

Центральноукраїнський національний технічний університет
ЦЗДО
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
_____ Олена МАГОПЕЦЬ
«14 » листопада 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Організація обліку та фінансової звітності закладів охорони
здоров'я - комунальних некомерційних підприємств»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-21 МЗ (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
_____ Доронін В.Г.
« 14 » листопада 2022 р.

Керівник проекту
д.е.н., професор
_____ Наталія ШАЛІМОВА
« 14 » листопада 2022 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
фінансів, банківської справи та
страхування
_____ Наталія ГАВРИЛОВА

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет ЦЗДО
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю
та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« 14 » листопада 2022 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Доронін Володимир Гаррійович
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Організація обліку та фінансової звітності закладів охорони здоров'я - комунальних некомерційних підприємств

2. Керівник роботи (проекту)

Шалімова Наталія Станіславівна, доктор економічних наук, професор
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 14 листопада 2022 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту). Мета роботи - дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку та звітності закладів охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємств. Завдання роботи: розкрити теоретичні засади організації обліку та фінансової звітності в закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємства; дослідити порядок організації обліку та фінансової звітності на матеріалах комунального некомерційного підприємства «Петрівська центральна лікарня»; розробити шляхи удосконалення порядку організації обліку та фінансової звітності комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров'я.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	29.10.2022 р. – 02.11.2022 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	02.11.2022 р. – 05.11.2022 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	05.11.2022 р. – 12.11.2022 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	12.11.2022 р. – 13.11.2022 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2022 р. – 14.11.2022 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	14.11.2022 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 30 » _____ вересня _____ 2022 р.

Підпис керівника

_____ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 03 » _____ жовтня _____ 2022 р.

Підпис здобувача

_____ (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Доронін В.Г. Організація обліку та фінансової звітності закладів охорони здоров'я - комунальних некомерційних підприємств. Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. Кропивницький, 2022.

В першому розділі розкрито теоретичні засади організації обліку та фінансової звітності в закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємства, особливості діяльності закладів сфери охорони здоров'я як галузі соціальної сфери, становлення та розвиток бюджетного обліку та фінансової звітності закладів охорони здоров'я як бюджетних закладів, правила організації обліку та звітності закладів охорони здоров'я як комунальних некомерційних підприємств – малих підприємств. В другому розділі представлено організаційно-економічну характеристику комунального некомерційного підприємства «Петрівська центральна лікарня», результати дослідження порядку організації обліку та звітності в лікарні та методики складання фінансової звітності. В третьому розділі висвітлено шляхи удосконалення порядку організації та фінансової звітності в закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємства, напрями використання фінансової звітності закладу охорони здоров'я – комунального некомерційного підприємства для фінансового планування, проблеми впровадження вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності щодо комплексу фінансової звітності для малих та середніх підприємств.

Ключові слова: заклади охорони здоров'я, комунальні некомерційні підприємства, малі підприємства, соціальна сфера, облік, фінансова звітність, організація обліку, облікова політика, фінансове планування, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні стандарти фінансової звітності.

ANNOTATION

Doronin Volodymyr. Organization of accounting and financial reporting of health care institutions - communal non-commercial enterprises.

Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational-professional program "Accounting and taxation in management of business structures and the public sector of the economy". Central Ukrainian National Technical University Ministry of Education and Science of Ukraine. Kropyvnytskyi, 2022.

In the first chapter, the theoretical principles of the organization of accounting and financial reporting in health care institutions - communal non-commercial enterprises, the peculiarities of the activities of health care institutions as a branch of the social sphere, the formation and development of budget accounting and financial reporting of health care institutions as budgetary institutions, rules for the organization of accounting and reporting of health care institutions as communal non-commercial enterprises - small enterprises. The second chapter presents the organizational and economic characteristics of the communal non-profit enterprise "Petrivska Central Hospital", the results of the study of the order of organization of accounting and reporting in the hospital and the methodology of financial reporting. In the third section, the ways of improving the order of organization and financial reporting in health care institutions - communal non-profit enterprises, the directions of using financial reporting of health care institutions - communal non-profit enterprises for financial planning, problems of implementing the requirements of the International Financial Reporting Standards regarding the set of financial statements are highlighted for small and medium enterprises.

Keywords: health care institutions, communal non-profit enterprises, small enterprises, social sphere, accounting, financial reporting, accounting organization, accounting policy, financial planning, international standards of financial reporting, national standards of financial reporting.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я – КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	12
1.1. Особливості діяльності закладів сфери охорони здоров'я як галузі соціальної сфери.....	12
1.2. Становлення та розвиток бюджетного обліку та фінансової звітності закладів охорони здоров'я як бюджетних закладів	21
1.3. Організація обліку та звітності закладів охорони здоров'я як комунальних некомерційних підприємств - малими підприємствами.....	36
Висновки до розділу 1.....	41
РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ПОРЯДКУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА МАТЕРІАЛАХ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «ПЕТРІВСЬКА ЦЕНТРАЛЬНА ЛІКАРНЯ»	43
2.1. Організаційно-економічна характеристика комунального некомерційного підприємства «Петрівська центральна лікарня»	43
2.2. Організація обліку та звітності в Комунальному некомерційному підприємстві «Петрівська центральна лікарня».....	53
2.3. Організація і методика складання фінансової звітності в комунальному некомерційному підприємстві «Петрівська центральна лікарня»	66
Висновки до розділу 2.....	81
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОРЯДКУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ КОМУНАЛЬНИМИ НЕКОМЕРЦІЙНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ – ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	83
3.1. Використання фінансової звітності закладу охорони здоров'я – комунального некомерційного підприємства для фінансового планування	83
3.2. Проблеми впровадження вимог МСФЗ щодо комплексу фінансової звітності для малих та середніх підприємств	85
Висновки до розділу 3.....	99
ВИСНОВКИ	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	105
ДОДАТКИ.....	117

ВСТУП

Актуальність теми, необхідність її практичної та наукової розробки. Здоров'я населення в цілому і кожної людини зокрема як члена суспільства має визначальне значення для існування і розвитку держави. Саме таке значення визнане Резолюцією Генеральної Асамблеї ООН (1979 р.) і програмою ВООЗ (Всесвітня організація охорони здоров'я). Згідно із Загальною Декларацією прав людини, Міжнародним пактом про економічні, соціальні і культурні права (1966 р.), а також Європейською соціальною хартією (1996 р.) та численними конвенціями і рекомендаціями МОП (Міжнародна Організація Праці), обов'язком держави є піклування про здоров'я людини і забезпечення його охорони. Здоров'я людини є важливим показником громадського розвитку та соціально-економічного стану країни, а право на медичну допомогу та охорону здоров'я є базовим у системі соціальних прав людини.

Охорона здоров'я населення є одним із найважливіших компонентів сучасної соціальної політики усіх країн світу. Від загального стану здоров'я населення залежить рівень економічного розвитку країни. В Україні стан громадського здоров'я та охорона здоров'я населення залишаються незадовільними. Це, у першу чергу, пов'язано з екологічною кризою, економічною, політичною та демографічною ситуацією в державі, і як результат - недостатнім фінансуванням галузі.

Актуальність оцінки ефективності діючої нормативно-правової бази розвитку закладів охорони здоров'я України пов'язана з тим, що саме законодавча база та нормативні акти, прийняті для регулювання галузі охорони здоров'я, є основою для розподілу ресурсів у медицині та акумуляції коштів у найбільш пріоритетних напрямках її розвитку з огляду на соціально-економічну ситуацію, що склалась. Проблемам нормативно-правового забезпечення охорони здоров'я України присвячені праці багатьох вітчизняних вчених економістів та юристів (З. Гладун, Г. Григораш, Г. Ковальчук, З. Лободіна, В. Олійник, В. Пашков, В. Попкова, І. Субачов, М. Шипуліна).

Вагомий внесок у розробку теоретичних, організаційно-методичних та методологічних положень щодо удосконалення процесу складання (формування) фінансової звітності здійснили такі вчені, як: М.Т. Білуха, О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, Й.Я. Даньків, В.І. Єфіменко, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, М.Р. Лучко, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, М.Я. Остап'юк, В.Ф. Палій, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, А.В. Рабошук, С.В. Свірко, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, М.М. Шигун та інші. Незважаючи на існуючі ґрунтовні дослідження, проблеми організації і методики складання фінансової звітності залишаються важливими та актуальними.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку та звітності закладів охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємств.

Виходячи з поставленої мети в роботі були вирішені наступні **завдання:**

- розкрити особливості сфери охорони здоров'я як галузі соціальної сфери;
- проаналізувати особливості фінансування сфери охорони здоров'я;
- дослідження розвитку організації обліку та звітності закладів охорони здоров'я як бюджетних установ та комунальних некомерційних підприємств;
- узагальнення нормативно-правового регламентування діяльності, обліку та звітності комунальних некомерційних підприємств - суб'єктів малого підприємництва та розробка напрямів щодо їх удосконалення;
- вивчення стану організації бухгалтерського обліку та законодавчого його забезпечення у цих суб'єктів, а також систематизація досвіду щодо переходу на МСФЗ для малих підприємств та визначення перспектив для країни.
- дослідження основних принципів підготовки, складу та якісних

характеристик фінансової звітності;

– вивчення організаційних та методичних підходів до складання фінансової звітності комунальних некомерційних підприємств - суб'єктів малого підприємництва, які застосовують спрощену систему обліку та звітності.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження обрано заклади охорони здоров'я – комунальні некомерційні підприємства, які застосовують спрощену систему обліку та звітності. Конкретні дослідження проводилися з використанням матеріалів комунального некомерційного підприємства «Петрівська центральна лікарня» Петрівської селищної ради Олександрійського району Кіровоградської області.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є облік та фінансова звітність закладів охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємств.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети магістерської роботи застосовувалася система загальнонаукових методів аналізу, зокрема метод системного аналізу, положення діалектичного методу пізнання процесів і явищ у їх взаємозв'язку та розвитку, методи порівняння, синтезу, систематизації та узагальнення, методи та прийоми математичної статистики, економіко-статистичного моделювання та прогнозування економічних процесів тощо.

Результати, отримані в ході написання кваліфікаційної роботи, полягають у вивченні, аналізі та узагальненні теорії та практики організації обліку та фінансової звітності в закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах. **Теоретична та практична значимість отриманих результатів** полягає у наступному:

- запропоновано визначення малого підприємства, проаналізовані критерії віднесення підприємств до категорії малих та середніх, проведено порівняльний аналіз діючої в Україні практики із зарубіжною;
- проаналізовано підхід Комітету з міжнародних стандартів

фінансової звітності щодо порядку формування звітності малими та середніми підприємствами, запропоновані певні заходи уточнення даної системи на Україні;

- систематизовано нормативно-правове забезпечення фінансового механізму розвитку малого підприємництва в Україні, яке запропоновано поділяти за історичною послідовністю, функціональним призначенням, інституційним характером;

- досліджено вплив правової регламентації бухгалтерського обліку та податкового законодавства на функціонування облікової системи малих підприємств, на основі цього виділено її підсистеми, визначено сутність спрощеної системи обліку та звітності, її відмінність від спрощеного обліку доходів та витрат, запропоновано зміни до нормативних актів для вдосконалення спрощеної системи обліку та звітності.

Практичне значення одержаних результатів дипломного дослідження полягає в тому що, даний матеріал може бути використаний суб'єктами малого підприємництва при удосконаленні організації обліку на підприємстві та при проведенні комплексного аналізу фінансового та майнового стану підприємства.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на наукових конференціях студентів та магістрантів Центральноукраїнського національного технічного університету, зокрема на LVI конференція здобувачів вищої освіти університету (12 травня 2022 р.) з доповіддю «Особливості проведення державного фінансового аудиту в закладах охорони здоров'я» та на II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні» (24 листопада 2022 р., ЦНТУ) з доповіддю «Використання фінансової звітності закладу охорони здоров'я – комунального некомерційного підприємства для фінансового планування», висвітлені в опублікованих тезах: Доронін В.Г. Використання фінансової звітності закладу охорони

здоров'я – комунального некомерційного підприємства для фінансового планування. *Облік, оподаткування і контроль в управлінні*, 24 листопада 2022 р. Кропивницький, 2022. С. 127-129.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Теоретичні засади організації обліку та фінансової звітності в закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємства» висвітлено особливості діяльності закладів сфери охорони здоров'я як галузі соціальної сфери, становлення та розвиток бюджетного обліку та фінансової звітності закладів охорони здоров'я як бюджетних закладів, правила організації обліку та звітності закладів охорони здоров'я як комунальних некомерційних підприємств – малих підприємств. В другому розділі «Дослідження порядку організації обліку та фінансової звітності на матеріалах комунального некомерційного підприємства «Петрівська центральна лікарня» представлено організаційно-економічну характеристику комунального некомерційного підприємства «Петрівська центральна лікарня», результати дослідження порядку організації обліку та звітності в лікарні та методики складання фінансової звітності. В третьому розділі «Шляхи удосконалення порядку організації та фінансової звітності в закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємства» представлено напрями використання фінансової звітності закладу охорони здоров'я – комунального некомерційного підприємства для фінансового планування, охарактеризовані проблеми впровадження вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності щодо комплексу фінансової звітності для малих та середніх підприємств.

Обсяг роботи. Дипломна робота викладена на 104 сторінках, її положення проілюстровані 19 таблицями та 6 рисунками. Список використаних джерел налічує 99 найменувань і викладений на 12 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я – КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Особливості діяльності закладів сфери охорони здоров'я як галузі соціальної сфери

Метою діяльності галузей соціальної сфери є створення духовних цінностей, соціально-культурних та побутових послуг. Сьогодні в Україні в галузях соціальної сфери використовується до 30% фондів фінансових ресурсів країни.

Фінансовий механізм галузей соціальної сфери є підсистемою економічних відносин, які визначені рівнем розвитку виробництва. Доцільно зупинитися на таких методичних аспектах діяльності цих галузей як визначення їхнього місця у структурі невиробничої сфери, металізування принципів, на яких ґрунтуються ці галузі.

Галузі невиробничої сфери здійснюють функції із надання послуг фізичним і юридичним особам. До їх складу належать галузі соціальної інфраструктури та галузі соціальної сфери (рис. 1.1).

Спільною рисою для всіх галузей невиробничої сфери є те, що вони функціонують у єдиному економічному просторі, тобто мають єдину законодавчу базу, обслуговуються єдиною грошовою одиницею, мають спільну фінансову систему. Зазначені галузі мають тісні горизонтальні та вертикальні зв'язки, від інтенсивності яких, зокрема, залежить ефективність економічної системи в цілому. Галузі невиробничої сфери характеризуються спільними суб'єктами та спільними цілями діяльності. Основними користувачами їхніх послуг є резиденти, нерезиденти, виробнича сфера. Для соціальної інфраструктури та соціальної сфери спільним є те, що вони мають надавати якнайширший, якнайдоступніший спектр послуг, який базувався на передових

досягнення науки.



Рис. 1.1 Галузі невиробничої сфери

Соціально-культурні галузі є субстанцією, яка обумовлює розвиток продуктивних сил, а своєрідність удосконалення господарського механізму в таких галузях полягає в тому, що, зберігаючи в цілому безкоштовність і загальнодоступність для населення певних видів послуг, він може сприяти використанню різноманітних економічних важелів підвищення ефективності трудової діяльності з метою раціонального залучення економічного потенціалу галузі, більш повного задоволення потреб населення при оптимізації ресурсів, що витрачаються.

Проте, кожна галузь соціальної сфери має певні характерні особливості та принципи діяльності.

Наприклад, принципи, на яких ґрунтується діяльність закладів охорони здоров'я, можна подати у такій послідовності:

1. Принцип ефективності – медична допомога населенню має надаватися якнайрезультативніше при мінімально можливих затратах.

2. Принцип субсидіарності та регіональності – медичні послуги повинні бути максимально наближені до кінцевого споживача, тобто має бути відпрацьований механізм раціонального розташування закладів охорони здоров'я, особливо у сільській місцевості.

3. Принцип справедливості – медичні послуги мають право отримувати всі громадяни країни, незалежно від рівня доходів та соціальної приналежності.

4. Принцип відповідальності лікарів та інших працівників охорони здоров'я за результати своєї діяльності.

До закладів охорони здоров'я належать:

1. Лікувально-профілактичні заклади.

1.1. Лікарняні заклади (багатопрофільні, однопрофільні, спеціалізовані, особливого типу).

1.2. Амбулаторно-поліклінічні.

1.3. Заклади переливання крові, швидкої та екстреної медичної допомоги.

1.4. Санаторно-курортні заклади.

2. Санітарно-профілактичні заклади.

2.1. Санітарно-епідеміологічні заклади.

2.2. Заклади санітарної просвіти (центри здоров'я).

3. Фармацевтичні (аптечні) заклади.

4. Заклади медико-соціального захисту (будинки дитини, бюро медико-санітарної експертизи).

5. Інші заклади (у т. ч. бюро судово-медичної експертизи, молочна кухня, центр медичної статистики).

6. Вищі та середні медичні навчальні заклади.

Необхідно звернути увагу на те, що галузь охорони здоров'я є однією з найбільш розгалужених, заклади якої призначені зберігати здоров'я населення, підтримувати його працездатність, продовжувати тривалість життя тощо. Так, до лікарняних закладів відноситься низка лікарень, госпіталів, центрів, диспансерів; до амбулаторно-поліклінічних - амбулаторії, поліклініки, консультації, фельдшерсько-акушерські пункти. Найбільш крупні з лікарень є центрами організаційної та методичної роботи галузі. Характерною особливістю поліклінік є те, що вони одночасно виконують лікувально-

діагностичну, профілактичну та організаційно-оздоровчу функції.

Характерним для діяльності закладів охорони здоров'я є те, що обсяг їхньої роботи залежить від стану здоров'я нації та обсягу наявних бюджетних коштів. Стан здоров'я населення України у більшості регіонів поганий і має тенденцію до погіршення. Цей показник відображає якість життя населення і залежить від рівня доходів. Зокрема, на рівень здоров'я нації впливають економічна ситуація в країні, житлові умови, умови праці. Показниками, які характеризують здоров'я нації, є захворюваність, інвалідизація, тривалість життя, рівень смертності. Як відомо, нині в Україні чоловіки живуть на 13-17 років менше, ніж у розвинених країнах (серед жінок цей показник трохи нижчий). Невтішним є і показник природного скорочення населення. За останнє десятиліття населення України скоротилося на 11 млн. осіб, із них 4 млн. померло.

Характерним для охорони здоров'я є те, що населенню надаються неоднорідні послуги, переважна більшість яких і надалі має оплачуватися державою (табл. 1.1.).

Таблиця 1.1

**Відмінності у діяльності охорони здоров'я та інших галузей
невиробничої сфери**

Галузі невиробничої сфери	Охорона здоров'я
Велика кількість однотипних установ, що пропонують один вид послуг	Незначна кількість лікарень
Комерційні засади діяльності	Більшість лікарень є некомерційними
Однорідний спектр послуг	Неоднорідний спектр послуг
Безпосередня оплата споживачами	Споживачі сплачують лише частину витрат медичних закладів

Потенційно, враховуючи погіршення стану здоров'я нації, по медичну допомогу звертатиметься більша частина населення, отже, має зростати обсяг коштів, необхідних для утримання медичних закладів. Ось чому об'єктивно постає необхідність пошуку нових джерел фінансування і розширення

наявних.

Слід зазначити, що в Україні сьогодні фактично вже існують ці два сектори охорони здоров'я - державний, що фінансується з державного та місцевого бюджетів, та недержавний, який має позабюджетні джерела фінансування.

Лікувально-профілактичні заклади, які належать до недержавного сектора, мають різний організаційно-правовий статус і найчастіше виступають у формі товариств з обмеженою відповідальністю, акціонерних товариств, індивідуальних приватних підприємств. Крім того, недержавний сектор охорони здоров'я представляють лікарі, що практикують приватно і займаються медичною практикою як фізичні особи.

Приватна система охорони здоров'я - це сукупність об'єктів охорони здоров'я, що здійснюють приватну медичну діяльність. А приватна медична діяльність - це діяльність з надання медичної допомоги, що здійснюється суб'єктами приватної системи охорони здоров'я. Приватні медичні організації - це комерційні та некомерційні організації, майно яких перебуває в приватній та інших, окрім державної, формах власності. У статутах таких організацій зазначено, що медична діяльність є для них основною.

Наявність розвинутого приватного сектора медичних послуг дає змогу полегшити навантаження на державну систему охорони здоров'я, оскільки він обслуговує частину громадян, які спроможні самостійно сплачувати за лікування. Крім того, створюватиметься конкурентне середовище на ринку медичних послуг, що підвищить ефективність роботи галузі в цілому та покращить якість надання лікувально-профілактичних послуг.

