными выписок.

Контроль расчетов осуществляется при использовании двойной записи: суммы оплаты, прошедшие по м/о №№ 2, 3 должны быть тождественны оплате по м/о №6. Такой контроль осуществляется заместителем главного бухгалтера.

Последующий контроль расчетов осуществляется путем сверки данных на конец месяца неоплаченных финансовых обязательств с данными задолженности по м/о №6. такой



контроль осуществляется экономистом по финансовой работе и заместителем главного бухгалтера.

Заместитель главного бухгалтера два раза в год осуществляет процедуру последующего контроля расчетов, которая заключается в проведении инвентаризации расчетов (приложения ЗБ, ЗВ, ЗД).

На стадии формирования финансовой отчетности главным бухгалтером осуществляется последующий контроль путем сопоставления данных отчетности о задолженности с данными м/о №6, книги «журнал-главная».

Изучение контроля расчетов на регистрационных счетах, текущих и долгосрочных обязательств показало, что в бухгалтерии контроль на данном участке организован на должном уровне, позволяет отслеживать изменения в задолженности больницы, вносить соответствующие коррективы. Организация контроля позволяет выявлять ошибки, что не допускает искажений в финансовой отчетности, а также осуществлять анализ задолженности.

Недостатком контрольных процедур является отсутствие регламентов взаимодействия между структурными подразделениями больницы.

## 4. Исследование организации и проведение анализа хозяйственной деятельности

### 4.1 Анализ бюджетного финансирования

Анализ финансирования предполагает изучение обеспеченности учреждения бюджетными средствами, а также полноты их использования. Основным источником информации при этом является «Отчет о поступлении и использовании средств общего фонда (форма № 2)».

Проанализировав данные по финансированию (приложения НП, НР, НС) видно, что капитальные расходы имеют незначительный вес в общей сумме сметы: в 2009 году – 1,45% ( в т.ч. на приобретение оборудования – 1,24%, на капремонт – 0,21%), в 2010 году - 0,96% ( в т.ч. на приобретение оборудования – 0,96%). Среди текущих расходов наибольший удельный вес занимают КЭКР 1111 и 1120: в 2009 году – 58,98% и 21,17%; в 2010 году – 61,44% и 22,16% соответственно. Наименьший удельный вес имеют КЭКР 1140 - в 2009 году – 0,07%, в 2010 году – 0,04%; КЭКР 1172 – в 2009 году – 0,01%, в 2010 году – 0,02%.

Приложения показывают, что по сравнению с 2009 годом финансирование больницы выросло на 29%, однако это произошло в основном за счет роста расходов на зарплату, коммунальные услуги и трансферты.

По большинству КЭКР отклонение фактического финансирования от плановых назначений сметы незначительно, что говорит о достоверности планирования показателей сметы. В связи с финансированием через казначейство суммы в графе «Поступило средств за отчетный период» отражают не средства на счете учреждения, а средства, перечисленные со счета в казначействе на покрытие расходов больницы. Соответственно, если на покрытие расходов были перечислены приблизительно такие суммы, какие указаны в смете, то смета отражает реальную потребность в средствах.

В целом после перехода на казначейскую систему роль анализа финансирования на уровне субъекта хозяйствования несколько снизилась в силу того, что для конкретного бюджетного учреждения значительно сократилась самостоятельность при распоряжении выделенными средствами, а значит, и возможность влиять на эффективность их использования.

## 4.2 Анализ кассовых и фактических расходов

Анализ соотношения между кассовыми и фактическими расходами проводится в целом по смете и по отдельным КЭКР с использованием данных отчета формы № 2, баланса (форма № 1), аналитических карточек кассовых и фактических расходов. В приложениях приведены показатели по больнице за 2009 и 2010 годы, необходимые для общей характеристики соотношения между кассовыми и фактическими расходами.

