

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

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«___» _____ 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю
комунальних некомерційних підприємств сфери охорони
здоров'я»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-20 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

_____ Волошин С.О.
«___» _____ 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент

_____ Галина НАЗАРОВА
«___» _____ 2021 р.

Рецензент

к.е.н., доцент кафедри економіки,
менеджменту та комерційної
діяльності

_____ Тетяна РЯБОВОЛИК

м. Кропивницький

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« » 2021 року

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

Волошин Станіслав Олександрович
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я

2. Керівник роботи (проекту)

Назарова Галина Борисівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 16 листопада 2021 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи

(проекту)

[illegible]

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	02.10.2021 р. – 08.10.2021 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	09.10.2021 р. – 15.10.2021 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	16.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	02.11.2021 р. – 12.11.2021 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2021 р. – 15.11.2021 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	16.11.2021 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 27 » вересня 2021 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 30 » вересня 2021 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Волошин С. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я. – 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, 2021.

В першому розділі проаналізовано діяльність закладів охорони здоров'я як об'єкту обліку і аналізу, з'ясовано їх значення для країни; визначено сутність, складові та функції обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я. У другому - наведено організаційно - економічну характеристику та надана оцінка ефективності фінансування комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" і розглянуто сучасний стан його обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю. У третьому розділі розроблено напрями підвищення ефективності обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю та наведено пропозиції щодо удосконалення обліку комунальних некомерційних підприємств.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, управління діяльністю, комунальні некомерційні підприємства, облік, контроль, аналіз, аудит

ANNOTATION

Voloshin S.O. Accounting and analytical support of management of municipal non-profit enterprises of health care. - Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation" of the educational-professional program "Accounting and Taxation in Business Management and the Public Sector of Economy". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2021.

In the first section, the activities of health care institutions as an object of accounting and analysis are analyzed, their significance for the country; The essence, components and functions of accounting and analytical support for the management of municipal non-profit enterprises of health care are determined. In the second, the organizational and economic characteristics are provided and an assessment of the effectiveness of financing of the municipal non-profile enterprise "Center of Primary Medical Sanitary Aid" is provided and the current state of its accounting and analytical management of management activities is considered. In the third section, directions of increasing the efficiency of accounting and analytical management of activities are developed and proposals for improving the accounting of communal non-profit enterprises are presented.

Key words: accounting and analytical provision, management of activities, communal non-profit enterprises, accounting, control, analysis, audit

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ - СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1. Діяльність закладів охорони здоров'я як об'єкт обліку і аналізу та їх значення для країни

1.2. Сутність, складові та функції обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств - сфери охорони здоров'я

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я (НА МАТЕРІАЛАХ ПІДПРИЄМСТВА «ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ»)

2.1. Організаційно - економічна характеристика комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги"

2.2. Оцінка ефективності фінансування комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги"

2.3. Сучасний стан обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги"

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1. Напрями підвищення ефективності обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств

3.2. Пропозиції щодо удосконалення обліку в комунальних некомерційних підприємствах сфери охорони здоров'я.

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Між рівнем доходу країн і смертністю існує пряма залежність: чим багатша країна, тим нижчою є смертність і вища очікувана тривалість життя. Але, хоча в даних є позитивна кореляція між валовим внутрішнім продуктом і тривалістю життя, з неї не випливає наявність причинно-наслідкового зв'язку. Ця залежність є взаємною. Не лише збільшення валового внутрішнього продукту призведе до покращення здоров'я громадян, а й покращення здоров'я нації може вести до зростання економіки.

Сьогодні впровадження нових медичних технологій, збільшення вартості лікарських препаратів провокують безперервне зростання витрат на охорону здоров'я. Світовий досвід свідчить, що доступні ресурси охорони здоров'я завжди обмежені.

В даний час актуальним завданням охорони здоров'я у всьому світі є пошук оптимальних шляхів та методик, що дозволяють забезпечити ефективний контроль за організаційними ресурсами охорони здоров'я, зниження неухильно зростаючих витрат або принаймні стабілізацію колишнього рівня витрат за збереження високих стандартів надання медичної допомоги.

В умовах, що склалися, ключовою проблемою сфери охорони здоров'я є підвищення ефективності діяльності закладів охорони здоров'я, яку може забезпечити лише раціональне управління наявними ресурсами, що, в свою чергу, можливо лише за умови адекватного обліково-аналітичного забезпечення.

В Україні донедавна сфера охорони здоров'я фінансувалась за рахунок бюджету. Проте, сьогодні вона зазнає змін, що обумовлено впливом ринку. Так, спостерігається розширення мережі комерційних закладів, впроваджується державно-приватне партнерство. Більшість вітчизняних закладів охорони здоров'я сьогодні представлені

комунальними некомерційними підприємствами. Їх створення обумовлено прагненням забезпечити конкурентоспроможність та підвистити ефективності використання бюджетних ресурсів. Ці заходи покликані сприяти збереженню здоров'я нації, впливати на розроблення і реалізацію стратегії реформування системи охорони здоров'я.

Метою трансформації системи охорони здоров'я було забезпечення громадянам рівного доступу до якісних медичних послуг. З метою реалізації поставленої мети заклади охорони здоров'я, які були представлені бюджетними організаціями, були трансформовані у комунальні некомерційні підприємства. Це обумовило трансформацію системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю.

Саме ці обставини обумовлюють актуальність дослідження обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я.

Питання обліково-аналітичного забезпечення висвітлювали у своїх працях такі вчені Г.Ю. Аніщенко [3], С.П. Барановська [4], Т.М. Безродна [5], М.І. Бондар [8, 9], О.В. Будько [11], І.М. Вигівська [13], І.Л. Грабчук [13], О.О. Зеленіна [13], Т.І. Вовчук [17], Л.О. Волощук [19], І. С. Гайдук [20], А.М. Герасимович [21], Л.В. Гнилицька [22], Т.А. Гоголь [23], Н.І. Гордієнко [24], О.Д. Гудзинський [27], Т.О. Гуренко [30], С. І. Дерев'янка [30], А. С. Липова [30], В.І. Довденко [31], Н. Г.Краснікова [44, 45], С.О. Левицька [49, 50], О.М. Осадча [49], Л. М. Малярець [53], В.А. Нехай [69], І. Ф. Баланюк [70], Н.І. Пилипів [70], В.М. Якубів [70], В.В. Рябенко [91], Л.М. Рябенко [91], І.І. Сардачук [95], А.О. Фатенок-Ткачук [107], Ю.Ю. Харчук [110], М. О. Цибульник [113] та багато інших.

Особливості діяльності неприбуткових організацій та комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я досліджували у своїх працях такі науковці: Бенько І. Д. [6], Борович О. В. [10], Височан О.С. [14], Височан О.О. [14], Ясінська А.І. [14], Горожанкіна М. [25], Гресько В.

І. [26], Гура Н. О. [28, 29], Єгупова Л. О. [32], Зозуля Д. В. [34], Коробцова Н. В. [43], Краснікова Н. Г. [44, 45], Курносенко Л. В. [48], Матвєєва О. Ю. [54], Михайлов М. Г. [60], Музика І.С [63], Пантейлічук С.Л. [72], Савченко В.М. [93], Юрченко О.В. [93], Савчук В.К. [94], Слободяник Ю.Б. [96], Філіпова Н. В. [109], Цибульник М. О. [113] та інші. Проте, незважаючи на значний доробок науковців, що досліджують проблематику обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я, ця проблематика потребує подальших досліджень.

Мета дослідження. За мету дослідження поставлено з'ясування проблемних аспектів обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я та розробка пропозицій з його удосконалення.

Задачі дослідження. Для досягнення поставленої мети в науковому дослідженні вирішуються такі завдання:

- проаналізувати діяльність закладів охорони здоров'я як об'єкту обліку і аналізу та з'ясувати їх значення для країни;
- визначити сутність, складові та функції обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я;
- навести організаційно - економічну характеристику комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги";
- оцінити ефективність фінансування комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги";
- розглянути сучасний стан обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги";
- розробити напрями підвищення ефективності обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних

підприємств;

— навести пропозиції щодо удосконалення обліку в комунальних некомерційних підприємствах сфери охорони здоров'я.

Об'єктом дослідження є діяльність комунальних некомерційних підприємств в сучасних умовах.

Предметом дослідження є теоретико-організаційні аспекти обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативні акти України з питань обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з теорії, організації, методології обліково-аналітичного забезпечення; матеріали наукових і науково-практичних конференцій різних рівнів; періодичні видання; інформація з Інтернет-мережі, законодавчі та нормативні акти з питань обліково-аналітичного забезпечення комунальних некомерційних підприємств, практичні матеріали досліджуваної установи.

Робота виконана на базі комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги".

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дослідження слугувала сукупність загальнонаукових методів пізнання процесів і явищ. У дослідженні використано: метод аналізу та синтезу – з метою дослідження стану і динаміки розвитку комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я в Україні; історичний метод – для з'ясування розвитку комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я; метод індукції та дедукції – з метою розробки моделі системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я; узагальнення та конкретизації – для теоретичного узагальнення та

формулювання висновків під час з'ясування проблем і напрямків удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я; графічний – з метою забезпечення кращого сприйняття результатів дослідження.

Робота має елементи наукової новизни які полягають у тому, що:

- **розроблені напрями удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я шляхом виділення підсистем обліку, аналізу та контролю;**
- **визначено проблеми і окреслені перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я.**

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у тому що, наведені рекомендації можуть бути використані комунальними некомерційними підприємствами при формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління своєю діяльністю.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження доповідались на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Напрями економічного зростання та інноваційного розвитку підприємства» Центральноукраїнського національного технічного університету (16 квітня 2020 р.); на LV науково-технічній конференції «Наука в ЦНТУ: основні досягнення та перспективи розвитку» Центральноукраїнського національного технічного університету (14 травня 2021 р.) (тема доповіді «Вплив digital-технологій на організацію обліку в некомерційних закладах охорони здоров'я») та на IX Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» (15 грудня 2021 року).

Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах «Тенденції розвитку бухгалтерської звітності» Матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Напрями економічного зростання та інноваційного розвитку підприємства» і у публікації «Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я» Матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем».

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

В першому розділі розглянуті теоретичні засади обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств - сфери охорони здоров'я. В другому досліджено обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я (на матеріалах підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»). У третьому розділі розроблені напрями удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я

Обсяг роботи. Робота викладена на 143 сторінках, вона містить 16 рисунків, 8 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 121 найменування та викладений на 17 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ КОМУНАЛЬНИХ
НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ - ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ
ЗДОРОВ'Я

1.3. Діяльність закладів охорони здоров'я як об'єкт обліку і аналізу
та їх значення для країни

У сучасному світі існують різні системи охорони здоров'я, які об'єднує одна спільна мета – покращення здоров'я населення. Охорона здоров'я – це система, яка спрямована на створення та зміцнення здоров'я нації, кожної людини, підтримання активного багаторічного життя громадян, надання їм медичної допомоги у разі втрати здоров'я.

Слід зазначити, що у ХХІ столітті вартість надання медичних послуг у розвинених країнах значно зростає у зв'язку з таким рядом факторів як: старіння населення, збільшення кількості пацієнтів із хронічними захворюваннями, удосконалення технологій діагностики як ранньої, так і пізнішої, і особливу роль займає науковий прогрес у винаході інноваційних терапій для лікування захворювань. В умовах сучасного фінансового економічної кризи йде активний пошук нових моделей фінансування, насамперед, для впровадження інноваційних методів лікування, і, отже, підвищення якості медичних послуг та покращення стану здоров'я населення, а по-друге, для досягнення поставлених цільових показників у роботі системи охорони здоров'я.

Крім цього, безумовно, для досягнення мети щодо покращення здоров'я населення державі необхідно акцентувати свої зусилля на контролі з надання якісних медичних послуг, розробляти програми з профілактики захворювань і вкрай важливо актуалізувати проблему ранньої діагностики.

На сьогодні першочерговою задачею є модернізація системи вітчизняної системи охорони здоров'я з метою не лише зниження показників смертності від низки захворювань, які переважають у структурі смертності населення, а й з метою забезпечення належного рівня надання медичної допомоги для покращення здоров'я громадян.

Основою системи охорони здоров'я є надання медичної допомоги населенню. Медична послуга – це медичне втручання чи комплекс медичних втручань, спрямованих на профілактику, діагностику та лікування захворювань, медичну реабілітацію та мають самостійне закінчене значення.

На сьогоднішній день у світі виділяють три основні типи систем охорони здоров'я: державна, страхова, приватна. Серед критеріїв такого поділу є власність, право розпорядження нею, механізми регулювання та управління системою. Але найбільш важливим критерієм є джерело використовуваних охороною здоров'я фінансових ресурсів. За цією ознакою можна виділити змішану систему охорони здоров'я, яка використовує всі можливі джерела фінансування.

У світовій практиці відомі три основні моделі організації фінансування охорони здоров'я:

- 1) платна медицина (яка діє на ринкових принципах з використанням системи приватного соціального страхування);
- 2) державна медична допомога з бюджетною системою фінансування;
- 3) організація охорони здоров'я на засадах соціального страхування та багатоканальної системи фінансування галузі (державно-приватне партнерство).

Ступінь участі держави, юридична основа, організаційні форми управління та принципи побудови служб охорони здоров'я в окремих країнах мають суттєві відмінності (рис.1.1).



Рис. 1.1 – Характеристика національних моделей охорони здоров'я

У першій моделі основним інструментом задоволення потреб у медичній допомозі є ринок послуг. Ту частина потреби, яка не задовольняється ринком (малозабезпечені верстви товариства, пенсіонери, безробітні), забезпечує державу за рахунок розвитку програм охорони здоров'я.

У другій моделі головним постачальником та покупцем медичних послуг виступає держава, яка гарантує задоволення масових потреб у ній. Ринку ж відводиться малозначна периферійна роль надання лікувально-профілактичної допомоги під контролем державні органи. Основним джерелом фінансування охорони здоров'я є державний бюджет.

Третя модель фінансування охорони здоров'я спирається на поєднання можливостей ринку та державного регулювання з широким використанням механізму соціального захисту громадян та громадської солідарності у межах медичного страхування. При цьому держава грає роль гаранта у задоволенні суспільно необхідних потреб громадян у медичній допомозі незалежно від рівня доходів, на базі ринкових принципів надання послуг. Роль вільного ринку проявляється у задоволенні потреб у медичній допомозі понад гарантоване державою рівня із забезпеченням свободи вибору та суверенітету споживачів.

У 1990-х населення України зіткнулося з процесом, коли якісна безкоштовна медична допомога почала різко скорочуватися. Як наслідок почалося зростання ринку медичних послуг. В умовах розпаду Радянського Союзу та таких кардинальних змін в одній із найбільш соціально-значущих сфер населенням цей процес був сприйнятий вкрай негативно. І таке негативне сприйняття платних медичних послуг зберігається й донині. На переконання більшості експертів, «медичні послуги мають бути безкоштовними для всіх категорій громадян. Проте в даний час ми спостерігаємо активну тенденцію щодо збільшення кількості приватного сектору у сфері охорони здоров'я та його участі у програмі

державних гарантій Так, за даними Всесвітньої організації охорони здоров'я на приватні медичні витрати у 2014 році припадало 47,8%, але в державні витрати – 52,2%» [118]. URL: http://apps.who.int/nha/database/Key_Indicators_by_Country/Index/en.].

На сьогодні перед закладами охорони здоров'я постали ряд проблем:

- розвиток інфраструктури;
- різке скорочення високо кваліфікованих фахівців у галузі медицини та кадрів у галузі управління медичними установами;
- відсутність доступу до інноваційного лікування пацієнтів;
- відставання споживання лікарських засобів від рівня розвинених країн;
- неможливість отримання окремих видів послуг на безоплатній основі.

Вирішити ці проблеми заклади охорони здоров'я у сучасних можуть тільки шляхом використання для розвитку механізму державно-приватного партнерства. Сьогодні існує кілька підходів до визначення державно-приватного партнерства. У зарубіжній науковій літературі використовується поняття Public-Private Partnership, якому відповідає аббревіатура PPP, P3, P-P Partnerships, Private Finance Initiative (PFI), а також окремо виділяється угода про концесію. У загальному вигляді державно-приватне партнерство можна розглядати як у вузькому та широкому розумінні. У широкому розумінні державно-приватне партнерство – це різні форми взаємодії держави та бізнесу для досягнення спільних цілей у рамках соціально-економічного розвитку країни . У вузькому розумінні – це інституційно-організаційний альянс між державою та бізнесом для реалізації конкретних проектів у різних сферах економіки.

Державно-приватне партнерство базується на таких основних принципах:

- 1) комбінування державних та приватних ресурсів;
- 2) довгостроковість проекту;

3) капіталомісткість;

4) розподіл ризиків та відповідальності між державним та приватним секторами.

У будь-якому випадку предметом державно-приватного партнерства є державні та муніципальні об'єкти інфраструктури та пов'язані з ними послуги, сторонами виступають публічний та приватний партнери, державно-приватне партнерство має договірну форму, що відрізняється довгостроковим характером взаємодії.

Якщо говорити про особливості сприйняття та практику застосування державно-приватного партнерства на національному рівні, то стає очевидним, як зміщується фокус уваги в залежності від національних пріоритетів та цілей розвитку. Так, у Великобританії найбільш істотною стороною відносин є поділ ризиків, відповідно, під державно-приватним партнерством розуміються відносини по поділу ризику, засновані на узгодженому прагненні між публічним та приватним секторам досягти бажаної державної політики.

У Канаді, де наголошується на експертизі майбутнього приватного партнера, під державно-приватним партнерством розуміється спільна діяльність між публічним та приватним секторами, заснована на експертизі кожного партнера, що найкраще задовольняє ясні суспільні потреби у вигляді відповідного розподілу ресурсів, ризиків та нагород. У США це поняття розглядається максимально широко: державно-приватне партнерство - схеми, що характеризуються спільною діяльністю державного та приватних секторів. У найширшому сенсі вони можуть охоплювати всі види державно-приватного співробітництва та взаємодії, а також розподіл ризиків при реалізації стратегій, наданні послуг та будівництві інфраструктури.

Для країн які розвиваються є характерним максимально широке розуміння державно-приватного партнерства. Так, у Мексиці, Киргизькій Республіці, Сінгапурі та Індії під державно-приватним партнерством

розуміють будь-які довгострокові договірні відносини між державою та бізнесом з надання інфраструктурних послуг населенню. Важливо відзначити, що у зв'язку з розвитком понятійного апарату, а також практики застосування різних форм державно-приватного партнерства у різних секторах економіки багато експертів виділяють дві основні ознаки державно-приватного партнерства.

Під першою ознакою розуміють наявність інвестицій з боку приватного партнера. Під другим – природу об'єкта інвестицій – значні для громадського партнера об'єкти, що використовуються для здійснення публічних та громадських задач. Таким чином, можна говорити про те, що державно-приватне партнерство повинне стати базовою конструкцією позабюджетних інвестицій, що залучаються з метою ліквідації або згладжування інфраструктурних розривів, що гальмують соціально-економічний розвиток.

Згідно з дослідженнями британських (Partnerships UK [119]) та міжнародних експертів (Світовий банк [81] , Європейський банк реконструкції та розвитку (ЄБРР) [120]) використання державно-приватного партнерства забезпечує краще співвідношення ціни та якості («value for money»), надання суспільству послуг вчасно та згідно з контрактом.

Рівень задоволення населення послугами, що були надані, завдяки реалізації проектів за формами державно-приватного партнерства, суттєво вище, ніж у традиційної «державної» системі.

В Україні орієнтація на форму державно-приватного партнерства була прописана ще у 2013 р. у Концепції розвитку державно-приватного партнерства на 2013 – 2018 роки. У затвердженій Концепції було «розглянуто проблему партнерства загалом в Україні, виокремлено причини уповільнення розвитку державно-приватного партнерства, наведено проблеми надання державної підтримки у цій сфері, представлено завдання Концепції та її мету, висвітлено особливості

державної фінансової підтримки державно-приватного партнерства, а також установлено очікувані результати реалізації Концепції» [37]. Іщенко Г. О. зазначає, «у 2019 – 2020 рр. Уряд України планував дати старт роботі Агенції із питань державно-приватного партнерства, що й було зроблено 13 березня 2019 р.» [37]. Основною метою створення цього проекту була «підготовка проектів договорів, що передбачатимуть надання бізнесу у користування державного майна шляхом реалізації інфраструктурних проектів. 20 травня 2019 р. першим віце-прем'єр-міністром України було підписано Меморандум про взаємодію між Міністерством економічного розвитку та Міжнародною фінансовою корпорацією Світового банку, положеннями якого передбачено, зокрема, можливість одержання консультативної допомоги від іноземних експертів щодо активізування державно-приватного партнерства в Україні та забезпечення початку роботи цієї агенції» [25].

Слід зазначити, що спостерігається постійне зростання проектів державно-приватного партнерства. Водночас «експерти однозначні у тому, що ринок цих проектів у нашій державі перебуває лише на стадії становлення. Проте провівши аналіз, можна зробити висновок про те, що проблема полягає навіть не в кількості укладених угод між державним та приватним партнерами, а в результативності та ефективності їх виконання» [37, 84].

Відповідно до інформації «Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, станом на 1 січня 2019 р. в Україні на засадах державно-приватного партнерства укладено 189 угод» [90]. Проте, станом на цю дату було реалізовано 58 угод, зокрема «1 договір був договором державно-приватного партнерства, 15 договорів передбачали ведення спільної діяльності, а решту (42) складали договори концесії. Таким чином, 131 договір державно-приватного партнерства в Україні станом на 1 січня 2019 р. не виконувався, зокрема 14 таких угод було розірвано, щодо 4 із

них завершився термін дії, а 113 є такими, яким присвоєно статус “не виконано”» [90].