У різних країнах світу співвідношення державного та приватного сектора суттєво різняться, залежно від чого виділяють різні моделі функціонування системи охорони здоров'я з перевагою того чи іншого сектора (див. табл. 1.2).

Показники, що наведені у табл. 1.2, підтверджують думку тих дослідників, які стверджують, що проблеми, які виникають у секторі охорони

здоров'я, не можуть бути вирішені без участі держави. Останнє пояснюється тим, що охорона здоров'я - одна з галузей соціальної сфери, де соціально-економічні, морально-етичні й політичні інтереси суспільства перетинаються.

Таблиця 1.2

Джерела витрат на охорону здоров'я [76, с. 151]

Країна	Державний сектор	Приватний сектор
США	44,0	56,0
Австрія	66,0	34,0
Німеччина	72,5	27,5
Японія	73,8	26,2
Франція	74,0	26,0
Канада	75,0	25,0
Велика Британія	85,0	15,0

Більшість фахівців в галузі охорони здоров'я, державного управління і фінансів схиляються до думки, що державне управління охороною здоров'я повинно бути наближене до населення з передачею частин своїх повноважень регіонам, але узгодження між попитом населення на медичну допомогу і пропозиціями охорони здоров'я повинно відбуватися централізовано. Іншими словами, для організації ринкових відносин у системі регіональної охорони здоров'я необхідно створення ринку громадського здоров'я у державі.

Характерною особливістю системи охорони здоров'я є і те, що існуючі там ринкові відносини не тільки мають свою специфіку, але й обмежені можливості. Тут завжди присутній значний неринковий сектор, у тому числі державні організації й установи. Більше того, саме вони займають в даній галузі домінуюче положення. Причини активного втручання держави в процес виробництва і споживання даних послуг цілком об'єктивні. Світова економічна історія має чимало прикладів, що характеризують способи забезпечити розвиток освіти, культури, охорони здоров'я винятково в рамках активних

ринкових відносин.

Ринок медичних послуг помітно відрізняється від ринку товарів, їх порівняльні характеристики наведені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Порівняльні характеристики споживчого ринку та медичного ринку

Споживчий ринок	Медичний ринок
Ризик не є важливою характеристикою продукції	Ринок і невизначеність великі
Продавець виявляє ініціативу у виробництві продукції. Його рішення ґрунтується на аналізі потенційного ринку, однак у нього немає повної інформації про попит на його продукцію.	Покупець встановлює вимоги до продукції, після чого постачальник починає її розробку і випуск.
Різниця в економічно доцільних обсягах партій у виробництві та збуті змушує виробників працювати на склад.	Вироблена продукція негайно надходить замовнику. Медична послуга не накопичується.
Існує багато видів однорідної продукції. Покупець має широкий вибір. Між видами продукції існують фактичні чи уявлювані розходження.	Виробляється відносно мало різномірної продукції. Покупець має можливість вибору, однак заміна одного виду іншим вимагає стільки часу і витрат, що практично це нездійсненно.
Основним критерієм вибору є ціна вибору, оскільки часто є декілька рівноцінних конкуруючих варіантів.	Ціна є усього лише одним з багатьох факторів поряд з якістю, термінами постачання і методами виробництва, необхідними для задоволення спеціальних медичних вимог.
Механізм ринку знеособлений, він враховує запити і потреби багатьох покупців і продавців, діючих незалежно.	Ринок індивідуальний, пацієнт чи його представник (страхова компанія) вступає в тісні зв'язки з організацією продавця послуг.
Виробник сам фінансує розробку і виробництво послуг.	Найчастіше замовник сам фінансує більшу частину розробки.
Для ринку характерні конкуренція і прагнення до його монополізації.	На ринку є, по-суті, всього один тип замовника. Має місце двостороння монополія – «один покупець» - «один продавець».
Ціни здебільшого визначаються конкуренцією з звичайному економічному змісті цього слова.	Ціни визначаються за результатами оцінки передбачуваних і фактичних витрат. Дійсна конкуренція може виникнути між декількома виробниками до того, як

Споживчий ринок	Медичний ринок
	зроблений остаточний вибір продавця.
Відносно нечутливий до змін у зовнішній і внутрішній політиці.	Дуже чутливий до коливань у зовнішній і внутрішній політиці.
Попит або відносно постійний (наприклад, на основні продукти), або залежить від доходів (наприклад, на другорядні продукти).	Попит визначається властивостями запропонованих послуг або існуючою оцінкою. Використання останніх наукових досліджень може бут однією з головних переваг.
Потреби в конкретній моделі відносно постійні. Модифікація моделі впливає на попит, але основна корисність продукту змінюється повільно.	Санітарно-епідеміологічна обстановка може викликати швидкі і сильні зміни потреб у медичних послугах.
Переговори про ціни ведуться рідко чи взагалі не ведуться. Продукція пропонується за твердою ціною, яка або влаштовує покупця, або змушує його шукати потрібний товар в іншому місці. При наявності багатьох альтернатив покупець прямо вибирає постачальника, а не веде переговори про ціну товару.	Ціна найчастіше встановлюється в результаті переговорів замовника з обраним ним самим постачальником. Замовник послуги, звичайно, обирає тільки тих виробників, що здатні її забезпечити.

В Україні тривалий час система охорони здоров'я залишалася суто державною. Ця система - система Семашка - в певних умовах працювала досить успішно. Однак зміни економічної ситуації в країні призвели до змін у сфері охорони здоров'я. Нині частка приватного сектора в Україні поступово зростає. Вона становить близько 2-3%, а у великих містах, обласних центрах досягає 5-10%.

Основними конкурентними перевагами приватної медицини перед державною є наступні: доступність, оснащеність, кваліфікація персоналу і зв'язок з потужними лікувальними установами, вартість, позиціювання на ринку.

Найголовнішою вигодою держави в підтримці розвитку приватного сектора системи охорони здоров'я України є вагомий внесок приватної медицини у фінансування галузі. Так, за даними окремих українських авторів, "тіньовий ринок" медичних послуг в Україні складає близько 2 млрд. дол.

США на рік (16 млрд. грн.), що перевищує 1/3 бюджету охорони здоров'я.

У разі відсутності перешкод для розвитку приватної медицини, можна припустити, що ці кошти вийдуть з тіні і держава лише у вигляді податків зможе одержати майже 800 млн. грн. на рік.

Окрім цього, приватні лікувально-профілактичні заклади знімають навантаження з державних лікарень та поліклінік, адже на сьогоднішній день понад 10% населення України обслуговується у приватних медичних кабінетах або приватних медичних центрах.

Подальший розвиток недержавного сектора охорони здоров'я вимагає враховувати особливості соціально-економічної ситуації в Україні, а саме:

- приватна медична діяльність не може повністю замінити суспільні форми медичного обслуговування, вона є їх рівноправним доповненням у національній системі охорони здоров'я;
- приватну медичну діяльність здійснюють приватні медичні (фармацевтичні) заклади й організації, а також працівники охорони здоров'я (приватна практика) як індивідуальні підприємці, основою приватної діяльності є приватна власність на основні фонди або їх оренда;
- на державному і територіальних рівнях повинен існувати обґрунтований перелік лікувально-профілактичних закладів стратегічного характеру, який би забезпечував соціальні гарантії в медицині; їх переведення в приватний сектор, а також орендні відносини із суб'єктами цього сектора мають бути заборонені законом;
- створення підприємств і регулювання медичної діяльності повинно здійснюватися на основі ліцензій, сертифікатів, статуту, договорів і різних форм контролю.

Як стверджують автори колективної монографії “Панорама охорони здоров'я населення України” [76, с. 152], розвиток підприємництва у сфері охорони здоров'я слід розглядати як позитивне явище для галузі охорони здоров'я та для країни загалом. Однак необхідною умовою такого розвитку є контроль за ціновою політикою на формування вартості медичних послуг, а

також дотримання державою гарантій щодо надання медичної допомоги групам населення, котрі самотійно не можуть її оплачувати.

1.2. Становлення та розвиток бюджетного обліку та фінансової звітності закладів охорони здоров'я як бюджетних закладів

У становленні і розвитку бюджетного обліку в радянський період можна виділити такі етапи:

1) 1917—1938 рр. — бюджетний облік ведеться за простою системою відповідно до трьох планів рахунків; а) для обліку операцій з виконання кошторису витрат за бюджетом; б) для обліку операцій з позабюджетними коштами; в) для обліку операцій в нестатутних підсобних господарствах. Облік регламентувався "Інструкцією з рахівництва і звітності для урядових адміністративних установ" (1923 р.), "Інструкцією з ведення обліку за простою системою" (1927 р.), "Інструкцією про бухгалтерський облік за простою системою в установах, що знаходяться на Державному бюджеті СРСР" (1932 р.);

2) 1939—1955 рр. — запроваджується подвійна система обліку. У 1938 р. затверджується "Інструкція про бухгалтерський облік за подвійною системою обліку в установах, що знаходяться на державному і місцевих бюджетах" та "Інструкція про бухгалтерський облік (за простою системою) в установах^ що знаходяться на державному і місцевих бюджетах". Перша передбачала роздільний облік виконання кошторису за бюджетом і позабюджетними коштами, операцій щодо капітальних вкладень і підсобних господарств на госпрозрахунку. У цьому ж році затверджений єдиний план рахунків для обліку виконання кошторисів. Підсобні господарства повинні були користуватися планами рахунків відповідних галузей народного господарства. У зв'язку з цим бюджетні установи стали складати і подавати

два окремі баланси. Таким чином у країні було створено єдину систему бюджетного обліку;

3) 1955—1987 рр. Вперше в СРСР у 1955 р. затверджується МФ "Положення про бухгалтерську звітність і баланси в установах і організаціях, що знаходяться на Державному бюджеті СРСР", і видано нові інструкції з бух обліку за подвійною і простою системами. Для установ, які ведуть облік за подвійною системою, затверджено єдиний план рахунків, вони стали складати один баланс з виконання кошторису витрат. У 1958 р. МФ затверджує "Методичні вказівки з бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях бюджетних установ". Пізніше було розроблено облікові реєстри для машинної обробки облікової інформації;

4) 1988—1999 рр. Цей період охоплює останні радянські і перші пострадянські роки. Розвиток бюджетного обліку в цей час характеризується:

- централізацією і децентралізацією обліку;
- широким використанням сучасних обчислювальних машин (ЕОМ) для обробки облікової та економічної інформації;
- завершенням переведення бюджетних установ на подвійну систему обліку;
- принциповою переробкою нормативних актів з організації бухобліку в бюджетних установах;
- обліком показників комерційної діяльності бюджетних установ і позабюджетних джерел їх фінансування;
- інтеграцією обліку, фінансової та планово-економічної роботи в централізованих бухгалтеріях;
- відновленням установ державного казначейства;

5) з 2000 р. починається новий період в розвитку бюджетного обліку, який визначається:

- впровадженням нового плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах;
- впровадженням нових облікових реєстрів і форм звітності;

— будовою балансу за принципом "нетто" тощо.

Сучасні підходи до визначення, оцінки і відображення статей у балансі бюджетних установ формувались поступово, шляхом складної апробації та пошуку компромісу між інформаційними потребами користувачів, трудомісткістю облікових робіт та об'єктивністю дії світових економічних процесів.

Початок XX століття багатьма науковцями справедливо виділяють в окремий етап становлення бухгалтерського балансу. Формування облікових моделей у цей період відбувається в умовах піднесення значимості геополітичного положення країни, пріоритету інтересів держави, реформування фіскальної політики, розширення повноважень державних органів в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання.

Для території сучасної України цей період – початок нової доби економічного, політичного, соціального командно-адміністративного планового управління діяльністю суб'єктів господарювання. Монополістичне становище державної форми власності і пріоритет інтересів держави визначили форму і зміст бухгалтерського балансу. Непорушність єдиної державної позиції виявляється у низці документів, затверджених протягом цього періоду.

Велика радянська енциклопедія визначає бухгалтерський баланс як форму бухгалтерської звітності (форма № 1), що характеризує в узагальнених грошових показниках стан господарських засобів і джерел їх утворення на звітну дату. Складання і подання балансу є однією із важливих ознак господарської самостійності підприємства, установи. Економічна структура балансу є сталою й характеризує склад і розміщення господарських засобів підприємства (актив балансу) та їх джерела (пасив балансу) на початок року і дату складання балансу у форматі двосторонньою таблиці.

Водночас зміст активу і пасиву балансу з часом трансформувався, що характеризує зміну інтересу особливого користувача інформації – держави – до окремих статей майна та джерел його формування.

Історія «радянського» Балансу має витоки з 1917 р. У грудні 1917 р. у складі Комісаріату державного контролю була створена Центральна державна бухгалтерія, на яку поклали обов'язки з обліку грошових коштів та майна, складання річних бухгалтерських звітів про доходи і витрати радянської республіки, статистику народного господарства та інші функції.

В межах нової економічної політики (НЕПу) держава укріпила вплив на господарські відносини. Правилами про порядок публічної звітності і про порядок обов'язкових публікацій в газеті «Економічне життя» (1922 р.) регламентовано обов'язкове оприлюднення звітності (у тому числі інформації балансу) всіма кредитними установами, акціонерними товариствами і пайовими товариствами, а також торгово-промисловими товариствами, що діють на підставі договорів, за умови, якщо розмір фірмового капіталу не менше п'ятдесяти тисяч рублів золотом, об'єднання та приватні особи, які орендують державні підприємства, якщо останні при здачі в оренду оцінені понад сто тисяч рублів золотом за встановленим курсом. Схема балансу, запропонована документом, визначала першість у структурі активу рахунків каси і поточних рахунків банку, векселів та інших зобов'язань, цінних паперів. Подібний підхід знаходить відображення у сучасному розташуванні активів у балансах окремих зарубіжних країн за принципом зменшення ліквідності майна. Однак, за табл. 1.4 очевидно, що подальша послідовність наведених статей цей принцип не витримує. Особливістю структури балансу 1922 р. є включення до його змісту рахунків збитків (актив) і прибутків (пасив).

Правилами складання балансів і обчислення амортизаційних відрахувань державними і кооперативними підприємствами, а також акціонерними товариствами з переважанням державного капіталу, зобов'язаними публічною звітністю, за винятком кредитних установ (1926 р.) уточнено порядок оцінки майна і капіталу для цілей обліку й відображення у Балансі. Однак, впровадження у практику суб'єктів господарювання вказаних положень зумовило виявлення питань,

недостатньо висвітлених у Правилах. Тому вже у 1927 р. новим нормативним документом було остаточно врегульовано відповідні аспекти.

Таблиця 1.4

Схема балансу акціонерних і пайових товариств

АКТИВ		ПАСИВ	
1	Рахунок каси	1	Рахунок основного капіталу
2	Рахунок поточних рахунків	2	Рахунок облігаційного капіталу
3	Рахунок векселів та інших	3	Рахунок запасного капіталу
4	Рахунок цінних паперів		Рахунок погашення майна
5	Рахунок будов і споруд	5	Рахунок спеціальних капіталів
6	Рахунок незавершених будівель і споруд	6	Рахунок позичок і кредитів
7	Рахунок машин і апаратів	7	Рахунок заборгованості з обліку векселів
8	Рахунок рухомого майна	8	Рахунок заборгованості за
9	Рахунок товарів і	9	Рахунок векселів виданих
10	Рахунок матеріалів і палива	10	Рахунок кредиторів
11	Рахунок виробництва	11	Рахунок різних осіб та установ
12	Рахунок відділень і агентств	12	Рахунок службовців і робітників
13	Рахунок дебіторів	13	Рахунок застав і забезпечень
14	Рахунок застав	14	Рахунок доходів майбутнього року
15	Рахунок робітників і службовців	15	Рахунок переоцінки
16	Рахунок різних осіб та установ	16	Рахунок прибутків
17	Рахунок сумнівних дебіторів		
18	Рахунок витрат на майбутній час		
19	Рахунок збитків		

У Положенні про бухгалтерські звіти і баланси державних і кооперативних господарських органів і підприємств (1936 р.) особлива увага приділена порядку складання, подання і затвердження бухгалтерських звітів і балансів. Правила оцінки статей балансу подано агреговано і певною мірою систематизовано. У 1938 р. було проведено черговий етап «балансової

реформи»: баланс був очищений від низки регулюючих статей, основні засоби стали відбиватися за залишковою вартістю. Втім зміст балансу залишається перевантаженим: кількість його статей у різні періоди сягала до 250/415. Процес підготовки та подання комплексу бухгалтерських і статистичних звітів залишався не виправдано трудомістким.

З 1 січня 1952 р. введено в дію Положення про бухгалтерські звіти і баланси державних, кооперативних (крім колгоспів) та громадських підприємств і організацій. Послідовність відображення статей активу було збережено: Капітальні вкладення, основні засоби та амортизація – Сировина, матеріали, готові вироби та товари – Розрахунки з дебіторами і кредиторами та інші статті балансу. Вперше у Положенні деталізовано порядок інвентаризації статей Балансу та механізм списання втрат.

Актив бухгалтерського балансу 1967 р. характеризує господарські засоби у послідовності: Основні фонди і необоротні активи – Нормовані оборотні кошти – Грошові кошти, розрахунки та інші активи – Засоби і витрати на капітальне будівництво – Витрати на формування основного стада. Пасив балансу поданий так: Джерела власних і прирівняних до них коштів – Кредити банку під нормовані оборотні кошти – Різні кредити банку, розрахунки та інші пасиви – Джерела коштів для капітального будівництва – Фінансування витрат на формування стада. Часто наповненість показників балансу диктувалась прагненням приховати незадовільні результати господарювання.

Нормативний документ 1979 р. – Положення про бухгалтерські звіти і баланси лише поглибив підходи, що існували на практиці.

Нова доба розвитку національного обліку і звітності в Україні ознаменована прийняттям у 1999 р. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Бюджетні установи незалежно від їх профілю та галузевого призначення складають бухгалтерські баланси за єдиною формою згідно з Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, який щорічно

затверджується наказом Міністерства фінансів України (раніше – наказами Державного Казначейства України). Актив балансу представлено трьома розділами: Необоротні активи – Оборотні активи – Витрати. Структура пасиву включає: Власний капітал – зобов'язання – Доходи. Глибина деталізації та назви статей переглядаються щорічно відповідно до цільових державних програм і пріоритетів інтересів держави.

Склад та порядок подання звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів регламентувався різними документами. Останній – це: Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24 січня 2012 року №44.

Цим Порядком визначаються склад та порядок складання місячної, квартальної і річної фінансової та бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів.

В Порядку визначені такі вимоги, які висуваються до фінансової та бюджетної звітності:

- Фінансова та бюджетна звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій та бюджетній звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень.
- Фінансова та бюджетна звітність має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державного казначейства України.
- Фінансова та бюджетна звітність повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку.

Встановлені такі звітні періоди для складання звітності:

- Звітним періодом для складання місячної бюджетної звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного місяця.
- Звітним періодом для складання квартальної фінансової та бюджетної звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в

останній день звітнього кварталу.

- Звітним періодом для складання річної фінансової та бюджетної звітності є бюджетний період, який становить один календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено інший період.
- Звітним періодом для бюджетних установ, які створені протягом звітного року, є період від створення бюджетних установ до кінця звітного року.
- Звітним періодом для бюджетних установ, які створені та припиняють свою діяльність у зв'язку із закінченням строку, на який вони створювались, протягом звітного року, є період від дати створення до дати припинення діяльності таких бюджетних установ.
- Звітним періодом для бюджетних установ, що припиняють свою діяльність шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації, є період з початку звітного року до моменту припинення їх діяльності.

Склад фінансової звітності:

- "Баланс" (форма N 1);
- "Звіт про результати фінансової діяльності" (форма N 9д, N 9м);
- "Звіт про рух грошових коштів".

Розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності здійснюється у Пояснювальній записці та формах щодо розкриття елементів фінансової і бюджетної звітності.

Бухгалтерський баланс — це звіт про фінансовий стан установи, що відображає її активи, пасиви та капітал у синтезованому вигляді на певну дату. У загальному вигляді баланс бюджетної установи подано на рис. 1.2.

За складом статей і побудовою баланс бюджетної установи відрізняється від балансів госпрозрахункових підприємств і має на меті не розкриття інформації для інвесторів, а забезпечення контролю та аналізу використання бюджетних коштів.

Склад статей активу характеризує належність бюджетних установ до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву вказує, що бюджетні установи — це установи державної чи комунальної форми власності, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів.