Как видно из приложений НТ, НУ, отклонения фактических расходов от кассовых есть по всем КЭКР, по некоторым они составляет довольно значительные суммы. В основном это свидетельствует о наличии кредиторской задолженности и уменьшении запасов за отчетный период. В 2010 году по КЭКР 1111, 1120, 1172, 1343 кассовые расходы превышают фактические по причине погашения кредиторской задолженности за 2009 год в отчетном году.

Соотношение кассовых и фактических расходов по всем КЭКР раскрываются в увязке (приложение МФ), в которой отражаются изменения остатков запасов, а также сумм дебиторской и кредиторской задолженности.

В целом по отчету за 2009 год кассовые расходы меньше фактических расходов на 459,1 тыс. грн., то есть за 2009 год больница не осуществляла значительного увеличения запасов, а также кредиторская задолженность превышает дебиторскую. Фактические расходы по отчету за 2010 год меньше кассовых расходов на 135,6 тыс. грн., что произошло за счет погашения кредиторской задолженности по КЭКР 1111, 1120, 1172, 1343. Однако по КЭКР 1130 наблюдается превышение фактических расходов от кассовых расходов, что также говорит о том, что за 2010 год больница не осуществляла значительного увеличения запасов, а также кредиторская задолженность превышает дебиторскую.

Анализ соотношения кассовых и фактических расходов показал, что расхождения между ними объясняются наличием в балансе кредиторской и дебиторской задолженности, а также остатков запасов на отчетные даты. На расхождение между фактическими и кассовыми расходами особое влияние оказывает изменение сумм задолженности, а также остатков материалов.

### 4.3 Анализ исполнения сметы расходов бюджетной организации

При анализе исполнения сметы расходов прежде всего изучаются состав и структура расходов. В процессе анализа структуры расходов определяется удельный вес каждого КЭКР в их общей сумме и производится сравнение с показателями сметы и предыдущего года. Необходимые для анализа данные представлены в приложении НФ, НХ. В ходе анализа исполнения сметы определяются отклонения фактических расходов от предусмотренных сметой в целом и по КЭКР (приложение НЦ, НШ).

По данным приложений НЦ, НШ в анализируемом периоде было допущено превышение сметных назначений над фактическими расходами: в 2009 году – 90,3 тыс. грн.; в 2010 году – 593,4 тыс. грн. Средства по смете освоены: в 2009 году на 99,4 %  $((14864,5/14954,8) \times 100)$ ; в 2010 году – на 96,9%  $((18447,7/19041,2)*100)$ . В основном это связано с низким уровнем освоения средств, а также в связи с погашением кредиторской задолженности за предыдущие бюджетные года.

В 2009-2010 году основными расходами, которые осуществляла больницы, являются текущие расходы. На капитальные расходы выделено и соответственно освоено незначительная сумма. Это говорит о снижении технического уровня учреждения.

Следующим важным критерием оценки исполнения сметы расходов является эффективность использования средств в расчете на один койко-день (приложение НЦ). Для анализа используем плановые и отчетные данные из формы № 2 и формы № 3 «Отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам».

Расчетные данные приложения НЮ, НЯ, ПА свидетельствуют, что наибольшее влияние на средний расход средств на один койко-день: в 2009 году (230,25 грн) оказало сокращение коек на 7 единиц; в 2010 году (292,36 грн.) – снижение оборачиваемости 1 койки до 64,2 оборотов. Так, в 2009 году сокращение коек привело к удорожанию 1 койко-дня, а увеличение оборачиваемости 1 койки до 68,3 оборотов привело к снижению стоимости 1 койко-дня. В 2010 году на удорожание 1 койко-дня повлияло сокращение коек и снижение оборачиваемости 1 койки.

В приложениях НЦ, НШ приведены фактические расходы и сметные назначения по КЭКР на 1 койку за 2009-2010 года. По расчетам приложений НШ, НЦ средний расход на

текущее содержание снизился: в 2009 году – на 90,2 тыс. грн.; в 2010 году – на 561,0 тыс. грн. В целом это негативное явление. Но если обратить внимание на изменение их уровня по отдельным КЭКР, то можно сделать вывод, что учреждение добилось повышения эффективности использования бюджетных средств путем снижения расходов по КЭКР 1130: в 2009 году – на 33,2 тыс. грн.; в 2010 году – на 210,6 тыс. грн. Одновременно снизился средний уровень расходов на приобретение медикаментов и перевязочных средств и на питание.