Основну роль у впровадженні «державно-приватного партнерства в Україні й надалі відіграє Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. На нього нормативним документом (Положення про Міністерство) покладено різні функції реалізації державної політики у цій сфері» [37]., зокрема:

- «моніторинг ефективності центральної, регіональної та муніципальної влади у сфері державно-приватного партнерства;
- перевірку виконання укладених договорів державно-приватного партнерства;
- підготовку й надання громадськості інформації щодо результатів державно-приватного партнерства;
- моніторинг та оцінювання різних видів ризиків (зокрема, загального) державних партнерів у договорах державно-приватного партнерства;
- облік договорів державно-приватного партнерства; – організування проведення тренінгів щодо формування та виконання угод державно-приватного партнерства;
- моніторинг дотримання вимог чинного законодавства щодо державно-приватного партнерства як щодо наявних, так і щодо нових договорів» [98].

На сьогодні в Україні часто трактують державно-приватне партнерство у сфері охорони здоров'я «як пошук інвестора щодо закупівлі обладнання для лікувального закладу. Але це є швидше благодійництвом, аніж партнерством. Тому потрібно стимулювати бізнес-партнерство до такого акту доброї волі, як надання преференції, залежно від того, скільки коштів вони вкладають у розвиток національної системи охорони здоров'я, особливо у її матеріально-технічне переоснащення. Окрім оновлення матеріально-технічної бази медичного закладу, результатом взаємодії

держави та бізнесу може стати впровадження нового рівня надання медичних послуг, що в рамках реформи та на прикладі медичних закладів інших держав, які функціонують у сфері страхової медицини, є на сьогодні досить актуальним. Також, впровадження більш сучасних технологій або залучення вже існуючих приватних організацій може значно оптимізувати витрати на організацію усього лікувального процесу» [37].

На сучасному етапі розвитку в Україні «розробка концепції державно-приватного партнерства в сфері охорони здоров'я України, на жаль, не є пріоритетним питанням державної політики, а сучасна система бюджетування створює високі фінансові ризики для державно-приватного партнерства, пов'язані з короткими (річними) бюджетними циклами планування та їх щорічною процедурою затвердження, яка іноді надміру затягується» [104].

Адміністративно-правове регулювання діяльності закладів охорони здоров'я здійснюється на підставі «Основ законодавства України про охорону здоров'я». Цей документ «визначає засади охорони здоров'я в Україні, регулює суспільні відносини у цій сфері з метою забезпечення гармонійного розвитку фізичних і духовних сил, високої працездатності і довголітнього активного життя громадян, усунення факторів, що шкідливо впливають на їх здоров'я, попередження і зниження захворюваності, інвалідності та смертності, поліпшення спадковості» [71, 26]. Крім цього нормативно-правового акту адміністративно-правове регулювання діяльності закладів охорони здоров'я здійснюється на підставі наступних законів України: «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення» від 24.02.1994 р.; «Про захист населення від інфекційних хвороб» від 06.04.2000 р.; «Про протидію поширенню хвороб, зумовлених вірусом імунодефіциту людини (ВІЛ), та правовий і соціальний захист людей, які живуть з ВІЛ» від 12.12.1991 р.; «Про боротьбу із захворюванням на туберкульоз» від 05.07.2001 р.; «Про психіатричну допомогу» від 22.02.2002 р.; «Про лікарські засоби» від

04.04.1996 р.; «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення» від 19.10.2017 р. та інших» [26].

За останні три роки «набула чинності низка спеціальних законів, що стосуються врегулювання державно-приватного партнерства; були внесені відповідні зміни до загального законодавства» [90]. Постановами уряду затверджено «методику, положення та порядки, що регулюють окремі організаційно-економічні питання державно-приватного партнерства. Законодавство передбачає такі функції партнерства в проектах, як фінансування, проектування, будівництво, відновлення (реконструкція, модернізація), експлуатація, обслуговування, інші функції, пов'язані з виконанням договорів, укладених у рамках проектів. Формами здійснення проектів державно-приватного партнерства можуть бути спільна діяльність, розподіл продукції тощо, а джерелами їх фінансування – кошти державного та Місцевих бюджетів, фінансові ресурси приватного партнера, запозичені кошти та інші джерела, не заборонені законодавством. При цьому законодавство передбачає надання підтримки проектам державно-приватного партнерства шляхом державних гарантій, фінансування за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів та інших джерел, відповідно до загальнодержавних та місцевих програм» [104].

Проблеми зі становлення державно-приватного партнерства в охороні здоров'я в Україні здебільшого «пов'язані з існуючими правовідносинами у медичній галузі. Окремі правові норми не переглядалися ще з радянських часів, тож у нових політичних і соціально-економічних умовах формується правовий конфлікт, що призводить до принципових суперечностей у нормативно-правових актах, ускладнюючи або взагалі унеможливаючи їх виконання. Форми реалізації державно-приватного партнерства в охороні здоров'я мають свої особливості, які доведені на прикладах багатьох країн світу. Тому першим досвідом державно-приватного партнерства в охороні здоров'я України можуть бути

нескладні інфраструктурні проекти, спрямовані на удосконалення державного партнерства в українській медицині. Загальна ж стратегія державно-приватного партнерства в охороні здоров'я повинна будуватися на чіткому баченні потреб суспільства у сфері здоров'я та потенційних можливостей приватного бізнесу» [16].

Іщенко Г. О. вважає, що «суттєві витрати, які виділяє держава на фінансування медицини, можна було б розділити разом із приватними партнерами. Досить багато площ лікувальних установ перебувають у центральних регіонах міст України. Частину таких площ можна було б передавати не в оренду, а надавати в якості плати державному партнеру, при цьому контролювати ефективне цільове використання їх та залучення для надання медичних послуг серед населення. На акумульовані кошти в результаті державно-приватного партнерства (у формі економії на витрати чи отримання прибутку) можна було б покращувати стан об'єктів охорони здоров'я, купувати сучасне устаткування, оновлювати матеріальну базу закладів, поліпшувати медикаментозне забезпечення пацієнтів. Залучення сучасних технологій у рамках державно-приватного партнерства може знизити час та фінансові витрати на певні види діяльності, наприклад додаткові методи обстеження (рентгенографія, лабораторні методи тощо). Також є всі передумови для організації високотехнологічних центрів із лікування різних видів захворювань, використовуючи фінансові інструменти інвесторів і кадровий потенціал державних установ охорони здоров'я. Проте на сьогодні є певні сумніви з боку потенційних приватних партнерів у можливості реалізації довгострокової взаємовигідної співпраці, що є наслідком відсутності прозорості та ясності в нормативно-правовому регулюванні державно-приватного партнерства в Україні» [37].

Переваги державно-приватного партнерства на його думку, обумовлені тим, що «державно-приватне партнерство повинно забезпечувати:

1. Залучення механізму проектного планування та фінансування проектів державно-приватного партнерства, бо це значною мірою сприятиме зацікавленості приватних вітчизняних та іноземних інвесторів до участі в державно-приватного партнерства.

2. Нормативно-правове регулювання реалізації проектів державно-приватного партнерства.

3. Успішне впровадження інфраструктурних проектів державно-приватного партнерства в діяльності закладів охорони здоров'я.

4. Побудову високотехнологічних центрів із лікування різних видів захворювань.

5. Підвищення доступності медичних послуг для населення та підтримку розвитку приватного сектору» [84]

Таким чином, державно-приватне партнерство в Україні сьогодні перебуває «на етапі становлення та має великий інтерес з боку приватного сектору, проте гальмується через відсутність ефективного нормативно-правового регулювання» [37]. Результативність укладених угод між державним і приватним партнерами на сьогодні дуже низька. «Більшість проектів реалізована з метою зниження витрат із боку державних та комунальних медичних закладів, а не для підвищення якості надання медичних послуг, або оптимізації витрат для оновлення матеріально-технічного устаткування. Як наслідок, ефективність такої державно-приватної співпраці є односторонньою та має позитивний ефект, як правило, лише для приватного партнера, або короткостроковий результат для закладу охорони здоров'я, де подібна співпраця реалізована. При цьому основне завдання, яке визначено в рамках реалізації державної політики щодо медичної реформи, з боку державних та комунальних закладів охорони здоров'я залишається не реалізованим, а саме підвищення якості та доступності медичних послуг для населення України. Проте є позитивний досвід залучення приватного бізнесу під час впровадження інфраструктурних проектів державно-приватного партнерства в діяльності

закладів охорони здоров'я. Є підтвердження актуальності розробки для практичного впровадження в діяльність закладів системи екстреної медичної допомоги України інфраструктурних проектів державно-приватного партнерства. Запровадження зазначених інфраструктурних форм державно-приватного партнерства в діяльність закладів екстреної медичної допомоги в Україні може бути дієвим інструментом зменшення частки неринкового сектора в галузі охорони здоров'я з одночасним підвищенням ефективності державного управління. Залучення приватного сектору вирішує відразу декілька питань:

1. Залучення персоналу, який спрямований на сервіс надання послуг, що значно підвищить конкурентоспроможність державних та комунальних закладів.

2. Залучення менеджменту, який швидко реагує на зміни ринку медичних послуг. Є досить обмеженим в умовах бюджетного законодавства з боку державних та комунальних медичних закладів та достатньо важливим для постійної адаптації потреб населення відповідно до сучасних світових вимог.

3. Залучення коштів партнерів для оновлення матеріально-технічного устаткування. Можуть значно знизити фінансові витрати із залученням більш сучасних технологій, або надати можливість закладам отримати сучасні послуги та обладнання за рахунок коштів приватних партнерів.

4. Зниження фінансового навантаження видатків місцевих органів та на державний бюджет України загалом при підтриманні задовільного стану закладів охорони здоров'я та відповідного рівня надання медичних послуг.

5. Покращення соціального рівня життя за рахунок зростання доступності медичної допомоги серед населення України відповідно до світових вимог» [37].

В цілому впровадження зазначених підходів буде сприяти позитивним змінам у сфері охорони здоров'я, а у перспективі призведе до покращення здоров'я нації в цілому.

Таким чином, у світовій практиці відомі три основні моделі організації фінансування охорони здоров'я:

- 1) платна медицина;
- 2) державна медична допомога з бюджетною системою фінансування;
- 3) організація охорони здоров'я на засадах соціального страхування та багатоканальної системи фінансування галузі (державно-приватне партнерство).

Рівень задоволення населення послугами, що були надані, завдяки реалізації проектів за формами державно-приватного партнерства, суттєво вище, ніж у традиційної «державної» системі.

1.2. Сутність, складові та функції обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств - сфери охорони здоров'я

У реаліях сучасної економіки формування та розвиток обліково-аналітичного забезпечення як складової загальної системи управління є об'єктивною необхідністю. Найважливіші завдання, які постають перед обліком і аналізом полягають у виробленні, прийнятті та виконанні управлінських рішень, які спрямовані на підвищення ефективності роботи суб'єктів господарювання.

Сутність обліково-аналітичного забезпечення більшість науковців бачать у об'єднанні облікових та аналітичних операцій у загальний процес, у єдину систему, яка ґрунтується на єдиній методології обліку, аналізу та аудиту. Проте, сьогодні переглядаються усі її складові щодо взаємних зв'язків і взаємної обумовленості. Вчені досліджують інтеграцію складових обліково-аналітичної системи економічного суб'єкта, яка необхідна для

подальшого її розвитку (рис. 1.2), оскільки постійні соціально-економічні зміни, що відбуваються у суспільстві, а також процеси стандартизації та уніфікації обліково-управлінської діяльності обумовлюють актуальність подальшого теоретико-методологічного та прикладного дослідження обліково-аналітичної системи та її складових.

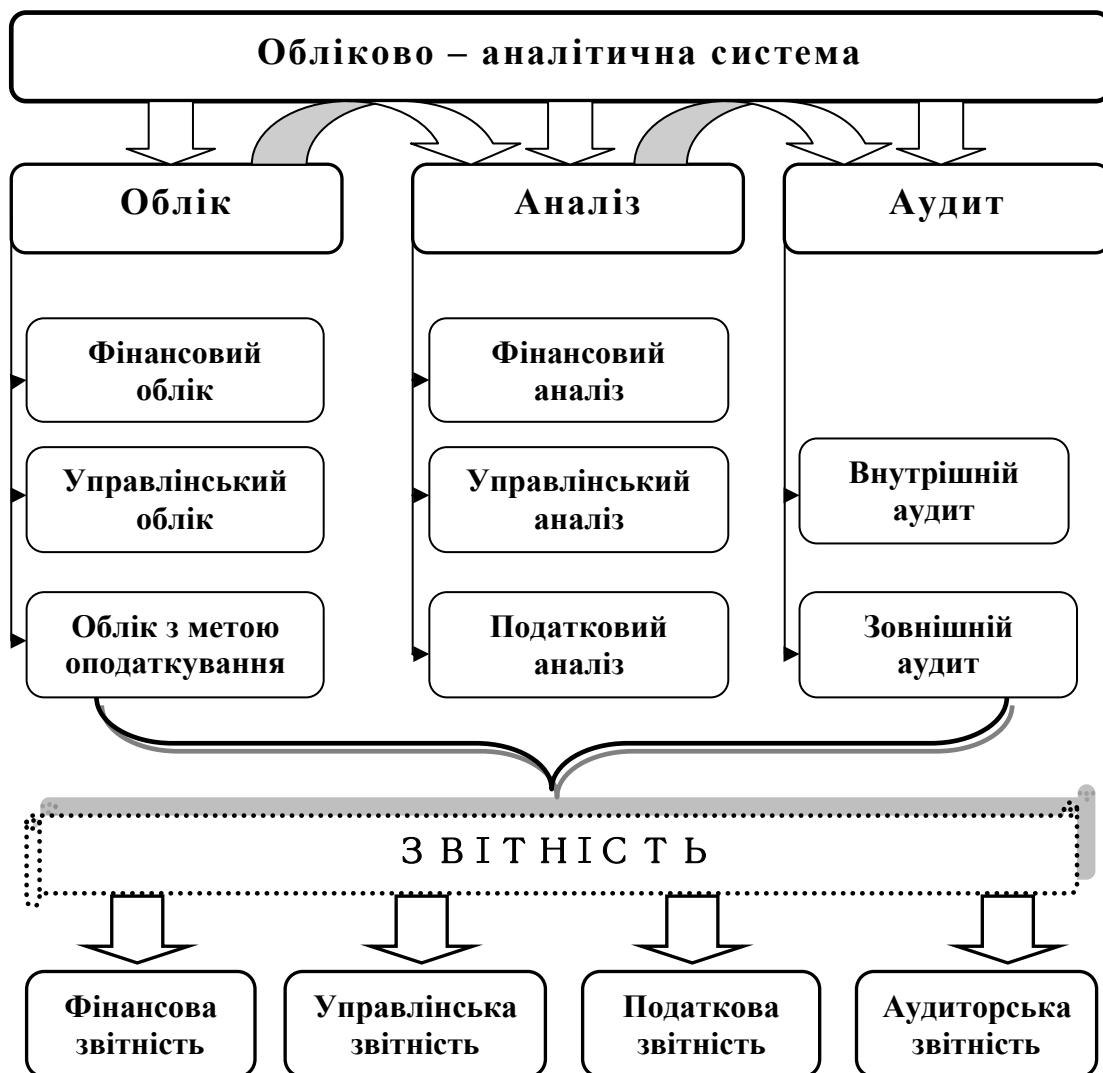


Рис. 1.2. Структура обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання

Сьогодні обліковій науці притаманна широка різноманітність термінів, які за змістом наближені і схожі:

- обліково-аналітична система;
- обліково-аналітичний механізм;
- обліково-інформаційна система;
- обліковий інформаційний простір;
- обліково-інформаційне забезпечення;
- обліково-аналітичне забезпечення;
- обліково-податкова система.

У сучасних наукових працях можна зустріти пропозиції щодо розвитку обліково-аналітичної системи у вигляді додавання окремих або сукупності її елементів (контролінг, бюджетування, ризик-орієнтована складова тощо). Багато вчених розвивають у своїх дослідженнях особливості окремих складових обліково-аналітичної системи.

Гудзинський О.Д. визначає обліково-аналітичну систему як «інтегровану систему прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньо системних та загальносистемних функцій» [27]. Тичініна Н.А. у своїх працях зазначає, що «обліково-аналітична система суб'єкта господарювання складається з чотирьох взаємозв'язаних підсистем: облікового, аналітичного, аудиторського та інформаційного забезпечення» [100].

Подібним є підхід до визначення обліково-аналітичної системи Усатової Л.В., яка під нею розуміє «комплекс взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів, що забезпечують процес цілеспрямованого безперервного збору, обробки і оцінки інформації, необхідної для планування діяльності, розробки, ухвалення і реалізації ефективних управлінських рішень» [105].

Цибульник М. О. розглядає обліково-аналітичну систему у широкому розумінні як «систему, що базується на бухгалтерській інформації та включає оперативні дані і використовує для економічного аналізу статистичну, технічну та інші види інформації. Тобто обліково-аналітична система являє собою систему збору, обробки і оцінки всіх видів інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень на мікро- і макрорівнях» [113]. При цьому сутність обліково - аналітичної системи полягає «у об'єднанні облікових і аналітичних операцій у один процес..... забезпеченні безперервності цього процесу і використанні його результатів при виробленні рекомендацій для прийняття управлінських рішень, а загальна методологія і нормативні положення обліку і аналізу удосконалюються для раціонального використання у єдиній обліково - аналітичній системі» [113].

Аналіз літературних джерел щодо сутності поняття ««обліково-аналітичне забезпечення» дозволяє виділити наступні визначення:

1) сукупність облікових і аналітичних процесів, які об'єднують у обліково-аналітичну систему та спрямовані на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно із визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями;

2) поєднання усієї інформації, використання специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з ефективного удосконалення та використання;

3) процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості;

4) збір, обробка і передача фінансової та нефінансової інформації, що використовується менеджерами для планування і контролю за ходом діяльності структурних підрозділів та оцінки отриманих результатів» [113].

Крім того, слід зазначити, що поняття «обліково-аналітичне забезпечення» співвідноситься із поняттям «інформаційне забезпечення» як частина з цілим. При цьому такий продукт обліку й аналізу, яким є обліково-аналітична інформація, являє собою основу, ядро системи інформаційного забезпечення діяльності суб'єкта господарювання. Саме створення зазначеної системи сприятиме підвищенню ролі обліку як однієї із функцій управління й забезпечить отримання оперативної, актуальної, достовірної, аналітичної інформації щодо здійснених господарських операцій для прискорення процедур внутрішньогосподарського контролю та дасть можливість підвищити ефективність управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Облікове забезпечення є базисом для обліково-аналітичної системи, оскільки саме на основі облікової інформації здійснюється аналіз діяльності суб'єкта господарювання. Облікова підсистема обліково-аналітичної системи забезпечує збір, формування, накопичення, класифікацію і узагальнення необхідної інформації.

Підсистема аналізу за допомогою економіко-математичних і аналітичних методів досліджує динаміку економічних показників, вивчає ефективність їх використання, розглядає вплив різних факторів на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Аналіз позицій різних авторів з питання термінології обліково-аналітичного забезпечення діяльності економічних суб'єктів дозволило визначити обліково-аналітичне забезпечення як сукупність ресурсів та способів генерування інформаційних даних, а також як сукупність послідовних дій щодо потоків прямого та зворотного інформаційного зв'язку.

У контексті розвитку облікової науки обліково-аналітичне забезпечення спрямоване на ефективну реалізацію не лише окремих функцій управління (планування, нормування, оцінка, регулювання,

контроль та ін.), але і усіх напрямів управлінської діяльності, що характеризують безперервні та взаємопов'язані бізнес-процеси.

Обліково-аналітична система дозволяє формувати обліково-аналітичне забезпечення діяльності економічного суб'єкта на основі застосування сучасних методик обліку, аналізу та аудиту.

Система обліково-аналітичного забезпечення відображає процеси та моменти, які формують основну ідею розробки обліково-аналітичної системи економічного суб'єкта. Зокрема, облік інформації та генерування інформаційних даних - за своєю сутністю ширше поняття, ніж облікова діяльність; системний підхід підвищує значення облікових робіт, включаючи обліково-аналітичне забезпечення процедури прийняття управлінських рішень, та визначає структуру обліково-аналітичного забезпечення у розрізі кількісних та якісних оцінок; рух та перетворення обліково-аналітичних даних визначають теоретико-методичну структуру управлінських циклів діяльності економічних суб'єктів. При цьому консолідація обліково-аналітичної інформації у систему здійснюється шляхом об'єднання її структурних складових за функціонального взаємозв'язку. Слід зазначити, що обліково-аналітична система, безперервно функціонуючи, підвищує якісний рівень і одночасно розширює сферу практичного застосування отриманої облікової інформації. Ця система позитивно впливає на якість підготовки та складання звітності, покращує звітні показники та корисність облікової інформації для потреб користувачів. Специфічність руху та перетворення інформації залежить від потреб користувача, а формування обліково-аналітичних даних (інформації) відбувається поетапно у результаті їх послідовного проходження по всіх рівнях обліково-аналітичного забезпечення. Значимість сформованих та оброблюваних у обліково-аналітичній системі даних у процесі прийняття обґрунтованих рішень як правило достатньо висока. Цінність такої інформації підвищується

умовами зовнішнього середовища, що швидко змінюється, а також невизначеної поведінки суб'єктів господарювання.

Таким чином, сучасну обліково-аналітичну систему стратегічно важливо адаптувати до змін, що відбуваються. Класична система обліку та аналізу також є важливою, однак у сучасних умовах розвитку економіки увага сфокусована у області стратегічного розвитку бізнесу. Формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення дозволяє суб'єктам господарювання ефективно і стійко функціонувати за умов зовнішнього агресивного середовища.

В даний час вченими продовжується робота з дослідження теоретико-методологічних положень обліково-аналітичної системи, розроблення окремих її напрямів та складових, формуванню оптимальної структури обліково-аналітичного та податкового забезпечення стосовно сучасних умов господарювання. Ці та інші, суміжні, наукові напрями вченими передбачається розробляти надалі, оскільки розвиток теорії обліково-аналітичної системи у перспективі вимагає уточнення та доповнення науково-методичної бази з ефективного функціонування кожної підсистеми та її структурних елементів.