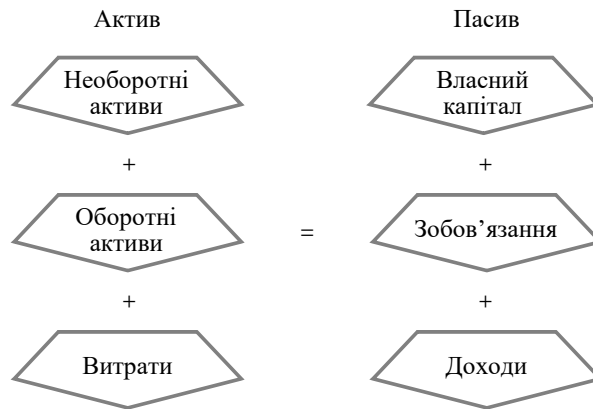


Рис. 1.2. Структура балансу бюджетної установи

Необоротні активи (розділ I балансу) відбиваються за статтями «Нематеріальні активи», «Основні засоби», «Інші необоротні матеріальні активи». При цьому нематеріальні активи й основні засоби до підсумку балансу включаються за залишковою вартістю, тобто баланс складається за принципом «баланс-нетто».

Оборотні активи (розділ II балансу) відбиваються за статтями «Виробничі запаси», «Дебіторська заборгованість», «Рахунки в банках», «Рахунки в казначействі», «Каса», «Інші кошти».

Витрати (розділ III балансу) характеризуються такими статтями: «Видатки загального фонду», «Видатки спеціального фонду», «Виробничі витрати».

Активи й витрати бюджетних установ не оцінюються щодо їхньої здатності трансформуватися у грошові кошти, а тому й розділи активу балансу не розміщуються за ознаками зростаючої ліквідності, як це прийнято в балансі госпрозрахункових підприємств.

Статті пасиву балансу об'єднано також у три розділи. Власний капітал (розділ I пасиву балансу) містить такі статті: «Фонд у необоротних активах»,

«Фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах», «Фінансовий результат».

Сума власного капіталу бюджетної установи є абстрактною величиною. Водночас власний капітал (фонд у необоротних активах і фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах) є основою для започатковування та подальшого здійснення фінансово-господарської діяльності бюджетної установи, одним із найважливіших її показників.

Розділ II «Зобов'язання» містить статті, на яких відображається заборгованість установи за довгостроковими і поточними зобов'язаннями, кредиторська заборгованість юридичних та фізичних осіб.

Доходи загального і спеціального фондів відображають у розділі III «Доходи».

Отже, статті активу й пасиву балансу згруповано у відповідні розділи з таким розрахунком, щоб якомога чіткіше проглядався взаємозв'язок між активами установи, її витратами і джерелами їх формування.

Важливою складовою балансу бюджетних установ є довідки про рух асигнувань загального та спеціального фондів, які дають змогу органам Державного казначейства і вищим органам контролювати надходження та використання бюджетних коштів.

Елементи фінансової звітності додатково розкриваються у таких формах:

«Звіт про рух необоротних активів» (форма № 5);

«Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування» (форма № 6);

«Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей» (форма № 15);

Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами».

Бухгалтерський баланс – це звіт про фінансовий стан установи, що відображає її активи, пасиви та капітал у синтезованому вигляді на певну

дату. Склад статей активу характеризує належність бюджетних установ до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву вказує, що бюджетні установи - це установи державної чи комунальної форми власності, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів.

Переломним етапом «балансової реформи» слід вважати регламентацію нового формату балансу бюджетних установ з 1 січня 2015 р. Баланс (за формою N 1-дс з) як звіт про фінансовий стан відображатиме активи, зобов'язання і власний капітал бюджетної установи на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку. Розвиток економічних взаємовідносин диктує необхідність зближення методології ведення бухгалтерського обліку на підприємствах з обліком у бюджетних установах. На практиці часто поєднується госпрозрахункова і бюджетна діяльність. На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки Міністерство фінансів України наказом від 28 грудня 2019 року №1541 затвердило Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності».

Цим положенням передбачені форми фінансової звітності, які застосовуються бюджетними установами та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, зокрема:

1. Баланс (форма №1-дс);
2. Звіт про фінансові результати (форма №2-дс);
3. Звіт про рух грошових коштів (форма №3-дс);
4. Звіт про власний капітал (форма №4-дс);
5. Примітки до фінансової звітності (форма №5-дс).

Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Фінансова звітність в державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;
- рівня фінансового забезпечення діяльності установи;
- стану виконання усіх зобов'язань установи та здатності установи виконувати їх у майбутньому;
- фінансового стану установи та змін у ньому;
- результатів діяльності установи з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
- дотримання фінансової дисципліни установою;
- цільового використання бюджетних коштів;
- ступеня отримання та використання ресурсів відповідно до затвердженого кошторису.

Фінансова звітність в державному секторі надає інформацію, корисну для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

Фінансова звітність складається у тисячах гривень без десяткових знаків.

При ліквідації установа складає фінансовий звіт в обсязі річної фінансової звітності.

Баланс (за формою № 1-дс) як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал установи на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку.

Актив Балансу бюджетної установи представлено нефінансовими активами (розділ I) й фінансовими активами (розділ II). Пасив Балансу характеризує власний капітал та фінансовий результат (розділ I) та зобов'язання (розділ II).

Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі, коли реорганізація відбулася станом на початок року).

Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату.

Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з його використанням.

Витрати на придбання та створення активу, які відповідно до пункту 11 цього Положення (стандарту) не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Власний капітал та фінансовий результат відображаються в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до їх зміни.

Оцінка та розкриття статей балансу здійснюються згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до чинного законодавства.

Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до фінансової звітності здійснюються згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Оголошене Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр.» №34 від 16.01.2007 р. (надалі - Стратегія) реформування вітчизняного бюджетного обліку підходить до завершального етапу. Слід зазначити, що даний етап розвитку бюджетного обліку вирізняється багатовекторністю мети, оскільки має відповідати

запитає не тільки процесів гармонізації методологічних та методичних положень вітчизняної облікової системи з міжнародними загальноприйнятими обліковими позиціями та підходами, а й процесів модернізації системи управління державними фінансами України, в якій вищевказана складова національної системи бухгалтерського обліку відіграє важливу роль «...інформаційно-аналітичного забезпечення».

Упродовж останніх шести років методологами Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів України на реалізацію вказаної Стратегії було здійснено більшість із запланованих кроків, зокрема: внесено відповідні зміни до Бюджетного кодексу України в частині оновлення основних вихідних положень облікового забезпечення бюджетного процесу, розроблено та затверджено 19 НП(С)БОДС, сформовано новий підхід до організації праці облікових працівників бюджетних установ, який закріплено відповідними нормативними актами.

На сьогодні в межах системи бюджетного обліку діють два основні плани рахунків. Проаналізуємо їхні склад та структуру з позиції об'єктного складу бюджетного обліку, який, у тому числі, складається з господарських засобів, джерел їх утворення і господарських процесів. У бухгалтерському обліку виконання кошторису застосовується План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України №114 від 10.12.1999 р. Загальна структура чинного плану рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторису передбачає наявність таких класів рахунків: Необоротні активи, Запаси, Кошти, розрахунки та інші активи, Власний капітал, Довгострокові зобов'язання, Поточні зобов'язання, Доходи, Витрати, Позабалансові рахунки.

Органи Державної казначейської служби України в процесі виконання Державного та місцевих бюджетів використовують План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів, затверджений наказом Державної казначейської служби України №119 від

28.11.2000 р. Загальна структура чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів представлена такими класами рахунків: Активи, Зобов'язання, Кошти бюджетів та розпорядників коштів, Розрахунки, Результати виконання бюджету, Доходи бюджету, Видатки бюджету, Управлінський облік, Позабалансовий облік.

В кінці 2013 року був затверджений новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. №1203).

План рахунків є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку. У ньому за десятиковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 – розпорядники бюджетних коштів; 2 – державні цільові фонди; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Казначейства), четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0).

План рахунків включає розділ I «Балансові рахунки» (класи 1–8) та розділ II «Позабалансові рахунки» (клас 9 та клас 0). Суб'єкти державного сектору можуть вводити аналітичні рахунки до субрахунків цього Плану рахунків.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей в разі потреби мають право розробляти методичні рекомендації стосовно порядку застосування Плану рахунків в установах, які їм підпорядковані, з урахуванням специфіки їх діяльності.

1.3. Організація обліку та звітності закладів охорони здоров'я як комунальних некомерційних підприємств - малими підприємствами

Особливістю сучасної регламентації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності малими підприємствами в Україні полягає у її двох варіантності. З одного боку, основними документами, які регламентують систему бухгалтерського обліку в Україні, є:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996.
- Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП (С)БО та П (С)БО).
- Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій та розроблена до нього Інструкція по застосуванню від 30.11.1999 р. № 291 (загальний План рахунків).
- Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000 р. № 356 (МР № 356).
- Порядок подання фінансової звітності від 28.02.2000 р. № 419.

Ці нормативні документи визначають концептуальні основи, напрями та принципи, згідно яких повинні вести облік всі підприємства, в тому числі і малі. З іншого боку, прийняті документи, які регламентують бухгалтерський облік лише на малих підприємствах. До них відносять:

1. П (С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 22.02.2000 р. № 39 (П (С)БО 25).
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП).
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва від

19.04.2001 р. № 186 (спрощений План рахунків).

4. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 25.06.2003 р. № 422 (МР № 422).

5. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 15.06.2021 р. № 720 (МР № 720).

Таким чином, на законодавчому рівні в Україні, з одного боку, передбачено єдине нормативне регулювання для всіх підприємств, а з іншого боку, відбувається певна його диференціація відповідно до розмірів підприємства.

На нашу думку, основним аргументом на користь уніфікації регулювання обліку, незалежно від розмірів підприємства, є можливість порівняння кінцевих результатів діяльності, що визначені на основі єдиних засад відображення облікової інформації. Основним недоліком такого підходу є збільшення навантаження, яке покладається на малі підприємства у вигляді загальних уніфікованих правил обліку.

Можливість вибору одного з двох варіантів пакету нормативного забезпечення щодо ведення обліку суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, стало основним чинником утворення двох його систем: загальної та спрощеної. Тобто, якщо при веденні обліку керуються нормами, передбаченими для малих підприємств, то СМП – юридична особа використовує спрощену систему обліку та звітності, у протилежному випадку – загальну.

Розглянемо порядок використання спрощеної системи обліку та звітності, її нормативно-правове регулювання.

Право на застосування спрощеної системи передбачене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Так, п. 3 ст. 2 цього Закону визначено, що «суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного

обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності». Певна нечіткість у формулюванні потребує уточнення:

- 1) суб'єктів підприємницької діяльності, що мають дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат;
- 2) розуміння терміну «спрощена система обліку і звітності».

Відповідно до Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» та Податкового кодексу України (ПКУ), дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат мають суб'єкти малого підприємництва, в тому числі й малі підприємства. У наведених нормативних актах визначено можливість застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Зокрема, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» (ЗУ № 4014) запропоновано ст. 11 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» викласти у такій редакції: «Для суб'єктів малого підприємництва в порядку, встановленому законодавством України, може застосовуватися:

- спрощена система оподаткування, обліку та звітності;
- спрощена форма бухгалтерського обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності регламентується Податковим кодексом України.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва визначається Міністерством фінансів України». Тобто передбачається поділ на спрощену систему оподаткування обліку та звітності, згідно ПКУ та спрощену форму бухгалтерського обліку і звітності, що визначається Міністерством фінансів України. Ототожнення «спрощеної форми бухгалтерського обліку та звітності» зі «спрощеною

системою обліку і звітності» – недоречне.

По-перше, форма бухгалтерського обліку – це система облікових регістрів із встановленим порядком реєстрації і узагальнення інформації, а не система обліку, що включає й інші елементи бухгалтерського обліку, крім документації.

По-друге, законодавством, а саме П (С)БО 25, для суб'єктів малого підприємництва дозволено складати не лише «Спрощений звіт суб'єкта малого підприємництва» за формами № 1-мс та № 2-мс, а також «Баланс» та «Звіт про фінансові результати» за формою № 1-м та формою № 2-м, що не відповідає визначенню спрощеної звітності, запропонованому у Законі № 4014.

22 березня 2012 р. прийнято Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», внаслідок чого Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» втратив чинність. У цьому законі зазначено, що «до основних напрямів державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні належать:

- 1) удосконалення та спрощення порядку ведення обліку в цілях оподаткування;
- 2) запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва, що відповідають критеріям, встановленим у податковому законодавстві».

Тут можна стверджувати, що ці напрями державної політики підтримки малого підприємництва стосуються спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, що регламентується ПКУ, а не спрощеної системи обліку та звітності.

Варто розглянути визначення у вітчизняному законодавстві поняття «спрощена система оподаткування, обліку та звітності» та «спрощена система обліку та звітності».

На відміну від податкового законодавства, що встановлює порядок

нарахування і сплати єдиного податку, немає єдиного нормативного документа, який визначає поняття «спрощена система обліку і звітності» та регламентує порядок її застосування. Виокремлення і регулювання спрощених процедур ведення обліку, що призначені безпосередньо для малих підприємств зустрічаємо у: П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 22.02.2000 р. № 39, Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва від 19.04.2001 р. № 186, Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 25.06.2003 р. № 422 та Методичних рекомендаціях із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 15.06.2021 р. № 720.

Вивчення і узагальнення положень таких нормативних документів дозволяє уточнити поняття «спрощена система обліку і звітності», визначене у попередніх публікаціях. *Спрощена система обліку і звітності* – це комплекс процедур, що пов'язаний із законодавчо встановленим спрощеним використанням окремих елементів методу обліку (рахунки, подвійний запис, документація, оцінка і звітність) для безперервного і взаємопов'язаного відображення об'єктів обліку малого підприємства з метою полегшення роботи облікових працівників при веденні обліку та складанні фінансової звітності.

Варто розглянути можливість застосування вітчизняними малими підприємствами Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств. Малі підприємства, що відповідають критеріям зазначеним у п.1.2 розділу 1 МСФЗ для МСП складають повний комплект фінансових звітів («Звіт про фінансовий стан на дату звітності» (баланс); «Звіт про сукупний дохід за звітний період» або окремий «Звіт про прибутки та збитки» і окремий «Звіт про сукупний дохід»; «Звіт про зміни у власному капіталі за звітний період»; «Звіт про рух грошових коштів за звітний період»; «Примітки», що містять стисле викладення значної

облікової політики та іншу пояснювальну інформацію). Зважаючи на це, у п. 1 розд. IV НП (С)БО 1 зазначено, «що підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують МСФЗ для МСП, використовують форми звітів, затверджені цим стандартом». Це вказує на те, що використання МСФЗ для МСП, на відміну від П (С)БО 25, не дозволяє використовувати скорочену за показниками фінансову звітність у складі «Балансу» та «Звіту про фінансові результати», а лише визначає деякі відмінності у веденні обліку малими підприємствами. Тому регламентація обліку відповідно до МСФЗ для МСП визначає належність суб'єкта малого підприємництва до категорії малих підприємств, які ведуть облік, за загальною системою обліку і звітності.

Висновки до розділу 1

Принципи, на яких ґрунтується діяльність закладів охорони здоров'я, можна подати у такій послідовності: принцип ефективності – медична допомога населенню має надаватися якнайрезультативніше при мінімально можливих затратах; принцип субсидіарності та регіональності – медичні послуги повинні бути максимально наближені до кінцевого споживача, тобто має бути відпрацьований механізм раціонального розташування закладів охорони здоров'я, особливо у сільській місцевості; принцип справедливості – медичні послуги мають право отримувати всі громадяни країни, незалежно від рівня доходів та соціальної приналежності; принцип відповідальності лікарів та інших працівників охорони здоров'я за результати своєї діяльності.

Сучасні підходи до визначення, оцінки і відображення статей у балансі бюджетних установ формувались поступово, шляхом складної апробації та пошуку компромісу між інформаційними потребами користувачів, трудомісткістю облікових робіт та об'єктивністю дії світових економічних процесів. Бюджетні установи незалежно від їх профілю та галузевого

призначення складають бухгалтерські баланси за єдиною формою згідно з Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, який щорічно затверджується наказом Міністерства фінансів України (раніше – наказами Державного Казначейства України). Актив балансу представлено трьома розділами: Необоротні активи – Оборотні активи – Витрати. Структура пасиву включає: Власний капітал – зобов'язання – Доходи. Глибина деталізації та назви статей переглядаються щорічно відповідно до цільових державних програм і пріоритетів інтересів держави.

Переломним етапом «балансової реформи» слід вважати регламентацію нового формату балансу бюджетних установ з 1 січня 2015 р. Баланс (за формою N 1-дс з) як звіт про фінансовий стан відображатиме активи, зобов'язання і власний капітал бюджетної установи на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку. Актив Балансу бюджетної установи представлено нефінансовими активами (розділ I) й фінансовими активами (розділ II). Пасив Балансу характеризує власний капітал та фінансовий результат (розділ I) та зобов'язання (розділ II).

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ ПОРЯДКУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА МАТЕРІАЛАХ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «ПЕТРІВСЬКА ЦЕНТРАЛЬНА ЛІКАРНЯ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика комунального некомерційного підприємства «Петрівська центральна лікарня»

Так як комунальне некомерційне підприємство «Петрівська центральна лікарня» у своєму роді є лікувально-діагностичним центром, тобто лікарнею, то головним його завданням є забезпечення потреби населення у стаціонарному лікуванні.

Загальний аналіз обсягу діяльності лікарні повинен починатися з визначення її потужності за показником кількості розгорнутих лікарняних ліжок та оцінки їх структурного розподілу за відділеннями закладу.

У табл. 2.1 наведені дані щодо виконання плану забезпечення відділень лікарні розгорнутими лікарняними ліжками.

Таблиця 2.1

Виконання плану КНП «ПЕТРІВСЬКА ЦЛ» щодо загальної кількості лікарняних ліжок та їх розподілу за відділеннями за 2019-2021 роки

Показник \ Рік	2019 рік			2020 рік			2021 рік		
	К-ть план. ліжок, шт.	К-ть факт. ліжок, шт.	Абсо лют. Відх ил.	К-ть план. ліжок, шт.	К-ть факт. ліжок, шт.	Абсо лют. Відх ил.	К-ть план. ліжок, шт.	К-ть факт. ліжок, шт.	Абсо лют. Відх ил.
Кількість лікарняних ліжок, всього	100	100	0	100	100	0	100	100	0
У т.ч. у відділеннях:									
поліклінічному	45	45	0	45	45	0	45	45	0
стаціонарному	55	55	0	55	55	0	55	55	0

Аналіз даних свідчить про виконання плану забезпеченості відділень лікарні лікарняними ліжками за всіма показниками.

Кількість лікарняних ліжок у КНП «ПЕТРІВСЬКА ЦЛ» не змінювалася з 2004 року, коли у наказі про структуру лікарні було закладено фактичну їх кількість: поліклінічне відділення денний стаціонар на 45 ліжок для лікування хворих на легеневий туберкульоз та стаціонарне відділення на 55 ліжок, в тому числі 30 ліжок для дорослих, 25 ліжок дитячих, з них 10 ліжок для дітей віком до 3-х років.

Аналіз якості обслуговування населення здійснюється за показниками відмови від госпіталізації та повторної госпіталізації хворих з одним діагнозом. Показник відмови від госпіталізації характеризує суб'єктивну оцінку населення якості лікування у досліджуваній установі і свідчить про недоліки в організації роботи лікарні.

У табл. 2.2 наведень дані щодо випадків відмови від госпіталізації та повторної госпіталізації хворих.

Таблиця 2.2

**Динаміка показників якості обслуговування населення
за 2019-2021 роки**

Показники	2019 рік				2020 рік				2021 рік			
	осіб	% до підсумку	Відхилення		осіб	% до підсумку	Відхилення		осіб	% до підсумку	Відхилення	
			абсолютне	відносне			абсолютне	відносне			абсолютне	відносне
Кількість хворих, що поступили на лікування, всього:	18080	100	-	-	18113	100	33	0,3	18138	100	25	0,2
відмова від госпіталізації	263	1,45	-	-	257	1,42	-6	-4,2	235	1,30	-22	-16,9
повторна госпіталізація	52	0,3	-	-	49	0,27	-3	-11,1	45	0,25	-4	-16

Для оцінки якості роботи лікарні застосовуються показники, що характеризують недоліки в роботі. Отже їх абсолютне та відносне зменшення характеризує роботу лікарні позитивно. Також окрім позитивної динаміки абсолютних показників якості, спостерігається поліпшення структури контингенту хворих, що поступили на лікування.

Аналізуючи фінансовий стан КНП «Петрівська ЦЛ» потрібно звернути увагу на те, що не має можливості проаналізувати показники ліквідності, платоспроможності, рентабельності та інші, так як лікарня є комунальним некомерційним підприємством та фінансується за рахунок бюджетних коштів та не отримує доходів. Тобто щоб охарактеризувати загальний фінансовий стан бюджетної установи, треба проаналізувати виконання кошторису та наявність у бюджетній установі основних фондів та інших матеріальних цінностей.

Джерелами формування майна лікарні є асигнування із обласного бюджету, відповідно до затверджених кошторисних призначень, добровільні внески, гранти та дарунки юридичних і фізичних осіб, благодійних фондів у вигляді грошових коштів та матеріальних цінностей, кошти, отримані за рахунок інших джерел власних надходжень.