Рассмотрим более подробно приемы факторного анализа (приложения НЯ, ПА) на примере расходов на питание и медикаменты и перевязочные средства, которые занимают значительный удельный вес в расходах учреждений здравоохранения. За анализируемый период в больнице сокращены расходы бюджетных средств: на питание в 2009 году – на 10,2 тыс. грн., в 2010 году - на 36,5 тыс. грн.; на медикаменты и перевязочные средства в 2009 году – на 7,6 тыс. грн., в 2010 году – на 117,4 тыс. грн.

Методика анализа причин, обуславливающих величину расходов, приведена в приложениях. Одной из причин сокращения расходов на питание стало: в 2009 году (13,7 тыс. грн.) – сокращение коечного фонда на 7 коек; в 2010 году (32,3 тыс. грн.) – сокращение норм расхода на 1 койко-день на 0,51 грн. В анализируемом периоде не выполнен план по больничной сети (количество коек), а также снизилась работа коечного фонда в 2009 и 2010 годах – на 600 койко-дней за каждый год. Одновременно в больнице не было допущено повышение установленной нормы расхода на питание. По итогам анализа видно, что больница не перевыполнила планируемый объем работы и по этой причине сокращены расходы на питание.

Аналогично проводим факторный анализ по расходам на медикаменты. По итогам анализа видно, что на сокращение расходов на медикаменты существенное влияние оказало: в 2009 году (21,9 тыс. грн.) – сокращение коечного фонда на 7 коек; в 2010 году (108,6 тыс. грн.) – снижение стоимости 1 койко-дня на 1,72 грн.

Анализ исполнения сметы расходов показал, что за анализируемый период наблюдается тенденция сокращения расходов, что, скорее всего, связано с внешними факторами. Такими факторами, скорее всего, выступает дефицит местного бюджета, что не позволяет осуществлять расходы учреждениям здравоохранения по потребностям.

#### 4.4 Анализ основных средств бюджетной организации

Источниками информации для проведения анализа основных средств являются: баланс (форма № 1); отчет о движении необоротных активов (форма № 5); смета расходов; акты о списании основных средств; ведомость инвентаризации основных средств; данные синтетического учета основных средств (мемориальные ордера, записи в книге «Журнал-Главная», оборотные ведомости и др.); данные аналитического учета основных средств (инвентарные карточки учета основных средств формы № ОС-6, ОС-8, ОС-9 и их опись по форме № ОС-10; инвентарные списки формы № ОС-13 и т.д.); материалы специальных обследований, проверок и ревизий; технические паспорта на основные средства.

В процессе анализа по данным формы № 5 устанавливают абсолютную динамику, а также структурные изменения в составе основных средств учреждения (приложение ПБ).

Таким образом, за анализируемый период произошло увеличение основных средств: в 2009 году – на 1095,6 тыс. грн.; в 2010 году – на 742,6 тыс. грн. Это обусловлено приростом объектов группы «Машины и оборудования» на 677,3 тыс. грн. и 655,3 тыс. грн. соответственно. Абсолютное изменение стоимости основных средств больницы и отдельных их видов можно оценить положительно.

Обобщающими показателями состояния основных средств являются коэффициенты износа и годности (приложение ПВ). Из приложения ПВ видно, что в 2009 году степень изношенности основных средств сократилась на 1,42%, что привело к увеличению степени их годности; в 2010 году – степень изношенности снизилась на 0,49%, что привело к росту степени годности. Это, хоть и не в значительной степени, отражает улучшение технического состояния основных средств.