Особливістю неприбуткових підприємств є те, «що при їх створенні отримання прибутку не є метою. Це безпосередньо відноситься і до некомерційних підприємств, що створені у результаті трансформування бюджетних медичних закладів. Проте, це не суперечить можливості спрямування діяльності на досягнення позитивного фінансового результату. Специфіка полягає у тому, що на відміну від підприємницьких комерційних структур цей фінансовий результат не розподіляється на дивіденди та може використовуватись лише як джерело розширення діяльності та більш ефективного надання послуг, зокрема медичних. «Неприбутковий» статус залишається за знов створеними некомерційними підприємствами у сфері охорони здоров'я за податковим аспектом. Такі некомерційні підприємства не є платниками податку на прибуток. Проте,

при веденні обліку на них поширюється вимога дотримання Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та облікових стандартів, що розроблені саме для підприємницьких структур.

У наукових працях мають місце різні підходи до класифікації неприбуткових організацій: за системою оподаткування, за джерелами фінансування, за складом засновників, за рівнем державного регулювання і контролю, за можливістю бути засновниками підприємств (організації), здійснення комерційної діяльності; за організаційними аспектами обліку; за ознаками неприбутковості; за форматом складання звітності; за наявністю спільного майна, за отриманням державної допомоги тощо. Врахування специфіки діяльності різних неприбуткових організацій і підприємств, на основі їх класифікацій за різними ознаками можуть стати основою для вдосконалення відповідних нормативних документів щодо регламентації їх діяльності та ведення бухгалтерського обліку в них. Особливості правових засад створення та функціонування управління реформованими некомерційними підприємствами полягають у тому, що вони є підприємствами, метою створення яких є надання медичних послуг, а не отримання прибутку. Їх діяльність здійснюється відповідно до фінансового плану засновників, основним замовником послуг є Національна служба здоров'я України (НСЗУ) та значним джерелом фінансування є цільове. Також такі підприємства мають право надавати платні послуги» [93].

Зважаючи на вищенаведене, до основних принципів функціонування обліково-аналітичного забезпечення системи управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я можна віднести:

- задоволення інформаційних потреб користувачів;
- об'єктивність відображення в обліку ресурсів, джерел їх утворення, господарських операцій;

- уніфікованість інформації, що надходить внутрішніх та зовнішніх джерел, а також планових і прогнозних даних;
- оптимізація і підвищення коефіцієнта використання первинної інформації;
- наявність методики аналізу первинної інформації для цілей планування і прогнозування;
- прогнозування можливостей ефективного функціонування комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я;
- практична реалізація отриманих результатів обліково-аналітичного забезпечення.

Структурно-логічна схема обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я показана на рис. 1.3.

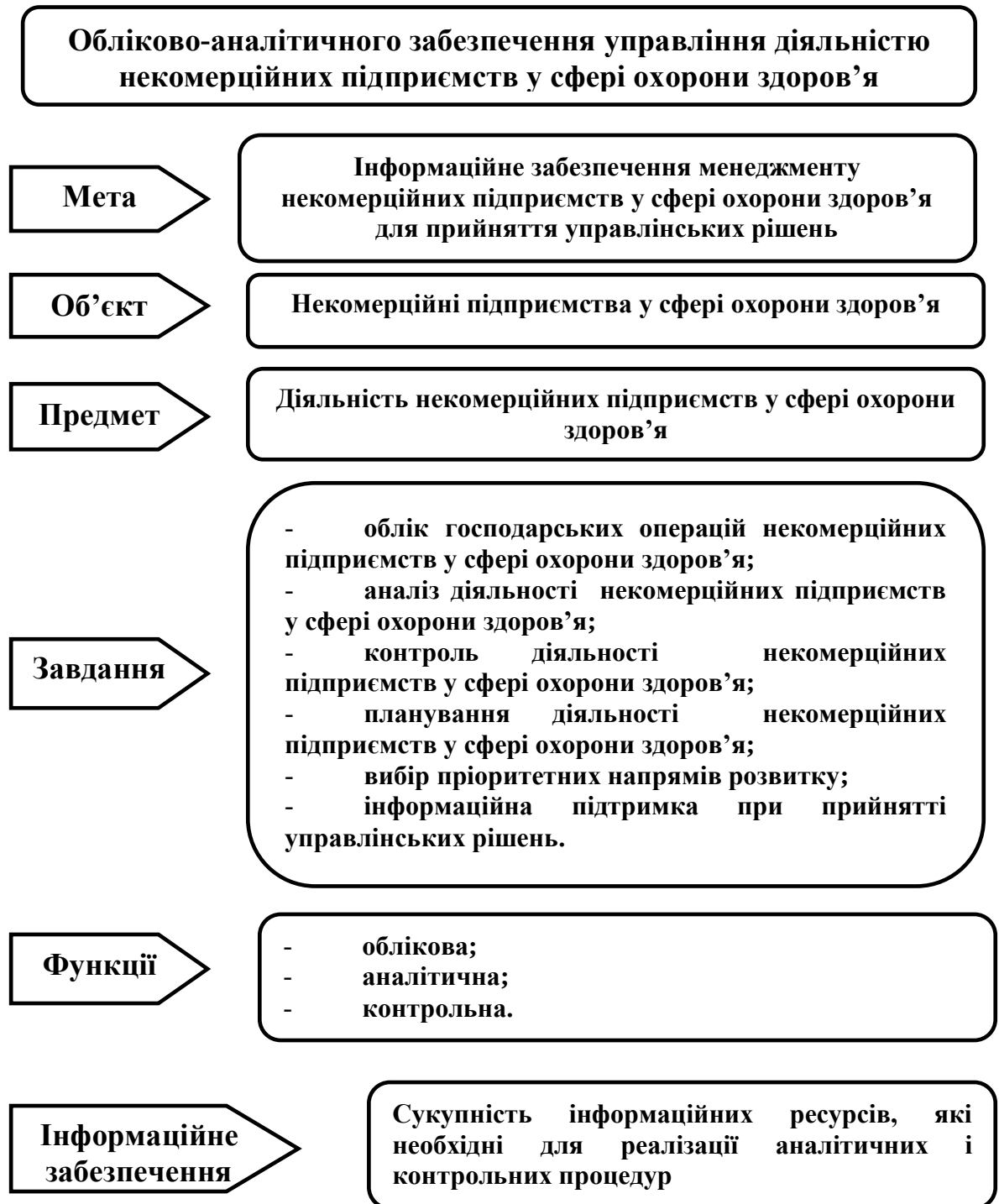


Рис. 1.3. Структурно-логічна схема обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я

Джерело: складено автором на основі [3, 91, 95, 102, 113].

Здійснений аналіз змістовного наповнення вищенаведених понять дозволяє зробити висновок, що науковці по-різному підходять до визначення сутності поняття «обліково-аналітичного забезпечення». одні його розглядають як набір специфічних засобів і методів, інші і як сукупність процесів (процес).

Така відсутність єдиної точки зору у науковців і практиків на понятійно-категоріальний апарат обліку й аналізу уповільнює вирішення проблеми щодо більш повного задоволення потреб менеджменту при формуванні обліково-аналітичної інформації для прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень, що свідчить про необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

Обліково-аналітична інформація формується на засадах функціонального підходу в системі обліково-аналітичного забезпечення, яка є основною складовою системи інформаційного забезпечення управління діяльністю комунальними некомерційними підприємствами у сфері охорони здоров'я. Ця система як «синтез різних видів обліку та аналізу створюється з метою забезпечення інформацією процесу прийняття управлінських рішень та контролю за їх реалізацією, що є передумовою оптимізації управлінських рішень і позитивно впливає на величину фінансових результатів» [113]. Отже, обліково-аналітичного забезпечення є складовою інформаційного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я і представляє «собою цілісну інформаційну систему, мета якої - забезпечення якісною та своєчасною економічною інформацією зацікавлених зовнішніх і внутрішніх користувачів з метою прийняття інформаційнообґрунтованих управлінських рішень для забезпечення стійкого розвитку» [113].

На основі проведеного аналізу поглядів вчених і практиків пропонуємо розглядати обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони

здоров'я як складову системи інформаційного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я, що являє собою стійку систему формування, збору, накопичення, оцінки та аналізу повної і достовірної облікової та аналітичної інформації про стан та перспективи розвитку некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я та має на меті забезпечення релевантною інформацією суб'єктів управління для прийняття ефективних рішень та здійснення контролю за їх реалізацією.

Відповідно до своєї сутності, система обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я повинна інтегрувати три підсистеми:

- облікового забезпечення;
- аналітичного забезпечення;
- контролю.

Однак, крім обліково-аналітичної інформації для «забезпечення системи управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я необхідна нормативно-правова, методична, технічна, організаційна та іншого роду інформація, яка у сукупності може розглядатися як інформаційне забезпечення системи управління» [113]. Рисунком 1.4 представлені місце і роль обліково-аналітичного забезпечення в інформаційному забезпеченні управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я.

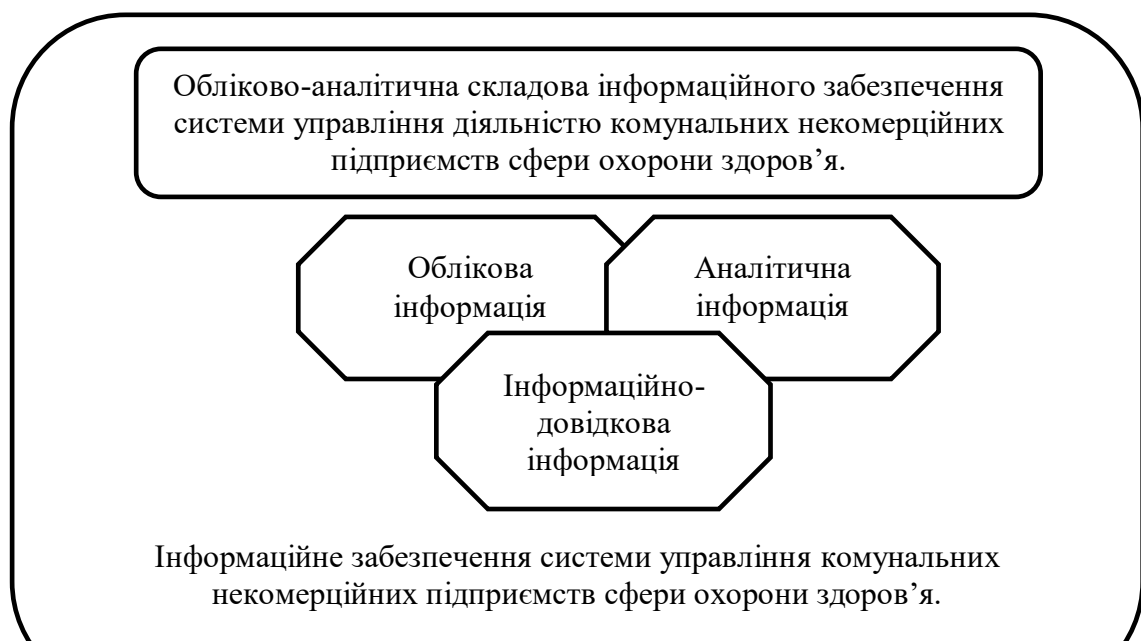


Рис. 1.4. Місце і роль обліково-аналітичного забезпечення в інформаційному забезпеченні системи управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств - сфери охорони здоров'я.

При формуванні системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я взагалі необхідно враховувати, що будь-яке комунальне некомерційне підприємство у сфері охорони здоров'я не є відособленим, а утворює особливу єдність із зовнішнім середовищем, яке істотно впливає на результати діяльності та на якість прийняття управлінських рішень. Адаптація системи та окремих її елементів до змін зовнішнього середовища є однією з умов забезпечення стабільності розвитку сфери охорони здоров'я.

Обліково-аналітична система складається з елементів, які взаємодіють між собою, при цьому вони утворюють єдине ціле. Обліково-аналітична система забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я складається з наступних складових:

- підсистема бухгалтерського обліку, яка є основним джерелом інформації (складається з фінансового, управлінського, стратегічного обліку та з обліку з метою оподаткування);
- підсистема аналізу (складається з фінансового, управлінського, стратегічного аналізу).

Обліково-аналітична система є «багаторівневою, а отже передбачає інтеграцію:

- реєстрів фінансового та управлінського обліку з метою деталізації інформації про діяльність комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я;

- підсистем обліку і аналізу з метою забезпечення аналітичних процедур повною, достовірною, об'єктивною та своєчасною інформацією;
- обліково-аналітичних елементів із підсистемою контролю з метою встановлення ступеня досягнення встановлених цілей, вжиття заходів корегування та реалізації концепції управління за відхиленнями;
- статичних та динамічних методів аналізу з метою оцінки поточних стану та перспективних можливостей розвитку комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я;
- обліково-аналітичної системи із процесом управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я з метою використання облікової та аналітичної інформації для реалізації функцій прогнозування, планування, організації та стимулювання заходів розвитку комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я» [3, 91, 95, 102, 113].

Тому прийняття ефективних управлінських рішень залежить від належної організації планування діяльності комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я, контролю та аналізу з метою виявлення проблем діяльності, знаходження альтернативних рішень щодо визначення цих проблем для досягнення стратегічних напрямів діяльності у майбутньому. Ускладнення системи управління потребує не тільки удосконалення організації діяльності, але і поліпшення інформаційного забезпечення, так як для забезпечення успішного функціонування будь-якого суб'єкта господарювання та управління ним необхідно, перш за все, власна інформація про фінансовий та майновий стан, результати діяльності, процеси їх формування, а також зовнішня інформація.

Визначена сукупність напрямів застосування обліково-аналітичного забезпечення у сфері охорони здоров'я необхідного для ефективного функціонування та розвитку комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я може бути структурована за таким ключовими параметрами (рис. 1.5).



Рис. 1.5. – Структура обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я

Обліково-аналітична інформація - це результат функціонування певної системи, яка включає джерела інформації, об'єкти обліку, аудиту та аналізу, інформаційні потоки та інформаційні канали для передачі результатів користувачам. За цими ознаками можна говорити про існування системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я, яка складається із підсистем обліку, аудиту та аналізу. Крім того,

можна виокремити наступні етапи формування обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я:

- на першому етапі здійснюються виявлення, відбір, фільтрування, узагальнення інформації щодо діяльності комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я;

- на другому етапі узагальнена облікова інформація підлягає перевірці на достовірність та доцільність використання для цілей управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я;

- наступним етапом є застосування методів аналізу для обробки отриманої на попередніх етапах облікової інформації;

- на останньому етапі відбувається узагальнення результатів аналізу та формування звітів.

Більш ретельне дослідження сутності обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я дає змогу розробити модель системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я (рис. 1.5). Функції системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я можна окреслити такою сукупністю:

- 1) інформаційна, яка полягає у забезпеченні інформацією про рівень впливу ключових загроз і ризиків внутрішніх та зовнішніх суб'єктів;

- 2) облікова, яка передбачає відображення усіх фактів господарської діяльності комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я;

- 3) контрольна, яка уможливорює здійснення перевірки первинної облікової інформації, контролю за ефективністю дій комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я;

4) аналітична, яка дає змогу на основі первинної облікової інформації здійснювати ретроспективний, поточний та стратегічний аналіз.

Відповідно до зазначеного, обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я можна визначити як:

1) діяльність, що передбачає збирання, узагальнення, відокремлення та систематизацію інформації щодо комунального некомерційного підприємства у сфері охорони здоров'я;

2) задоволення інформаційних потреб користувачів (внутрішніх та зовнішніх).

Дослідження завдань функцій обліково-аналітичного забезпечення дозволяє зробити висновок, що головними інструментами є спостереження, облік, контроль і аналіз, оскільки саме вони дозволяють здійснювати збір великого обсягу інформації, спостереження за поточною діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я, здійснювати всебічний контроль за результатами діяльності, проводити системний аналіз всіх напрямів діяльності, оцінку результатів та визначати напрями коригування майбутніх цілей та завдань діяльності комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я. Функції та завдання обліково-аналітичного забезпечення системи управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я наведено у табл. 1.1.

Отже, облік та аналіз одночасно з іншими важливими компонентами, а саме плануванням та контролем, які в управлінському процесі розглядаються як окремі функції управління, формують загальну інформаційну систему управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я. При цьому, будучи важливою складовою інформаційного простору, система обліково-аналітичного забезпечення об'єднує облікові й аналітичні операції у цілісний процес,

результатом якого є обліково-аналітична інформація як основа для прийняття управлінських рішень.

Таблиця 1.1 - Функції та завдання обліково-аналітичного забезпечення системи управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я

№	Функції обліково-забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я	Завдання, які вирішуються у системі обліково-аналітичного управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я
1	2	3
1	Інформаційна	- задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів системи; - задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів.
2	Облікова	- збір, реєстрація і обробка економічної інформації; - формування облікової інформації за видами обліку (бухгалтерський, управлінський); - формування облікової інформації з необхідним рівнем її деталізації і узагальнення; - забезпечення управлінського персоналу обліковою інформацією належного рівня якості та в необхідні для прийняття рішень терміни; - формування облікової інформації для задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів.
3	Аналітична	- аналіз доцільності запровадження окремих елементів управлінського обліку та внутрішнього контролю; - аналіз ефективності використання трудових, фінансових, матеріальних ресурсів; - аналіз дотримання встановлених завдань системи управління та запланованих показників діяльності; - аналіз та порівняння показників понесених витрат з отриманим економічним ефектом; - аналіз фінансового стану та результатів діяльності у межах матеріального та технічного забезпечення.
4	Контрольна	- контроль за дотриманням запланованих обсягів використання ресурсів; - контроль за виконанням планових показників діяльності та виявлення вузьких місць в системі управління; - контроль за використанням ресурсів.
5	Оцінювальна	- оцінка ефективності системи обліково-аналітичного забезпечення з позиції дотримання принципу «витрати-вигоди»; - оцінка ефективності функціонування системи управління; - оцінка фінансового стану та результатів діяльності;

		- оцінка виконання планових завдань; - оцінка ефективності прийняття управлінських рішень.
--	--	---

Джерело: складено автором на основі [26, 128, 163,

Отже, крім відсутності комплексного дослідження обліково-аналітичного забезпечення в управлінні діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я існує ряд інших важливих моментів, які не мають одностайного розуміння у науковців, а саме:

- у різних літературних джерелах використовують такі поняття як «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітична система», «інформаційно-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітичний механізм» в якості тотожних і суміжних понять;

- вирізняють різні складові, функції та завдання обліково-аналітичного забезпечення;

- виокремлюють різний склад принципів формування обліково-аналітичного забезпечення в системі управління та вимоги до якості інформації.

Узагальнюючи, можна ствердити, що обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я повинно бути спрямовано на:

- 1) своєчасне надання контролюючим суб'єктам повної та об'єктивної інформації про поточну діяльність комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я;

- 2) оперативне інформування про зміни рівня ключових показників діяльності комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я, що може вказувати на виникнення та дію викликів, ризиків та загроз;

- 3) відстеження зміни ділових взаємозв'язків для характеристики зовнішнього середовища функціонування комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я;

4) забезпечення внутрішнього контролю за господарськими процесами комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я;

5) забезпечення секретності обліково-аналітичної інформації комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я, яка має конференційне значення;

6) оперативне уточнення інформації.

Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень - це базовий елемент на всіх етапах процесу прийняття управлінських рішень, що виражається в ідентифікації та наданні різноманітних кількісних та якісних показників інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я. Отже, побудова у рамках концепції обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я підґрунтя базовофункціонального апарату у розрізі його компонентів, до складу яких включено функції і завдання обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я дає можливість формування загальнофункціонального наповнення і змістовно самостійного кола завдань обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю для досягнення мети системи управління та його інформаційного забезпечення в сучасних умовах.

Висновки до розділу I

На основі проведеного дослідження теоретичних та організаційних засад обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я зроблено такі висновки та пропозиції:

1. Визначено сутність, роль, завдання та значення діяльності комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я як об'єкту обліку та аналізу в Україні. З'ясовано, що у світовій практиці відомі три основні моделі організації фінансування охорони здоров'я: 1) платна медицина; 2) державна медична допомога з бюджетною системою фінансування; 3) організація охорони здоров'я на засадах соціального страхування та багатоканальної системи фінансування галузі (державно-приватне партнерство). Рівень задоволення населення послугами, що були надані, завдяки реалізації проектів за формами державно-приватного партнерства, суттєво вище, ніж у традиційної «державної» системі.

2. Доведено, що обліково-аналітичне - це сукупність ресурсів та способів генерування інформаційних даних, а також як сукупність послідовних дій щодо потоків прямого та зворотного інформаційного зв'язку.

3. В результаті проведеного дослідження сутності, складових, функцій обліково-аналітичного забезпечення в управлінні комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я удосконалено модель системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я шляхом виділення підсистем обліку, аналізу та контролю, що надає можливість конкретизувати їх сутність шляхом розмежування їх функцій для ефективного управління діяльністю.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ДІЯЛЬНІСТЮ КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ
ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я
(НА МАТЕРІАЛАХ ПІДПРИЄМСТВА «ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ
МЕДИКО-САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ»)

2.1. Організаційно – економічні особливості діяльності
Комунального некомерційного підприємства Кіровоградської
районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги
Кропивницького району»

Досліджуване підприємство - «Комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району»» – було створене у 2013 році (Додаток А).

За період свого існування досліджуване комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" зазнало ряд трансформуваль. Останнє було у 2019 році. На сьомому скликанні виконкому Кропивницької районної Ради було прийнято рішення щодо перейменування Комунального некомерційного підприємства Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кіровоградського району» у Комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» (Додаток Б). Це обумовило подання Комунальним некомерційним підприємством Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» до Міністерства охорони здоров'я України заяви, де йшла мова про переоформлення ліцензії на впровадження господарської діяльності з медичної практики (Додаток В).

Комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» за організаційно – правовою формою відноситься до комунальної організації (установи, закладу), його основний вид діяльності - 86.10 - Діяльність лікарняних закладів. Досліджуваному комунальному некомерційному підприємству присвоєно код ЄДРПОУ (ідентифікаційний код) 38302240 (Додаток Д).

Комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» працює на підставі Статуту (Додаток Е).

Відповідно до Статуту основною метою діяльності досліджуваного комунального некомерційного підприємства є: надання первинної медичної допомоги населенню, що постійно проживає (перебуває) на території Кропивницького району. Крім того, у обов'язки Комунального некомерційного підприємства Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» входить вжиття заходів з профілактики захворювань населення та підтримки громадського здоров'я.