Передбачені у кошторисах асигнування є граничними і витрачання коштів понад ці суми не дозволяється: не можна здійснювати витрати, не передбачені кошторисом, якщо відсутня економія коштів.

У зв'язку з проведенням аналізом кошторису можна сказати, що у 2019 та 2021 роках у кошторисі були затверджені тільки поточні видатки, з яких найбільшу питому вагу складали видатки на оплату праці працівників та нарахування на цю заробітну плату. Найменшу ж питому вагу за ці роки склали видатки на відрядження та поточні трансферти населенню. З кожним роком фінансування лікарні збільшувалося та у 2021 році склало 5949284,00 грн. Також у 2020 році кошторисом були затверджені капітальні видатки, які представлені капітальними видатками на придбання основного капіталу.

Відносно коштів отриманих як плата за послуги та з інших джерел, то цю інформацію можна побачити у Звіті форми № 4-1м „Про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами” та у Звіті форми № 4-2м „Про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ».

Аналізуючи ці звіти за відповідні досліджувані роки, можна сказати, що за 2019 рік надійшли кошти по спеціальному рахунку на суму – 63450,21 грн., в тому числі від господарської діяльності (проживання у гуртожитках) 62871,63 грн. та від реалізації майна – 578,85 грн. Благодійних внесків та пожертвувань за 2019 рік надійшло в сумі 73505,00 грн.

У 2020 році надійшли кошти по спеціальному рахунку в сумі 63629,61 грн., тобто від господарської діяльності – 2349,48 грн. та від реалізації майна 1279,83 грн. Благодійних внесків та пожертвувань надійшло на загальну суму 97470,48 грн.

У 2021 році за послуги, що надаються бюджетними установами згідно їх основною діяльністю надійшло 545,16 грн., від додаткової господарської діяльності - 80841,32 грн. та від реалізації майна – 497,33 грн. А від отриманих благодійних внесків, грантів та дарунків надійшло коштів в сумі 101297,38 грн.

Всі кошти були витрачені за напрямками, визначеними розписом спеціального фонду бюджету.

Економічний потенціал бюджетної установи визначається загальним розміром джерел фінансування і дорівнює вартості засобів, що знаходяться у його розпорядженні.

Дослідження економічного потенціалу бюджетної установи здійснюється за майновими і фінансовими аспектами. Загальний аналіз ґрунтується на застосуванні методичних прийомів вертикального і горизонтального аналізу й спрямований на оцінку динаміки активів, власного капіталу та зобов'язань за абсолютною величиною, складом та структурою.

У табл. 2.3 наведено дані щодо динаміки й структури активів лікарні та джерел їх формування.

Проаналізувавши дану таблицю, можна позитивно оцінити ситуацію, яка склалася в установі у 2020 році в порівнянні з 2019 роком, тобто загальним збільшенням економічного потенціалу лікарні на 3295088,89 грн. А у 2021 році навпаки зменшенням на 777433,00 грн. у порівнянні з 2020 роком, тобто загальне зменшення економічного потенціалу установи.

Таблиця 2.3

**Динаміка активів КНП «ПЕТРІВСЬКА ЦЛ» та джерел їх
утворення за складом та структурою за 2019-2021 роки**

Показник	2019 рік			2020 рік			2021 рік		
	сума, грн.	питома вага, %	абсолютне відхилення, грн.	сума, грн.	питома вага, %	абсолютне відхилення, грн.	сума, грн.	питома вага, %	абсолютне відхилення, грн.
АКТИВ									
Необоротні активи	1304454,61	82,80	-	3396652,00	69,74	2092197,39	3533745,00	86,33	137093,00
Оборотні активи	270970,06	17,20	-	1473861,56	30,26	1202891,50	559335,56	13,67	-914526,00
Витрати	0	0	-	0	0	0	0	0	0
Разом активів	1575424,67	100,00	-	4870513,56	100,00	3295088,89	4093080,56	100,00	-777433,00
ПАСИВ									
Власний капітал	1379288,34	87,55	-	3508069,77	72,03	2128781,43	3701105,84	90,42	193036,07
Зобов'язання	196136,33	12,45	-	1362443,79	27,97	1166307,46	391974,72	9,58	-970469,07
Доходи	0	0	-	0	0	0	0	0	0
Разом джерел формування активів	1575424,67	100,00	-	4870513,56	100,00	3295088,89	4093080,56	100,00	-777433,00

Аналіз змін у майновому потенціалі лікарні доводить, що найбільше зростання відбулося за рахунок необоротних активів установи. Необхідно звернути увагу на зменшення у 2021 році загального розміру залишків оборотних активів, яке у майбутньому може стати причиною скорочення обсягів діяльності бюджетної установи та погіршення якості послуг.

Позитивно характеризує діяльність установи і те, що загальний розмір зобов'язань у 2021 році зменшився у порівнянні з 2020 роком. В цілому

економічний потенціал установи можна оцінити позитивно.

Стосовно наявності у лікарні основних фондів, то починати аналіз основних засобів підприємства слід з встановлення частки необоротних активів в загальній сумі активів установи, ознайомлення зі складом основних засобів в цілому по підприємству і за окремими групами. При цьому виявляється рух і напрямок зміни основних засобів, їх питома вага.

Вивчаючи зміну структури необоротних активів у вартісному виразі, слід з'ясувати, за рахунок чого вона сталася - за рахунок зміни складу основних засобів чи нематеріальних активів чи іншої групи необоротних активів підприємства.

Отже, розрахунок частки необоротних активів в загальній сумі активів підприємства наведений в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Питома вага необоротних активів за 2019-2021 роки

стаття активу	2019 рік		2020 рік		2021 рік	
	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %
необоротні активи	1304454,61	82,80	3396652,00	69,74	3533745,00	86,33
оборотні активи	270970,06	17,20	1473861,56	30,26	558335,56	13,67
витрати	0	0	0	0	0	0
всього	1575424,67	100,00	4870513,56	100,00	4093080,56	100,00

Проаналізувавши таблицю, акцентуємо увагу на тому, що на підприємстві за досліджуваний період не має витрат, тому загальну суму активів складають групи необоротних та оборотних активів. Необоротні активи становлять більшу частку, ніж оборотні, а це позитивно характеризує підприємство. Так як КНП «Петрівська ЦЛ» це заклад охорони здоров'я, тобто бюджетна установа невиробничої сфери, то для нього є нормальним те, що оборотні активи складають меншу частку.

Протягом трьох останніх років сума необоротних активів в середньому зросла на 1114645,20 грн., а їх питома вага зменшилася на 1,77 %. Це зумовлено тим, що загальна сума оборотних активів теж зросла за останні три

роки на 143682,75 грн.

Аналіз наявності та руху необоротних активів треба почати з розподілу їх по групах відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, а вже потім аналізувати окремо кожну групу (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Аналіз наявності необоротних активів за 2019-2021 роки

групи необоротних активів	2019 рік		2020 рік		2021 рік	
	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7
основні засоби	5511517,00	96,70	7701069,00	97,35	7931139,00	97,51
інші необоротні матеріальні активи	187941,61	3,30	209849,00	2,65	202838,00	2,49
нематеріальні активи	0	0	0	0	0	0
незавершене капітальне будівництво	0	0	0	0	0	0
всього	5699458,61	100,00	7910918,00	100,00	8133977,00	100,00

Згідно таблиці 2.5, можемо зробити висновок, що найбільшу питому вагу в необоротних активах за досліджувані роки складають основні засоби установи. Їх питома вага з кожним роком зростала, та у 2021 році склала 97,51 %. Інші необоротні матеріальні активи стоять на другому місці в загальній кількості необоротних активів, і їх питома вага зменшувалася з кожним роком і у 2021 році становила 2,49 %. Зовсім відсутні у необоротних активах за досліджуваний період такі статті, як нематеріальні активи та незавершене капітальне будівництво.

Так як, найбільшу питому вагу у лікарні складають основні засоби, то проаналізувавши їх наявність та рух, ми побачимо загальну картину по необоротних активах.

Забезпеченість підприємства основними засобами у необхідній кількості та асортименті, ступінь їх використання є одним із вирішальних чинників підвищення ефективності діяльності установи. Простежимо цю тенденцію на основі порівняння залишкової вартості груп основних засобів підприємства

за останні три звітні роки. Дані беремо з форми №5 „Звіт про рух необоротних активів”.

Проаналізувавши таблиці, бачимо, що загальна сума основних засобів збільшувалася у 2020 та 2021 роках, а у 2019 році зменшилася. Це може свідчити про те, що у 2019 році були списані непридатні до використання основні засоби та здійснені інші вибуття. Найбільшу питому вагу за досліджувани роки склали машини, обладнання та будинки, споруди, які являються основною виробничою частиною в установі. Всі інші групи основних засобів склали незначну частку. Протягом трьох років на підприємстві не було тільки такої групи основних засобів, як робочі та продуктивні тварини. Багаторічні насадження та інші основні засоби не змінили своєї кількості за досліджуваний період.

Щоб ситуація з основними засобами в установі була нагляднішою, можна загальні результати по таблицям зобразити графічно:

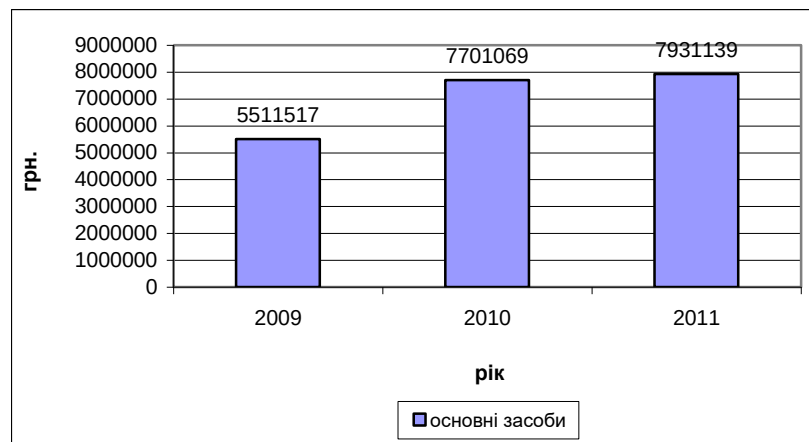


Рис. 2.1 Наявність основних засобів у 2019-2021 роках

Оскільки вирішальний вплив на потужність підприємства справляють машини та обладнання, саме ця частина основних засобів займає більшу частину їх питомої ваги у 2019 – 56,12% та у 2020 – 60,25%, у 2021 – 58,35%. Також майже половину питомої ваги складають будинки та споруди. Всі інші основні засоби майже нічого не важать.

Аналіз технічного стану основних засобів, який розраховується як відношення розміру зносу до первинної їх вартості, наведено в табл. 2.6.

Норми зносу на необоротні активи бюджетних установ наведені у Додатку до Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Всі основні засоби поділяються на групи по рахунках, а ці групи на підгрупи. До кожної підгрупи встановлені строк використання та норма зносу до первісної вартості в розрахунку на рік.

Коефіцієнт зносу основних засобів являється узагальнюючим показником технічного стану основних фондів.

Таблиця 2.6

Аналіз рівня зношеності основних засобів за 2009-2021 роки, %

№ п/п	Групи основних засобів	Значення показника станом на		
		2019	2020	2021
1	Будинки, споруди	29	28	26
2	Машини та обладнання	42	25	24,5
3	Транспортні засоби	6	3	7,5
4	Інструменти, прилади, інвентар	0,4	0,6	0,9
5	Багаторічні насадження	0,002	0,002	0,002
6	Інші основні засоби	0,1	0,1	0,1
7	Основні засоби	78	57	59

Порівнявши значення цих показників, робимо висновок, що основні фонди підприємства характеризуються великою мірою зносу. Але у 2020 році цей показник зменшився майже по всіх групах основних засобів, так як були закуплені нові засоби, тобто зросла їх загальна вартість, а знос ще не почав нараховуватися. Найменшою мірою зносу характеризуються багаторічні насадження, а найбільшою – машини, обладнання і будинки, споруди.

Представимо данні на графіку, де зможемо побачити наглядніше міру зносу різних груп основних засобів (рис. 2.2).

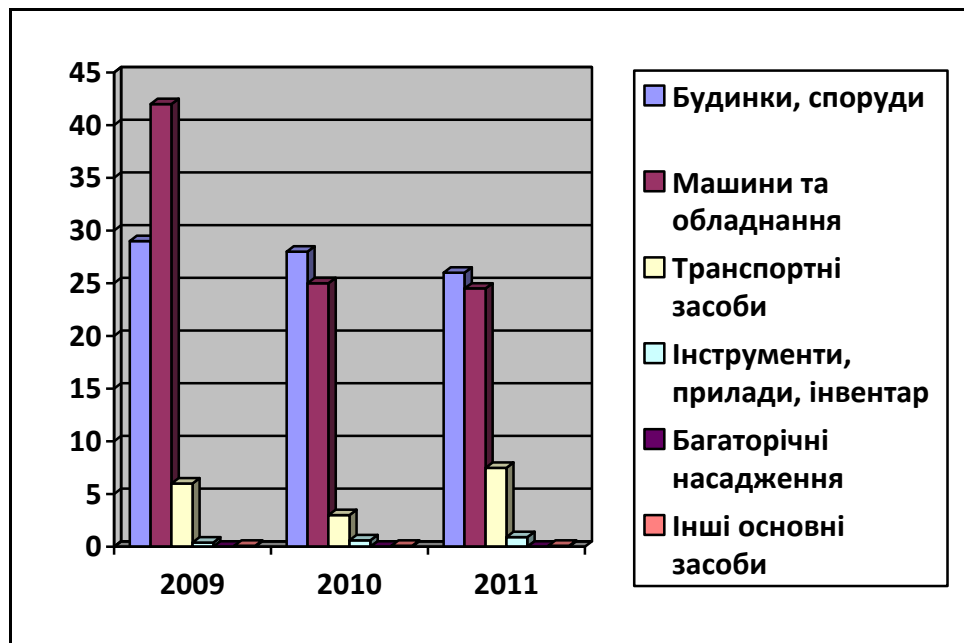


Рис. 2.2. Рівень зношеності основних засобів за 2019-2021 роки, %

Щоб прослідкувати інтенсивність введення в дію нових основних засобів, розрахуємо коефіцієнт оновлення основних засобів. Щоб проаналізувати їх рух на підприємстві, треба розрахувати коефіцієнти вибуття та приросту. Розрахунок цих коефіцієнтів за останні три роки наведений в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Аналіз коефіцієнтів оновлення, вибуття та приросту основних засобів за 2019-2021 роки

№ п/п	Коефіцієнти	Значення коефіцієнта станом на		
		2019	2020	2021
1	Коефіцієнт оновлення	0,15	0,28	0,32
2	Коефіцієнт вибуття	0,28	0,002	0,01
3	Коефіцієнт приросту	0,13	0,39	0,42

Коефіцієнти вибуття та рівень зношеності якнайтісніше залежать від темпів оновлення основних засобів: що більше коефіцієнт вибуття наближається до коефіцієнта оновлення, то нижчим є рівень зношеності основних засобів і ліпшим їх технічний стан. На досліджуваному підприємстві у 2019 році коефіцієнт оновлення становив 0,15, а коефіцієнт

вибуття – 0,28, тобто технічний стан основних засобів був незадовільний. Протягом наступних років (2020 - 2021 роки) ситуація змінилася, і коефіцієнт оновлення дуже перевищував коефіцієнт вибуття – технічний стан основних засобів суттєво покращився. Причинами тому стали збільшення благодійних внесків та дарунків від спонсорів та меценатів, і суттєве збільшення капітальних видатків на придбання основних засобів.

Коефіцієнт приросту основних засобів збільшився у 2020 та 2021 роках порівняно з 2019 роком. У 2019 році показник приросту склав 13%, за рахунок того, що були списані непридатні до використання основні засоби. А у 2020 році цей показник склав 39%, тобто він збільшився порівняно з 2019 роком, за рахунок придбання установою нових основних засобів, а у 2021 році збільшився до 0,42.

Отже, найбільшу питому вагу на підприємстві в складі необоротних активів складають основні засоби, тобто проаналізувавши їх наявність та рух, ми побачили загальну картину по необоротних активах.

2.2. Організація обліку та звітності в Комунальному некомерційному підприємстві «Петрівська центральна лікарня»

Досліджуваний заклад – Комунальне некомерційне підприємство «Петрівська центральна лікарня» (КНП «Петрівська ЦЛ») - самостійно здійснює оперативний, бухгалтерський облік, веде статистичну, бухгалтерську і медичну звітність та подає її державним органам, уповноваженим здійснювати контроль за відповідними напрямками діяльності школи у встановленому законодавством порядку.

Керівництво досліджуваного закладу несе відповідальність перед Уповноваженим органом управління, іншими державними органами за достовірність і своєчасність подання фінансової, статистичної та іншої

звітності.

На законодавчому рівні, щодо організації обліку в бюджетних установах, здійснюють розподіл відповідальності та повноважень між посадовими особами (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

**Розподіл обов'язків та відповідальності з питань організації
бухгалтерського обліку**

Особа	Обов'язки	Відповідальність
Керівник установи	Зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів (ч. 6 ст. 8 Закону № 996)[6]	За організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років (ч. 3 ст. 8 Закону № 996)
	Затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна (п. 2.13 Положення № 88)	
	Установлює (наказом) графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву (п. 5.1 Положення № 88)	
Головний бухгалтер	Забезпечує дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання й подання в установлені строки фінансової звітності. Організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій. Бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах (ч. 7 ст. 8 Закону № 996)	
	Здійснює контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві, в установі. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для	

Особа	Обов'язки	Відповідальність
	всіх підрозділів і служб підприємства (п. 5.5 Положення № 88)	
Інші працівники бухгалтерської служби установи	Перевіряють (у межах компетенції) первинні документи за формою і змістом. Тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників (п. 2.15 Положення № 88)	За несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних відповідальність несуть особи, які склали та підписали ці документи (ч. 8 ст. 9 Закону № 996, п. 2.14 та 3.4 Положення № 88)
Інші працівники установи, уповноважені керівником на здійснення господарських операцій	Створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу (п. 5.4 Положення № 88)	За несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи (ч.8 ст.9 Закону № 996, п.2.14 та 3.4 Положення № 88) У разі несвоєчасного складання та подання первинних документів, недостовірності відображення в них даних, винні працівники притягуються до дисциплінарної відповідальності.

Бухгалтерія складається з 7,5 штатних одиниць. Склад бухгалтерії встановлюється штатним розкладом, а обов'язки кожного працівника бухгалтерського підрозділу регламентуються відповідними посадовими інструкціями. Всі працівники бухгалтерії взаємодіють між собою та виконують свої функції відповідно до посадових інструкцій прийнятих на підприємстві.

Бухгалтерія КНП «Петрівська ЦЛ» складається з 7,5 штатних одиниць, з них (рис. 2.3):

- 1,0 – заступник головного лікаря з економічних питань;
- 1,0 – головний бухгалтер;

- 1,0 – економіст з праці та фінансової роботи;
- 3,5 – бухгалтер-спеціаліст;
- 1,0 – касир.

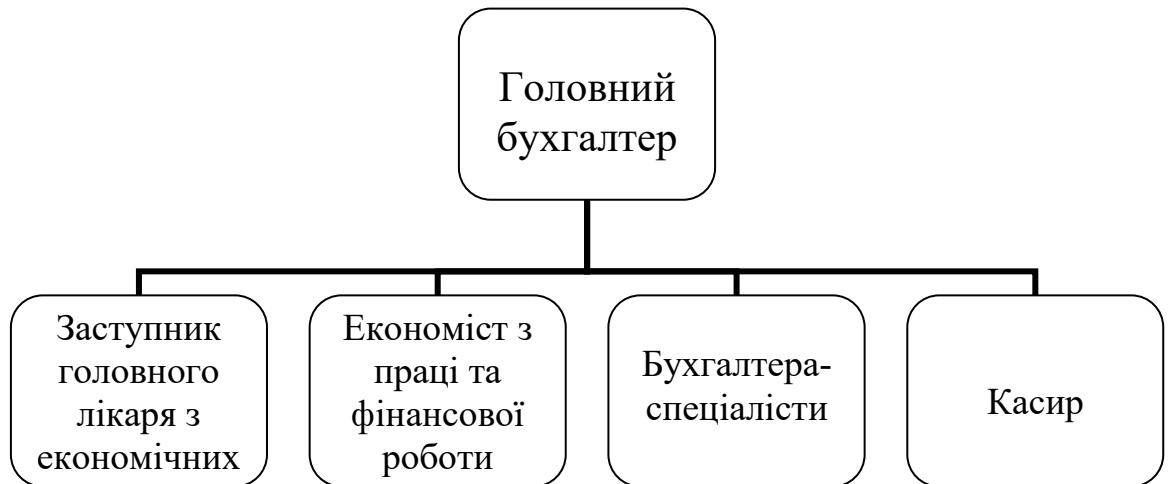


Рис. 2.3. Склад бухгалтерської служби КНП «Петрівська ЦЛ»

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", підприємство обрало одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку, шляхом створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Облік ведеться централізовано, тобто на підприємстві створена єдина бухгалтерська організація, яка веде всі документи, крім первинних (вони ведуться на місцях).