Анализ наличия и движения необоротных активов (приложение ПД) производится на основе данных формы № 5. Из приложения ПД видно, что в течение 2009-2010 годов происходило пополнение необоротных активов за счет различных источников на общую сумму 1496,6 тыс. грн. и 821,2 тыс. грн. соответственно. Также имело место выбытие излишних и физически изношенных объектов на сумму 8701,2 тыс. грн. и 9461,5 тыс. грн. соответственно.

В качестве основного источника поступления необоротных активов в 2009 году

выступили индексация (891,5 тыс. грн., или 59,57 % от общей стоимости поступивших за отчетный год объектов), а в 2010 году – прочие поступления (449,4 тыс. грн. или 54,72% от общей стоимости прибывших за отчетный год объектов).

В 2009 году большая часть объектов — 225,7 тыс. грн. (73,82 %) выбыла по причине их физического износа и ветхости. В 2010 году выбытие необоротных активов происходило только по причине физического износа и ветхости.

В целом анализ основных средств показал, что доля основных средств в общей сумме необоротных активов (в 2009 году – 93,32%, в 2010 году – 93,14%) очень велика. Однако приобретение основных средств за последние годы практически не производится, в результате чего коэффициент износа основных средств приближается к 75%, что свидетельствует о низком техническом состоянии основных средств, устаревшем оборудовании, которое не отвечает современным требованиям медицинского обслуживания населения.

## 4.5 Анализ материальных расходов

При проведении детального анализа материальных расходов применяются соответствующие источники информации: баланс; отчет о поступлении и использовании средств общего фонда; отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам (форма № 3-4); отчет о движении материалов и продуктов питания (форма № 6); пояснительная записка к годовому отчету; данные актов инвентаризаций и ревизий, справок проверок и обследований, нормативных и законодательных актов, разработанных ведомственных и отраслевых инструкций и указаний, первичная документация, данные учетных регистров и книги «журнал-главная».

Для оценки обеспеченности материальными ресурсами, прежде всего, определим уровень материалопотребления и его изменение в сравнении с предыдущим годом (приложение ПЖ). По данным приложения ПЖ видно, что в 2010 году расходы материалов на нужды больницы по сравнению с 2009 годом возросли на 858,1 тыс. грн (на 43,67%). Уровень материалопотребления увеличился на 47,25% и достиг 15,0 тыс. грн. в расчете на одну койку. В целом это является свидетельством укрепления больничной сети, расширения возможности улучшения качества медицинского обслуживания населения, более полного удовлетворения потребностей обслуживаемого контингента в предоставляемых услугах.

Возрос уровень материалопотребления по продуктам питания на 12,35% (составил 1,8 тыс. грн), что объясняется более полным соблюдением в 2010 г. по сравнению с 2009 г. натуральных норм расхода продуктов и, соответственно, увеличением денежных норм расхода на питание больных в стационаре. Значительно возрос уровень материалопотребления по медикаментам на 76,36% (составил 10,2 тыс. грн.) и по запчастям на 97,9% (составил 0,5 тыс. грн.).

Следует отметить, что все перечисленные тенденции увеличения материалопотребления по медикаментам, продуктам питания являются положительным моментом в деятельности, обеспечивающим улучшение уровня обслуживания.

Факторный анализ (приложение ПЗ) показал, что на рост материалопотребления, в т.ч. продуктов питания, медикаментов и канцтоваров, повлияло увеличение уровня потребления.

Приложение ПК показывает, что основными источниками приобретения материальных



ресурсов являются средства общего фонда (2009 год – 54,11%, 2010 год – 49,72%) и прочие поступления (2009 год – 37,86%, 2010 год – 42,85%). Выбытие материальных ресурсов в основном осуществляется в результате списания их на нужды учреждения (2009 год – 95,24%, 2010 год – 99,13%).

Приложение ПЛ показывает, что наибольший удельный вес в общей сумме остатков материальных ресурсов больницы принадлежит медикаментам (2009 год – 94,77%, 2010 год – 97,88%), что обусловлено спецификой учреждения, а также значительным поступлением медикаментов за счет централизованных поставок.