Основним предметом діяльності Комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» відповідно до Статуту є:

- медична практика з надання первинної та інших видів медичної допомоги населенню;
- забезпечення права громадян на вільний вибір лікаря з надання первинної медичної допомоги у визначеному законодавством порядку тощо.

Досліджуване комунальне некомерційне підприємство було створене на базі майна спільної власності територіальних громад сіл Кропивницького району.

Комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» здійснює свою господарську діяльність без мети одержання прибутку.

Досліджуване комунальне некомерційне підприємство фінансується за рахунок державного та місцевого бюджетів. Якщо у процесі діяльності у досліджуваного комунального некомерційного підприємства з'являються залишки власних коштів (тобто, вони не були невикористані у поточному році), то вони не підлягають вилученню.

Загальний фонд фінансування складають кошти, які використовуються на проведення заходів, які пов'язані із основною діяльністю, питаннями соціального розвитку тощо. Усі кошти Комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» витрачає відповідно до кошторису, який затверджується Кропивницькою райдержадміністрацією.

У Статуті досліджуваного комунального некомерційного підприємства прописано, що джерелами формування майна досліджуваного підприємства є:

- комунальне майно, яке передане при його створенні;
- власні надходження;
- цільові кошти;
- кошти місцевого бюджету;
- майно, яке придбане у інших юридичних або фізичних осіб;
- майно, яке отримане з інших джерел, що незаборонені законодавством України;
- кредити банків;
- інші джерела, які незаборонені законодавством.

Так як засновником Комунального некомерційного підприємства Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-

санітарної допомоги Кропивницького району» є Кропивницька районна рада, то вона і здійснює його управління. Проте, це стосується тільки глобальних питань. Поточне керівництво досліджуваним комунальним некомерційним підприємством здійснює головний лікар, який є керівником підприємства. Він призначається на посаду після проходження конкурсу. У подальшому його дії регламентуються контрактом та рішенням районної ради. Ці документи регламентують права, обов'язки і відповідальність головного лікаря, строк обіймання контракту, умови матеріального забезпечення тощо.

Організаційна структура Комунального некомерційного підприємства Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» складається з таких відділів:

- адміністративний – управлінський;
- допоміжні (у тому числі господарюючі);
- лікувально-профілактичні підрозділи (амбулаторії; фельдшерські пункти; медичні пункти).

Відповідно до діючого Статуту працівники досліджуваного комунального некомерційного підприємства мають право приймати участь в управлінні підприємством шляхом участі у загальних зборах трудового колективу, входженням до діючих професійних спілок та інших органів, які відповідно до повноважень трудового колективу мають право на представництво. Крім того, працівники мають право вносити пропозиції щодо оптимізації роботи свого комунального підприємства.

Відповідно до зборів трудового колективу Комунального некомерційного підприємства Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» було прийнято Колективний договір (Додаток Ж). У цьому документі визначено порядок преміювання працівників (джерела преміювання; розміри і порядок преміювання; показники, що впливають на процедуру преміювання; процес преміювання за виконання особливо важливої

роботи; процес преміювання з нагоди ювілейних дат, професійних та державних свят тощо).

Незважаючи на той факт, що комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» є неприбутковим підприємством, воно є платником податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску.

Так при нарахуванні і сплаті податку з доходів фізичних осіб та військового збору досліджуване комунальне некомерційне підприємство є податковим агентом. Ст. 18 п. 18.1 Податкового кодексу України прописано, що на підприємство «покладаються обов'язки з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків» [78]. Відповідно до ст. 18 п. 18.2 Податкового кодексу України комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» як «податковий агент прирівнюється до платників податків і має права та виконує обов'язки, встановлені Податковим кодексом України для платників податків» [78]. Отже, досліджуване комунальне некомерційне підприємство «здійснює виплату доходу працівникам у строки, встановлені законом для податкового кварталу, направляє до податкового органу відомості про нарахований дохід та суму відрахованого податку» [78].

Відповідно до діючого законодавства, комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» є платником єдиного соціального внеску. Цей податок нараховується «за календарний місяць, не пізніше 20 числа наступного місяця. При цьому під час кожної виплати заробітної плати, на суми якої нараховується єдиний внесок, одночасно з виплатою зазначених сум сплачує нарахований на ці виплати єдиний

внесок у розмірі, встановленому для таких платників (авансові платежі). Кошти перераховуються одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці» [78].

Досліджуване комунальне некомерційне підприємство, як і всі податкові агенти, що «нараховують і виплачують доходи на користь платників податків й утримують з таких доходів податок на доходи фізичних осіб подає до контролюючого органу Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку за формою, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» № 4 від 13 січня 2015 р.» [78]. (Додаток 3).

Податковий розрахунок за формою №1 ДФ комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» подає окремо за кожний квартал (податковий період) на протязі 40 календарних днів, які є наступними за останнім календарним днем звітного кварталу. «Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається. Якщо останній день терміну подання податкового розрахунку припадає на вихідний чи святковий день то останнім днем терміну вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день» [78].

При нарахуванні доходів найманим працівникам, здійсненні утримань ПДФО та військового збору, досліджуване комунальне некомерційне підприємство стає платником єдиного соціального внеску (п. 1 частини першої ст. 4 Закону про ЄСВ). Як платник зборів на обов'язкове

соціальне страхування комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» зареєстроване у відділенні Пенсійного фонду України. Відповідно досліджуване комунальне некомерційне підприємство регулярно подає розрахунки та звіти у встановлені законодавством терміни (Додаток И).

Бухгалтерська служба Комунального некомерційного підприємства Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» регулярно формує і подає до відповідних органів фінансову, статистичну і податкову звітність (Додатки К, Л, М).

У таблиці 2.1 наведена структура і динаміка основних складових активу балансів за останні роки досліджуваного комунального некомерційного підприємства. Ці розрахунки здійсненні на підставі балансів (Додатки К, Л).

У структурі активів комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за останні три роки спостерігається зменшення частки нефінансових активів (з 99,98% станом на 01.01.2019 р. до 76,79% - на 01.01.2021 р.) і збільшення фінансових активів (з 0,02% станом на 01.01.2019 р. до 23,21% - на 01.01.2021 р.).

Структура нефінансових активів за останні три роки також зазнала суттєвих змін: якщо на початку періоду, що аналізується найбільша питома вага нефінансових активів припадала на основні засоби (станом на 01.01.2019 р. - 89,26%), то на 01.01.2021 р. найбільшу питому вагу посідали запаси (станом на 01.01.2021 р. - 51,32%).

Таблиця 2.1

Динаміка та структура активів комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" станом на 01.01.2019 – 01.01.2021 р.

АКТИВ	на 01.01.2019 р.	на 01.01.2020 р.	на 01.01.2021 р.
-------	------------------	------------------	------------------

	грн.	%	грн.	%	грн.	%
1	2	3	4	5	6	7
Нефінансові активи	6345548	99,98	9478631	98,33	1505128	76,79
Основні засоби						
залишкова вартість	5665316	89,26	8603514	89,26	499247	25,47
первісна вартість	8553602	x	12130479	x	5022190	x
знос	2888286	x	3526965	x	4522943	x
Запаси	680232	10,72	875117	9,08	1005881	51,32
Фінансові активи	1298	0,02	160553	1,67	454912	23,21
Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	-	18967	0,20	-	0,00
Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування	-	-	35815	0,37	9253	0,47
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	1298	0,02	105771	1,10	445659	22,74
Всього	6346846	100	9639184	100	1960040	100

Наочно структура активів комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" подана рис. 2.1.

На підставі даних балансів (Додатки И, К, Л) проведено порівняльний аналіз основних складових фондів та зобов'язань комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" станом на 01.01.2019 – 01.01.2021 р. (таблиця 2.2).

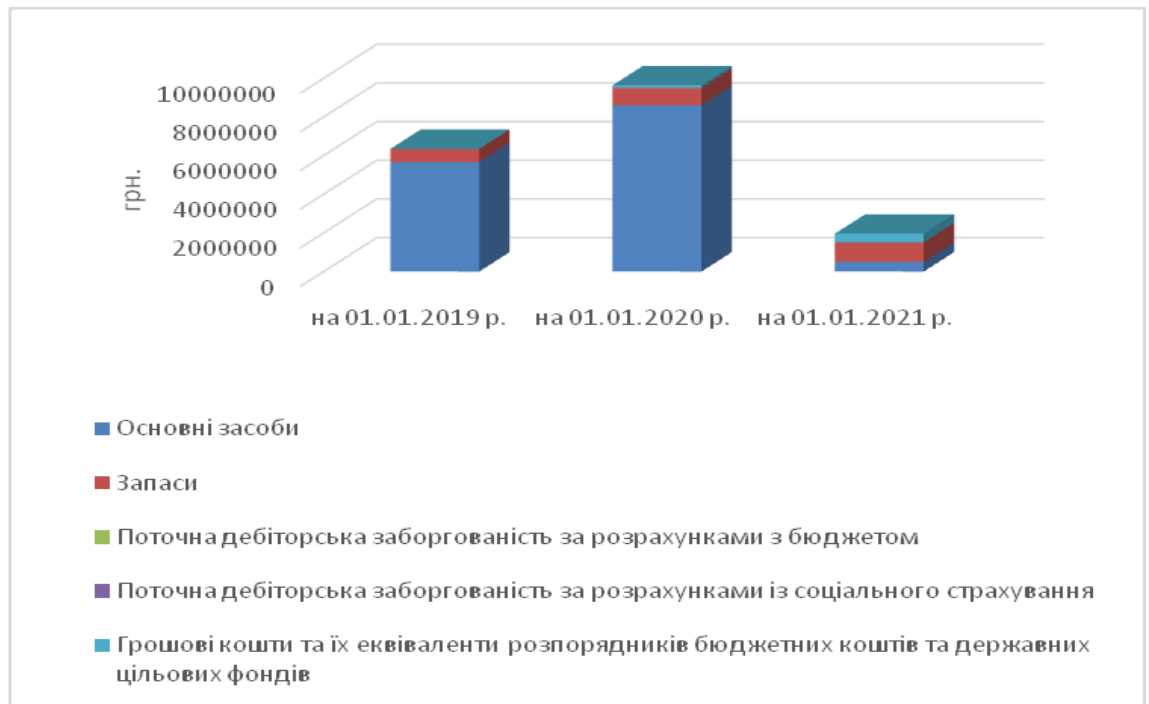


Рис. 2.1. Структура активів комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" станом на 01.01.2019 – 01.01.2021 р.

У структурі фондів та зобов'язань комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за останні три роки спостерігається негативна тенденція: відбувається зменшення частки власного капіталу та фінансового результату (з 98,61% станом на 01.01.2019 р. до 30,37% - на 01.01.2021 р.) і збільшення зобов'язань (з 1,39% станом на 01.01.2019 р. до 69,63% - на 01.01.2021 р.). У свою чергу у структурі зобов'язань станом на 01.01.2021 р. левову частку (69,16%) посідають поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками.

Дані таблиць 2.1 і 2.2 свідчать про зменшення валюти балансу за останні три роки на 4386806 грн., а за останній рік на 7679144,00 грн.

Динаміка та структура фондів та зобов'язань комунального
некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної
допомоги"

станом на 01.01.2019 – 01.01.2021 р.

ФОНДІВ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	на 01.01.2019 р.		на 01.01.2020 р.		на 01.01.2021 р.	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%
1	2	3	4	5	6	7
Власний капітал та фінансовий результат	6258530	98,61	8467221	87,84	595180	30,37
Внесений капітал	8553602	134,77	12094765	125,47	12274957	626,26
Фінансовий результат	- 2295072	-36,16	-3627544	-37,63	-11679777	-595,89
Зобов'язання	88316	1,39	1171963	12,16	1364860	69,63
Поточні зобов'язання за платежами до бюджету	-	-	-	-	1675	0,09
Поточні зобов'язання за розрахунками із соціального страхування	-	-	26874	0,28	7578	0,39
Поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками	88316	1,39	1145089	11,88	1355607	69,16
Всього	6346846	100	9639184	100	1960040	100

Наочно структура фондів та зобов'язань комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" подана рис. 2.2.

Таким чином, комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" є типовим комунальним некомерційним підприємством сфери охорони здоров'я. Відповідно до Статуту основною метою діяльності досліджуваного комунального некомерційного підприємства є надання первинної медичної допомоги та здійснення управління медичним обслуговуванням населення, а також вжиття заходів з профілактики захворювань населення та підтримки громадського здоров'я.

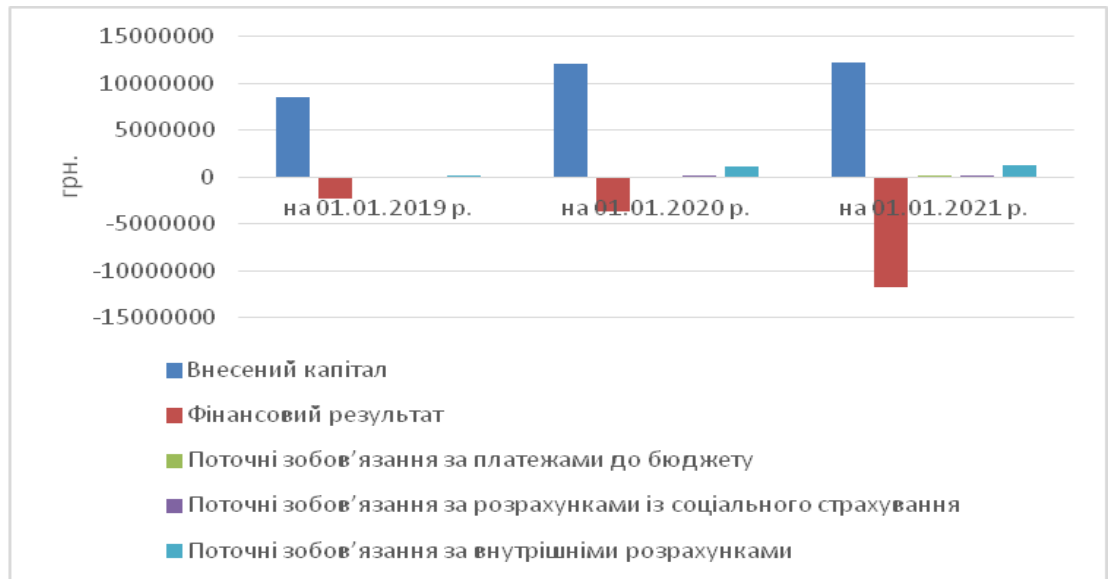


Рис. 2.2 Структура фондів та зобов'язань комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" станом на 01.01.2019 – 01.01.2021 р.

Організаційна структура комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" складається з адміністративно – управлінського відділу; допоміжних та лікувальних підрозділів.

Структура активів за 2018 - 2019 рр. майже стабільна - лівова частка належить нефінансовим активам (станом на 01.01.2018 р. - 100,00%; на 01.01.2019 р. - 99,98%), у структурі яких найбільша питома вага припадає на основні засоби (станом на 01.01.2018 р. 100,00%; на 01.01.2019 р. - 99,98%).

Фінансові активи представлені лише станом на 01.01.2019 р. і тільки грошовими коштами та їх еквівалентами розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів. Проте, їх питома вага є незначною (0,02%).

У структурі активів комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за останні три роки спостерігається зменшення частки нефінансових активів (з 99,98% станом

на 01.01.2019 р. до 76,79% - на 01.01.2021 р.) і збільшення фінансових активів (з 0,02% станом на 01.01.2019 р. до 23,21% - на 01.01.2021 р.).

Структура нефінансових активів за останні три роки також зазнала суттєвих змін: якщо на початку періоду, що аналізується найбільша питома вага нефінансових активів припадала на основні засоби (станом на 01.01.2019 р. - 89,26%), то на 01.01.2021 р. найбільшу питому вагу посідали запаси (станом на 01.01.2021 р. - 51,32%)..

У структурі фондів та зобов'язань комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за останні три роки спостерігається негативна тенденція: відбувається зменшення частки власного капіталу та фінансового результату (з 98,61% станом на 01.01.2019 р. до 30,37% - на 01.01.2021 р.) і збільшення зобов'язань (з 1,39% станом на 01.01.2019 р. до 69,63% - на 01.01.2021 р.). У свою чергу у структурі зобов'язань станом на 01.01.2021 р. левову частку (69,16%) посідають поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками.

Негативною тенденцією є суттєве зменшення валюти балансу: за останні три роки на 4386806 грн., а за останній рік на 7679144,00 грн.

2.2. Оцінка ефективності фінансування комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги"

Основним документом, згідно з яким у комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" визначаються суми отримання доходів і здійснення видатків, є План використання бюджетних коштів (Додаток М). Цей документ є основним, що визначає обсяг і спрямування коштів у досліджуваному комунальному некомерційному підприємству визначає обсяг і спрямування коштів на рік (Додаток Н).

У складі фінансової звітності досліджуване комунальне некомерційне підприємство подає форму № 2-дс «Звіт про фінансові результати». У цій формі у розділі 1 відображаються дані щодо

формування фінансового результату, розділ II призначений для відображення видатків бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету, розділ III призначений для аналітичного забезпечення аналізу виконання кошторису, а розділ IV – для виокремлення витрат за обмінними операціями (Додаток П).

Таблицею 2.3 представлений аналіз даних звіту про фінансовий результат комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр.

Таблиця 2.3

Аналіз даних звіту про фінансовий результат комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр.

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		грн.	%	грн.	%
1	2	3	4	5	6
Доходи					
Доходи від обмінних операцій					
Бюджетні асигнування	2010	17426722	99,78	15405022	99,61
Інші доходи від обмінних операцій	2050	21587	0,12	48814	0,32
Усього доходів від обмінних операцій	2080	17448309	99,91	15453836	99,93
Доходи від необмінних операцій					
Інші доходи від необмінних операцій	2130	15993	0,09	10975	0,07
Усього доходів від необмінних операцій	2170	15993	0,09	10975	0,07
Усього доходів	2200	17464302	100	15464811	100
Витрати					
Витрати за обмінними операціями					
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	18422823	100	16806586	100
Усього витрат за обмінними операціями	2290	18422823	100	16806586	100
Усього витрат	2380	18422823	100	16806586	100
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390	-958521	x	-1341775	x

Дані таблиці 2.3 свідчать, що структура доходів та витрат комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за останні два роки є майже стабільною.

Таблицею 2.4 представлені абсолютні та відносні величини відхилення доходів та видатків комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 р.

Таблиця 2. 4

Відхилення доходів та витрат
комунального некомерційного підприємства "Центр первинної
медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 р.

Стаття	Код рядка	Звітний період- аналогічний період попереднього року, грн.	Звітний період/ аналогічний період попереднього року, %
1	2	3	4
Доходи			
Доходи від обмінних операцій			
Бюджетні асигнування	2010	2021700	1,13
Інші доходи від обмінних операцій	2050	-27227	0,44
Усього доходів від обмінних операцій	2080	1994473	1,13
Доходи від необмінних операцій			
Інші доходи від необмінних операцій	2130	5018	1,46
Усього доходів від необмінних операцій	2170	5018	1,46
Усього доходів	2200	1999491	1,13
Витрати			
Витрати за обмінними операціями			
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	1616237	1,10
Усього витрат за обмінними операціями	2290	1616237	1,10
Усього витрат	2380	1616237	1,10
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390	383254	0,71

Рисунком 2.3 унаочнені дані звіту про фінансовий результат комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" в частині доходів за 2019 - 2020 рр.

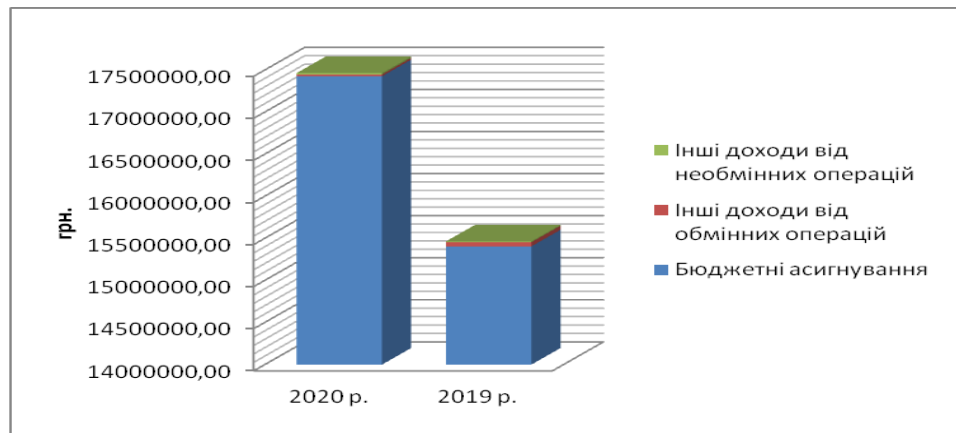


Рис. 2.3 Дані звіту про фінансовий результат комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" в частині доходів за 2019 - 2020 рр.

Рисунком 2.4 унаочнені дані звіту про фінансовий результат комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" в частині витрат за 2019 - 2020 рр.

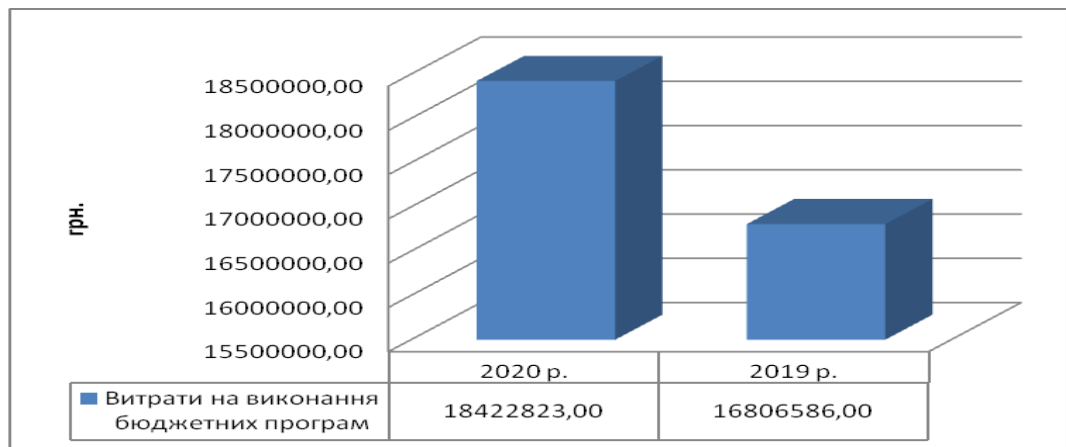


Рис. 2.4 Дані звіту про фінансовий результат комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" в частині витрат за 2019 - 2020 рр.