Розподіл обов'язків працівників бухгалтерії проводиться згідно посадових інструкцій.

Всі працівники бухгалтерії взаємодіють між собою та виконують свої функції відповідно до посадових інструкцій прийнятих на підприємстві.

Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 № 269 затверджено Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку. У нормативах чисельності враховано трудомісткість типового складу виконуваних робіт та чинники, які мають найбільший вплив на її величину.

Визначення чисельності працівників бухгалтерського обліку здійснюється за формулою (3.1):

$$\mathcal{C} = T_3 / \Phi * K * K_{\text{КПЗ}}, \quad (3.1)$$

де $\mathcal{C}$ - нормативна чисельність працівників, чол.;

T_3 - загальна трудомісткість типового складу робіт;

Φ - річний фонд робочого часу одного працівника, годин;

K - коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників (відпустки, хвороби тощо);

$K_{\text{КПЗ}}$ - коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, що виконуються на ПЕОМ.

Всього у 2021 році відпрацьовано по КНП «Петрівська ЦЛ» 360595 людино/годин; чисельність працюючих – 205 осіб; $360595 / 205 = 1759$ річний фонд робочого часу одного працівника, годин; $1759 / 1984 = 0,89$ коефіцієнт, без врахування відпусток, лікарняних; 1984 – плановий відпрацьований час л/г (враховуючи відпустки, хвороби тощо); $K = 1 - 0,89 = 0,11$ (невиходи); $K = 1 + 0,11 = 1,11$; $1759 * 7 = 12313$ людино/годин фактично відпрацьовано бухгалтерією.

Чисельність працівників бухгалтерської служби КЗ «КОПТД» становитиме:

$$\mathcal{C} = 12313 / 1759 * 1,11 * 1,2 = 9,0$$

Отже, для КНП «Петрівська ЦЛ» нормативна чисельність облікового персоналу становить дев'ять чоловік.

В даний момент в установі працює сім бухгалтерів та економістів, а один бухгалтер працює на півтори ставки. Це свідчить про те, що праця бухгалтерів використовується ефективно і установа не витрачає зайві кошти на оплату праці ще двох працівників (а точніше півтори ставки), оскільки цю роботу повинні виконувати дев'ять бухгалтерів.

Формування структурних зв'язків бухгалтерської служби є одним із найважливіших напрямків організації роботи апарату бухгалтерії. Цей процес починається з розробки та затвердження системи посад за штатним розкладом. Установлюючи посадовий склад працівників лікарні бухгалтер,

керується штатними нормативами, що діють у галузі охорони здоров'я. При цьому остаточне визначення складу будь-якого структурного підрозділу лікарні перебуває у віданні головного бухгалтера, який й затверджує кошторис доходів та видатків разом із штатним розкладом установи. В умовах суворого режиму економії бюджетних коштів саме обсяги діяльності установи та можливість бюджету забезпечити заплановані кошторисом видатки відіграє вирішальну роль у визначенні складу штатних одиниць установ і організацій, що отримують асигнування з бюджету. Під впливом зазначених факторів питання формування складу та системи посад зводиться до максимальної їх оптимізації. Тому склад бухгалтерії та загальний склад працюючих в лікарні зводиться до мінімуму. За цих умов важливого значення набувають питання раціонального поділу обов'язків чи професійного поділу праці, кооперування праці та інших заходів з організації роботи бухгалтерії, у тому числі преміювання, тобто заохочення працівників до плідної праці.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, Наказу Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору», Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України 26.01.2021 р. №59, Наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. №1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі», виконуючи вимоги, передбачені статутом, та з метою забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності затверджено облікову політику наказом від 3 січня 2018 року №01/1 «Про положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку».

Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського

обліку визначає методи оцінки, обліку, процедури та основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №996-XIV.

При веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності відділ бухгалтерського обліку відповідно до покладених на нього завдань згідно з Положенням про відділ бухгалтерського обліку:

1) проводить вимірювання й узагальнює всі господарські операції, веде бухгалтерський облік відповідно до:

- національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - НП(с)БОДС), перелік яких наводиться в додатку №2 до даного наказу;

- робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, відповідно наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. №1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі», додаток №3;

2) складає квартальну і річну фінансову звітність в єдиній грошовій одиниці - гривні відповідно до НП(с)БОДС, перелік яких наводиться в додатку №2 до даного розпорядження.

Обрана та затверджена Положенням облікова політика та організація бухгалтерського обліку застосовується постійно (рік у рік). Зміни до облікової політики вносяться лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та обов'язково обґрунтовуються і розкриваються у фінансовій звітності.

Головний бухгалтер забезпечує подання фінансової, статистичної та податкової звітності у строки затверджені органами державної статистики України, фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Пенсійного фонду України, Державної податкової інспекції, Державною казначейською службою України.

Значну роль в системі бюджетних відносин необхідно надати виборі інформаційного забезпечення, адже від своєчасності та якості даних залежить

правильність прийняття рішень керівника. На сьогодні існує достатньо програмного забезпечення, які бюджетні установи можуть застосовувати для ведення обліку. Також, є в наявності безкоштовне програмне забезпечення.

Можливості бухгалтерських програм представлені на рис. 2.4.

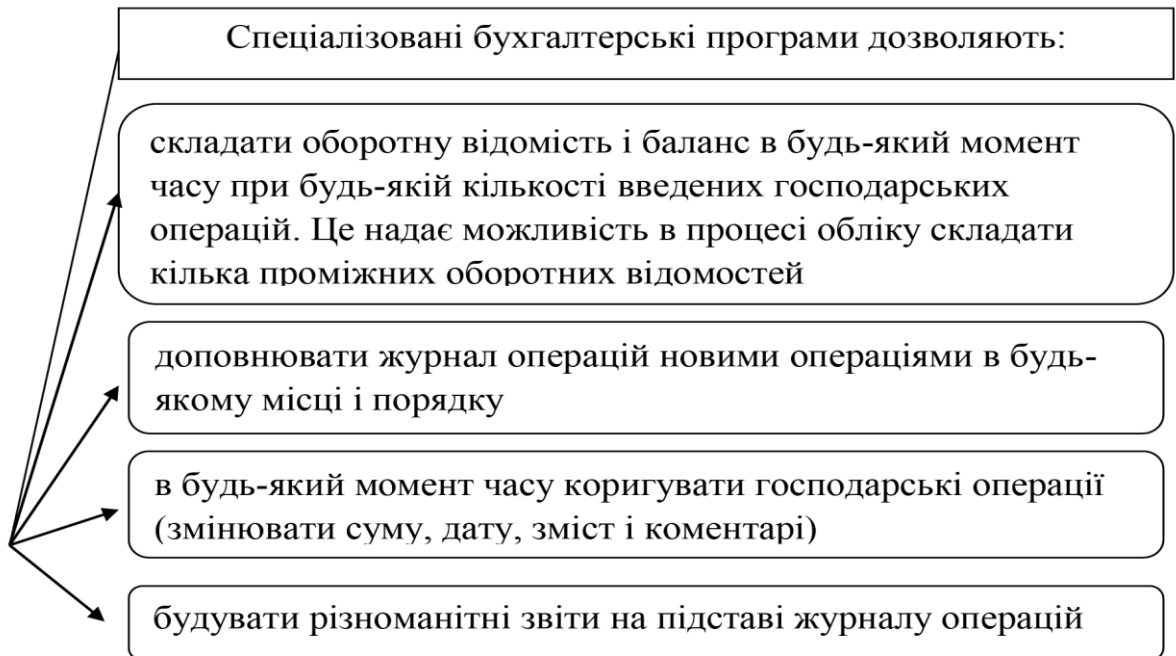


Рис. 2.4. Можливості бухгалтерських програм

Призначення та види програм для обліку в бюджетних установах наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9.

Призначення та види програм для обліку в бюджетних установах

Назва	Призначення
«Парус -бюджет»	Програмний продукт включає забезпечує ведення всіх облікових реєстрів згідно вимог законодавства України. Надає можливість головному бухгалтеру бюджетної установи, отримати комплексне інформаційне забезпечення, як по головній установі, так і по підвідомчим установам та філіям.
« Бест звіт плюс»	Програмний продукт включає сучасні технології роботи з електронними документами, підготовка та подання звітності в електронному вигляді із використанням електронного цифрового підпису. Він забезпечує організацію електронного документообігу у всіх без винятку суб'єктів господарювання будь-якої форми власності та джерел фінансування або між ними та державними контролюючими органами, подача звітності яким передбачена чинним

Назва	Призначення
	законодавством.
1С:Підприємство 8.	Програмний продукт включає технологічну платформу «1С: Підприємство 8» і прикладне рішення (конфігурацію) «Бухгалтерія для бюджетних установ України». Призначений для автоматизації бухгалтерського обліку бюджетних установ, що фінансуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів та ведуть облік за Планом рахунків бюджетного обліку.
«Мер ежа - М»	Програма призначена для формування на електронних та паперових носіях зведених кошторисів, розподілів, зобов'язань і платіжних доручень по державному та місцевих бюджетах. Формування «МЕРЕЖІ « та «РЕЕСТРА ЗМІН» до мережі розпорядників і одержувачів коштів головними розпорядниками коштів на центральному рівні та розпорядниками 2 рівня на рівні обласних ГУДКСУ для подальшої передачі в органи Державної казначейської служби України, а також для використання даних «МЕРЕЖІ» в комплексі програм для розпорядників коштів ПЗ «:Кошторис» (2уек.exe) і «Фіндокументи» (рт.exe).

Варто зазначити, що наведені програми не можуть прорахувати особливості обліку окремої установи. Тому для їх функціонування необхідно докласти додаткові зусилля.

Бухгалтерський облік усіх господарських операцій, пов'язаних з виконанням кошторисів здійснювати у хронологічному порядку за меморіально-ордерною формою обліку з використанням наступного програмного забезпечення: «ПАРУС», М.Е.Дос (мій електронний документ), Автоматизована система звітності бюджетних установ Е-КАЗНА, Merega-M (PAYMENTS).

Підставою для відображення операцій у бухгалтерському обліку є первинний документ, який фіксує факт здійснення операцій і складається під час її здійснення. Оформлення та подання первинних документів відбувається відповідно до вимог Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. №88, у строки, які визначені графіком документообігу (додаток №4). Первинні документи мають бути

підписані особисто тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок. Підпис повинен бути скріплений мокрою печаткою (при умові її застосування).

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати повну назву, період реєстрації господарських операцій, посаду, прізвища та підписи чи інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. При обробці первинних документів спеціалісти відділу повинні проставляти на первинних документах, що відображаються в обліку, відмітку про їх обробку у вигляді запису кореспонденції рахунків та підпису.

Для записів інформації про господарські операції застосовувати форми меморіальних ордерів бюджетних установ, призначені для використання при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 р. №755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання».

Меморіальні ордери, обігові відомості аналітичного обліку (затверджені наказом Мінфіну України від 29.06.17 р. № 604 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання») та інші облікові реєстри повинні бути підписані спеціалістом-виконавцем, відповідальним за складання даного облікового документу, особою, що перевірила меморіальний ордер та головним бухгалтером або заступником головного бухгалтера.

Для більш налагодженої роботи бухгалтерської служби та визначення чіткого руху документів велике значення має правильна організація документообігу.

В досліджуваній установі розроблені такі графіки документообігу, які наведені в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Графіки документообороту

№ п/п	Назва документа	Посада особи, відповідальної за подання та створення документів, у т.ч. контролюючим органам	Термін подання до бухгалтерії
1	Накази про зміни в особовому складі співробітників	Начальник відділу кадрів	На другий день після видання наказу, до 14:00
2	Накази про відрядження	Економіст з праці та фінансової роботи	На другий день після видання наказу, до 14:00
3	Табель обліку робочого часу співробітників	Керівники структурних підрозділів	Щомісячно до 5 числа, до 14:00
4	Накладна, приймальний акт на отримання матеріальних цінностей	Керівники структурних підрозділів	Наступний робочий день після отримання матеріальних цінностей
5	Акт про списання матеріальних цінностей	Голова комісії з списання матеріальних цінностей	Передостанній день місяця, у якому цінності виведені з експлуатації
6	Заявки на виплату авансу на відрядження	Співробітники лікарні	За 3 дня до початку відрядження, до 14:00
7	Накази та розпорядження про відпустку співробітників	Начальник відділу кадрів	За тиждень до початку відпустки, до 15:00
8	Накази про поселення співробітників до гуртожитку	Начальник відділу кадрів	На другий день після видання наказу, до 14:00
9	Інформація про фактичне споживання комунальних послуг та їх вартості	Головний енергетик	Щомісяця до 20 числа

Всі документи по закінченню звітного року передаються в архів установи головним бухгалтером, які зберігаються там на паперових носіях та в електронному вигляді на комп'ютері та на електронних носіях протягом терміну встановленого Наказом Головного архівного управління №41 від 20.07.98р. «Про затвердження переліку типових документів»:

- штатні розписи та зміни до них – 3 роки;
- проекти штатних розписів – 1 рік;

- листування про затвердження та зміну штатів – 1 рік;
- посадові інструкції працівників установи – до ліквідації підприємства;
- документи про створення організації, перейменування та реорганізацію – до ліквідації організації;
- приймально-здавальницькі акти – 3 роки (керівників – до ліквідації);
- листування про відрядження – 3 роки;
- документи про надання організаціями допомоги – 5 років.

В досліджуваному закладі окремим додатком затверджено графік документообороту для таких відділів, як:

- 1) відділ кадрової роботи;
- 2) господарський відділ;

3) відділ бухгалтерського обліку, в якому окремо представлено графік документообороту для таких об'єктів:

- меморіальних ордерів,
- первинних документів,
- документів з оплати праці,
- документів з утримання автотранспорту,
- документів по службовим відрядженням
- банківських документів,
- документів, пов'язаних з реєстрацією зобов'язань в казначействі,
- планово-фінансових документів,
- операцій із запасами,
- операцій із необоротними активами.

Витяг з даного графіку документообороту стосовно первинних документів, меморіальних ордерів та фінансової звітності представлено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Узагальнений графік документообороту циклу «первинні документи – меморіальні ордери – фінансова звітність»

Найменування документа	Створення документа		Перевірка документа		Обробка документа		
	відповідальний за виконання	термін	Відповідальний за перевірку	термін	передача документа	подальші дії	граничний строк виконання
Первинні документи							
Накладні на придбання товарів	Завідувач господарством чи інша матеріально-відповідальна особа	у день надходження товарів або послуг	головний бухгалтер, бухгалтер відділу бухгалтерського обліку, до посадових обов'язків якого належить складання М/о № 4, 6	не пізніше наступного дня після їх отримання	бухгалтер відділу бухгалтерського обліку, до посадових обов'язків якого належить складання М/о № 4, 6	долучити документ до відповідного М/о	не пізніше останнього робочого дня поточного місяця
Акти наданих послуг, виконаних робіт	начальник управління з господарських та загальних питань чи інша матеріально-відповідальна особа	у день надання послуг або робіт		не пізніше наступного дня після їх отримання		долучити документ до відповідного М/о	не пізніше останнього робочого дня поточного місяця
Довідка про надходження в натуральній формі	економіст	не пізніше наступного дня після отримання таких надходжень	начальник головного бухгалтера	не пізніше наступного дня після їх отримання	на підпис головному бухгалтеру та керівнику	ДКСУ в м. кропивницький	не пізніше останнього робочого дня поточного місяця
Меморіальні ордери							
Меморіальні ордери № 1-17	бухгалтери відділу бухгалтерського обліку, до посадових обов'язків якого належить складання відповідного М/о	записи заносять кожного дня	заступник головного бухгалтера	не пізніше ніж наступного дня після оформлення ордеру	на підпис заступнику головного бухгалтера	суми оборотів за кожним М/о заносять до Книги «Журнал-головна»	не пізніше 5 числа наступного місяця
Книга «Журнал-головна»	Заступник головного бухгалтера	не пізніше ніж наступного дня після складання усіх М/о	головний бухгалтер	не пізніше ніж наступного дня після оформлення книги «Журнал-головна»	бухгалтерам відділу бухгалтерського обліку, до посадових обов'язків яких належить складання М/о	звіряються суми оборотів за дебетом і кредитом кожного субрахунку	не пізніше 10 числа наступного місяця
Форми звітності							
Бюджетна, фінансова, податкова, пенсійна, статистична звітність і звітність до соціальних фондів та інша	Бухгалтери, економіст, заступник головного бухгалтера відділу бухгалтерського обліку та звітності, до посадових обов'язків яких належить складання певної звітності	не пізніше ніж за 3-5 робочих днів до граничного терміну її надання	головний бухгалтер	не пізніше ніж наступного дня після складання звіту	на підпис головному бухгалтеру і керівнику установи	Бухгалтери, економіст, заступник головного бухгалтера відділу бухгалтерського обліку здають до відповідного органу або забезпечують надання електронної звітності	не пізніше граничної дати, встановленої для надання відповідної звітності

У наказі «Про положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку в досліджуваному загальноосвітньому закладі розглянуті питання обліку таких елементів:

- доходи та витрати, в тому числі від обмінних операцій;
- операції з надходження на рахунок асигнувань та здійснення касових видатків загального та спеціального фондів;
- оплата праці;
- службові відрядження;
- основні засоби;
- нематеріальні активи.

Окремо у згаданому положенні розглянуті питання обліку надходження, витрачання та оцінки запасів, що буде розглянуто в наступному розділі роботи.

В досліджуваному загальноосвітньому закладі також затверджено робочий план рахунків, який відповідає Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

2.3. Організація і методика складання фінансової звітності в комунальному некомерційному підприємстві «Петрівська центральна лікарня»

Бухгалтерський баланс – це звіт про фінансовий стан установи, що відображає її активи, пасиви та капітал у синтезованому вигляді на певну дату. Склад статей активу характеризує належність бюджетних установ до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву вказує, що бюджетні установи - це установи державної чи комунальної форми власності, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів.

Далі в таблиці 2.12 та 2.13 розглянуто, як заповнено деякі рядки форм №1-м та №2-м за підсумками 2021 року на підставі даних бухгалтерського та аналітичного обліку. Сальдо бухгалтерських рахунків і субрахунків наводяться згідно з Планом рахунків № 291.

