

венной таможенной службы, администраторов отдельных сборов и обязательных платежей. Такое количество контролирующих органов негативно отражается на условиях ведения хозяйства налогоплательщиков и снижает эффективность работы администраторов. Концепцией предлагается объединить администраторов по принципу общей реализации механизмов администрирования налогов и сборов и проведения единой государственной налоговой, таможенной и бюджетной политики;

3) внедрение механизма разъяснения налогового законодательства. Для его реализации следует законодательно закрепить систему предоставления консультаций налогоплательщикам по вопросам налогообложения. Существующие методы администрирования предлагается дополнить методами „стабильности норм” и „устранения противоречий в налоговом законодательстве”. В результате внедрения метода стабильности норм налогоплательщик будет иметь гарантии того, что изменения ставок налогов и сборов и механизмов администрирования будут внесены не позже, чем за 6 месяцев до начала нового календарного года, в котором должны начать действовать новые правила и ставки.

Реформирование налоговой системы будет осуществляться тремя этапами. На первом (в течение 2007 г.) предусматривается применение мер по преодолению основных недостатков налоговой системы. В частности, совершенствование механизмов налогового стимулирования развития специальных экономических зон (СЭЗ), территорий приоритетного развития (ТПР) и технопарков. Будут изменены налоговые правила признания расходов и приведены налоговые правила расчета финансовых результатов в соответствии с принципами бухгалтерского учета. Важным станет принятие Налогового кодекса.

На втором этапе (2008 – 2012 гг.) реализация положений Налогового кодекса должна создать благоприятную среду постоянного экономического роста на инвестиционно-инновационной основе. Должна быть упрощена система администрирования налогов, а отечественное налоговое законодательство адаптировано к требованиям ЕС, таможенно-тарифное законодательство реформировано в соответствии с нормами международных договоров.

Углубление реформирования налоговой системы с учетом достигнутого социально-экономического уровня развития государства предусматривает третий этап (2013 – 2015 гг.). Тогда состоится реформирование системы администраторов налогов и сборов (обязательных платежей), налоговая система Украины будет приведена в соответствие со стандартами ЕС.

#### Источники и литература

1. Голкін І.В. Податкова реформа як об'єктивна необхідність зміцнення доходної частини державного бюджету // Фінанси України. – 2005. - №8. – С. 19-24.
2. Жибер Т.В. Бюджетна політика України // Фінанси України. – 2005. - №8. – С. 7-12.
3. <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. <http://kmu.gov.ua>.

#### Шевчук О.А., Шевчук Н.А.

#### АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

**Постановка проблеми. Зв'язок з науковими та практичними завданнями.** Основною умовою діяльності охорони здоров'я на сучасному етапі розвитку людства є наявність та ефективне використання медичними закладами матеріальних активів. Для досягнення ефективності використання цих активів, насамперед, має бути налагоджений їх облік. Саме система бухгалтерського обліку є інформаційною базою управління та контролю за фінансово-господарською діяльністю закладів охорони здоров'я.

Особливі умови діяльності медичних закладів, в свою чергу, формують відповідний порядок обліку, оцінки та списання матеріальних активів. Це зумовлено, насамперед, великим переліком різноманітних видів цих активів, які використовуються лише в медичних установах (спеціальне обладнання, апаратура, інвентар, медикаменти тощо). У силу своєї вагомості вони вимагають відповідної належної організації обліку та контролю з метою забезпечення ефективності використання та збереження. Актуальність і значення обліку й контролю при цьому особливо підсилюється тим, що джерелом формування й відновлення матеріальних активів виступають бюджетні кошти, характерною рисою яких в сучасних умовах є постійний їх дефіцит.

В процесі здійснення економічних перетворень в Україні з'явилися нові умови, вимоги й проблеми в організації обліку та здійсненні оцінки матеріальних активів. Зокрема, виникла об'єктивна потреба в уточненні ряду категоріальних визначень, розробці адаптованих до сучасних умов і вимог законодавства методик оцінки і обліку матеріальних активів. Загалом вищевказана проблема тісно пов'язана з реформуванням бухгалтерського обліку та таким його напрямом розвитку як наближення до міжнародних стандартів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій. Виділення невирішених питань.** Питаннями вирішення проблем обліку, власне, в бюджетних установах займалися ряд вчених, зокрема Р.Т.Джога, С.В.Свірко, В.М.Матвеева, Н.І.Сушко, І.Д.Фаріон та ін. Ними започатковано основні теоретико-правові основи розв'язання проблем категоріального визначення матеріальних активів бюджетних установ та висвітлено діючий порядок їх обліку та оцінки. Проте, до сьогодні невирішеними залишаються питання можливості удосконалення оцінки та зносу необоротних активів в бюджетних установах. Як свідчить статистика, саме необоротні активи займають найбільшу частку в складі матеріальних активів.