Дані таблиці 2.3 та рис. 2.3 свідчать, що найбільшу питому вагу у структурі доходів складають доходи від обмінних операцій (99,78% у 2019

р., 99,61% у 2020 р.). Крім того, спостерігається їх зростання у 2020 р. по відношенню до 2019 р. на 2021700 грн. (13%). За період, що аналізується найбільше зросли інші доходи від необмінних операцій – майже в половину (46%). В цілому, за цей період доходи зросли на 1999491 грн. (13%). Проте, є необхідним зазначити, що у 2020 р. на 27227 грн. (44%) зменшились інші доходи від обмінних операцій (табл. 2.4, рис. 2.3).

Дані таблиці 2.3 та рис. 2.4 свідчать, що витрати комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" у 2019 – 2020 рр. представлені тільки витратами за обмінними операціями в частині витрат на виконання бюджетних програм. За період, що аналізується їх розмір зріс на 1616237 грн. (10%) (табл. 2.4).

Рисунком 2.5 представлена динаміка дефіциту за 2019 – 2020 р. комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" в частині витрат за 2019 - 2020 рр.

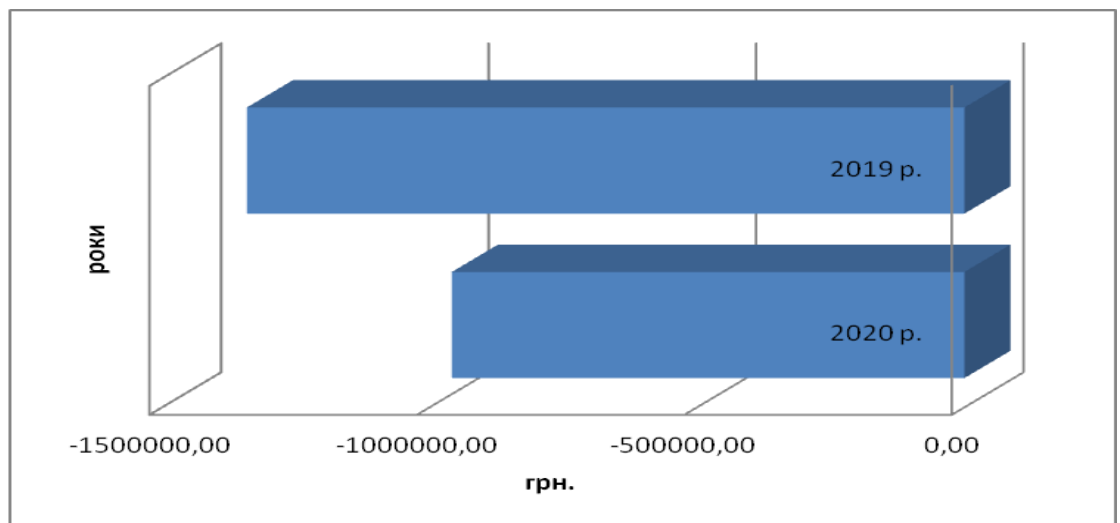


Рис. 2.5 Динаміка дефіциту за 2019 – 2020 р. комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" в частині витрат за 2019 - 2020 рр.

Дані таблиці 2.3 та рис. 2.5 свідчать, що дефіцит за звітний період комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-

санітарної допомоги" у порівнянні з 2020 р. зменшився на 383254 грн. (29%) (табл. 2.4).

Відповідно до розділу II форми № 2-дс «Звіту про фінансові результати» видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" представлені тільки статтею «Охорона здоров'я» (код рядка 2480).

Таблицею 2.5 наведений аналіз для виокремлення витрат за обмінними операціями комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр. (розділ IV форми № 2-дс «Звіту про фінансові результати»).

Таблиця 2.5

Аналіз даних звіту про виокремлення витрат за обмінними операціями комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр.

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		грн.	%	грн.	%
1	2	3	4	5	6
Витрати на оплату праці	2820	12002875	65,15	10709169	63,72
Відрахування на соціальні заходи	2830	2766637	15,02	2539615	15,11
Матеріальні витрати	2840	2365859	12,84	1765851	10,51
Амортизація	2850	1258754	6,83	647983	3,86
Інші витрати	2860	28698	0,16	1143968	6,81
Усього	2890	18422823	100,00	16806586	100,00

Рисунком 2.6 унаочнено виокремлення витрат за обмінними операціями комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр.

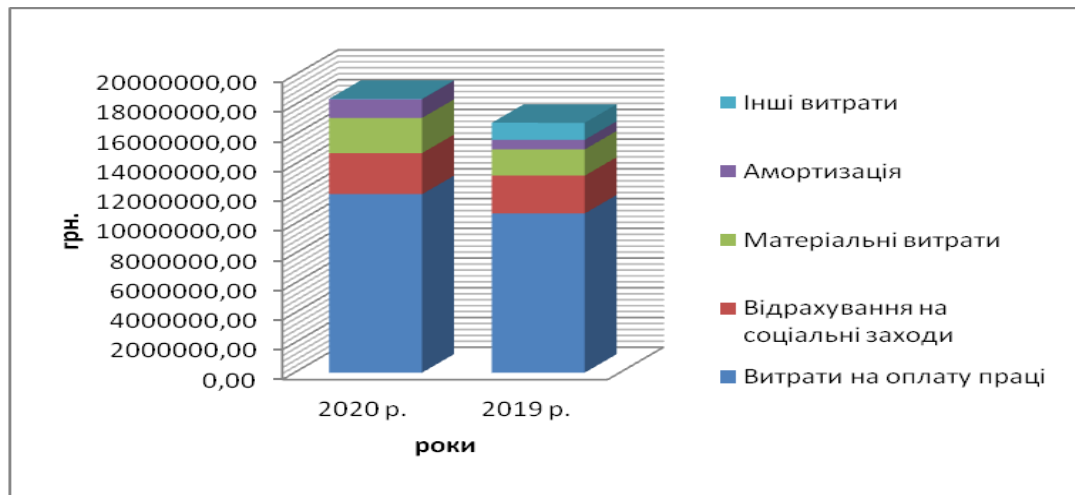


Рис. 2.6 Виокремлення витрат за обмінними операціями комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр.

Дані таблиці 2.5 та рис. 2.6 свідчать, що найбільшу питому вагу у структурі витрат за обмінними операціями комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр. складають витрати на оплату праці (65,15% у 2020 р., 63,72% у 2019 р.). Крім того, спостерігається тенденція щодо їх зростання у 2020 р. по відношенню до 2019 р. на 2021700 грн. (12%) (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6

Відхилення витрат за обмінними операціями за елементами комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр.

Стаття	Код рядка	Звітний період-аналогічний період попереднього року, грн.	Звітний період/аналогічний період попереднього року, %
1	2	3	4
Витрати на оплату праці	2820	1293706,00	1,12
Відрахування на соціальні заходи	2830	227022,00	1,09
Матеріальні витрати	2840	600008,00	1,34
Амортизація	2850	610771,00	1,94
Інші витрати	2860	-1115270,00	0,03
Усього	2890	1616237,00	1,10

Найбільш зросли витрати за статтею «Амортизація» - майже у двічі (на 610771,00 грн. або на 94%). Зменшення відбулось тільки за статтею «Інші витрати» на 1115270,00 грн. В цілому за період, що досліджується витрати збільшились на 1616237,00 грн. (10%).

Таблицею 2.7 наведено оцінку ефективності фінансування комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2020 р.

Таблиця 2.7

Оцінка ефективності фінансування комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2020 р.,
грн..

Показники	КЕКВ	Всього кошторис		Всього профінансовано	
		грн.	%	грн.	% (5/3)
1	2	3	4	5	6
Заробітна плата	2111	2 055 160,10	40,44	2 019 706,16	0,98
Нарахування на оплату праці	2120	487 391,86	9,59	477 389,93	0,98
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	672 201,00	13,23	656 688,98	0,98
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	296 325,66	5,83	268 526,78	0,91
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	662 894,00	13,04	630 502,73	0,95
Видатки на відрядження	2250	-	-	-	-
	2270	697 808,77	13,73	604 483,48	0,87
Оплата теплопостачання	2271	50 000,00	0,98	48 642,59	0,97
Оплата водопостачання та водовідведення	2272	6 100,00	0,12	4 204,56	0,69
Оплата електроенергії	2273	403 318,94	7,94	329 540,06	0,82
Оплата природного газу	2274	117 569,83	2,31	103 666,27	0,88
Оплата інших енергоносіїв	2275	120 820,00	2,38	118 430,00	0,98
Окремі заходи по реалізації держ. (рег.) програм, не віднесених до заходів розвитку	2282	-	-	-	-
Інші виплати населенню	2730	210 288,70	4,14	194 765,17	0,93
Інші поточні видатки	2800	-	-	-	-
Усього		5 082 070,09	100,00	4 852 063,23	0,95

Рис. 2.7 унаочнено оцінку ефективності фінансування комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за статтями 2020 р., грн..



Рис. 2.7 Оцінка ефективності фінансування комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за статтями 2020 р., грн..

У структурі фінансування найбільша питома ага припадає на статтю «заробітна плата» (40,44%), яка у 2020 р. була профінансована на 98%. В цілому за рік комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" було профінансовано на 95%.

Отже, незважаючи на значний дефіцит комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр., слід зазначити позитивні тенденції щодо його стану (зменшився на 383254 грн. (29%)). Структура доходів та витрат за останні два роки є майже стабільною. Найбільшу питому вагу у структурі доходів складають доходи від обмінних операцій (99,78% у 2019 р., 99,61% у 2020 р.). Крім того, спостерігається їх зростання у 2020 р. по відношенню до 2019 р. на 2021700 грн. (13%). Найбільше зросли інші доходи від

необмінних операцій – майже в половину (46%). В цілому доходи зросли на 1999491 грн. (13%). Проте, є необхідним зазначити, що у 2020 р. на 27227 грн. (44%) зменшились інші доходи від обмінних операцій.

Витрати комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" у 2019 – 2020 рр. представлені тільки витратами за обмінними операціями в частині витрат на виконання бюджетних програм. За період, що аналізується їх розмір зріс на 1616237 грн. (10%)

Відповідно до розділу II форми № 2-дс «Звіту про фінансові результати» видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" представлені тільки статтею «Охорона здоров'я» (код рядка 2480).

Найбільшу питому вагу у структурі витрат за обмінними операціями комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр. складають витрати на оплату праці (65,15% у 2020 р., 63,72% у 2019 р.). Крім того, спостерігається тенденція щодо їх зростання у 2020 р. по відношенню до 2019 р. на 2021700 грн. (12%).

Найбільш зросли витрати за статтею «Амортизація» - майже у двічі (на 610771,00 грн. або на 94%). Зменшення відбулось тільки за статтею «Інші витрати» на 1115270,00 грн. В цілому за період, що досліджується витрати збільшились на 1616237,00 грн. (10%).

У структурі фінансування найбільша питома ага припадає на статтю «заробітна плата» (40,44%), яка у 2020 р. була профінансована на 98%. В цілому за рік комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" було профінансовано на 95%.

2.3. Сучасний стан обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги"

Бухгалтерський облік на комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" здійснюється працівниками відділу бухгалтерського обліку та звітності (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Структура відділу бухгалтерського обліку та звітності КНП КРР «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району»

Бухгалтерія комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" складається з:

- головного бухгалтера;
- трьох бухгалтерів;
- економіста.

Головний бухгалтер комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" при здійсненні своєї діяльності керується нормами Конституції України, постановами, наказами, розпорядженнями, іншими нормативними документами, вищих інстанцій, а також внутрішніми положеннями і регламентами комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги". Головний бухгалтер - Начальник відділу

бухгалтерського обліку та звітності здійснює свою діяльність на підставі посадової інструкції Начальника відділу бухгалтерського обліку та звітності - головного бухгалтера (Додаток Р) і трудовим договором. Крім того головний бухгалтер керується правилами проведення інвентаризації грошових та товарно-матеріальних цінностей, інструкціями з організації бухгалтерського обліку, правилами проведення розрахунків і платіжних обов'язків, правилами проведення перевірок і документальних ревізій. Як будь-який працівник підприємства головний бухгалтер виконує накази та розпорядження головного лікаря, дотримується правил і норм охорони праці, техніки безпеки, виробничої санітарії і протипожежного захисту тощо.

Головний бухгалтер - Начальник відділу бухгалтерського обліку та звітності самостійно планує свою роботу, проте її план узгоджується з керівником підприємства не пізніше ніж як за п'ять днів. Крім того, головний бухгалтер візує накази директора з питань організації бухгалтерського обліку і звітності, заробітної плати тощо. Робочий день Начальника відділу бухгалтерського обліку та звітності є ненормованим. Режим робочого дня визначається правилами внутрішнього трудового розпорядку для адміністративно-обслуговуючого персоналу.

Головний бухгалтер - Начальник відділу бухгалтерського обліку та звітності комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" регулярно розробляє посадові інструкції бухгалтерських працівників (Додатки С, Т). Проте, інші внутрішні регламенти відділу бухгалтерського обліку та звітності або не розроблені або потребують оновлення. Так, Положення про бухгалтерський облік та облікову політику було розроблено формально, останній раз оновлювалось 23.01.2017 року. Враховуючи той факт, що бюджетні установи сфери охорони здоров'я були трансформовані у комунальні некомерційні підприємства, бухгалтерський облік досліджуваного підприємства (як і будь – якого комунального некомерційного

підприємства сфери охорони здоров'я трансформованого з бюджетної установи) зазнав суттєвий змін. Ці обставини обумовлюють необхідність розробки (оновлення) переважної більшості внутрішніх регламентів комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги".

У комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" при веденні бухгалтерського обліку використовується меморіально-ордерна форма обліку, а саме наступні номери ордерів:

- «меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках);
- меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;
- меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій»;
- меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами»;
- меморіальний ордер № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»;
- меморіальний ордер № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів»;
- меморіальний ордер № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів»;
- меморіальний ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору»;
- меморіальний ордер № 17 застосовують для відображення операцій,

що не фіксуються у меморіальних ордерах 1 - 16, та для операцій, за якими не потрібно складати накопичувальні відомості і зведення» [36].

Меморіальний ордер № 2 № 3 досліджуване комунальне некомерційне підприємство сфери охорони здоров'я застосовує для відображення надходжень і здійснення касових видатків фондів бюджету. Записи операцій здійснюються на підставі щоденних виписок з доданням до них підтвердних документів (платіжних доручень тощо).

До меморіального ордеру № 5 додаються усі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати (витяги з наказів про зарахування працівників, табелі використання робочого часу тощо).

Меморіальний ордер № 6 досліджуване комунальне некомерційне підприємство сфери охорони здоров'я застосовує для обліку розрахунків, які обліковують на субрахунку 675 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Після того як меморіальні ордери складені, вони підписуються головним бухгалтером і виконавцем (тобто тим бухгалтером, який його склав) та реєструються в книзі «Журнал-головна» (Додаток П). Облік в книзі «Журнал-головна» відкривається кожен рік записами сум залишків на рахунках у відповідності з балансом та залишками на рахунках за минулий рік. Аналітичний облік в ведеться в облікових регістрах (в оборотних накопичувальних відомостях).

Слід зазначити, що «обліково-аналітичне забезпечення на комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" формується за допомогою спеціальної програми «IVA» (Imagine Virtually Anything), яка була розроблена з метою реалізації завдання виртуалізації і хмарних обчислень.

Програма IVA є тристороннім альянсом, який створений за ініціативою Cisco / VMware / NetApp. Ця програма створена на базі спільних інженерних розробок у сфері інтеграції. Imagine Virtually Anything сертифікований у рамках Cisco's Validated Design (CVD)» [40].

Серед функціональних можливостей, «які виокремлює IVA від наявних альтернатив, можна назвати можливість забезпечення комплексного мережевого захисту, використання зон vShield для забезпечення функціонування брандмауера у віртуальному середовищі на осі "схід - захід", у той час як Служби Безпеки Cisco захищають шлях "Північ - Південь" через сховище даних і мережеві канали зв'язку. Прикладна програма vShield Edge забезпечує контроль над входом у віртуальне середовище, включаючи вбудовану підтримку NAT, балансування навантаження середовища і VPN-сервіси cross - edge. З іншого боку, додаток vShield забезпечує контроль над внутрішньої VM-комунікацією. Забезпечення гарантованої якості послуг завжди було відмінною особливістю SMT завдяки використанню VMware DRS і системи контролю ресурсів, а також Cisco QoS і NetApp FlexShare. Останні розширення SMT включають також опції відновлення системи після збоїв, що забезпечуються додатком VMware SRM / NetApp Snapmirror» [40].

Незважаючи на достатньо широкі можливості Imagine Virtually Anything працівники бухгалтерії комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" їх не використовують. Натомість для вирішення обліково-аналітичних задач, які є можливим вирішити за допомогою програми IVA, працівники бухгалтерії використовують табличний процесор Microsoft Excel.

Формування і подання податкової звітності працівники бухгалтерії комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" здійснюють за допомогою програми «СОНАТА». Ця програма створена і використовується для формування і подання електронної звітності та Податкових накладних, перегляду отриманих квитанцій. Програма «СОНАТА» підтримує стандарти Фіскальної служби, Держстату та Пенсійного фонду. Ця програма є унікальною і вдало вирізняється від аналогічних.

Програма «СОНАТА» вдало поєднує привабливу ціну придбання та обслуговування, стабільність роботи та простоту користування. Суттєвою перевагою використання цієї програми є можливість отримання «живої» консультації. При використанні програми «СОНАТА» звіти та квитанції комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" зберігаються на комп'ютері, а передача інформації через Internet здійснюється тільки у зашифрованому вигляді. Приватні дані надійно зашифровані, а особисті ключі та паролі ніколи не передаються через мережу.

По кожному звіту комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" ведеться журнал операцій. Це дозволяє у будь-який час з'ясувати коли і ким було відправлено або змінено звіт.

Програма «СОНАТА» дозволяє працівникам бухгалтерії досліджуваного комунального некомерційного підприємства підтримувати імпорту, експорту звітів, квитанцій та первинних документів, податкових накладних як у захищеному вигляді так і у XML, PDF, RTF та TXT форматах.

За допомогою програми «СОНАТА» у комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" здійснюється імпорту профілей підприємств, звітів та квитанцій з програм: Податкова звітність (ОПЗ); ДПС Захист звітності; АРМ Єдиний внесок; Медок; Арт-Звіт та Арт-Звіт Плюс; БуЗОК..

Комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" відповідно до чинного законодавства регулярно складає і подає фінансову звітність, яка складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до фінансової звітності.

Особливістю діяльності комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" як лікарняного закладу є

придбання і використання лікарських засобів та медичних виробів. Облік лікарських засобів та медичних виробів урегульовано «Методичними рекомендаціями ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я», затвердженими наказом МОЗУ від 09.09.2014 р. № 635 та відповідними нормативними документами МФУ з обліку запасів.

Проведення аудиту у комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" здійснюють складом внутрішніх комісій, які призначаються наказом начальника установи. На досліджуваному комунальному некомерційному підприємстві щорічно створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія. На досліджуваному комунальному некомерційному підприємстві щорічно перед складанням фінансової звітності постійно діючою інвентаризаційною комісією проводиться інвентаризація.

Таким чином, ведення бухгалтерського обліку у комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" здійснюється силами відділу бухгалтерського обліку та звітності на чолі з Начальником відділу бухгалтерського обліку та звітності - головним бухгалтером.

Програмне забезпечення комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" є достатньо сучасним і достатньо адаптованим для потреб підприємства. Потенційні можливості використання програмного забезпечення працівниками бухгалтерської служби досліджуваного комунального некомерційного підприємства повністю не використовується. Тому, з метою оптимізації використання сучасного і наявного програмного забезпечення є доцільним провести курси підвищення кваліфікації для працівників бухгалтерії в частині роботи з програмним забезпеченням.

В цілому стан обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунального некомерційного підприємства "Центр первинної

медико-санітарної допомоги" за період, що досліджувався, є задовільним: достатньо повно відбиває специфіку установи та відповідає вимогам чинного законодавства і потребам управління.

Висновки до розділу 2

На основі вивчення організаційно - економічної характеристики, проведення оцінки ефективності фінансування комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" та дослідження сучасного стан його обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю зроблено такі висновки:

1. Комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" є типовим комунальним некомерційним підприємством сфери охорони здоров'я. Відповідно до Статуту основною метою діяльності досліджуваного комунального некомерційного підприємства є надання первинної медичної допомоги та здійснення управління медичним обслуговуванням населення, а також вжиття заходів з профілактики захворювань населення та підтримки громадського здоров'я.

2. Структура активів за 2018 - 2019 рр. майже стабільна - лівова частка належить нефінансовим активам (станом на 01.01.2018 р. - 100,00%; на 01.01.2019 р. - 99,98%), у структурі яких найбільша питома вага припадає на основні засоби (станом на 01.01.2018 р. 100,00%; на 01.01.2019 р. - 99,98%).

Фінансові активи представлені лише станом на 01.01.2019 р. і тільки грошовими коштами та їх еквівалентами розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів. Проте, їх питома вага є незначною (0,02%).

У структурі активів комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за останні три роки спостерігається зменшення частки нефінансових активів (з 99,98% станом

на 01.01.2019 р. до 76,79% - на 01.01.2021 р.) і збільшення фінансових активів (з 0,02% станом на 01.01.2019 р. до 23,21% - на 01.01.2021 р.).

Структура нефінансових активів за останні три роки також зазнала суттєвих змін: якщо на початку періоду, що аналізується найбільша питома вага нефінансових активів припадала на основні засоби (станом на 01.01.2019 р. - 89,26%), то на 01.01.2021 р. найбільшу питому вагу посідали запаси (станом на 01.01.2021 р. - 51,32%).