Таблиця 2.12

Порядок заповнення Балансу КНП «Петрівська ЦЛ» (форма №1-м)

№	Найменування статті	Код рядка	Пояснення, відображення на рахунках бухобліку	Норма П(С)БО 25
1	2	3	4	5
1	Незавершені капітальні інвестиції	1005	Сальдо Дт 15 ¹	П. 2.1 розд. II
2	Основні засоби:	1010 ²	Ряд. 1011 - ряд. 1012 + Дт 100 ³	П. 2.2 розд. II
3	- первісна вартість	1011	Сальдо Дт 10 ⁴ , 11, 12	П. 2.2 розд. II
4	- знос	1012	Сальдо Кт 131-133, 135 ⁴	
5	Довгострокові біологічні активи	1020	Сальдо Дт 161, 163, 165 ⁵ (Сальдо Дт 162, 164, 166 за вирахуванням Сальдо Дт 134) ⁶	П. 2.3 розд. II
6	Довгострокові фінансові інвестиції	1030	Сальдо Дт 14	П. 2.4 розд. II
7	Інші необоротні активи	1090	Сальдо Дт 18, 19	П. 2.5 розд. II
¹ В цьому рядку також повинні відображатися капітальні інвестиції на придбання нематеріальних активів, хоча в п. 2.1 розд. II П(С)БО 25 на це прямо не вказано. ² Рядок 1010 включається до підсумку Балансу, рядки 1011 та 1012 до підсумку Балансу не включаються. ³ У частині інвестиційної нерухомості (далі - ІН), яка на дату балансу оцінюється за справедливою вартістю згідно з П(С)БО 32. ⁴ ІН, справедливую вартість якої на дату балансу достовірно визначити неможливо, відображається за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення згідно з п. 16 П(С)БО 32. ⁵ ДБА, які на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю згідно з П(С)БО 30. ⁶ ДБА, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, оцінюються за первісною вартістю і відображаються в ряд. 1020 за залишковою вартістю (з урахуванням зносу) (п. 11 П(С)БО 30). ⁷ Якщо підприємство перейшло на застосування П(С)БО 25 у поточному році, а на кінець минулого звітного року в нього в обліку числяться відстрочені податкові активи (ряд. 1045 Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма N 1) на кінець попереднього року), то сума таких активів відображається в ряд. 1090 форми N 1-м.				
8	Запаси:	1100	Сальдо Дт 20, 22, 23, 25, 26-28 ¹ (крім Дт 286)	П. 2.6 розд. II
9	- в тому числі готова продукція	1103	Сальдо Дт 26-28 ¹ (крім Дт 286)	
10	Поточні біологічні активи	1110	Сальдо Дт 21	П. 2.7 розд. II
11	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	Сальдо Дт 34, 36 за вирахуванням Сальдо Кт 38 ²	П. 2.8 розд. II
12	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	Сальдо Дт 378, 641, 642, 651, 652	П. 2.9 розд. II
13	- в тому числі з податку на прибуток	1136	Сальдо Дт 641/прибуток	
14	Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	Сальдо Дт 37, 63, 654, 655, 66 ³ , 68 за вирахуванням Сальдо Кт 38 ²	П. 2.10, 2.28 розд. II
15	Поточні фінансові інвестиції	1160	Сальдо Дт 352	П. 2.11 розд. II
16	Гроші та їх еквіваленти	1165	Сальдо Дт 301, 302, 311-314, 333, 334, 335, 351 (у національній та	П. 2.12 розд. II

№	Найменування статті	Код рядка	Пояснення, відображення на рахунках бухгалтеру	Норма П(С)БО 25
1	2	3	4	5
			іноземній валюті)	
17	Витрати майбутніх періодів	1170	Сальдо Дт 39	П. 2.14 розд. II
18	Інші оборотні активи	1190	Сальдо Дт 331, 332, 643, 644 ⁴	П. 2.13 розд. II
¹ У цій статті крім вартості готової продукції наводиться також купівельна вартість товарів, придбаних підприємством для подальшого продажу. І якщо такі товари обліковуються за ціною продажу, то від ціни продажу (Дт 282) потрібно відняти торговельну націнку (Кт-285). ² У частині резерву сумнівних боргів, який був сформований під цю дебіторську заборгованість за розрахунками з контрагентами. ³ Заборгованість працівників перед підприємством з оплати праці. ⁴ Відображається сума з Дт 644 при використанні касового методу обліку ПДВ або накопиченні податкового кредиту за неотриманими податковими накладними.				
19	Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	Сальдо Дт 286	П. 2.15 розд. II
20	Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	Сальдо Кт 40 ¹ , 422	П. 2.16 розд. II
21	Додатковий капітал	1410	Сальдо Кт 41, 421, 423-425	П. 2.17 розд. II
22	Резервний капітал	1415	Сальдо Кт 43	П. 2.18 розд. II
23	Нерозподілений прибуток ² (непокритий збиток)	1420	Сальдо Кт 44 (сальдо Дт 44)	П. 2.19 розд. II
24	Неоплачений капітал ³	1425	Сальдо Дт 45, 46	П. 2.20 розд. II
25	Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення ⁴	1595	Сальдо Кт 47, 48, 50-53, 55	П. 2.21 розд. II
26	Короткострокові кредити банків	1600	Сальдо Кт 60, 684 ⁵	П. 2.22 розд. II
27	Поточна кредиторська заборгованість за: - довгостроковими зобов'язаннями	1610	Сальдо Кт 61	П. 2.23 розд. II
28	- товари, роботи, послуги	1615	Сальдо Кт 62, 63, 685	П. 2.24 розд. II
29	- розрахунками з бюджетом	1620	Сальдо Кт 641 (у т. ч. 641/податок на прибуток), 642	П. 2.25 розд. II
30	у тому числі з податку на прибуток	1621	Сальдо Кт 641/податок на прибуток	
31	- розрахунками зі страхування	1625	Сальдо Кт 65	П. 2.26 розд. II
32	- розрахунками з оплати праці	1630	Сальдо Кт 66 (у т. ч. сума лікарняних)	П. 2.28 розд. II
33	Доходи майбутніх періодів	1665	Сальдо Кт 69	П. 2.30 розд. II
34	Інші поточні зобов'язання	1690	Сальдо Кт 23 ⁶ , 372, 643, 644 (податковий кредит з ПДВ за сплаченими авансами), 67, 681, 682, 684 (за мінусом банківських процентів), 685 (у частині, не включений до ряд. 1615)	П. 2.29 розд. II
35	Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	Сальдо Кт 680	П. 2.27 розд. II

№	Найменування статті	Код рядка	Пояснення, відображення на рахунках бухгалтеру	Норма П(С)БО 25
1	2	3	4	5
	¹ У т. ч. суми пайового капіталу (пайових внесків). ² Сальдо показується згорнуто. Сума непокритого збитку показується в дужках і віднімається при визначенні підсумку власного капіталу підприємства. Якщо підприємство перейшло на застосування П(С)БО 25 у поточному році, а на кінець минулого звітнього року в нього в обліку числяться відстрочені податкові активи (Дт 17) або відстрочені податкові зобов'язання (Кт 54), то сальдо рахунків 17 та 54 підлягають згортанню шляхом взаємної кореспонденції цих рахунків у першому місяці року переходу, з відображенням різниці на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". ³ Суми за цією статтею віднімаються при визначенні підсумку власного капіталу. ⁴ Якщо підприємство перейшло на застосування П(С)БО 25 у поточному році, а на кінець минулого звітнього року в нього в обліку числяться відстрочені податкові зобов'язання (ряд. 1500 Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма N 1) на кінець попереднього року), то сума таких зобов'язань відображається в рядку 1595 форми N 1-м. ⁵ Разом із заборгованістю за кредитом наводиться сума процентів за користування таким кредитом, що підлягає сплаті на кінець звітнього періоду, але не сплачена. ⁶ У частині валової заборгованості замовника за будівельними контрактами.			

Таблиця 2.13

Заповнення Звіту про фінансові результати (форма N 2-м)

№	Найменування статті	Код рядка	Пояснення, відображення на рахунках бухгалтеру	Норма П(С)БО 25
1	2	3	4	5
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Оборот за Кт 701-703 за вирахуванням обороту за Дт 701, 702, 703 - Кт 64 ¹ , 651 ¹ і за вирахуванням обороту за Дт 704 - Кт 34, 36, 68 або оборот за Дт 701-703 - Кт 79 за вирахуванням обороту за Дт 79 - Кт 704	П. 5.1 розд. II
2	Інші операційні доходи	2120	Оборот за Дт 71 ² - Кт 79	П. 5.2 розд. II
3	Інші доходи	2240	Оборот за Дт 72-75 - Кт 79	П. 5.3 розд. II
4	Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	Згідно з алгоритмом, зазначеним у найменуванні статті	-
5	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт послуг)	2050	Оборот за Дт 901-903	П. 5.4 розд. II
6	Інші операційні витрати	2180	Оборот за Дт 92-94 ³	П. 5.5 розд. II
7	Інші витрати	2270	Оборот за Дт 95-97, 99	П. 5.6 розд. II
8	Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	Згідно з алгоритмом, зазначеним у найменуванні статті	-
9	Фінансовий результат до оподаткування (2268-2285) ⁴	2290	Ряд. 2280 - ряд. 2285	П. 5.7 розд. II
10	Податок на прибуток ⁵	2300	Оборот за Дт 98 - Кт 64	П. 5.8 розд. II
11	Чистий прибуток (збиток) (2290-2300)	2350	Згідно з алгоритмом, зазначеним у найменуванні статті	П. 5.9 розд. II

¹ Від чистого доходу віднімаються суми ПДВ, акцизного податку, пенсійного збору з послуг мобільного зв'язку, реалізації ювелірних виробів та інші податки, що віднімаються від доходу. Від доходу також віднімаються суми повернень товарів, знижки, транзитні суми за договорами комісії, доручення тощо (ці суми беруться без урахування ПДВ).

² Включаючи доходи від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів (Дт 710 - Кт 79). Раніше ці види доходу наводилися довідково у вписуваному ряд. 201 у кінці форми N 2-м. **Зверніть увагу:** до цієї статті не включається дохід від реалізації фінансових інвестицій!

³ Включаючи витрати від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції та витрати від зміни вартості поточних біологічних активів (Дт 79 - Кт 940). Ці види витрат раніше наводилися довідково у вписуваному ряд. 202 у кінці форми N 2-м. Крім того, у цій статті наводяться суми податків і зборів, що підлягають сплаті за звітний період (крім податку на прибуток). Єдинники в ряд. 2180 у складі податків і зборів відображають і суму єдиного податку.

⁴ Очевидно, це технічна помилка. По-перше, ряд. 2268 не існує, а по-друге, фінансовий результат до оподаткування визначається як різниця між загальною сумою чистого доходу і витрат за звітний період (п. 5.7 розд. II П(С)БО 25).

⁵ Тут відображається поточний податок на прибуток згідно з даними звітної декларації з податку на прибуток. Єдинники цей рядок не заповнюють.

Методику складання балансу на КНП «Петрівська ЦЛ» розглянемо на прикладі балансу, складеного станом на 31.12.2021 р. Для перевірки обираємо показники на кінець звітного періоду, тобто станом на 31.12.2021 року, які наведені в сальдово-оборотній відомості за 2021 рік. У балансі КНП «Петрівська ЦЛ» відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу дорівнює пасиву, тобто сумі зобов'язань та власного капіталу. Результати порівняння даних сальдово-оборотної відомості за 2021 рік та даних балансу на 31.12.2021 р. представлені в таблиці 2.14.

У звіті про фінансові результати наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Показники про непрямі податки та інші вирахування з доходу, податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках. Для перевірки звіту про фінансові результати використовуємо обороти по рахункам обліку доходів та витрат із сальдово-оборотної відомості за 2021 рік (табл. 2.15).

Таблиця 2.14

Результати порівняння даних сальдово-оборотної відомості за 2021 рік та даних балансу на 31.12.2021

р. КНП «Петрівська ЦЛ»

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
1005	У статті "Незавершені капітальні інвестиції" відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу).	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1010, 1011, 1012	У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів. У статті наводяться залишкова та окремо первісна (переоцінена) вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.	3,3 3,3	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	3342,67 1414,17 1928,50	Розбіжностей не виявлено

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
1020	У статті "Довгострокові біологічні активи" відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року N 790, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05 грудня 2005 року за N 1456/11736 (зі змінами) (далі - Положення (стандарт) 30). У цій статті наводиться справедлива вартість довгострокових біологічних активів. У разі якщо відповідно до Положення (стандарту) 30 довгострокові біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, у цій статті наводиться їх залишкова вартість, яка включається до підсумку балансу.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1030	У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1090	У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу "Необоротні активи". При переході підприємств на застосування цього Положення (стандарту) до цієї статті на початок звітного року також включаються дані, наведені у статті "Відстрочені податкові активи" (рядок 1045) Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма N 1) на кінець попереднього року.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1100	У статті "Запаси" відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене	1324,9	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари»	139622,73 5125,43 1180244,93 1324993,09	Розбіжностей не виявлено

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
	виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами. Окремо відображається готова продукція, в якій наводиться собівартість виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам, сільськогосподарська продукція в оцінці, визначеній відповідно до Положення (стандарту) 30, а також наводиться покупна вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу.				
1110	У статті "Поточні біологічні активи" відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі), а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури), облік яких ведеться відповідно до Положення (стандарту) 30.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено.
1125	У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями заборгованість скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто).	77,0	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	77030,41	Розбіжностей не виявлено
1135	У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" відображається визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності. Окремо наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток.	204,0	64 «Розрахунки по податкам та платежам»	203959,47	Розбіжностей не виявлено
1155	У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" відображається заборгованість дебіторів, яка не включена	451,2	37 «Розрахунки з іншими дебіторами»	451185,57	Розбіжностей не виявлено

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
	до інших статей дебіторської заборгованості, скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто) та яка відображається у складі оборотних активів.				
1160	У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1165	У статті "Гроші та їх еквіваленти" відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземних валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи.	1,3	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	0,49 1257,7 1258,19	Розбіжностей не виявлено
1170	У статті "Витрати майбутніх періодів" відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1190	У статті "Інші оборотні активи" наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи". У цій статті наводяться, зокрема, вартість грошових документів і сальдо субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1200	У розділі III "Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття" відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена	0	-	0	Розбіжностей не виявлено

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
	діяльність", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 N 617, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17.11.2003 за N 1054/8375 (далі - Положення (стандарт) 27).				
1400	У статті "Зареєстрований (пайовий) капітал" наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу підприємства з урахуванням суми внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал.	1,0	40 «Статутний капітал»	1000,0	Розбіжностей не виявлено
1410	У статті "Додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1415	У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1420	У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. У першому місяці року переходу на застосування цього Положення (стандарту) сальдо рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" підлягає згортанню взаємною кореспонденцією цих рахунків із	264,9	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	264927,69	Розбіжностей не виявлено

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
	відображенням різниці на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".				
1425	У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників, державні (казенні) та комунальні підприємства - передачу майна відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 N 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26.12.2006 за N 1363/13237. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1595	У розділі "Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями. У цьому розділі відображається сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств, а також суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо).	0	-	0	Розбіжностей не виявлено

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
1600	У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1610	У статті "Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1615	У статті "Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.	1515,5	-	1515476,64	Розбіжностей не виявлено
1620	У статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства. У цій статті окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток.	1,8	64 «Розрахунки за податками й платежами»	1755,60	Розбіжностей не виявлено.
1625	У статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування" відображається сума заборгованості з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.	1,1	65 «Розрахунки за страхуванням	1120,64	Розбіжностей не виявлено.
1630	У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати	2,2	66 «Розрахунки з	2252,81	Розбіжностей

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
	праці" відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті "Інша поточна дебіторська заборгованість".		оплати праці»		не виявлено
1665	У статті "Доходи майбутніх періодів" відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено
1690	У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі "Поточна кредиторська заборгованість", зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сальдо субрахунку 644 "Податковий кредит" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.	275,2	37 «Розрахунки з іншими дебіторами» 68 «Розрахунки по іншим операціям»	48013,35 227222,67 275236,02	Розбіжностей не виявлено
1700	У розділі IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) 27.	0	-	0	Розбіжностей не виявлено

Таблиця 2.15

Результати порівняння даних сальдово-оборотної відомості за 2021 рік та даних звіту про фінансові результати за 2021 рік ПП «Еліт Агро Альянс»

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
2000	У статті "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу.	954,2	70 «Доходи від реалізації» за вирахуванням ПДВ	954209,50	Розбіжностей не виявлено
2120	У статті "Інші операційні доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів також наводяться у цій статті.	27,9	71 «Інший операційний дохід» за вирахуванням ПДВ	27885,15	Розбіжностей не виявлено
2240	У статті "Інші доходи" відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.	0,6	73 «Інші фінансові доходи»	583,19	Розбіжностей не виявлено
2050	У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	868,4	90 «Собівартість реалізації»	868367,39	Розбіжностей не виявлено

Код рядка	Назва статті та порядок її заповнення	Сума, тис. грн..	Рахунки, використані для заповнення рядка	Сума, грн..	Результати перевірки
	та/або собівартість реалізованих товарів, визначена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за N 27/4248 (із змінами).				
2180	У статті "Інші операційні витрати" наводяться адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів. Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витрати від зміни вартості поточних біологічних активів також наводяться у цій статті.	102,9	92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	101736,9 281,33 900,00 102918,23	Розбіжностей не виявлено
2270	У статті "Інші витрати" відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.	5,2	97 «Інші витрати»	5164,16	Розбіжностей не виявлено

Висновки до розділу 2

Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку визначає методи оцінки, обліку, процедури та основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №996-XIV. Бухгалтерський облік усіх господарських операцій, пов'язаних з виконанням кошторисів здійснювати у хронологічному порядку за меморіально-ордерною формою обліку з використанням наступного програмного забезпечення: «ПАРУС», М.Е.Дос (мій електронний документ), Автоматизована система звітності бюджетних установ Е-КАЗНА, Merega-M (PAYMENTS).

У наказі «Про положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку в досліджуваному закладі розглянуті питання обліку таких елементів: доходи та витрати, в тому числі від обмінних операцій; операції з надходження на рахунок асигнувань та здійснення касових видатків загального та спеціального фондів; оплата праці; службові відрядження; основні засоби; нематеріальні активи; запаси. Окремим додатком затверджено графік документообороту для таких відділів, як: відділ кадрової роботи; господарський відділ; відділ бухгалтерського обліку, в якому окремо представлено графік документообороту для меморіальних ордерів, первинних документів, документів з оплати праці, з утримання автотранспорту, відряджень, банківських документів, документів, пов'язаних з реєстрацією зобов'язань в ДКСУ в м. Кропивницький, планово-фінансових документів, операцій із запасами, необоротних активів. Також затверджено робочий план рахунків, який відповідає Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Суб'єкти малого підприємництва – особлива категорія суб'єктів

звітування. Вимоги до формування Балансу та Звіту про фінансові результати суб'єктів малого підприємництва передбачені П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Оцінюючи інформаційну ємність сучасної фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва, слід визначити її переваги як форми, яка розкриває інформацію про ретроспективний фінансовий стан: відносна простота складання, наочність. Вадами є значна агрегація статей, яка не дозволяє відобразити галузеву специфіку підприємств, а також те, що на відміну від НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 25 не містить переліку додаткових статей фінансової звітності.

КНП «Петрівська ЦЛ» відноситься до категорії малих підприємств. Відповідно до П(С)БО 25 “Фінансова звітність суб'єкта малого підприємництва” звітність підприємства складається з Балансу (форми № 1-М) та Звіту про фінансові результати (форми № 2-М). Всі умови, яким повинно відповідати підприємство для того, щоб скласти та подавати скорочену фінансову звітність на підприємстві дотримані: обмеження стосовно обсягу виручки від реалізації, чисельності працюючих, структури статутного капіталу, засновників.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОРЯДКУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ КОМУНАЛЬНИМИ НЕКОМЕРЦІЙНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ – ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1. Використання фінансової звітності закладу охорони здоров'я – комунального некомерційного підприємства для фінансового планування

Більшість комунальних закладів медичної допомоги, як первинної, так вторинної і третинної ланки відповідно до Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я України [20] та Методичних рекомендацій з питань перетворення закладів охорони здоров'я бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства [24] стали комунальними некомерційними підприємствами. Спричинено це тим, що в практику організації охорони здоров'я має прийти контрактна модель, у якій взаємовідносини регулюються договорами, а запровадження такої моделі взаємовідносин потребує надання державним та комунальним закладам охорони здоров'я управлінської та фінансової автономії. З урахуванням кращих світових практик цю автономію забезпечено шляхом реорганізації, зокрема, перетворення таких закладів у повноцінні суб'єкти господарської діяльності - державні та комунальні некомерційні підприємства. Майно комунальних унітарних підприємств перебуває у комунальній власності відповідної територіальної громади і закріплюється за комунальним некомерційним підприємством - на праві оперативного управління.

Така реорганізація зумовила значний вплив на зміну порядку ведення обліку та подання звітності. Разом з тим, як підкреслюють Ваганова Л.В. та Чайковська І.І. [1] «заклади охорони здоров'я як комунальні некомерційні підприємства зобов'язані велику увагу приділяти фінансовому плануванню та складати фінансовий план відповідно до вимог Господарського кодексу

України (статті 75, 77, 78)». Фінансовий план виконує багато функцій і, в першу чергу, дозволяє контролювати спрямування витрат, обґрунтовувати відповідність витрат статутній діяльності, що є запорукою підтвердження статусу неприбуткової організації.

Багато в чому показники фінансового плану відповідають показникам форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форми №3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)», форма №4 «Звіт про власний капітал» що визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», форми №5 «Примітки до фінансової звітності», що затверджена наказом Міністерства фінансів України №302 від 29.11.2000 року, або ж форми №2-м «Звіт про фінансові результати, що регламентується НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

Форма фінансового плану [40] закладу охорони здоров'я – комунального некомерційного підприємства складається з таких розділів: формування фінансових результатів (чистий дохід, собівартість, чистий фінансовий результат); сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (за видами податків); капітальні інвестиції; коефіцієнтний аналіз; звіт про фінансовий стан; кредитна політика; дані про персонал та витрати на оплату праці. Додаткова інформація до фінансового плану включає: деталізовану інформацію про бізнес підприємства; розшифровку запланованих рівнів доходів та витрат, включаючи елементи операційних витрат; коригування нерозподіленого прибутку; обсяги сплати податків та зборів до Державного та місцевих бюджетів, інші платежі на користь держави; обсяги погашення податкового боргу; деталізований рух грошових коштів; капітальні інвестиції, включно з джерелами на їх здійснення, та обсяги капітального будівництва; обсяги отриманих та повернених залучених коштів.

Важливість наявності достовірної фінансової звітності пояснюється тим, що в кожному розділі, включно з планом та прогнозом на поточний рік, обов'язково показуються фактичні дані минулого року. В цьому

проявляється комплексність інформації - показники, які містяться у фінансовій звітності та фінансовому плані, відображають різні аспекти одних і тих самих господарських операцій та подій, а також зовнішні зв'язки фінансової звітності з іншою інформацією про заклад охорони здоров'я – комунальне некомерційне підприємство.