**Мета статті:** удосконалення обліку зносу необоротних матеріальних активів в закладах охорони здоров'я, з метою ефективного управління бюджетними коштами.

**Викладення основного матеріалу. Обґрунтування отриманих результатів.** У процесі споживання необоротні активи поступово втрачають свою вартість, що спричиняється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища. Особливістю використання необоротних матеріальних активів закладів охорони здоров'я є те що, на дані активи впливає, в першу чергу, моральний знос, а уже потім фізичний. Це зумовлено тим, що медична наука не стоїть на місці і в процесі лікування впроваджуються нові технології, що в свою чергу, вимагає використання нового обладнання.

Необхідно зазначити, що поняття зносу необоротних активів бюджетних установ не тотожне зносу необоротних активів галузей матеріального виробництва, оскільки тут не здійснюється перенесення вартості на результати праці, тобто не нараховується амортизація. Вартість необоротних активів бюджетних установ втрачається із споживанням їх споживчої вартості. Тому під зносом необоротних активів бюджетних установ необхідно розуміти процес споживання їх вартості в тій мірі, в якій вони втрачають свою споживчу вартість.

Медичні установи, що утримуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, знос на необоротні активи нараховують в останній день року на первісну вартість. Якщо ж первісна вартість необоротних активів, за якими здійснюється нарахування зносу була змінена у попередні експлуатаційні періоди проведення дооцінки або оцінки, то знос нараховується на відновлювальну вартість.

Відповідно до п. 96 Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом ГУДКУ від 17.07.2000р. № 64 для нарахування зносу необоротні активи поділяються на три групи. Складові груп необоротних активів із установленими на них нормами зносу наведено в табл.1.

Знос об'єктів необоротних активів визначається в останній день грудня в гривнях без копійок за повний календарний рік (незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані чи побудовані) відповідно до встановлених норм.

Знос об'єктів необоротних активів визначається в останній день грудня в гривнях без копійок за повний календарний рік (незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані чи побудовані) відповідно до встановлених норм.

Доцільність застосування вищевказаних норм зносу закладами охорони здоров'я обґрунтовується швидким моральним старінням переважної частини необоротних активів (медичного обладнання, апаратури, комп'ютерної техніки тощо).

Як бачимо, бухгалтерський облік необоротних активів закладів охорони здоров'я має свої особливості та регулюється спеціальними нормативними документами, що затверджуються Державним казначейством України. Однак позитивний досвід, який є в організації обліку виробничих структур, якщо він забезпечує ефективні зрушення, на наш погляд, може бути запозиченим і в облікову практику закладів охорони здоров'я. В даному випадку це стосується обліку необоротних активів. І оскільки придбання необоротних активів здійснюється за рахунок бюджетних коштів, то їх облік повинен забезпечувати своєчасне і повне документальне оформлення та відображення в облікових регістрах їх надходження, переміщення, вибуття з установи; надавати достатні дані для здійснення контролю за їх збереженням та ефективним використанням кожного об'єкта необоротних активів; нарахування зносу повинно здійснюватись відповідно до чинних норм і правил; забезпечувати достовірну оцінку в балансі та звітності, отримання інформації для визначення розрахунково-аналітичних показників роботи установи й забезпечення таким чином, ефективності використання ресурсів медичних установ.

**Таблиця 1.** Складові груп необоротних активів для нарахування зносу

Група необоротних активів, норми зносу	Субрахунок
група 1 – 5 %	103 “Будинки та споруди”
	106 “Інструменти, прилади та інвентар” (підгрупа 4)
група 2 – 25 %	104 “Машини та обладнання” (крім підгруп 1,2)
	105 “Транспортні засоби”
	106 “Інструменти, прилади та інвентар” (крім підгрупи 4)
	117 “Інвентарна тара”
група 3 – 15%	104 “Машини та обладнання” (підгрупи 1,2)
	105 “Транспортні засоби” (крім автомобільного транспорту та запчастин до нього)
	107 “Робочі і продуктивні тварини” (підгрупа 1)
	108 “Багаторічні насадження”

Розглянемо деякі складові системи обліку виконання кошторису витрат по коштах спеціального фонду, які представляються застарілими в справжніх економічних умовах. Суть їх зводиться до наступного. В бухгалтерському обліку бюджетних установ передбачено віднесення сум нарахованого зносу по основних засобах в дебет субрахунку 40 “Фонд у необоротних активах”, що відображає їх залишкову вартість, і кредит субрахунку 13 “Знос необоротних активів”. Вважаємо, що така методика обліку витрат не відповідає прин-

ципам обліку, що пред'являються для обчислення собівартості послуг. Тому необхідно здійснювати пошук більш прийняттого варіанту організації обліку витрат в закладах охорони здоров'я.