У структурі фондів та зобов'язань комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за останні три роки спостерігається негативна тенденція: відбувається зменшення частки власного капіталу та фінансового результату (з 98,61% станом на 01.01.2019 р. до 30,37% - на 01.01.2021 р.) і збільшення зобов'язань (з 1,39% станом на 01.01.2019 р. до 69,63% - на 01.01.2021 р.). У свою чергу у структурі зобов'язань станом на 01.01.2021 р. левову частку (69,16%) посідають поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками.

Негативною тенденцією є суттєве зменшення валюти балансу: за останні три роки на 4386806 грн., а за останній рік на 7679144,00 грн.

3. Незважаючи на значний дефіцит комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр., слід зазначити позитивні тенденції щодо його стану (зменшився на 383254 грн. (29%)). Структура доходів та витрат за останні два роки є майже стабільною. Найбільшу питому вагу у структурі доходів складають доходи від обмінних операцій (99,78% у 2019 р., 99,61% у 2020 р.). Крім того, спостерігається їх зростання у 2020 р. по відношенню до 2019 р. на 2021700 грн. (13%). Найбільше зросли інші доходи від необмінних операцій – майже в половину (46%). В цілому доходи зросли на 1999491 грн. (13%). Проте, є необхідним зазначити, що у 2020 р. на 27227 грн. (44%) зменшились інші доходи від обмінних операцій.

Витрати комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" у 2019 – 2020 рр. представлені

тільки витратами за обмінними операціями в частині витрат на виконання бюджетних програм. За період, що аналізується їх розмір зріс на 1616237 грн. (10%)

Відповідно до розділу II форми № 2-дс «Звіту про фінансові результати» видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" представлені тільки статтею «Охорона здоров'я» (код рядка 2480).

Найбільшу питому вагу у структурі витрат за обмінними операціями комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр. складають витрати на оплату праці (65,15% у 2020 р., 63,72% у 2019 р.). Крім того, спостерігається тенденція щодо їх зростання у 2020 р. по відношенню до 2019 р. на 2021700 грн. (12%).

Найбільш зросли витрати за статтею «Амортизація» - майже у двічі (на 610771,00 грн. або на 94%). Зменшення відбулось тільки за статтею «Інші витрати» на 1115270,00 грн. В цілому за період, що досліджується витрати збільшились на 1616237,00 грн. (10%).

4. Ведення бухгалтерського обліку у комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" здійснюється силами відділу бухгалтерського обліку та звітності на чолі з Начальником відділу бухгалтерського обліку та звітності - головним бухгалтером.

Програмне забезпечення комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" є достатньо сучасним і достатньо адаптованим для потреб підприємства. Потенційні можливості використання програмного забезпечення працівниками бухгалтерської служби досліджуваного комунального некомерційного підприємства повністю не використовується. Тому, з метою оптимізації використання сучасного і наявного програмного забезпечення є доцільним

провести курси підвищення кваліфікації для працівників бухгалтерії в частині роботи з програмним забезпеченням.

В цілому стан обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за період, що досліджувався, є задовільним: достатньо повно відбиває специфіку установи та відповідає вимогам чинного законодавства і потребам управління.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1. Напрями підвищення ефективності обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств

Розвиток комунальних некомерційних підприємств в Україні вимагає всебічного аналізу та оцінки їх діяльності. Проведення оцінки надає можливість отримати об'єктивну інформацію щодо стану конкретного комунального некомерційного підприємства. Потреби управління комунальних некомерційних підприємств зумовлюють необхідність вдосконалення системи економічної інформації.

Інформація сьогодні є одним із основних ресурсів. Роль інформаційних ресурсів не менше, ніж матеріальних. Крім того, ефективність використання матеріальних ресурсів значною мірою залежить від якості інформації щодо них. Інформаційні ресурси суб'єкта господарювання складаються із сукупності внутрішньої і зовнішньої інформації, яка необхідна для забезпечення управління. Вони складаються із упорядкованої сукупності даних, які «призначені для задоволення інформаційних потреб користувачів та можуть бути використані для прийняття рішень» [113].

Значення інформаційних ресурсів у процесі управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств не є однозначним. Так, збільшення їх обсягу призводить до «можливостей вдосконалення процесу управління діяльністю, оскільки інформація є основою для аналізу господарської діяльності, розроблення оперативних, поточних і стратегічних планів; постійне зростання потоку інформаційних ресурсів

.....спричиняє труднощі в управлінні ними, що знижує оперативність управління» [113].

Проте, безперечним є те, що інформаційне забезпечення грає не останню роль у ефективності управління будь-якого суб'єкта господарювання, у тому числі і управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств.

На сучасному етапі обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств регламентується значною кількістю нормативно-правових актів: від загальногосподарських нормативних актів, затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами тощо, до вузько спеціалізованих (притаманних лише комунальним некомерційним підприємствам) (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 - Законодавча база управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств

Законодавчі акти, які регламентують діяльність комунальних некомерційних підприємств, умовно можна поділити на універсальні і спеціалізовані.

Універсальні законодавчі акти використовують у процесі своєї діяльності всі господарюючі суб'єкти, а спеціалізовані - лише комунальні некомерційні підприємства. Спеціалізованими законодавчими актами регламентують положення організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту комунальних некомерційних підприємств. Універсальні законодавчі акти належать до наступних галузей права України: конституційного, адміністративного, кримінального, виправно-виконавчого, фінансового, господарського, земельного, трудового, цивільного, міжнародного, сімейного, екологічного, кримінально-процесуального та цивільно- процесуального.

Сьогодні діяльність комунальних некомерційних підприємствах є недостатньо врегульованою. Так, «у законодавстві України відсутній єдиний нормативно-правовий акт, який би визначав їх правовий статус та врегульовував діяльність. Щоб вирішити проблеми визначення поняття «неприбуткова організація» у термінологічній базі законодавства України, доцільно узгодити норми податкового, господарського та цивільного законодавства» [63].

На формування обліково-аналітичної інформації та оцінку можливих ризиків підприємства суттєвий вплив має процес обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту. Саме тому для комунальних некомерційних підприємств важливе значення має формування відділу внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит «дає можливість раннього виявлення можливих ризиків недостовірного відображення доходів та витрат, які можуть впливати на фінансовий результат підприємства» [39 Колос І. В., Радіонова].

Під час розробки обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту комунальних некомерційних підприємств необхідно, щоб отримана інформація відповідала певним критеріям якості (рис. 3.1).

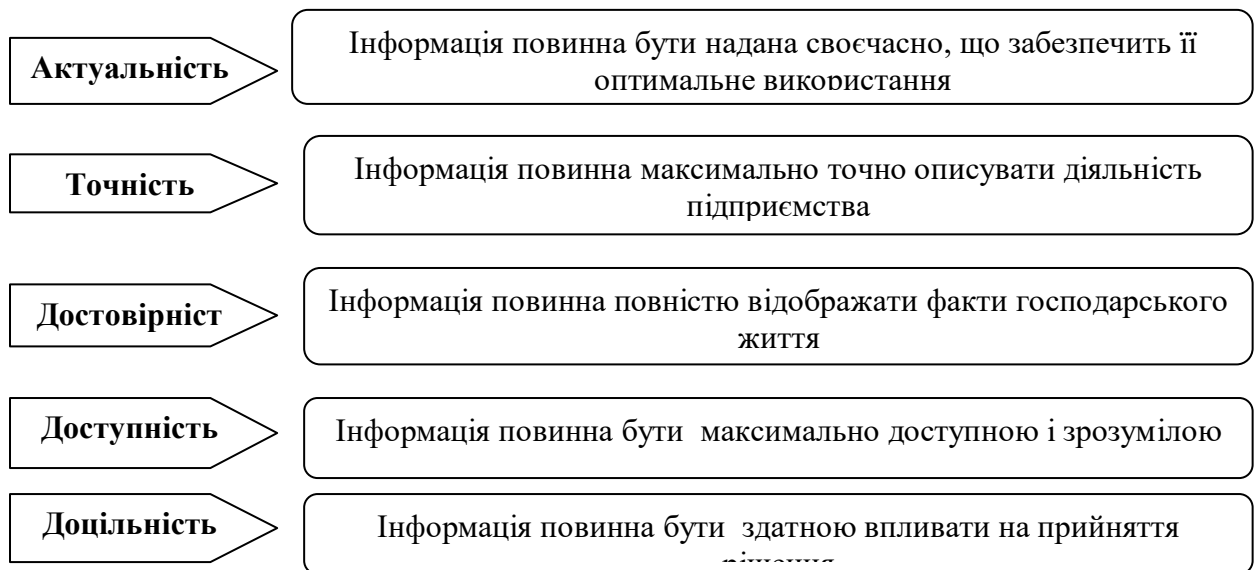


Рис. 3.1. Основні критерії щодо якості обліково-аналітичної інформації комунальних некомерційних підприємств

Таким чином, під час «формування обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту комунальних некомерційних підприємств основною передумовою є інформативність обліку та аналізу підприємства відповідно до вказаних критеріїв якості» [44].

Системний підхід, який покладено в основу системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств, дає змогу досліджувати суб'єкт господарювання як складний процес, що складається із підсистем. При проведенні аудиторських перевірок однією із складових частин є обліково-аналітичне забезпечення. Без чітко сформованого та якісного обліково-аналітичного забезпечення при проведенні внутрішнього аудиту не є можливим зібрати необхідні докази для проведення якісної перевірки процесу обліку. Система обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту діяльності комунальних некомерційних підприємств представляє собою комплексний процес обліку, аналізу та аудиту. У процесі формування та передачі

обліково-аналітичної інформації при прийнятті управлінських рішень облік, аналіз та аудит взаємопов'язані через інформаційні потоки. Формування обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту комунальних некомерційних підприємств здійснюється на підставі оперативної, статистичної, фінансової та управлінської інформації. Ця інформація використовується за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів дослідження.

Система обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту комунальних некомерційних підприємств складається з інформаційного забезпечення, облікової, аналітичної і контрольної підсистеми. Незважаючи на те, що усі підсистеми мають свої цілі та завдання, їх об'єднує здатність забезпечувати інформацією користувачів для прийняття рішень.

З метою забезпечення ефективного використання обліково-аналітичного забезпечення є доцільним сформулювати алгоритм проведення внутрішнього аудиту комунальних некомерційних підприємств. При розробці алгоритму проведення аудиту необхідно виокремити об'єкт та предмет обліку, методи і завдання, облікову політику та регламенти, робочий план рахунків та внутрішні документи.

Перевірка якості організації процесу внутрішнього аудиту на комунальних некомерційних підприємств здійснюється шляхом проведення зовнішнього аудиторського контролю. Цей вид перевірки дає можливість встановити економічні ризики та прийняти управлінські рішення щодо оптимізації діяльності підприємства.

При проведенні внутрішнього аудиту комунальних некомерційних підприємств перевагою є використання певного алгоритму. Його використання забезпечує значне зменшення часових та грошових витрат на проведення аудиту.

Підвищення ефективності обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств пов'язано

із необхідністю його адаптації до умов цифрової трансформації економіки. Цифровізація торкається усіх сфер, «що обумовлено широким використанням в усіх сферах виробництва та надання послуг інтернет-технологій для реалізації бізнес-процесів в рамках операційної, фінансової, інвестиційної діяльності суб'єкта господарювання відповідно до встановлених стратегічних орієнтирів. Цифрова економіка має певні відмінності, які обумовлюють особливості протікання економічних процесів, функціонування суб'єктів економічних відносин тощо, зокрема домінування цифрових технологій у всіх економічних процесах; товари та послуги в натуральному вигляді все більшою мірою поступаються електронним аналогам; реалізація економічних благ відбувається з використанням електронних засобів; з'являються цифрові (віртуальні) активи» [40].

Цифровізація економіки «спричиняє відповідну трансформацію методології і практики бухгалтерського обліку, метою якого є фіксування, накопичення, оброблення та узагальнення інформації про діяльність суб'єкта господарювання. Це свідчить про необхідність переходу до нової облікової парадигми – цифрової – через розвиток нових підходів, як у теоретичній, так і практичній площині. Вже сформувався ряд думок науковців стосовно основних питань, які необхідно розглянути в контексті цифрової облікової парадигми. Зокрема актуальним стає питання про використання в управлінні активами їх безконтактної ідентифікації для здійснення їх обліку, відмови від паперового фіксування результатів діяльності підприємства на користь електронної фінансової звітності, використання блокчейну та розроблення рекомендацій стосовно відображення криптоактивів в обліку та звітності» [53].

Як зазначалось, обліково-аналітичне забезпечення складається з облікової, аналітичної та контрольної (аудиторської) складових. Кожна із цих складових грає свою роль у формуванні і наданні інформації. Облікова складова «забезпечує фіксування, узагальнення та накопичення даних про

поточний стан активів підприємства, здійснені господарські операції тощо. Аналітична компонента спрямована на оброблення та аналіз облікових даних з метою виявлення результативності використання цих активів чи здійснення господарських операцій, вираженої через певні показники рентабельності, ефективності, ліквідності тощо. Аналітичне забезпечення дає змогу визначати закономірності та взаємозв'язок здійснення бізнес-процесів на підприємстві, виявляти тенденції їх структурних та динамічних змін. Облікове забезпечення такої змоги не має через ретроспективність, тому необхідним є введення прогностичної компоненти у обліку. Враховуючи, що фінансовий облік повністю регламентований різними законодавчими та нормативними актами, доцільно впроваджувати прогностичну компоненту в управлінському обліку, яка дозволить визначити перспективні зміни стану активів підприємства.

Процес прогнозування з використанням мультиплікативної моделі декомпозиції динамічного ряду базується на аналізі часового ряду певного показника, яким у контексті даного дослідження може виступати, наприклад, будь-яка стаття звітності чи сальдо рахунку. Розуміючи взаємозв'язок синтетичних рахунків у відображенні певного циклу бізнес-процесів підприємства, доцільно сформувати модель, яка відображатиме вплив цих рахунків один на одного. Розрахунок прогностичних значень кожного елементу цієї моделі дозволить сформувати певний прогностичний управлінський звіт, щоб використовувати наявну в ньому інформацію для прийняття рішень у процесі досягнення оперативних цілей у визначеному стратегічному напрямі розвитку підприємства» [44].

Основною тенденцією сучасної світової економіки є перехід «на модель сталого розвитку, яка передбачає врахування економічної, соціальної та екологічної складових» [41, с. 62]. Це обумовлює суттєві зміни у обліково-аналітичному забезпеченні управління діяльністю, у тому числі і комунальних некомерційних підприємств. Так, з метою виокремлення «якісних характеристик обліково-аналітичної інформації з

метою управління сталим розвитком підприємства слід виходити з позиції її цінності для цілей управління сталим розвитком. Цінність інформації безпосередньо залежить від цілей, які ставить перед собою користувач інформації, і визначається її можливістю підвищувати обізнаність користувача інформації, яка призводить до зниження невизначеності в його поведінці у різних сферах життєдіяльності» [106, с. 46]. Таким чином, цінність інформації для користувача «для цілей управління полягає у зростанні визначеності, яка виражається у досягненні цілей суб'єктом управління, який володіє інформацією, зниженні ризику в процесі прийняття управлінських рішень. Основу цінності обліково-аналітичної інформації становить її корисність для конкретного управлінського рішення.

Як правило витрати на формування інформації «носять вторинний, похідний характер, а питання про їх прийнятність вирішується у кожному конкретному випадку залежно від творчих можливостей користувача використовувати дану інформацію з тим чи іншим ефектом» [106, с. 46].

Якісні характеристики інформації обумовлюють її цінність. Складники сталого розвитку для забезпечення управління підприємством вимагають таких якісних характеристик інформації, які б задовольняли різновекторні потреби користувачів. Основними серед них є такі: надійність, достовірність, релевантність, зіставність, оптимальність, повнота, оперативність, прогнозна цінність.

Функції властивості зворотного зв'язку, передбачуваності і своєчасності забезпечують реалізацію релевантності обліково-аналітичної інформації для цілей управління. «Передбачуваність як властивість інформації, що допомагає її користувачам підвищити ймовірність реальності прогнозів, включає пряме прогнозування (забезпечення управлінськими прогнозами), непряме прогнозування (забезпечення минулими даними), ключові показники (забезпечення даними, зміни яких передують змінам прогнозованих подій), підтверджуючі дані

(забезпечення даними, які можуть використовуватися для прогнозу інших даних). Обліково-аналітична інформація повинна бути надійною в тому розумінні, що на неї можна покладатися під час прийняття управлінських рішень» [11]. Проте, завжди існує проблема надійності обліково-аналітичної інформації, у тому числі і для цілей управління. Збільшенню надійності те, що дані верифіковані, тобто «можуть бути перевірені, що досягається чітким виконанням приписів і рекомендацій загальних і внутрішніх нормативних документів; репрезентативно достовірні, тобто вільні від впливу різних спотворюючих чинників; нейтральні, тобто підготовлені і представлені без особистісних вигід» [38, с. 31].

Під достовірністю обліково-аналітичної інформації необхідно розуміти «не абсолютну, що припускає абсолютну точність, а відносну істину. Йдеться про точність, прийнятну для формування думки і достатню для прийняття дієвого управлінського рішення. Ступінь деталізації обліково-аналітичної інформації повинна максимально відповідати реальному стану керованого об'єкта, який вона виражає. Для визначення основних тенденцій розвитку і змін обліково-аналітичну інформацію слід порівнювати з обліково-аналітичною інформацією інших підприємств, попередніх звітних періодів» [11]. Е.С. Хендріксен та М.Ф. Бред розглядають «порівняність як властивість інформації, що дає змогу користувачам установлювати подібність і відмінність між двома рядами економічних явищ» [111, с. 97]. Отже, «корисність інформації значно підвищується, якщо вона має форму, яка уможливорює порівняння одного економічного явища з іншим або з таким же явищем, яке мало місце в інший час. Для цілей управління обліково-аналітична інформація повинна включати необхідні компоненти за всіма керованими параметрами, тобто її обсяг має бути достатнім для розуміння і прийняття управлінських рішень. Водночас обліково-аналітична інформація має бути простою за формою, не надто громіздкою або обмеженою, що характеризує її оптимальність.

Важливо, щоб обліково-аналітична інформація надходила якомога швидше і постійно оновлювалася, тобто була оперативною» [11].

При цьому необхідно також урахувати прогнозну цінність інформації. Це дає змогу користувачам оцінити можливий ефект впливу подій (минулих, теперішніх і майбутніх) на майбутні грошові потоки. «Цінність обліково-аналітичної інформації для цілей управління сталим розвитком є визначальною категорією якості інформаційної системи управління підприємством, що включає сукупність інваріантних якісних характеристик обліково-аналітичної інформації для цілей управління, які відповідають вимогам якості управлінських рішень. Це підтверджує те, що взаємозв'язок інформаційної системи та системи управління підприємством визначається замкнутим циклом взаємозалежних компонентів: ефективністю і результативністю системи управління, ефективністю системи обліково-аналітичного забезпечення, якістю обліково-аналітичної інформації, цінністю обліково-аналітичної інформації для цілей управління, якісними характеристиками обліково-аналітичної інформації для цілей управління, якістю управлінських рішень» [11]. До значного зниження ефективності функціонування підприємства може призвести порушення пропорцій зазначеного причинно-наслідкового зв'язку.

З урахуванням цінності обліково-аналітичної інформації використання її для цілей управління обмежене аперцепцією користувачів інформацією (чітким і усвідомленим її сприйняттям). Так, якість прийнятого управлінського рішення насамперед залежить від цінності обліково-аналітичної інформації для цілей управління. Якість управлінських рішень і ефективність системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку залежить від величини розриву між складністю інформаційної сфери управління і рівнем аперцепції користувачів. Цінність і корисність інформації залежить від виду інформації. На думку Будько О.В. в основі «управлінських рішень у

системі забезпечення цілей сталого розвитку підприємства особливе значення має класифікація обліково-аналітичної інформації» [11].

Сукупність класифікаційних ознак ним визначається за:

- напрямками інформаційних потоків (вхідна, вихідна);
- за джерелами надходження (за середовищем функціонування) (зовнішня, внутрішня);
- за видами користувачів (інформація для зовнішніх користувачів, інформація для внутрішніх користувачів);
- за ступенем відкритості (відкрита, конфіденційна);
- за складниками сталого розвитку (змістом) (економічний, екологічний, соціальний);
- орієнтація на рівень управління (оперативна, тактична, стратегічна);
- за видами обліку (інформація оперативного обліку (оперативна інформація);
- за впливом на прийняття рішень (релевантна, нерелевантна);
- інформація фінансового обліку (фінансова інформація);
- інформація податкової системи підприємства (податкова інформація);
- інформація управлінського обліку (управлінська інформація);
- інформація статистичного обліку (статистична інформація);
- за функціями управління (планова, облікова, контрольна, аналітична);
- за характером інформації (фінансова, нефінансова).

Можливість формування інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства реалізується за допомогою класифікації обліково-аналітичної інформації за джерелами надходження. Підставою для формування зовнішньої інформації слугують дані фінансових звітів, результати зовнішнього аудиту, статистична інформація. Зовнішня інформація включає показники, які «характеризують розвиток країни у розрізах економіки, соціальної діяльності, екології, які є основою оцінки

зовнішнього середовища функціонування підприємства під час прийняття управлінських рішень. Не менш важливою зовнішньою інформацією є відомості, які характеризують діяльність інших підприємств (покупців, постачальників, підприємств-конкурентів тощо). Джерелами цієї інформації переважно є фінансова звітність, а також відповідні рейтинги, в яких визначаються окремі економічні, екологічні та соціальні результативні показники» [11]. Законодавча та нормативно-правова база з питань сталого розвитку є окремим видом зовнішньої інформації.

Формування внутрішньої інформації здійснюється на підставі даних бухгалтерського, оперативного, статистичного обліку, внутрішнього аудиту (контролю) та аналізі господарської діяльності. Класифікація внутрішньої інформації для забезпечення цілей управління сталим розвитком підприємства Будько О.В. поділяє на інформацію, яка формується на підставі:

- фінансової звітності (переважно це економічні показники та частково екологічні показники в разі їх розшифрування);
- статистичного обліку (економічні, екологічні, соціальні показники);
- управлінського обліку (у розрізі видів діяльності, сегментів ринку, центрів відповідальності і т. ін.);
- обліку нефінансових показників.