Зв'язок фінансової звітності та фінансового плану беззаперечний, що посилює значимість фінансової звітності не лише як джерела інформації про діяльність у поточному році, а в першу чергу – як бази для визначення планових та прогнозних показників діяльності закладу на майбутній рік.

3.2. Проблеми впровадження вимог МСФЗ щодо комплексу фінансової звітності для малих та середніх підприємств

Розходження, які існують в питання регулювання звітності та проведення аудиту малих та середніх підприємств в країнах, які аналізуються визначаються окремими розбіжностями законодавчого характеру з наступних питань:

- 1) визначення та критерії для віднесення підприємств до малих та середніх;
- 2) наявність спеціальних положень (правил) складання та представлення бухгалтерської звітності малими та середніми підприємствами;
- 3) необхідність проведення обов'язкового аудиту малих та середніх підприємств.

У жовтні 2004 року Голова Правління КМСФЗ доручив спеціальному підкомітету обговорити подальші кроки по розробці пакета стандартів для малих та середніх підприємств на основі аналізу коментарів до опублікованого раніше питанням і представити свої пропозиції на розгляд

Правління. Основним завданням запропонованого списку питань було одержання як можна повної інформації про відношення різних сторін до пропозиції про підготовку стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств. Питання для обговорення, включали наступні області:

- 1) необхідність розробки окремої сукупності стандартів для малих та середніх підприємств;
- 2) цілі пакету стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств;
- 3) види компаній, для яких призначаються стандарти фінансової звітності для малих та середніх підприємств;
- 4) взаємодія областей регулювання стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств і існуючої системи МСФЗ;
- 5) логічна послідовність розробки стандартів для МСП і внесення змін у прийнятті стандарти;
- 6) формат подання стандартів, що публікуються, для малих та середніх підприємств Комітетом із МСФЗ.

Основні рекомендації підкомітету, підготовлені на підставі отримані відкликання від представників аудиторських компаній, професійного бухгалтерського співтовариства, діячів науки й інших зацікавлених осіб із усього миру, полягають у наступному:

Коментарі, отримані до Документа для обговорення, явно вказують на існуючу потребу в Стандартах Правління КМСФЗ для малих та середніх підприємств. Правлінню варто продовжити роботу в даному напрямку й розробити Проект для обговорення в якості першого наступного кроку.

Стандарти Правління КМСФЗ для малих та середніх підприємств повинні бути призначені для складання фінансової звітності тими з компаній, на які не поширюється вимога про підготовку публічної фінансової звітності, у яких є зовнішні користувачі фінансової звітності (тобто користувачі крім власників-керуючих). Національні законодавства можуть, за своїм розсудом, дозволяти або вимагати застосування цих стандартів всіма малих та середніх

підприємств.

Правлінню КМСФЗ не слід розробляти докладні вказівки щодо того, які компанії правочинні або неправомочні застосовувати Стандарти Правління КМСФЗ для малих та середніх підприємств. Це питання повинно бути вирішено в рамках національних законодавств. Разом з тим, Правлінню варто вказати ті компанії, для яких застосування Стандартів для малих та середніх підприємств є неприйнятним, і що у випадку застосування Стандартів для малих та середніх підприємств зазначені компанії не зможуть заявляти про складання фінансової звітності відповідно до повного пакета МСФЗ.

Правлінню варто розглянути можливість спрощення вимог до принципів визнання та оцінки для малих та середніх підприємств, а також спрощення вимог до розкриття і подання інформації, на основі оцінки потреб користувачів фінансової звітності малих та середніх підприємств і аналізу витрат і вигід, як передбачається Принципами підготовки та складання звітності Правління КМСФЗ. Об'єктивних причин, при яких такі спрощення були б неможливі, не існує. Разом з тим, подібні зміни в принципах визнання і оцінки не повинні суперечити Принципам підготовки і складання звітності Правління КМСФЗ та повинні бути обґрунтовані з погляду потреб користувачів фінансової звітності малих та середніх підприємств і аналізу витрат і вигід.

Якщо яке-небудь питання визнання або оцінки не буде відображено у Стандартах для малих та середніх підприємств, компанії варто керуватися відповідним Стандартом з повного пакета МСФЗ. Цей «обов'язковий альтернативний варіант обліку» повинен бути включений у відповідний Стандарт для малих та середніх підприємств по обліковій політиці, еквівалент МСФЗ 8, параграф 11.

Компанія, яка складає фінансову звітність у відповідності зі Стандартами Правління КМСФЗ для МСП, повинна застосовувати ці стандарти у всій їхній сукупності і не повинна мати права виборчого

використання МСФЗ на основі підходу «стандарт за стандартом» або «принцип за принципом».

Стандарти Правління КМСФЗ для малих та середніх підприємств повинні бути організовані в тематичній послідовності у відповідності зі статтями в бухгалтерському балансі і звіті про прибутки та збитки, а не в порядку викладу стандартів у повному пакеті МСФЗ. Разом з тим, у Стандартах для малих та середніх підприємств повинні бути зроблені посилання на відповідні МСФО.

Склад Консультативної групи варто переглянути. До складу Групи варто включити представників користувачів фінансової звітності малих та середніх підприємств, поряд з укладачами звітності та банківськими аналітиками відділу кредитів.

На підставі даних висновків Правління КМСФЗ на своєму засіданні в лютому 2005 р. вирішило замінити проект розробки Стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств (Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities) проектом Стандартів фінансової звітності для підприємств, які не складають публічну звітність (Accounting Standards for Non-publicly Accountable Entities). Зміна назви пов'язана з рішеннями Правління сфокусуватися на аналізі процесу складання фінансової звітності тими підприємствами, які представляють свою фінансову звітність зовнішнім користувачам (наприклад, не залученим у процес управління власникам, кредиторам і потенційним кредиторам, рейтинговим агентствам і т.д.) на добровільних засадах, тобто в тих випадках, коли публічне подання фінансової звітності не потрібно законодавством країни або умовами розміщення фінансових інструментів компанії на ринку. Проведення такого аналізу дозволить КМСФЗ оцінити потреби користувачів, а також переваги альтернативних облікових підходів і пов'язані з ними видатки. Правління КМСФЗ підтвердило свою позицію, що список підприємств, які використовують «спрощені» стандарти, повинен визначатися на національному рівні.

Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств включає такі розділи:

Розділ 1. Малі та середні підприємства

Розділ 2. Концепції та основоположні принципи

Розділ 3. Подання фінансових звітів

Розділ 4. Звіт про фінансовий стан

Розділ 5. Звіт про сукупний дохід і Звіт про прибутки та збитки

Розділ 6. Звіт про зміни у власному капіталі та звіт про дохід та нерозподілений прибуток

Розділ 7. Звіт про рух грошових коштів

Розділ 8. Примітки до фінансових звітів

Розділ 9. Консолідовані та окремі фінансові звіти

Розділ 10. Облікова політика, облікові оцінки та помилки

Розділ 11. Базові фінансові інструменти

Розділ 12. Інші питання фінансових інструментів

Розділ 13. Запаси

Розділ 14. Інвестиції в асоційовані підприємства

Розділ 15. Інвестиції у спільні підприємства

Розділ 16. Інвестиційна нерухомість

Розділ 17. Основні засоби²

Розділ 18. Нематеріальні активи (крім гудвілу)

Розділ 19. Об'єднання бізнесу та гудвіл

Розділ 20. Оренда

Розділ 21. Забезпечення, умовні активи та зобов'язання

Розділ 22. Зобов'язання та власний капітал

Розділ 23. Дохід від звичайної діяльності

Розділ 24. Державні гранти

Розділ 25. Витрати на позики

Розділ 26. Платіж на основі акцій

Розділ 27. Зменшення корисності активів

Розділ 28. Виплати працівникам

Розділ 29. Податок на прибуток

Розділ 30. Перерахування сум в іноземній валюті

Розділ 31. Гіперінфляція

Розділ 33. Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін

Розділ 34. Спеціалізовані види діяльності

Розділ 35. Перехід на МСФЗ для МСП

Малими та середніми підприємствами є суб'єкти господарювання, які:

- а) не є підзвітними громадськості та
- б) оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів. Зовнішніми користувачами є, наприклад, власники, що не беруть участь в управлінні підприємством, існуючі та потенційні кредитори, а також кредитно-рейтингові агентства.

Підприємство є підзвітним громадськості, якщо

- а) його боргові інструменти чи інструменти капіталу перебувають в обігу на публічному ринку або воно знаходиться в процесі випуску таких інструментів для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа або позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки), або
- б) на відповідальному зберіганні у нього знаходяться активи великої групи сторонніх осіб, і таке зберігання є одним з основних видів його діяльності. Це характерно для банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів/дилерів цінних паперів, взаємних фондів та інвестиційних банків.

Деякі підприємства можуть мати на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб. Зберігання фінансових ресурсів та управління ними довірене таким підприємствам, клієнтами, замовниками або учасниками, які не беруть участь в управлінні підприємствами. Але якщо такі підприємства роблять це на додаток до свого основного виду діяльності (прикладами можуть бути туристичні агенти або агенти з торгівлі нерухомістю, навчальні заклади, благодійні організації, кооперативи, що

вимагають певний членський внесок, а також продавці, що отримують платежі авансом за надання товарів чи послуг, такі як комунальні служби), то обов'язку звітувати перед громадськістю в них не виникає.

Якщо цей МСФЗ застосовується підзвітним громадськості підприємством, то його фінансові звіти не можуть характеризуватися як такі, що відповідають МСФЗ для МСП -навіть якщо застосування цього МСФЗ підзвітним громадськості підприємством дозволяється чи вимагається згідно із законодавчим чи нормативно-правовим актом в його юрисдикції.

Дочірньому підприємству, материнське підприємство якого застосовує повний комплекс МСФЗ або яке входить до складу консолідованої групи, що застосовує повний комплекс МСФЗ, не забороняється застосовувати цей МСФЗ при складанні його власних фінансових звітів, якщо саме по собі це дочірнє підприємство не є підзвітним громадськості. Якщо його фінансові звіти характеризуються як такі, що відповідають МСФЗ для МСП, то воно має виконувати всі положення цього МСФЗ.

Мета подання фінансових звітів малого чи середнього підприємства – надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, яка є корисною для прийняття економічних рішень широким колом користувачів, що не мають повноважень вимагати звітів, пристосованих до їх конкретних інформаційних потреб.

Фінансові звіти також демонструють результати управління, здійснюваного управлінським персоналом - підзвітність управлінського персоналу за довірені йому ресурси.

Повний комплект фінансових звітів підприємства включає такі звіти:

а) звіт про фінансовий стан на дату звітності;

б) одне з двох:

і) єдиний звіт про сукупний дохід за звітний період, в якому відображаються всі визнані протягом періоду статті доходу та витрат, включаючи статті, визнані під час визначення прибутку чи збитку (що є проміжним підсумком у звіті про сукупний дохід) та

статті іншого сукупного доходу, або

ii) окремий звіт про прибутки та збитки і окремий звіт про сукупний дохід.

Якщо підприємство приймає рішення подавати і звіт про прибутки та збитки, і звіт про сукупний дохід, то звіт про сукупний дохід починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу.

в) звіт про зміни у власному капіталі за звітний період;

г) звіт про рух грошових коштів за звітний період;

г) примітки, що містять стисле викладення значної облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.

Якщо зміни у власному капіталі протягом періодів, за які подаються фінансові звіти, виникають лише в результаті прибутку чи збитку, виплати дивідендів, виправлення помилок минулих періодів та змін облікової політики, замість звіту про сукупний дохід та звіту про зміни у власному капіталі підприємство може подати єдиний звіт про дохід та нерозподілений прибуток.

Якщо підприємство не має статей іншого сукупного доходу в жодному з періодів за які подаються фінансові звіти, воно може подавати звіт про прибутки та збитки або звіт про сукупний дохід, останній підсумковий рядок в якому має назву «прибуток чи збиток».

До всіх наведених у фінансових звітах сум повинні подаватися порівняльні суми попереднього періоду, тому повний комплект фінансових звітів означає, що підприємство має подати, як мінімум, два звіти кожного виду з відповідними примітками.

Всі фінансові звіти у повному комплекті фінансових звітів підприємство має подавати з однаковою значимістю.

Підприємство може використовувати назви фінансових звітів, які відрізняються від тих, що вживаються у цьому МСФЗ, якщо такі нові назви не вводять в оману.

Підприємство має чітко ідентифікувати кожний фінансовий звіт та

примітки і відрізняти їх від іншої інформації в тому самому документі. Крім того, якщо це необхідно для належного розуміння поданої інформації, підприємство має чітко відображати та повторювати:

- а) назву підприємства, що звітує, та будь-які зміни в його назві з кінця попереднього звітного періоду;
- б) чи охоплюють фінансові звіти одне підприємство або групу підприємств;
- в) дату кінця звітного періоду або період, охоплений фінансовими звітами;
- г) валюту подання;
- г) рівень округлювання (якщо таке здійснюється), використаний при відображенні сум у фінансових звітах.

У примітках підприємство має розкривати таку інформацію:

- а) юридичну адресу та організаційно-правову форму підприємства, країну реєстрації та адресу зареєстрованого офісу (або основного місця діяльності, якщо воно відрізняється від зареєстрованого офісу);
- б) опис характеру функціонування підприємства та основних видів його діяльності.

В умовах глобалізації світової економіки перехід України до системи обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) став нагальною потребою. Більшість великих компаній в Україні вже мають досвід підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Проте реформування бухгалтерського обліку, задеклароване Стратегією застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, стосується всіх суб'єктів господарювання, зокрема й малого підприємництва. Отже, потрібно буде визначити диференційовані підходи до вимог підготовки українськими підприємствами фінансових звітів за міжнародними стандартами.

Питання застосування міжнародних стандартів і покладення їх в основу реформованої національної системи бухгалтерського обліку завжди

було дискусійним як у наукових колах, так і серед фахівців-практиків. Розглянемо особливості складання фінансової звітності малими підприємствами, методику заповнення фінансової звітності малих підприємств згідно з МСФЗ.

Малий бізнес є одним із важливих інструментів, який сприяє підвищенню зайнятості населення, створенню і збільшенню національного продукту країни. Тому для стійкої і тривалої роботи підприємств малого бізнесу управлінському персоналу також необхідно мати у своєму розпорядженні найбільш повні дані про фінансовий і майновий стан підприємства, результативність його діяльності, наявність ресурсів для планування досягнення перспективних цілей.

Згідно зі статтею 55 Господарського кодексу України, зі змінами від 22 березня 2012 року № 4618-VI, суб'єктами малого підприємництва є: фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи - підприємці, в яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України; юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Підприємства всіх форм власності, згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", зобов'язані складати фінансову звітність.

Міжнародні стандарти фінансової звітності виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань,

яка надає можливість об'єктивно розкривати і відображати наявні фінансові ризики у суб'єктів, які звітують, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалювати відповідні управлінські рішення. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва в галузі організацією і надають значні переваги перед конкурентами. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і процвітання.

У свою чергу, суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм у процесі їх вибору.

Позитивними сторонами застосування МСФЗ як для суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів є:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;
- престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- у багатьох випадках велика надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Тому переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації

економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою та здатною відобразити істинний майновий стан організації.

На відміну від деяких національних правил складання звітності, МСФЗ становлять стандарти, засновані на принципах, а не на чітких правилах. Мета МСФЗ полягає в тому, щоб у будь-якій практичній ситуації укладачі звітності могли дотримуватися цих принципів, а не намагатися знайти в чітких правилах шляхи, які б дали змогу обійти базові положення МСФЗ 1 "Перше застосування МСФЗ". Компанія, що переходить з національних стандартів на МСФЗ, повинна дотримуватись норм МСФЗ 1. Основною вимогою міжнародних стандартів є повне ретроспективне застосування усіх МСФЗ, що діють на звітну дату першої звітності за МСФЗ. Процес переходу на міжнародні стандарти досить складний, тому Рада з МСФЗ і розробила стандарт МСФЗ 1 "Перше застосування МСФЗ" (набрав чинності 01.01.2004 р.). Він містить визначення і чіткий алгоритм підготовки першої фінансової звітності компаній за МСФЗ, під якою мається на увазі перша річна фінансова звітність, у якій підприємство приймає МСФЗ і робить чітку заяву про їх повне дотримання. Фінансова звітність буде вважатися вперше підготовленою за МСФЗ, якщо компанія:

- надала свою останню попередню фінансову звітність;
- підготувала фінансову звітність відповідно до МСФЗ тільки для внутрішнього користування, не подаючи її власникам компанії чи зовнішнім користувачам;
- підготувала комплект звітності відповідно до МСФЗ з метою консолідації без підготовки повного комплексу фінансової звітності;
- 4) не подавала фінансову звітність за попередні періоди.

МСФЗ 1 не застосовується, якщо компанія:

- припиняє надавати фінансову звітність відповідно до національних стандартів, а також другий комплект фінансової звітності, що містить чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ;

- у попередньому році подала фінансову звітність відповідно до національних вимог і фінансову звітність, що містить чітку та беззастережну заяву про відповідність МСФЗ;

- у попередньому році надала фінансову звітність, що містить чітку та беззастережну заяву про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори підготували свій звіт на цій фінансовій звітності із застереженнями.

МСФЗ 1 встановлює вимоги щодо надання фінансової звітності, містить вказівки про її склад, а також визначає мінімальні вимоги до змісту звітності.

Фінансова звітність – це структуроване надання інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності організації. Суть надання фінансової звітності полягає в розкритті інформації про фінансовий стан, фінансові результати й обіг грошових коштів, що може виявитися корисною для широкого кола осіб.

Для правильності складання та подання фінансової звітності суб'єкти малого підприємництва застосовують також П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва". Це Положення (стандарт) установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей. Показники цих звітів наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат:

- можуть обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю, без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;

- не створюють забезпечення наступних витрат і платежів (на

виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;

- визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом України, витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування;

- поточну дебіторську заборгованість включають до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Суб'єкти малого підприємництва середню кількість працівників наводять у річному звіті, яку визначають у порядку, встановленому спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики. Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності показники про середню кількість працівників не подають.

Отже, звітність відіграє важливу роль, оскільки її використовують не тільки для аналізу діяльності окремого підприємства з метою отримання інформації для управління, але й для узагальнення підсумків у масштабах галузі, а також народного господарства в цілому. В даному контексті ринкова економіка висуває серйозні вимоги до ефективного використання показників звітності підприємств та глибини їх статистичного аналізу. Також можна зробити висновок, що у суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів із бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання, оскільки не потрібно буде витрачати час, зусилля та кошти на підготовку звітності за МСФЗ на додачу до П(С)БО. У свою чергу, суб'єкти, використовуючи

МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм у їхньому виборі.

Висновки до розділу 3

Важливість наявності достовірної фінансової звітності пояснюється тим, що в кожному розділі, включно з планом та прогнозом на поточний рік, обов'язково показуються фактичні дані минулого року. В цьому проявляється комплексність інформації - показники, які містяться у фінансовій звітності та фінансовому плані, відображають різні аспекти одних і тих самих господарських операцій та подій, а також зовнішні зв'язки фінансової звітності з іншою інформацією про заклад охорони здоров'я – комунальне некомерційне підприємство. Зв'язок фінансової звітності та фінансового плану беззаперечний, що посилює значимість фінансової звітності не лише як джерела інформації про діяльність у поточному році, а в першу чергу – як бази для визначення планових та прогнозних показників діяльності закладу на майбутній рік.

Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств регламентує такий повний комплект фінансових звітів підприємства: а) звіт про фінансовий стан на дату звітності; б) одне з двох: або єдиний віт про сукупний дохід за звітний період, в якому відображаються всі визнані протягом періоду статті доходу та витрат, включаючи статті, визнані під час визначення прибутку чи збитку (що є проміжним підсумком у звіті про сукупний дохід) та статті іншого сукупного доходу, або окремий звіт про прибутки та збитки і окремий звіт про сукупний дохід; в) звіт про зміни у власному капіталі за звітний період; г) звіт про рух грошових коштів за звітний період; г) примітки, що містять стисле викладення значної облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.

ВИСНОВКИ

В результаті дослідження теоретичних та практичних аспектів формування показників фінансової звітності та їх використання в процесі аналізу фінансового стану були зроблені такі висновки:

1. Звітність – це впорядкована система узагальнення показників, які характеризують діяльність підприємства за певний період. Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Склад фінансової звітності регламентується правилами та стандартами кожної країни. За НП(С)БО 1 до неї відносяться: баланс; звіт про фінансові результати; звіт про рух грошових коштів; звіт про власний капітал; примітки до звітів. Усі компоненти фінансової звітності тісно пов'язані між собою та представляють єдине ціле, тобто систему фінансових показників, які характеризують умови та результати роботи підприємства за звітний період. Жодний звіт не може надати всю потрібну користувачам інформацію, а тому всі компоненти фінансової звітності слід розглядати та інтерпретувати у комплексі. НП(С)БО виділяють чотири основні якісні характеристики фінансової інформації, а також десять принципів підготовки фінансової звітності.