Проте фахівці в області бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях Міністерства фінансів в найближчій перспективі не планують кардинальних змін в діючому плані рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних організацій. На їх думку, основні засоби в процесі основної діяльності не переносять свою вартість, а втрачають її, оскільки система обліку організацій, що фінансуються з бюджету, не орієнтована на виявлення фінансових результатів від основного виду діяльності. Операції по придбанню основних засобів і окремих предметів з віднесенням їх на момент придбання на рахунки обліку витрат зберігають тотожність касових і фактичних видатків, що є особливістю обліку виконання кошторису витрат. При цьому касові видатки забезпечують відображення цільового використання виділеного бюджетного фінансування, а фактичні призначені для формування кошторисних призначень бюджетних установ і визначення необхідних обсягів фінансування.

Приведені в табл. 2 записи зберігають рівність касових і фактичних видатків, що є важливою умовою дотримання однієї з особливостей бухгалтерського обліку бюджетної організації, а також дозволяють враховувати загальні вимоги обліку по віднесенню сум нарахованого зносу на собівартість послуг, для організацій різних організаційно-правових форм і галузевої приналежності. Розроблена методика істотно змінює методологію бухгалтерського обліку названих операцій, яка діє в бюджетних медичних установах, і забезпечує співставність методик розрахунків калькуляції собівартості послуг і обліку витрат.

**Таблиця 2.** Система записів по відображенню в обліку операцій, пов'язаних з придбанням основних засобів за рахунок коштів спеціального фонду, нарахуванням зносу і погашенням їх вартості

Зміст операції	Існуюча система записів обліку		Запропонована система записів обліку	
	Номери рахунків			
	по дебету	по кредиту	по дебету	по кредиту
1. Придбання об'єктів основних засобів, передбачених кошторисом доходів і за позабюджетні кошти видатків.	10 "Основні засоби"	364 "Розрахунки з іншими дебіторами" 675 "Розрахунки з іншими дебіторами"	10 "Основні засоби"	364 "Розрахунки з іншими дебіторами" 675 "Розрахунки з іншими дебіторами"
2. Одночасно на первісну вартість проводиться другий запис.	81 "Видатки спеціального фонду"	401 "Фонд у необоротних активах"	81 "Видатки спеціального фонду"	401 "Фонд у необоротних активах"
3. Нарахування зносу проводиться: один раз в році (графи 1, 2), щомісячно (графи 3, 4)	401 "Фонд у необоротних активах"	13 "Знос необоротних активів"	81 "Видатки спеціального фонду"	13 "Знос необоротних активів"
4. Одночасно на суму зносу щомісячно проводиться другий запис	-	-	401 "Фонд у необоротних активах"	81 "Видатки спеціального фонду"

У разі придбання основних засобів за рахунок коштів загального фонду вважаємо доцільно відображати в обліку операції по їх придбанню і перенесенню вартості наступними записами, відображеними в табл. 3.

**Таблиця 3.** Система записів по відображенню в обліку операцій, пов'язаних з придбанням основних засобів за рахунок коштів загального фонду, нарахуванням зносу і погашенням їх вартості

Зміст операції	Існуюча система записів обліку		Запропонована система записів обліку	
	Номери рахунків			
	по дебету	по кредиту	по дебету	по кредиту
1. Придбання об'єктів основних засобів, передбачених кошторисом доходів і за бюджетні кошти видатків.	10 "Основні засоби"	364 "Розрахунки з іншими дебіторами" 675 "Розрахунки з іншими дебіторами"	10 "Основні засоби"	364 "Розрахунки з іншими дебіторами" 675 "Розрахунки з іншими дебіторами"
2. Одночасно на первісну вартість проводиться другий запис.	80 "Видатки із загального фонду"	401 "Фонд у необоротних активах"	80 "Видатки із загального фонду"	401 "Фонд у необоротних активах"
3. Нарахування зносу проводиться: один раз в році (графи 1, 2), щомісячно (графи 3, 4)	401 "Фонд у необоротних активах"	13 "Знос необоротних активів"	80 "Видатки із загального фонду"	13 "Знос необоротних активів"
4. Одночасно на суму зносу щомісячно проводиться другий запис	-	-	401 "Фонд у необоротних активах"	80 "Видатки із загального фонду"

Щомісячно в процесі нарахування зносу і відображення в обліку по дебету субрахунку 401 “Фонд у необоротних активах” і кредиту рахунку 13 “Знос необоротних активів” формується залишкова вартість основних засобів в рівних величинах. Залишок по субрахунку 401 “Фонд у необоротних активах” в результаті відображення на ньому розроблених облікових записів зберігає тотожність сумі залишків по рахунку в балансі виконання кошторису витрат.

**Висновок.** Таким чином, використання в закладах охорони здоров'я запропонованої методики обліку зносу необоротних активів дозволить визначати щомісячну суму зносу необоротних матеріальних активів та враховувати цю суму при обчислення вартості наданих медичних послуг. А це в свою чергу забезпечить ефективне управління бюджетними коштами.