З урахуванням подальшого групування інформації та потреб інформаційного забезпечення сталого розвитку підприємства зовнішня та внутрішня інформація може поділятися на зовнішню економічну, екологічну, соціальну та внутрішню економічну, екологічну, соціальну.

Крім того інформацію є можливим класифікувати на фінансову та нефінансову. Для управління сталим розвитком важливою стає

Класифікація обліково-аналітичної інформації з позиції напрямів інформаційних потоків у межах певного середовища (вхідна та вихідна) є важливою для управління сталим розвитком. «За складниками сталого

розвитку інформація поділяється на економічну, екологічну та соціальну. Економічна інформація включає всі відомості про економічну діяльність підприємства. Екологічна інформація – це інформація щодо збереження, самовідновлення та динамічної адаптації до змін біологічних і фізичних природних систем. Соціальна інформація акумулює відомості щодо справедливого розподілу благ» [11].

Виокремленню інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів сприяє механізм формування обліково-аналітичної інформації.

У сучасних умовах коло користувачів обліково-аналітичної інформації постійно розширюється. Ця інформація використовується, як зовнішніми так і внутрішніми користувачами.

Важливою є класифікація інформації за ступенем її відкритості. Так, відкритою вважається інформація, яка надається внутрішнім і зовнішнім користувачам на їх вимогу (переважно інформація, яка наведені у фінансовій, статистичній і податковій звітності). Інформація яка є комерційною таємницею є конфіденційною. Ця інформація має суттєве значення для потреб управління. Її поділяють на тактичну, стратегічну та оперативну. Тактична інформація дозволяє вирішувати поточні завдання економічних, екологічних і соціальних аспектів діяльності підприємства. На підставі стратегічної обліково-аналітичної інформації приймаються управлінські рішення. Для вирішення питань та проблем, які виникають у процесі функціонування підприємства використовується оперативна інформація.

Обліково-аналітична інформація класифікується також за рівнем впливу на прийняття рішень на:

- релевантну (яка впливає на конкретне управлінське рішення);
- не релевантну (яка не впливає на конкретне управлінське рішення).

Класифікація за видами обліку передбачає виокремлення інформації, яка продукується підсистемою:

- фінансового обліку;

- управлінського обліку;
- обліку з метою оподаткування;
- статистичного обліку.

За функціями управління інформація поділяється на:

- планову;
- облікову;
- аналітичну.

У механізмі формування обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком комунальних некомерційних підприємств втілюється інформація усіх класифікаційних груп (рис. 1).

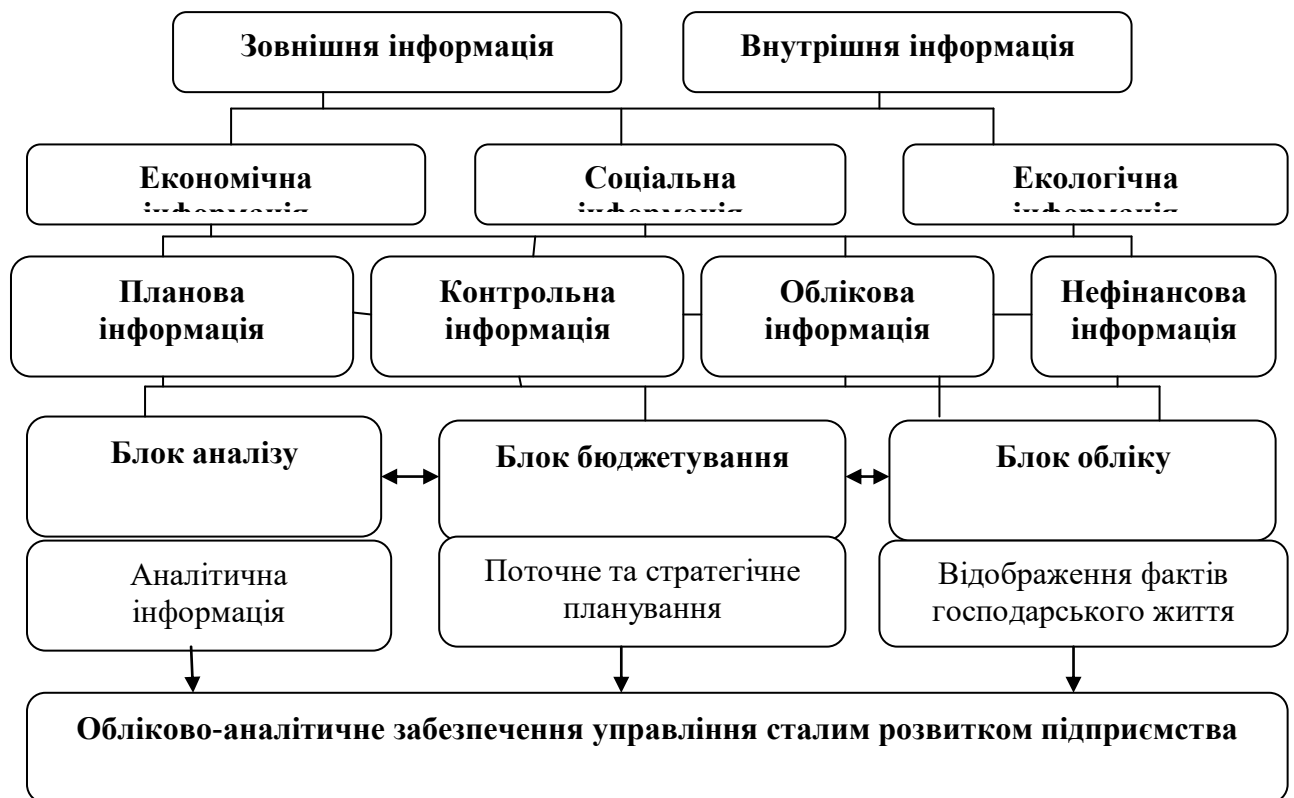


Рис. 1. Механізм формування обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком комунальних некомерційних підприємств

Цифровізація економіки призводить до суттєвих змін в усіх сферах. Кардинально змінюється і сфера обліково-аналітичного забезпечення. Інформація у сучасних умовах стає цінним ресурсом, у тому числі і обліково-аналітична інформація.

Сьогодні «діяльність комунальних некомерційних підприємств є недостатньо врегульованою. Відсутність у законодавстві України єдиного нормативно-правового акту, який би визначав правовий статус комунальних некомерційних підприємств та врегульовував би їх діяльність обумовлює необхідність узгодження норм податкового, господарського та цивільного законодавства.

Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком підприємства є можливим поділити на певні блоки відповідно із класифікаційними ознаками. Запропонована класифікація обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств забезпечить формування якісного інформаційного підґрунтя для системи управління сталим розвитком підприємства» [93].

3.2. Пропозиції щодо удосконалення обліку в комунальних некомерційних підприємствах сфери охорони здоров'я.

Специфікою сьогодення є надання комунальним некомерційним підприємствам сфери охорони здоров'я гуманітарної допомоги від міжнародних організацій (Червоний Хрест). Така ситуація впливає на «необхідність інформаційного забезпечення та контролю цільового використання гуманітарної допомоги, посилення прозорості з відображення економічних стосунків» [93].

Глобалізаційні процеси обумовлюють необхідність застосування міжнародних стандартів з обліку та звітності некомерційними підприємствами, зокрема у сфері охорони здоров'я. Це актуалізує питання як поширення на комунальні некомерційні підприємства сфери охорони здоров'я вимог складання фінансової звітності безпосередньо за міжнародними стандартами, так і необхідність адресної розробки вітчизняного стандарту.

«Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) було розроблено для суб'єктів, що здійснюють комерційну діяльність. Одночасно у цих стандартах було зазначено, що некомерційні підприємства мають можливість використовувати всі положення цих стандартів, з врахуванням необхідних коригувань. В умовах формування глобального економічного та соціального середовища, посилення необхідності забезпечення сталого розвитку, не лише на рівні окремих країн, оновлюється інтерес до стандартизації фінансової звітності на міжнародному рівні. Так, у серпні 2021 року було проведено робочу зустріч з обговорення Консультаційного документа «Міжнародна фінансова звітність некомерційних організацій». Документ розроблено у рамках Ініціативи зі створення міжнародно визнаного керівництва для некомерційних організацій з підготовки фінансової звітності (IFR4NPO). На зустрічі обговорювалися питання подання фінансових звітів та розкриття інформації. На сьогодні немає спеціального нормативу (стандарту) бухгалтерського обліку для неприбуткових організацій, тому на даному етапі неприбуткові організації в Україні застосовують при веденні бухгалтерського обліку всі діючі П(С)БО. Ми приєднуємось до думки фахівців, які вважають недоцільним розробку окремого стандарту (зокрема до моменту розробки та прийняття міжнародного аналогу)» [93]. на нашу думку, є доцільною розробка методичних рекомендацій з ведення обліку некомерційними підприємствами з врахуванням вимог П(С)БО.

У фаховій літературі традиційно зазначається, «що з точки зору бухгалтерського обліку, відмінності між неприбутковими організаціями та комерційними підприємствами полягають у відсутності процесів виробництва та реалізації продукції (послуг), отриманні значної частини доходів у вигляді цільового фінансування від членів та нечленів організації, відсутності статутного капіталу в більшості, а також і поставок товарів (робіт, послуг) з основної діяльності, тобто об'єкта оподаткування ПДВ» [94]. Але, для комунальних некомерційних підприємств сфери

охорони здоров'я процес надання послуг є основним видом їх діяльності та метою створення. Це обумовлює необхідність виокремлення комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я із загального переліку неприбуткових установ. Щодо податкового аспекту є доцільним надання таким підприємствам статусу «неприбуткова» установа. Але, «за економічним змістом ці підприємства неплатники податку на прибуток, фінансування яких здійснюється за рахунок реалізації платних послуг» [92, с. 101].

Особливості комунальних некомерційних підприємств впливають на побудову ефективної моделі обліково-аналітичного забезпечення управління формування та використання фінансового результату. При цьому слід звернути Важливим при розробці організаційних аспектів цієї моделі є прийняття обґрунтованого рішення щодо вибору плану рахунків. Комунальні некомерційні підприємства сфери охорони здоров'я мають можливість обирати між застосуванням загального або спрощеного плану рахунків. При прийнятті цього рішення насамперед необхідно враховувати обсяг діяльності підприємства (відповідно до критеріїв, які наведені у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Комунальні некомерційні підприємства сфери охорони здоров'я, як правило, самостійно організовують надання медичних послуг, здійснюють свою діяльність відповідно до фінансового плану. Слід зазначити, що незважаючи на право надання платних послуг, переважна більшість реформованих закладів охорони здоров'я не скористались таким правом.

Аналіз організаційних та методичних аспектів обліку комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" дозволив встановити, що обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю досліджуваного підприємства потребує удосконалення. Так, декларовано обов'язковість дотримання Закону про бухгалтерський облік і відповідно Національних облікових стандартів, які розроблені для суб'єктів, що здійснюють підприємницьку діяльність.

Досліджувані підприємства підпорядковані безпосередньо НСЗУ та мають формувати звітність відповідно із вимогами цього відомства. За окремими об'єктами є невідповідність вимог стандартів та відомчих вимог, що ускладнює процедури складання та подання звітності. Об'єктивно, проблематика посилюється тим, що модель фінансового обліку – це модель формування фінансових результатів і на перший погляд спостерігається суперечливість з неприбутковим статусом. Для досліджуваних підприємств проблемним при формуванні звітності було відображення операцій з придбання основних засобів за власні кошти. Так, відповідно до відомчих вимог, при поданні звітності в автоматизованому режимі, не приймалось відображення придбання основних засобів без віднесення їх вартості до джерел фінансування. Такий підхід суперечить вимогам П(С)БО 7 «Основні засоби».

На більшості обстежених підприємств не розроблено робочий план рахунків відповідно до зміни організаційно – правової форми суб'єкта господарювання та трансформування його з бюджетної установи в некомерційне підприємство.

При проведенні обстеження було з'ясовано, що на більшості підприємств ведення аналітичного обліку витрат здійснювалось котловим методом (без виокремлення пакетів) представниками економічних служб. При цьому складались бухгалтерські довідки довільної форми та інформація надавалась головному бухгалтеру. Витрати основної діяльності обліковувались на рахунку 23 «Виробництво», а адміністративні витрати на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Незважаючи на те, що мало місце реалізація послуг за різними пакетами медичних послуг, в обліку це не знаходило відображення. У перспективі із запровадженням платних послуг виникає необхідність ведення обліку загальновиробничих витрат за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати», що на тепер не здійснюється. На досліджуваних підприємствах облік адміністративних витрат також

здійснюють котловим методом, що не відповідає формату формування відомчої звітності.

В обліку досліджуваних підприємств не відображуються витрати збутової діяльності. З впровадженням діяльності з надання платних послуг виникає необхідність накопичувати витрати, пов'язані з наданням цих послуг.

Досліджувані підприємства не відображають за рахунком 703 «Дохід від реалізації послуг» доходи у розрізі пакетів медичних гарантій, у подальшому це є необхідним, а також доцільно передбачити у Наказі з облікової політики, що розробляється на перспективу, виокремлення, за аналогією побудови рахунку 23 «Виробництво» - «Дохід від реалізації ПМГ» на рахунку 703.1 за аналітичними рахунками по кожному пакету та дохід від реалізації платних послуг на рахунку 703.2 «Дохід від реалізації платних послуг». Напрями удосконалення обліку формування фінансових результатів від основної діяльності пов'язується нами, в діючих умовах, з розмежуванням витрат і доходів за пакетами гарантованих медичних послуг. З впровадженням платних послуг (що передбачено стратегією реформування) необхідно виокремити доходи та витрати в частині платних послуг та забезпечити облік і розподіл загальновиробничих витрат.

Особливістю фінансування комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я «є те, що у складі фінансування значну частку займає цільове фінансування» [92, с. 101]. Цільове фінансування комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я складається із коштів, що надходять «як фінансування на здійснення конкретних програм (крім тих, що отримані за програмою медичних гарантій) і на забезпечення статутної діяльності» [10].

Основні принципи цільового фінансування це:

- безоплатність;
- безповоротність;
- цільове призначення.

Кошти, які отримані згідно з договором від Національної служби охорони здоров'я України, не належать до цільового фінансування та відображаються як дохід від реалізації робіт і послуг.

Відповідно до специфіки цільового фінансування некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я, є необхідним передбачити у межах робочого плану рахунків побудову рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». При цьому є доцільним виокремити за рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» аналітику, відповідно до специфіки діяльності. «Цей підхід є слушним з огляду на необхідність безпосередньої ув'язки формування фінансових результатів від цільового фінансування в частині доходів та витрат. Так, побудова рахунку 71.1 «Інший операційний дохід в частині цільового фінансування» має бути «ув'язана» із структуруванням рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» та з рахунком 48 «Цільове фінансування», відповідно вважаємо за необхідне по рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» (у разі застосування загального плану рахунків) відкрити субрахунки другого порядку або за рахунком 942 «Інші витрати операційної діяльності в частині цільового фінансування» (у разі прийняття рішення про застосування плану рахунків малих підприємств) аналітики, що забезпечить формування фінансових результатів по кожному з видів цільового фінансування» [93].

У тому випадку, коли комунальне некомерційне підприємство використовує План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, то відповідно до Інструкції про застосування цього плану рахунків, «кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо» [35]. Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» призначений «для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів

цільового призначення (зокрема, отримана гуманітарна допомога). За кредитом цього рахунку відображаються кошти цільового призначення, отримані підприємством для фінансування певних заходів, а за дебетом – суми, використані за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум» [35]. До рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено такі субрахунки:

- 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»;
- 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»;
- 483 «Гуманітарна допомога»;
- 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».

На субрахунку 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування» «узагальнюється інформація про кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток, та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства» [35].

Субрахунок 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів», призначено «для узагальнення інформації про кошти, отримані з бюджету та державних цільових фондів, та їх використання» [35].

Узагальнення інформації про надходження та використання гуманітарної допомоги здійснюється на субрахунку 483 «Гуманітарна допомога» [35].

Субрахунок 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» застосовується для узагальнення «інформації про надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»» [35].

Кредитове сальдо рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображає залишок зобов'язання підприємства щодо виконання певних умов з використання отриманих коштів. Такий залишок включає, зокрема, «суму капітальних інвестицій і залишків запасів, що придбані за кошти місцевого чи державного бюджетів та як благодійна допомога. Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання ведеться за їх призначенням і джерелами надходжень. Цільове фінансування не визнається доходом, доки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування» [79]. Пунктами 17, 18 та 19 П(С)БО 15 «Дохід» залежно від цільового призначення отриманих коштів встановлено додаткові умови «визнання цільового фінансування доходом, а саме:

- отримане цільове фінансування (зокрема, кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом упродовж тих періодів, в яких були визнані витрати, пов'язані з виконанням умов такого фінансування;

- цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом упродовж періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів;

- якщо здійснюється фінансування для компенсації витрат (збитків) підприємства та для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів, то таке фінансування визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу» [79].

Отже, на комунальних некомерційних підприємствах по-різному обраховується час визнання доходу. Облік списання «цільового фінансування має свої особливості, які полягають у застосуванні різної системи рахунків як синтетичних, так і аналітичних. Необхідність

контролю цільового використання коштів, отриманих як цільове фінансування, обумовлює потребу в організації належного їх аналітичного обліку» [10].

На Комунальному некомерційному підприємстві Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» є доцільним «для отримання аналітичної інформації, яка необхідна для складання спеціалізованої звітності про використання коштів на субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів», запровадити дворівневу систему аналітичних рахунків:

перший рівень – за призначенням і джерелами надходжень;

другий – за цільовими програмами (пакетами медичних послуг) та кодами видатків кошторису» [10].

Є доцільним відкрити два аналітичні рахунки першого порядку:

4821 «Цільові кошти з місцевого бюджету»;

4822 «Цільові кошти з державного бюджету».

До кожного з них є можливим «відкрити чотири аналітичні рахунки другого порядку:

«Цільові кошти на виконання основної діяльності»;

«Лікування хвороби COVID-19»;

«Комунальні послуги»;

«Кошти на капітальні інвестиції»» [10].

Досліджуване комунальне некомерційне підприємство у відповідності до встановленого порядку отримує кошти цільового фінансування. Після отримання коштів цільового фінансування використовуються виключно за цільовим призначенням. Реалізація цієї умови можлива тільки при відповідній організації аналітичного обліку на рахунку 31 «Рахунки в банках». До цього рахунку є доцільним поглибити аналітику шляхом відкриття таких аналітичних рахунків:

- 3111 «Рахунки в органах казначейства»;
- 3112 «Рахунки в установах банків».

Відповідно у межах кожного з них також відкрити аналітичні рахунки другого порядку:

- 31111 «Рахунки в органах казначейства - Цільові кошти на виконання основної діяльності»;
- 31112 «Рахунки в органах казначейства - Кошти на боротьбу з хворобою COVID-19»;
- 31113 «Рахунки в органах казначейства - Кошти на капітальні видатки»;
- 31121 «Рахунки в установах банків - Цільові кошти на виконання основної діяльності»;
- 31122 «Рахунки в установах банків - Кошти на боротьбу з хворобою COVID-19»;
- 31123 «Рахунки в установах банків - Кошти на капітальні видатки Кошти на капітальні видатки».

З метою підвищення аналітичності вважаємо за доцільне до наведи вище рахунків другого порядку відкрити «аналітичні рахунки третього порядку, на яких відображатиметься інформація про кошти, отримані на видатки за КЕКВ» [10].

Зазначені заходи дозволять підвищити оперативність інформації щодо джерел фінансування, стан та рух цільових коштів як у розрізі програм, так і кодів класифікації видатків кошторису.

При відображенні операцій цільового фінансування на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до нормативних документів використовується рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Проте, саме у цьому випадку для комунального некомерційного підприємства він є транзитним. Так, за економічною сутністю операцій при здійсненні цільового фінансування держава не є дебітором. Тому, вважаємо за доцільне при відображенні операцій цільового фінансування не задіювати цей рахунок. Тобто дана операція буде відображатися не трьома, а двома проведеннями:

Д-т 311 «Рахунки в банках»

К-т 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» – під час отримання компенсації від держави;

Д-т 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»

К-т 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» – під час списання на доходи використаного цільового фінансування.

Отже, «на сьогодні на законодавчому рівні не розроблено типової кореспонденції щодо витрачання коштів цільового фінансування (придбання основних засобів, нематеріальних активів, запасів тощо) комунальними некомерційними підприємствами. Цільове фінансування є повноцінним об'єктом бухгалтерського обліку та потребує розробки відповідних рекомендацій щодо порядку відображення операцій. Застосування поглибленої аналітики до рахунку 48 «Цільове фінансування» надасть можливість комунальному некомерційному підприємству Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» отримувати необхідну облікову інформацію більш деталізовано. Визнання в обліку дебіторської заборгованості під час операцій з цільовим фінансуванням є необґрунтованим, оскільки держава за такими операціями не є дебітором» [93].

Слід зазначити, що «у відомчих рекомендаціях некоректно представлено відображення цільових витрат (за рахунок бюджетів усіх рівнів та благодійної допомоги) та відповідно і формування доходу від цільового фінансування. Так, передбачено рекомендаціями, що одночасно з цільовими витратами визнається інший операційний цільовий дохід. Цільові витрати обліковуються на затратних рахунках, про які має бути зазначено в обліковій політиці комунального некомерційного підприємства» [93].

На комунальних некомерційних підприємствах сфери охорони здоров'я, які є суб'єктами малого підприємництва, складається Звіт про

фінансовий результат (сукупний дохід) відповідно до вимог П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». За показниками фінансової звітності «з формування фінансового результату, складеної на загальних засадах, не спостерігається відповідність доходів та витрат від цільового фінансування. На нашу думку, погіршує аналітичні якості фінансової звітності віднесення підприємствами адміністративних витрат до інших» [93].