Приложение ПМ показывает, что за период 2009-2010 годы наблюдается тенденция увеличения остатков материалов, причем в 2009 году увеличение составило 139,45%, а в 2010 году – 38,57%. Увеличение происходило за счет роста остатков медикаментов, что происходит за счет поступлений централизованных поставок.

Анализ материальных ресурсов показал, что больница не допускает необоснованного роста остатков материалов. Рост происходит только в остатках медикаментов, что связано с получением медикаментов, закупленных за счет средств госбюджета в рамках централизованных поставок.

## 4.6 Анализ труда и заработной платы

В качестве источников информации для анализа привлекается планово-учетная документация: отчет по труду; отчет о поступлении и использовании средств общего фонда; отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам формы № 3-4; штатное расписание; тарификационные списки; материалы табельного учета и движения кадров; штатные нормативы; регистры бухгалтерского учета по начислению заработной платы, лицевые счета работников; материалы результатов аттестаций и обследований условий работы персонала и др.

Приложение ПН показывает, что за период 2009-2010 годы среднесписочная численность персонала больницы увеличилась на 9 человек (на 1,81%), что положительно характеризует работу учреждения. Анализ текучести персонала (приложение ПП) показывает, что в 2010 году коэффициент увольнения возрос на 0,02597 (или на 2,6%), коэффициент приема – на 0,01805 (или на 1,8%), коэффициент текучести – на 0,02597 (или на 2,6%). Это говорит о нестабильном составе персонала больницы.

Сопоставляя данные приложения ПР, ПС, ПТ можно сделать заключение, что в 2009 году количество излишних должностей в больнице составил 19,75 единиц, а в 2010 году – 5,75 единиц. Одновременно, в 2010 году зафиксирован факт недостающих 0,25 штатных единиц младшего медперсонала. В целом за период 2009-2010 году больница осуществила оптимизацию штатных единиц, что свидетельствует об усилении штатной дисциплины.

Анализ структуры фонда зарплаты (приложение ПУ) показал, что значительный удельный вес в нем принадлежит зарплате среднего медперсонала (2009 год – 40,41%, 2010 год – 37,55%). План по фонду в 2009 году перевыполнен по младшему медперсоналу (101,01%) и прочему персоналу (100,37%), в 2010 году – по врачам (100,6%) и прочему персоналу (100,51%).

Расчет влияния факторов на размер фонда зарплаты (приложения ПФ, ПХ) показал, что в результате уменьшения количества должностей в 2009 году фонд зарплаты снизился на 23,5 тыс. грн. по сравнению с планом. Однако увеличение средней зарплаты в 2009 году привело к росту фонда зарплаты на 24,9 тыс. грн. В целом увеличение фонда зарплаты в 2009 году произошло за счет изменения средней зарплаты. В 2010 году увеличение количества

должностей по врачам, среднему медперсоналу и прочему персоналу привело к росту фонда зарплаты, однако уменьшение должностей младшего медперсонала привело к снижению фонда зарплаты на 14,8 тыс. грн., что привело к росту фонда за счет изменения должностей на 11,9 тыс. грн. В 2010 году снижение средней зарплаты привело к уменьшению фонда зарплаты на 4,0 тыс. грн. В целом за 2010 год на увеличение фонда зарплаты на 7,9 тыс. грн. оказал фактор увеличения количества должностей.

Производительность труда по больнице представлена в виде показателя «среднегодовой уровень обслуживания», отражающего количество отработанных койко-дней в расчете на одну штатную должность в приложении ПЦ. Темп роста уровня заработной платы превысил темп роста уровня обслуживания: в 2009 году - на 0,93 %  $((100,34/99,42) \times 100 - 100)$ , в 2010 году - на 1,04%  $((100,01/98,98) \times 100 - 100)$ , что свидетельствует о наличии негативных тенденций в системе организации труда и его оплаты. Фактически только 99,42% в 2009г. и 98,98% в 2010г. роста среднегодовой заработной платы обоснованы ростом среднегодового уровня обслуживания. Эта «излишняя» часть составит на 1 должность: в 2009 году 113,29 грн.  $(12276,31 \times (99,42 / 100) - 12318,4)$ , в 2010 году 144,76 грн.  $(14059,4 \times (98,98 / 100) - 14060,75)$ , а в расчете на весь персонал: 2009 год — 69,9 тыс. грн.  $(113,29 \times 617,25)$ , 2010 год — 87,0 тыс. грн.  $(144,76 \times 614,75)$ .