2. Проведений аналіз законодавчих та нормативних документів України дозволяє зробити висновок, що, по-перше, не визначений чітко правовий статус фінансової звітності з точки зору її секретності та можливості віднесення до комерційної таємниці, по-друге, не визначено коло користувачів фінансової звітності, адже відсутні чіткі правила щодо їх обмеження або, навпаки, необмеження; по-третє, існують суперечності щодо визначення основного (головного) користувача звітності. Все вищезазначене не дозволяє фінансовій звітності виконувати ті задачі, які покладені на неї. Спрямованість звітності на забезпечення інтересів однієї групи не відповідає

вимогам нейтрального представлення та, зачіпаючи і обмежуючи інтереси інших груп, може призвести до зниження достовірності фінансової звітності.

3. Серед науковців немає єдиного підходу до визначення суті понять "мале підприємництво" та "малий бізнес". Окремі вчені вважають, що бізнес є ширшим поняттям, ніж підприємництво, інші – навпаки, а треті – ототожнюють їх. Мале підприємництво (малий бізнес) – це самостійна, на власний ризик та розсуд, інноваційно спрямована діяльність громадян-підприємців (фізичних осіб – підприємців) та підприємств (юридичних осіб), яка провадиться з метою отримання прибутку та задоволення суспільних і особистих потреб.

4. У світі не існує єдиної класифікації малого підприємництва, застосовуються як якісні, так і кількісні критерії. У Європейському Союзі зроблено спробу уніфікувати ці критерії. В Україні за період 1991-2016 роки, методологія змінювалась п'ять разів і нині до суб'єктів малого підприємництва відносяться суб'єкти господарювання з кількістю працюючих до 50 осіб та обсягом доходів від будь-якої діяльності за рік меншим за 10 млн. євро. В більшості з країн прийняти три основні показники в якості критерію віднесення до малих та середніх підприємств: величина активів, виручка від продажу, середня чисельність працюючих. Для визнання підприємства в якості малого або середнього підприємства необхідним є відповідність одному (або більше) зі встановлених інтервалів зміни вищеназваних показників. Інтервали зміни перших двох показників суттєво різняться по країнам. Значення показника середньої чисельності працюючих в більшості випадків співпадають, складаючи 50 осіб.

5. На Україні критерії визначення суб'єктів малого підприємництва регламентовані Законом України «Про державну підтримку малого підприємництва» (організаційно-правова форма (форма власності); обсяг діяльності; чисельність працюючих; вид діяльності; структура статутного капіталу). В Господарському кодексі України також викладені критерії віднесення підприємств до малих, великих та середніх: кількість працюючих,

обсяг валового доходу від реалізації продукції за рік. Додаткові критерії викладені і в Податковому кодексі України.

6. Нормативно-правове забезпечення обліку СМП-юридичних осіб дозволяє виділити дві підсистеми облікової системи малого підприємства: загальну систему обліку та звітності і спрощену систему обліку та звітності, у якій ще виділено підсистему для спрощеного обліку доходів і витрат. Розглянуті аспекти розвитку організації й ведення обліку суб'єктами малого підприємництва у відповідності до процесів реформування системи бухгалтерського обліку та етапів становлення малого підприємництва дає можливість констатувати, що головними важелями, які дозволяють захистити фінансові інтереси малого бізнесу, є державна підтримка та сприятлива податкова політика.

7. Суб'єкти малого підприємництва – особлива категорія суб'єктів звітування. Вимоги до формування Балансу та Звіту про фінансові результати суб'єктів малого підприємництва передбачені П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». В стандарті визначено форми звітів, а також рекомендації щодо заповнення рядків звітності. Протягом 2000-2013 рр. вимоги до звітності суб'єктів малого підприємництва залишалися незмінними – на рівні вимог 2000 р. Однак услід за звітністю для великих підприємств, правила складання якої на державному рівні почали наближатися до традицій МСФЗ, зміни торкнулися і звітності суб'єктів малого підприємництва. Оцінюючи інформаційну ємність фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва, слід визначити її переваги як форми, яка розкриває інформацію про ретроспективний фінансовий стан: відносна простота складання, наочність. Вадами є значна агрегація статей, яка не дозволяє відобразити галузеву специфіку підприємств, а також те, що на відміну від НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 25 не містить переліку додаткових статей фінансової звітності.

8. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх

підприємств регламентує такий повний комплект фінансових звітів підприємства: а) звіт про фінансовий стан на дату звітності; б) одне з двох: або єдиний віт про сукупний дохід за звітний період, в якому відображаються всі визнані протягом періоду статті доходу та витрат, включаючи статті, визнані під час визначення прибутку чи збитку (що є проміжним підсумком у звіті про сукупний дохід) та статті іншого сукупного доходу, або окремий звіт про прибутки та збитки і окремий звіт про сукупний дохід; в) звіт про зміни у власному капіталі за звітний період; г) звіт про рух грошових коштів за звітний період; г) примітки, що містять стисле викладення значної облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.

9. КНП «Петрівська ЦЛ» відноситься до категорії малих підприємств. Відповідно до НП(С)БО 25 “Фінансова звітність суб’єкта малого підприємництва” звітність підприємства складається з Балансу (форми № 1-М) та Звіту про фінансові результати (форми № 2-М). Всі умови, яким повинно відповідати підприємство для того, щоб скласти та подавати скорочену фінансову звітність на підприємстві дотримані: обмеження стосовно обсягу виручки від реалізації, чисельності працюючих, структури статутного капіталу, засновників.

10. Фінансова звітність суб’єктів малого підприємництва, незважаючи на те, що вона є скороченою як за кількістю компонентів, так і за показниками, містить інформацію, яка дозволяє зробити аналіз фінансового стану підприємства за такими напрямками: аналіз майна та джерел його фінансування (динаміка, структура), аналіз фінансової стійкості, аналіз ліквідності, аналіз динаміки та структури фінансових результатів, аналіз рентабельності, аналіз окупності капіталу.

14. Обґрунтовано необхідність удосконалення фінансової звітності суб’єктів малого підприємництва в напрямку розширення її аналітичних можливостей задля забезпечення інформацією, необхідною для проведення оцінки фінансового стану за різними напрямками та в різних цілях. Визначено,

що таке розширення інформаційного наповнення можливо за двома варіантами: перший варіант - збільшення показників в самих формах фінансової звітності; другий варіант – запровадження додатків до фінансової звітності, які б формувалися, виходячи з інформаційних потреб конкретних користувачів фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бариніна-Закірова М. В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю / М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 1 (24). – С. 53–59.
2. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / І. В. Басанцов; Національний університет ДПС України. – Ірпінь : [Б. В.], 2019. – 40 с.
3. Бесєдін В. Ф. Прогнозування і розробка програм / В. Ф. Бесєдін. – К. : Науковий світ, 2000. – 468 с.
4. Будник Л. А. Класифікація державного аналізу [Електронний ресурс] / Л. А. Будник, І. Д. Голяш // Економіка та суспільство. – 2016. – № 2. – С. 661–665. – Режим доступу : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/118.pdf
5. Бухгалтерський облік суб'єктів малого підприємництва / за ред. В. М. Пархоменка. - К.: Компас, 2004. - 84 с.
6. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / [М. Михайлов, М. Телегунь, О. Славкова]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 384 с.
7. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : [навч. посіб.] / [Є. Шара, О. Андрієнко, Л. Жидеєва]. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
8. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В. Федосова. —К.: КНЕУ, 2004. — 864 с.
9. Ваганова Л.В., Чайковська І.І. Фінансове планування діяльності сучасного комунального некомерційного підприємства. *Науковий вісник: Державне управління*. 2020. №1(30). С. 20-28.
10. Ващенко Р.А. Проблемы и перспективы малого предпринимательства в сфере охраны здоровья // Медичне право України:

проблеми становлення та розвитку: Матеріали I Всеукр. наук.-практ. конф., 19-20 квіт. 2007 р., Львів. - / Упор. к.ю.н. Сенюта І.Я., Терешко Х.Я. - Львів: Вид-во ЛОБФ "Медицина і право", 2007.-С. 45-50.

11. Гладун З. Державна політика охорони здоров'я в Україні (адміністративно-правові проблеми формування і реалізації): Монографія / З.С.Гладун. -Тернопіль: Економічна думка, 2005. - 460 с.

12. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антимофологія // Бухгалтерський облік і аудит. - №1. – С.42-48.

13. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

14. Гольцова С.М. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): Навч. посібник / С.М. Гольцова, І.Й. Глікус. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 292 с.

15. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] / Кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1430143324535532>.

16. Давидов Г.М. Звітність підприємств: навч. посіб. / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. – К.: Знання, 2010. – 623 с. + ком пакт

17. Дроб'язко С. І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: [навч. посіб.] / СІ. Дроб'язко, Т.М. Козир, С.Б. Холод; за заг. ред. П.Й. Атамаса. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 416 с.

18. Звітність підприємства: Навч. посібник / Ю.А. Верига, Д.М. Фесенко, З.М. Левченко; За ред. Вериги Ю.А. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с.

19. Зоріна В.Н. Фінансова звітність підприємств: Навч. посібник / В.Н. Зоріна. Т.С. Осадча, Г.Г. Зорін; За ред. В.І. Покотилової. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 200 с.

20. Концепція реформи фінансування системи охорони здоров'я, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 30.11.2016 р. №1013-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1013-2016-%D1%80#n8>

21. Кризина Н.П. Державна політика в галузі охорони здоров'я: генезис та закономірності розвитку (Монографія)/Н.П. Кризина - К.: Вид-во СПД, Кукош П.А., 2007. - 364 с.

22. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності і бюджетних установ / Левицька С. О. – Рівне, 2004. – С. 8–14.

23. Матвіїв М. Я. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами: [навч. посіб.] / М.Я. Матвіїв, П.Я. Хомин. - К.: Центр учбової літератури, 2004. -352 с.

24. Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства, схвалені Робочою групою з питань реформи фінансування сфери охорони здоров'я України, протокол 14.04.2017 р. №9. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0001282-17#Text>

25. Михайлов М. Г. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу: [навч. посіб.] / М.Г. Михайлов, Л.І. Полятикіна, О.П. Славкова. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 320 с.

26. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Електронний ресурс] / Міжнародний стандарт від 01.01.2013 року [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.

27. Нагорна А.М., Степаненко А.В., Морозов А.М. Проблема якості в охороні здоров'я. - Кам'янець-Подільський: Абетка-НОВА, 2002. -384 с.

28. Надюк З.О. Державне регулювання ціноутворення на ринку медичних послуг в Україні // Економіка і держава. – 2008. - №5. – С.64-67.

29. Надюк З.О. Ринок медичних послуг: роль держави у фінансуванні системи охорони здоров'я України // Державне управління. - 2008. - №4 - с. 100-103

30. Національне положення (стандарт) фінансової звітності 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

31. Олійник Я.В. Становлення та розвиток бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва / Я.В. Олійник // Вчені записки. - №14. Частина 2. – С. 174-178.

32. Панорама охорони здоров'я населення України / А.В.Підаєв, О.Ф.Возіанов, В.Ф. Мос-каленко, В.М. Пономаренко та ін. — К: Здоров'я, 2003. - 396 с.

33. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року №291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1591) (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>. (дата звернення: 15.11.2021).

34. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

35. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.11.2021).

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99#Text> (дата звернення: 15.11.2021).

37. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 року № 879 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://www.zakon.rada.gov.ua>.

38. Попченко Т. Щодо пріоритетних напрямів вдосконалення вітчизняної сфери охорони здоров'я (Аналітична записка) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/480>

39. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року №419 (із змінами та доповненнями). URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-n> (дата звернення: 15.11.2021).

40. Порядок складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки, затверджений наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 02.03.2015 р. №205 (у редакції наказу Міністерства економік України від 13.07.2022 р. №2076). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15#Text>

41. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні / Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV [зі змін. та доп.]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1397422968999812>. (дата звернення: 15.11.2021).

42. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

43. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 року № 720 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=311243.

44. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами / Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 року № 720 [зі змін. та доп.].

URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=311243. (дата звернення: 15.11.2021).

45. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами / Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 [зі змін. та доп.]. URL: http://www.minfin.gov.ua/minfin/control/uk/publish/article?art_id=32333. (дата звернення: 15.11.2021).

46. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1385404084334370>.

47. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» / Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 [зі змін. та доп.]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1385404084334370>. (дата звернення: 15.11.2021).

48. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» / Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 року № 39 [зі змін. та доп.]. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00/print1430143324535532>. (дата звернення: 15.11.2021).

49. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України : від 22.06.2012 р. № 758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>

50. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 року № 186 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01/print1397422968999812>.

51. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку / Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 року № 186 [зі змін. та доп.]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01/print1397422968999812>. (дата звернення: 15.11.2021).

52. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 №34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.

53. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: затв. постановою КМУ від 16.01.2007 за № 34. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

54. Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в країні [Текст]: наказ Державного казначейства та Головного контрольно-ревізійного управління України від 14 грудня 2004 року № 215/338.

55. Про підприємства в Україні : Закон України від 27 березня 1991 року (втратив чинність) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. - Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua/>.

56. Про результати аналізу ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад: Рішення Рахункової палати від 27.06.2017 р. № 13-2. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16752481/R_RP_13-2_2017.pdf?subportal=main.256

57. Про результати аналізу ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та житлових субсидій населенню на придбання твердого та рідкого пічного побутового палива і скрапленого газу: Рішення Рахункової палати від 30.05.2017 р. № 12-2. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16752913/18-1>

103.pdf?subportal=main. 257

58. Про результати аналізу ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансування заходів соціально- економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження: Рішення Рахункової палати від 08.08.2017 р. № 16-4. URL: <http://vn-vw.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753722/18-1517.pdf?subportal=main>. 258

59. Про результати аналізу стану реалізації рекомендацій Рахункової палати за результатами аналізу ефективності використання у 2015 році коштів державного бюджету, спрямованих місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, капітальний ремонт об'єктів інфраструктури окремих територій: Рішення Рахункової палати від 15.11.2017 р. № 23-3. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753799/R_RP_23-3_2017.pdf?subportal=main. 255

60. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні [Електронний ресурс] / Закон України від 22.03.2012 року № 4618-УІ [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4618-17/print1397422968999812>.

61. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва [Електронний ресурс] / Указ Президента України від 03.07.1998 року № 727/98 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/727/98/print1430143324535532>.

62. Пушкар М.С., Семанюк В.З., Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2010. 292.

63. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.

64. Радиш Я.Ф. Державне управління охороною здоров'я в Україні: генезис, проблеми та шляхи реформування (Монографія) /. - К.: Вид-во УАДУ, 2001.-360 с.

65. Свірко С. В., Фірер Д. О. Застосування НП(С)БОДС. Практичний

посібник. Програма CAPS «Сертифікований бухгалтер бюджетних установ». – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2012. – 314 с.

66. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – 520 с.

67. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) : монографія / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.

68. Система национальных счетов 2008 г. Европейская комиссия. Международный валютный фонд. Организация экономического сотрудничества и развития. Организация Объединенных Наций и Всемирный банк. Номер публикации SNA EA 2008 001. Нью-Йорк, 2012 год. - 827 с.

69. Скуратівський В.А., Палій О.М., Лібанова Е.М. Соціальна політика. Вид 2-е доп. та перерою. - К.: НДІСЕП-ВППЦ "ТИРАЖ", 2003. -364 с.

70. Слободяник Ю. Б. Перспективи розвитку державного аудиту використання бюджетних коштів / Ю. Б. Слободяник // Світ фінансів. – 2014. – № 3. – С. 48–54.

71. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. – 321 с.

72. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні [монографія] : / Ю. Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. – 321 с.

73. Солоненко Н. Економіка охорони здоров'я: Навч. посіб. - К.: Вид - во НАДУ, 2005.-416 с.

74. Солоненко Н. Удосконалення механізмів державного управління перебудовою галузі охорони здоров'я в Україні в контексті суспільних потреб / Н Солоненко // Державне управління в Україні: реалії та перспективи : зб наук

пр - К : Вид-во НАДУ, 2005 - С 424-431

75. Соціальна медицина і організація охорони здоров'я: Підруч. / За ред. Н.І. Кольцової, О.З. Децик -2-е вид., перероб. і доп. - Івано-Франківськ, 1999. - 304 с.

76. Стоян В. І. Розмежування повноважень між учасниками бюджетного процесу та організаціями взаємодії з ними органів державного казначейства [Текст] / В.І. Стоян, А.В. Лучка // Фінанси України. – 2009. - № 12. – С. 42-51.

77. Стоян В.І. Організація фінансового контролю у системі казначейства [Текст] / В.І. Стоянов, О.П. Зварич // Фінанси України. – 2004.- С. 128-137.

78. Сукач О. М. Принципи класифікації бюджетних програм місцевого рівня [Електронний ресурс] / О. М. Сукач. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_24/articles/42_sykach.pdf.

79. Сухарева Л. О. Державний аудит ефективності: системність організація, методика : монографія / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 289 с.

80. Сушко Н. І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі//Державний бухгалтер та аудитор. – №1. – 2012. – С.11–17.

81. Сушко Н. І., Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі //Незалежний аудитор. – №6. – 2012. – С. 56–57.

82. Сушко Н.І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі // Державний бухгалтер і аудитор. – №1. – 2012. – С. 11–17

83. Теоретико-методологічні засади реформування системи сплати податків і зборів в інформаційній системі Міністерства доходів і зборів України. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. – С. 34–35.

84. Тимощенко, Ю. М. Перспективи розвитку системи обліку на малих підприємствах [Текст] / Ю. М. Тимощенко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. – К. : КНЕУ : ФПБАУ, 2009. – С. 443-449.
85. Трайтлі В. Ю. Контроль якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / В. Ю. Трайтлі // Молодий вчений. – 2015. – № 11(2). – С. 133-137.
86. Управління державним бюджетом України: підручник/колектив авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – 816 с.
87. Управління охороною здоров'я територіальної громади: монографія / [авт. Кол: І.В. Рожкова, Л.І. Жаліло, Ю.В. Давидова та ін.; за ред.. В.М. Вакуленка, М.К. Орлатого]. - К.: НАДУ, 2009. - 152 с.
88. Урсол Г.М., Скрипник О.А., Бугро В.І. Стратегія реформ. Регулювання фінансових ресурсів галузі охорони здоров'я: від державного до приватного сектору. – Кіровоград: ТОВ «Імекс ЛТД», 2009. – 404 с.
89. Фаріон А.І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі та шляхи її реалізації: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Фаріон Антоніна Іванівна; ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана». – К., 2011. – 199 с.
90. Хаблюк О. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О. Хаблюк, Л. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4 (43). – С. 151-158.
91. Хоча Н.В. Спрощена система обліку та звітності малих підприємств: проблеми трактування і регулювання / Н.В. Хоча // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: тези допов. наук.-практ. конф. (м. Львів, 26-28 квіт. 2012 р.). – Львів: Львівська політехніка, 2012. – С. 337-340.
92. Хураса М. М. Мале підприємництво: економіко-організаційні аспекти діяльності : монографія / М.М. Хураса. - Полтава: РВВ ПУСКУ, 2009. - 220 с.

93. Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: Навч. Посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 360 с.

94. Шевченко І. О. Аналіз факторів впливу на величину виявлених порушень при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Можливості та перспективи забезпечення сталого розвитку економіки України» (Ужгород, 21–22 жовтня 2016 р.). – Ужгород : Видавничий дім «Гельветика», 2016. – С. 125–127.

95. Шевченко І. О. Державний фінансовий аудит в Україні: теоретикометодичні засади оцінки якості / І. О. Шевченко // Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення : монографія / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, І. О. Шевченко та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Дікань Л. В. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – С. 65 –78.

96. Шевченко І. О. Обґрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Електронне видання] / І. О. Шевченко // Ефективна економіка. – 2017. – № 10. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5812> .

97. Шевченко І. О. Оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Сталий розвиток економіки. – 2017. – № 4. – С. 131– 137.

98. Шевченко І. О. Теоретичні засади аудиту як форми фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. О. Шевченко, В. В. Харківська // Молодіжний економічний вісник ХНЕУ ім. С. Кузнеця. – 2016. – № 11. – С. 397–404. – Режим доступу : http://www.hneu.edu.ua/web/public/moved/hneu/NAUKA/Naukovi_vudannya/MV/MV_11_2016.pdf

99. Шевченко І. О. Теоретичні засади державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Бізнес Інформ. – 2015. – № 10. – С. 388–395.

ДОДАТКИ