Проведенный анализ показал, что за период 2009-2010 происходило изменение структуры персонала больницы, наблюдалось увеличение текучести кадров. Основной причиной подобной кадровой ситуации являются, бесспорно, условия труда и его оплаты, которые не могут устраивать высококвалифицированных специалистов. В больнице повышение эффективности использования фонда оплаты труда требует снижения уровня выплат премий до обоснованной их величины. Одним из мотивов повышения уровня дополнительной заработной платы в отчетном году явилась попытка компенсировать персоналу наблюдаемое снижение уровня основной заработной платы, необходимо принять меры по повышению ее значимости в системе оплаты труда работников бюджетной сферы. Полученные результаты анализа в первую очередь должны использоваться при разработке и составлении сметы расходов больницы на планируемый период.

#### **4.7 Анализ дебиторской и кредиторской задолженности**

В качестве источников информации для анализа задолженности используются: баланс (форма № 1), пояснительная к годовому отчету; отчет о поступлении и использовании средств общего фонда; отчет о задолженности бюджетных учреждений (ф.7); отчет исполнения сметы доходов и расходов по специальному фонду (формы № 4-1, 4-2); мемориальные ордера и приложенные к ним первичные документы; договора и контракты с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками.

Необходимые данные для анализа дебиторской и кредиторской задолженности представлены в приложениях Дебиторская задолженность ПШ, ПШ на конец 2010 года по сравнению с дебиторской задолженностью на конец 2009 года увеличилась на 226% и составила 55,3 тыс. грн. Рост задолженности произошел за счет роста дебиторской задолженности фондов соцстраха по возмещению расходов. Кредиторская задолженность на конец 2010 года снизилась на 7% по сравнению с кредиторской задолженностью на конец 2009 года и составила 505,7 тыс. грн. Снижение задолженности произошло за счет того, что на конец 2010 года была полностью погашена задолженность по зарплате и начислениям на нее за декабрь 2010 года. В целом же значительный рост произошел кредиторской задолженности за товары, услуги, командировочные расходы.

Уровень дебиторской задолженности по специальному фонду в общей дебиторской задолженности составил: на конец 2009 года – 0,15% или 25,2 грн.; на конец 2010 года – 0,69% или 0,4 тыс. грн. Уровень кредиторской задолженности по специальному фонду в общей кредиторской задолженности составил: на конец 2009 года – 10,75% или 58,6 тыс. грн.; на конец 2010 года – 9,22% или 46,6 тыс. грн. Большую часть кредиторской задолженности по специальному фонду составляет задолженность по полученным авансам на проведение медосмотров, то есть задолженность по доходам.

На конец 2009 года при наличии остатков на счетах специального фонда не была погашена кредиторская задолженность специального по причине того, что в органах Государственного Казначейства не производилась оплата расходов по «незащищенным» статьям.

Кредиторская задолженность по общему фонду обеспечена лимитами, однако, ввиду того, что финансирование из бюджета выделено не в полном объеме, наблюдается факт кредиторской задолженности даже по «защищенным» статьям.

Анализ задолженности показал что, несмотря на то, что расходы больницы обеспечены сметными назначениями, больница не может распоряжаться средствами и эффективно распоряжаться ассигнованиями по причине того, что выделение финансирования зависит от доходов местного бюджета.

#### 4.8 Анализ внебюджетных средств

В качестве источников информации для проведения финансового анализа были использованы: смета доходов и расходов специального фонда; отчет об исполнении сметы доходов и расходов по специальному фонду (ф.4-1, 4-2); подробные расчеты к смете доходов и расходов; отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам; пояснительная записка к годовому отчету.

Изучение формирования собственных поступлений начинается с анализа источников их образования (приложение ПЮ). Формирование специального фонда в КУЗ «Ясиноватская ЦРБ» осуществляется в рамках разрешенных видов деятельности, которые определяются постановлением Кабинета Министров Украины №1138.

На протяжении 2009-2010 годов доходы специального фонда больницы снизились на 32% и составили 802,2 тыс. грн. в 2010 году против доходов 2009 года – 901,9 тыс. грн. Наибольший удельный вес в общей сумме указанных поступлений имеет оплата за услуги, предоставление которых связано с выполнением основных функций и задач больницы. Так, в 2009 году удельный вес таких поступлений составил 54,5%, в 2010 году – 91,01%.

Одновременно, используя предоставленное право на получение благотворительных взносов и денежных средств, больница в 2009-2010 годах получала доходы в виде таких поступлений. Однако на протяжении анализируемого периода поступление таких доходов снизилось с 383,2 тыс. грн. (2009 год) до 54,9 тыс. грн. (2010 год), в результате чего удельный вес таких доходов в общей сумме доходов составил в 2009 году 42,49%, в 2010 году 6,84%.

Помимо вышеуказанных поступлений в специальный фонд больницы поступают доходы от сдачи в аренду имущества, а также от реализации имущества. Однако их поступления в специальный фонд очень незначительны (приложение ПЮ).

В процессе формирования проекта сметы специального фонда и ее утверждения остатки на счетах специального фонда не планируются, планирование собственных поступлений осуществляется по группам и подгруппам в соответствии с законодательством для этой категории доходов бюджета.

Сопоставление кассовых и фактических расходов с назначениями по смете доходов и расходов специального фонда за 2009 и 2010 года приведены по данным форм №4 «Отчет об

исполнении сметы доходов и расходов сметы специального фонда» приведены в приложении ПЯ.

Анализ исполнения сметы специального фонда КУЗ «Ясиноватская ЦРБ» (приложения РА, РБ) показал, что смета специального фонда неоднократно претерпевала изменения. Перевыполнение сметы специального фонда происходит в основном из-за того, что поступление гуманитарной и благотворительной помощи, доходов от реализации имущества, суммы по поручениям в годовой смете не планируется. Такие доходы и расходы вносятся в течение года по мере их возникновения.

Используются средства специального фонда в соответствии с утвержденными планами в смете. Перерасхода в кассовом исполнении за анализируемый период не выявлено. Отклонения фактических расходов от плановых показателей и кассового исполнения свидетельствуют о наличии кредиторской и дебиторской задолженности, остатков материалов на начало и конец года.

Из полученных результатов сопоставления кассовых и фактических расходов с плановыми показателями видно, что большая часть доходов специального фонда направляется на оплату труда и приобретение материалов и медикаментов. Расходование средств специального фонда осуществляется в соответствии с требованиями бюджетного законодательства и регламентом обслуживания бюджетных учреждений в органах Казначейства.

Обобщая полученные данные по анализу внебюджетных средств, можно сделать вывод, что средства специального фонда планируются и используются в соответствии с требованиями бюджетного законодательства. Результат исполнения сметы специального фонда показал, что доходы специального фонда полностью покрывают расходы специального фонда больницы.

## Выводы

За период прохождения преддипломной практики мною были исследованы организация бухгалтерского учета в больнице, внутренний контроль, а также осуществлено ряд аналитических процедур. В процессе практики ознакомилась с основными законодательными и нормативно-правовыми актами, которые регламентируют бюджетный учет. По результатам проделанной работы было сделано ряд выводов и предложений.

Регламентные документы больницы разработаны с соблюдением действующего законодательства. Положение о бухгалтерской службе разработано в соответствии с требованиями Минфина и Госказначейства. Должностные инструкции бухгалтеров полностью раскрывают учетные работы. Учетная политика разработана в соответствии с нормативными документами, утверждена приказом.

Изучение организации бухгалтерского учета показало, что учет в больнице соответствует требованиям бюджетного законодательства, отвечает требованиям инструкций и приказов Госказначейства. В больнице на должном уровне организована материальная ответственность. Ведение аналитического учета полностью раскрывает информацию об объектах бюджетного учета. Данные аналитического учета периодически сверяются с данными синтетического учета и с данными учета материальных лиц.

Отчетность формируется и предоставляется в сроки, оговоренные законодательством. Предоставление отчетности осуществляется в полном объеме, формы отчетности взаимоувязываются.

Недостатком в организации бухгалтерского учета является отсутствие оборотных ведомостей по некоторым участкам.

Финансовый контроль осуществляется бухгалтерией при участии горфинуправления и Госказначейства. Контроль позволяет выявлять расхождения, отклонения и предотвращает хозоперации, противоречащие бюджетному законодательству. Недостатком в организации контроля в бухгалтерии является отсутствие утвержденного графика документооборота, что приводит иногда к несвоевременному принятию управленческих решений.



В процессе практики были изучены аналитические процедуры по исполнению сметы доходов и расходов, изучен факторный анализ отдельных КЭКР и показателей. Также исследованы фактические и кассовые расходы, изучены их отклонения и соотношения.

В целом, можно сказать, что больница, являясь бюджетным учреждением, осуществляет учет в рамках требований бюджетного законодательства. Бюджетное законодательства выдвигает жесткие требования к организации бухгалтерского учета исполнения сметы доходов и расходов.

Больница не являются собственником используемого имущества. Это не позволяет реализовать часть имущества в целях увеличения объема оборотных средств, а, следовательно, невозможно оперировать такими понятиями как ликвидность и т.д. По этой же причине неприменимы основные подходы к анализу капитала, эффективности инвестиционных проектов.

При бюджетном финансировании неприменимо большинство показателей отражающих экономическую эффективность: прибыль, рентабельность, финансовая устойчивость. Мало, что дает для улучшения финансовых показателей повышения эффективности управления запасами, так как их стоимость не возвращается в процессе очередного оборота.

В условиях нынешнего дефицита бюджета присуще недостаточное финансирование медицинских учреждений, что ведет к тому, что запасы медикаментов имеются в ограниченном объеме, а значит неактуально проводить анализ имеющихся запасов в расходных материалах. Кредиторская задолженность не всегда отражает реальный недостаток финансирования, поскольку медицинские учреждения просто снижают объемы приобретаемых материалов и продуктов питания.

Финансовое положение больницы, состояние ее расчетов с дебиторами и кредиторами в значительной степени зависят не от количества и качества услуг, а от своевременности и полноты выделения средств из местного бюджета. В ходе осуществления своей хозяйственной деятельности больница расходует бюджетные средства согласно установленной смете расходов в соответствии с бюджетной классификацией. Это отрицательно сказывается на гибкости экономического управления, возможностях оперативного маневрирования в условиях быстро меняющихся условий хозяйствования. В качестве примера можно привести тот факт, что даже зарабатываемые средства специального фонда приходится распределять и тратить в соответствии с требованиями существующей бюджетной классификации. Некоммерческий характер деятельности больницы и затратный принцип финансирования не предполагают формирование позитивного финансового результата. Это вынуждает больницу расходовать ресурсы не столько в соответствии с фактической необходимостью в них, сколько исходя из объема выделенных средств.

Как правило, бюджетные организации не заинтересованы ни в экономии ресурсов, ни в поиске способов «зарабатывания» внебюджетных доходов, а лишь в наращивании бюджетного финансирования вне зависимости от реальной потребности. Учреждение может получить по договору от других предприятий, учреждений или организаций материальные ценности и полностью их израсходовать, но не оплатить из-за отсутствия средств на текущем счете в казначействе по соответствующей статье или по причине запрета оплаты расходов по «незащищённым статьям».