Для забезпечення «прозорості облікової інформації та представлення інформації на вимогу суб'єктів, що надають гуманітарну допомогу, необхідно поглибити аналітику як в частині обліку доходів, так і витрат цільового фінансування за кожним суб'єктом та напрямом» [93].

На комунальних некомерційних підприємствах сфери охорони здоров'я «при формуванні та поданні звітності про доходи, витрати та фінансовий результат мають місце організаційні проблеми. Ці проблеми обумовлені невідповідністю формату фінансової звітності, що формується відповідно до вимог П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» та формату відомчої звітності, алгоритм формування та контролю якої ґрунтується на форматі фінансової звітності за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»» [93].

Слід зазначити, що на комунальних некомерційних підприємствах сфери охорони здоров'я мають місце організаційні і методичні проблеми. Їх наявність обумовлена «невідповідністю алгоритму контролю (валідації) в автоматизованому режимі методологічним засадам формування інформації за вимогами облікових стандартів. В цілому є можливим позитивно оцінити запровадження відомчої звітності та перманентного контролю формування її показників, проте потребують розв'язання організаційні проблеми та усунення методичних похибок» [93].

Таким чином, є необхідним розробити ефективну модель фінансового обліку з врахуванням специфіки діяльності некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я.

На сьогодні на законодавчому рівні не розроблено типової кореспонденції щодо витрачання коштів цільового фінансування (придбання основних засобів, нематеріальних активів, запасів тощо) комунальними некомерційними підприємствами. Цільове фінансування є повноцінним об'єктом бухгалтерського обліку та потребує розробки відповідних рекомендацій щодо порядку відображення операцій.

Застосування поглибленої аналітики до рахунку 48 «Цільове фінансування» надасть можливість комунальному некомерційному підприємству Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» отримувати необхідну облікову інформацію більш деталізовано. Визнання в обліку дебіторської заборгованості під час операцій з цільовим фінансуванням є необґрунтованим, оскільки держава за такими операціями не є дебітором.

Висновки до розділу 3

1. Цифровізація економіки призводить до суттєвих змін в усіх сферах. Кардинально змінюється і сфера обліково-аналітичного забезпечення. Інформація у сучасних умовах стає цінним ресурсом, у тому числі і обліково-аналітична інформація.

2. Сьогодні діяльність комунальних некомерційних підприємств є недостатньо врегульованою. Відсутність у законодавстві України єдиного нормативно-правового акту, який би визначав правовий статус комунальних некомерційних підприємств та врегульовував би їх діяльність обумовлює необхідність узгодження норм податкового, господарського та цивільного законодавства.

3. Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком підприємства є можливим поділити на певні блоки відповідно із класифікаційними ознаками. Запропонована класифікація обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств забезпечить формування якісного

інформаційного підґрунтя для системи управління сталим розвитком підприємства.

4. Є необхідним розробити ефективну модель фінансового обліку з врахуванням специфіки діяльності некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я.

5. На сьогодні на законодавчому рівні не розроблено типової кореспонденції щодо витрачання коштів цільового фінансування (придбання основних засобів, нематеріальних активів, запасів тощо) комунальними некомерційними підприємствами. Цільове фінансування є повноцінним об'єктом бухгалтерського обліку та потребує розробки відповідних рекомендацій щодо порядку відображення операцій.

6. Застосування поглибленої аналітики до рахунку 48 «Цільове фінансування» надасть можливість комунальному некомерційному підприємству Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» отримувати необхідну облікову інформацію більш деталізовано. Визнання в обліку дебіторської заборгованості під час операцій з цільовим фінансуванням є необґрунтованим, оскільки держава за такими операціями не є дебітором.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних та практичних аспектів обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я дозволило зробити такі висновки:

1. Визначено сутність, роль, завдання та значення діяльності комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я як об'єкту обліку та аналізу в Україні. З'ясовано, що у світовій практиці відомі три основні моделі організації фінансування охорони здоров'я: 1) платна медицина; 2) державна медична допомога з бюджетною системою фінансування; 3) організація охорони здоров'я на засадах соціального страхування та багатоканальної системи фінансування галузі (державно-приватне партнерство). Рівень задоволення населення послугами, що були надані, завдяки реалізації проектів за формами державно-приватного партнерства, суттєво вище, ніж у традиційної «державної» системі.

2. Обліково-аналітичне забезпечення - це сукупність ресурсів та способів генерування інформаційних даних, а також як сукупність послідовних дій щодо потоків прямого та зворотного інформаційного зв'язку.

3. В результаті проведеного дослідження сутності, складових, функцій обліково-аналітичного забезпечення в управлінні комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я удосконалено модель системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я шляхом виділення підсистем обліку, аналізу та контролю, що надає можливість конкретизувати їх сутність шляхом розмежування їх функцій для ефективного управління діяльністю.

4. Комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" є типовим комунальним некомерційним підприємством сфери охорони здоров'я. Відповідно до Статуту основною

метою діяльності досліджуваного комунального некомерційного підприємства є надання первинної медичної допомоги та здійснення управління медичним обслуговуванням населення, а також вжиття заходів з профілактики захворювань населення та підтримки громадського здоров'я.

5. Структура активів за 2018 - 2019 рр. майже стабільна - лєвова частка належить нефінансовим активам (станом на 01.01.2018 р. - 100,00%; на 01.01.2019 р. - 99,98%), у структурі яких найбільша питома вага припадає на основні засоби (станом на 01.01.2018 р. 100,00%; на 01.01.2019 р. - 99,98%).

6. Фінансові активи представлені лише станом на 01.01.2019 р. і тільки грошовими коштами та їх еквівалентами розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів. Проте, їх питома вага є незначною (0,02%).

7. У структурі активів комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за останні три роки спостерігається зменшення частки нефінансових активів (з 99,98% станом на 01.01.2019 р. до 76,79% - на 01.01.2021 р.) і збільшення фінансових активів (з 0,02% станом на 01.01.2019 р. до 23,21% - на 01.01.2021 р.).

8. Структура нефінансових активів за останні три роки також зазнала суттєвих змін: якщо на початку періоду, що аналізується найбільша питома вага нефінансових активів припадала на основні засоби (станом на 01.01.2019 р. - 89,26%), то на 01.01.2021 р. найбільшу питому вагу посідали запаси (станом на 01.01.2021 р. - 51,32%).

9. У структурі фондів та зобов'язань комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за останні три роки спостерігається негативна тенденція: відбувається зменшення частки власного капіталу та фінансового результату (з 98,61% станом на 01.01.2019 р. до 30,37% - на 01.01.2021 р.) і

збільшення зобов'язань (з 1,39% станом на 01.01.2019 р. до 69,63% - на 01.01.2021 р.). У свою чергу у структурі зобов'язань станом на 01.01.2021 р. левову частку (69,16%) посідають поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками.

10. Негативною тенденцією є суттєве зменшення валюти балансу: за останні три роки на 4386806 грн., а за останній рік на 7679144,00 грн.

11. Незважаючи на значний дефіцит комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр., слід зазначити позитивні тенденції щодо його стану (зменшився на 383254 грн. (29%)). Структура доходів та витрат за останні два роки є майже стабільною. Найбільшу питому вагу у структурі доходів складають доходи від обмінних операцій (99,78% у 2019 р., 99,61% у 2020 р.). Крім того, спостерігається їх зростання у 2020 р. по відношенню до 2019 р. на 2021700 грн. (13%). Найбільше зросли інші доходи від необмінних операцій – майже в половину (46%). В цілому доходи зросли на 1999491 грн. (13%). Проте, є необхідним зазначити, що у 2020 р. на 27227 грн. (44%) зменшились інші доходи від обмінних операцій.

12. Витрати комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" у 2019 – 2020 рр. представлені тільки витратами за обмінними операціями в частині витрат на виконання бюджетних програм. За період, що аналізується їх розмір зріс на 1616237 грн. (10%)

13. Відповідно до розділу II форми № 2-дс «Звіту про фінансові результати» видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" представлені тільки статтею «Охорона здоров'я» (код рядка 2480).

14. Найбільшу питому вагу у структурі витрат за обмінними операціями комунального некомерційного підприємства "Центр первинної

медико-санітарної допомоги" за 2019 - 2020 рр. складають витрати на оплату праці (65,15% у 2020 р., 63,72% у 2019 р.). Крім того, спостерігається тенденція щодо їх зростання у 2020 р. по відношенню до 2019 р. на 2021700 грн. (12%).

15. Найбільш зросли витрати за статтею «Амортизація» - майже у двічі (на 610771,00 грн. або на 94%). Зменшення відбулось тільки за статтею «Інші витрати» на 1115270,00 грн. В цілому за період, що досліджується витрати збільшились на 1616237,00 грн. (10%).

16. Ведення бухгалтерського обліку у комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" здійснюється силами відділу бухгалтерського обліку та звітності на чолі з Начальником відділу бухгалтерського обліку та звітності - головним бухгалтером.

17. Програмне забезпечення комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" є достатньо сучасним і достатньо адаптованим для потреб підприємства. Потенційні можливості використання програмного забезпечення працівниками бухгалтерської служби досліджуваного комунального некомерційного підприємства повністю не використовується. Тому, з метою оптимізації використання сучасного і наявного програмного забезпечення є доцільним провести курси підвищення кваліфікації для працівників бухгалтерії в частині роботи з програмним забезпеченням.

18. В цілому стан обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" за період, що досліджувався, є задовільним: достатньо повно відбиває специфіку установи та відповідає вимогам чинного законодавства і потребам управління.

19. Цифровізація економіки призводить до суттєвих змін в усіх сферах. Кардинально змінюється і сфера обліково-аналітичного

забезпечення. Інформація у сучасних умовах стає цінним ресурсом, у тому числі і обліково-аналітична інформація.

20. Сьогодні діяльність комунальних некомерційних підприємствах є недостатньо врегульованою. Відсутність у законодавстві України єдиного нормативно-правового акту, який би визначав правовий статус комунальних некомерційних підприємств та врегульовував би їх діяльність обумовлює необхідність узгодження норм податкового, господарського та цивільного законодавства.

21. Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком підприємства є можливим поділити на певні блоки відповідно із класифікаційними ознаками. Запропонована класифікація обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств забезпечить формування якісного інформаційного підґрунтя для системи управління сталим розвитком підприємства.

22. Є необхідним розробити ефективну модель фінансового обліку з врахуванням специфіки діяльності некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я.

23. На сьогодні на законодавчому рівні не розроблено типової кореспонденції щодо витрачання коштів цільового фінансування (придбання основних засобів, нематеріальних активів, запасів тощо) комунальними некомерційними підприємствами. Цільове фінансування є повноцінним об'єктом бухгалтерського обліку та потребує розробки відповідних рекомендацій щодо порядку відображення операцій.

24. Застосування поглибленої аналітики до рахунку 48 «Цільове фінансування» надасть можливість комунальному некомерційному підприємству Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» отримувати необхідну облікову інформацію більш деталізовано. Визнання в обліку дебіторської

заборгованості під час операцій з цільовим фінансуванням є необґрунтованим, оскільки держава за такими операціями не є дебітором.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Акіліна О., Павлюк В. Державно-приватне партнерство як інструмент управління змінами у сучасному місті. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 20. Ч. 1. С. 10—13. (Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство).
2. Андрєєва О.Б., Жорнокуй Ю.М., Гетманець О.П. Господарське право України: підручник, у ч. 1. Х.: Харк. нац. ун-т внутр. справ, 2014. 340 с.
3. Аніщенко Г. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємствами. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2018. № 2. С. 113-114. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkib_2018_2_67 (дата звернення: 11.11.2021).
4. Барановська С. П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід’ємна складова управління підприємством. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук. праць* / відп. ред. О.Є. Кузьмін. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2012. С. 8–11.
5. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. *Вісн. Східноукр. Нац. Ун-ту ім. В.Даля*. Ч.2. 2008. №10 (129). С. 35-38.
6. Бенько І. Д. Концептуальна модель побудови обліку та контролю в закладах охорони здоров’я. *Причорноморські економічні студії*. 2020. - Вип. 49. - С. 178-182. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2020_49_31 (дата звернення: 12.11.2021).
7. Бенько І. Д., Бенько В. С. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ. *Інноваційна економіка*. 2012. № 9. С. 272–276. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/>

bitstream/316497/15734/1/Організація%20

обліку%20та%20контролю%20фінансових.pdf (дата звернення: 17.11.2020).

8. Бондар М.І. Обліково-аналітична інформація в управлінні інвестиційною діяльністю підприємства. *Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. КНЕУ*. 2007. Вип. 17. С. 363-375.
9. Бондар М.І. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю. *Економічний аналіз*. 2010. №6. С. 13-16.
10. Борович О. В. Аналіз сучасного стану обліку цільового фінансування у комунальних закладах охорони здоров'я. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 20-28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ehsfat_2020_6_4 (дата звернення: 22.11.2021).
11. Будько О.В. Обліково-аналітична інформація в системі інформаційного забезпечення сталого розвитку. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2019. № 3. С. 252-257. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2019_3_48 (дата звернення: 21.11.2021).
12. Василішин С. І. Ризики економічної безпеки в системі обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 3(2). С. 178-183. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2019_3\(2\)_28](http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2019_3(2)_28) (дата звернення: 21.11.2021).
13. Вигівська І.М., Грабчук І.Л., Зеленіна О.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємницькими ризиками. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 1(31). С. 67–79.
14. Височан О.С., Височан О.О., Ясінська А.І. Особливості бухгалтерського обліку цільового фінансування у небюджетних

- неприбуткових організаціях. *Облік і фінанси АПК*. 2017. № 1. С. 17–24. URL: https://Oif_apk_2017_1_4.pdf. (дата звернення: 28.11.2021).
15. Вінник О.М. Господарське право України: навчальний посібник. К.: Правова єдність, 2009. 766 с.
16. Вінокуров Я. Агенцію з питань державно-приватного партнерства запустять у 2019-му. URL : <https://hromadske.ua/posts/nastupnogo-roku-vukrayini-zapustyat-agenciyu-yaka-zajmatimetsya-pitanniyami-koncesiyi-minekonomiki> (дата звернення: 30.11.2021).
17. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Т.І. Вовчук ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. - К., 2009. - 21 с.
18. Волониць В. С. Система охорони здоров'я в УРСР та спроби її реформування. *Наукові записки [Вінницького державного педагогічного університету імені Михайла Коцюбинського]*. Серія : *Історія*. 2021. Вип. 37. С. 63-73. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvdpu_ist_2021_37_9 (дата звернення: 28.11.2021).
19. Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства. *Вісн. Одеськ. політех. ун-ту*. 2011. №2 (36). С.329-334.
20. Гайдук І. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Економічний вісник університету*. 2016. Вип. 28/1. С. 33–40.
21. Герасимович А. М. Нові інструменти обліково-аналітичного забезпечення управління сучасним підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 7. С. 13-16. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2019_7_4 (дата звернення: 19.11.2021).

22. Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування системи економічної безпеки підприємства : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 462 с.
23. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу: монографія. Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. 384 с.
24. Гордієнко Н. І. Організація та обліково-аналітичне забезпечення управління результативністю діяльності підприємства. *Підприємництво та інновації*. 2020. Вип. 13. С. 24-28. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/pidinнов 2020 13 6> (дата звернення: 12.11.2021).
25. Горожанкіна М. Державно-приватне партнерство: сучасна модель інтеграції інтересів. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.19. С. 176—183.
26. Гресько В. І. Особливості адміністративно-правового регулювання охорони здоров'я в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2021. Вип. 65. - С. 222-226. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr 2021 65 42> (дата звернення: 28.11.2021).
27. Гудзинський О.Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту. *Облік і фінанси АПК*. 2008. №3. С. 89- 93.
28. Гура Н. О. Неприбуткові організації в Україні: особливості діяльності та класифікація. *Економіка України*. 2012. № 8. С. 23—31.
29. Гура Н., Методика бухгалтерського обліку в неприбуткових не бюджетних організаціях. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 12. С.3-8.
30. Гуренко Т. О., Дерев'янка С. І., Липова А. С. Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління.

- Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2013. Вип. 10. Ч. 3. С. 204–210.*
31. Довденко В.І. Обліково-аналітичне забезпечення розвитку підприємства. *Вісн. Нац. Ун-ту «Лвів. Політехніка»*. 2009. № 647. С. 50-56.
 32. Єгупова Л. О. Аналітичне забезпечення формування та виконання кошторису закладу охорони здоров'я. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_11_85 (дата звернення: 15.11.2021).
 33. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
 34. Зозуля Д. В. Методи фінансування видатки на охорону здоров'я: переваги та перспективи реформування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2021. Вип. 65. - С. 165-170. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2021_65_32
 35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 13.11.2021).
 36. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання, затверджене наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 р. № 68 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00> (дата звернення: 12.11.2021).
 37. Іщенко Г. О. Перспективи розвитку державно-приватного партнерства в умовах реформи охорони здоров'я. *Демократичне врядування*. 2020. Вип. 2.

URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr_2020_2_8 (дата звернення: 28.11.2021).

38. Ковалев В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) : учебное пособие. Москва : Проспект, 2006. 432 с
39. Колос І. В., Радіонова Н. Й. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип. 1. С. 126–140. URL: https://knutd.edu.ua/publications/pdf/Ukrainian_editions/Kolos20150521.pdf (дата звернення: 27.11.2021).
40. Коляденко С.В. Цифрова економіка: передумови та етапи становлення в Україні і у світі. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 6. С. 105–112.
41. Кононенко Л.В., Юрченко О.В. Нефінансова (соціальна) звітність підприємств та цілі сталого розвитку. *Advances in Technology and Science. Abstracts of XII International Scientific and Practical Conference. Berlin, Germany 2021*. URL: https://books.google.com.ua/books?hl=ru&lr=&id=6RUIEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA62&ots=_yDWBbEu-Y&sig=WU85eNQ0brTXF6y_9s2Gb5UKyBA&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 27.11.2021).
42. Кононенко Л.В., Юрченко О.В., Гай О.М. Теорія бухгалтерського обліку в умовах становлення глобальної економіки та інформатизації суспільства. *Економічний простір: Збірник наукових праць*. № 170. Дніпро: ПДАБА, 2021. С. 83-87 URL: <http://http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/911> (дата звернення: 27.11.2021).
43. Коробцова Н. В. Електронна система охорони здоров'я (e-Health): механізм упровадження та етапи розвитку. *Проблеми*

- законності. 2021. Вип. 154. С. 117-126. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2021_154_10 (дата звернення: 21.11.2021).
44. Краснікова Н. Г. Теоретико-методичні засади обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. № 3. С. 139-144. URL: [URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2020_3_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2020_3_25) (дата звернення: 28.11.2021).
45. Краснікова Н. Г. Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Бізнес Інформ*. 2020. № 9. С. 212-218. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2020_9_24 (дата звернення: 28.11.2021).
46. Кузнецова С.А. Організація облікової інформації в управлінні суб'єктів господарювання: [монографія]. Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224 с.
47. Кузнецова С.А. Синергія облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання: автореф. дис... д-ра екон. наук : 08.00.09 / С.А. Кузнецова ; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". - К., 2009. 35 с.
48. Курносенко Л. В. Модель формування професійної компетентності керівника в сфері охорони здоров'я. *Демократичне врядування*. 2021. - Вип. 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr_2021_1_7 (дата звернення: 21.11.2021).
49. Левицька С., Осадча О. Обліково-аналітичне забезпечення податкового менеджменту підприємств-платників податків. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 2. С. 32–41.
50. Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій: автореферат дис... д-ра екон. наук: 08.06.04. Київ. нац. екон. ун-т., Київ, 2005. 28 с.

51. Левицька С.О., Лебедзевич Я.В., Осадча О.О. Звітність підприємств. Острог: НУ “Острозька академія”, 2012. 230 с.
- 52.Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Бескоста Г. М. Організація і методика аудит : навч.-метод. посіб. Запоріжжя : ЗДІА, 2015. 190 с.
- 53.Малярець Л. М. Розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством в умовах цифрової трансформації економіки. Ефективна економіка. 2018. № 6. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_6_12 (дата звернення: 15.11.2021).
- 54.Матвеева О. Ю. Аналіз тенденцій розвитку галузі охорони здоров'я Дніпропетровської області України. Аспекти публічного управління. 2019. Т. 7, № 8. С. 76-85. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aplup_2019_7_8_10 (дата звернення: 15.11.2021).
- 55.Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК / за ред. Г.І. Зуба, В.М. Жука, І.В. Герасимука. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-rekomendacii-z-NormativNogo-buhgalterskogo-ta-podatkovogo-zabezpechennya-derzhavNei-finansovoi-pidtrimki-pidpriemstv-apk.html> (дата звернення: 25.11.2021).
56. Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у КНП, схвалені Робочою групою з питань реформи фінансування сфери охорони здоров'я України, Протокол № 9 від 14 квітня 2017 р. URL: http://moz.gov.ua/uploads/0/3555-moz_metod_recomendations_autonomization_2018_ua_final_web.pdf. (дата звернення: 25.11.2021).
57. Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства URL: Практикуючий лікар.

2017. Т. 6, № 2. С. 67-79.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PraktLik_2017_6_2_15 (дата звернення: 09.11.2021).
58. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Мінфіну від 29.12.2000 № 356.
59. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 URL: <http://www.interbuh.com.ua> Інтерактивна бухгалтерія: бухгалтерський сервіс (дата звернення: 09.11.2021).
60. Михайлов, М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник. К. Центр учбової літератури. 2011. 384 с.
61. Міжнародні стандарти державного аудиту ISSAI URL: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>. (дата звернення: 09.11.2021).
62. Моссаковский В. Виды учета в современных условиях и их обоснование. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2002. № 6. С. 22-29.
63. Музика І.С. Система охорони здоров'я в умовах інституційних змін в Україні: фінансові аспекти. *Світ фінансів*. 2016. Вип. 1. С. 99–108.
64. Нагірська К.Є. Обліково-аналітичне забезпечення вибору стратегії підприємства: систематизація наукових поглядів. *Економічні науки. Серія : «Облік і фінанси»*. 2015. № 12. С. 206–215.
65. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Зобов'язання", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 URL: <http://www.interbuh.com.ua> Інтерактивна бухгалтерія: бухгалтерський сервіс (дата звернення: 18.11.2021).
66. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення

- помилок", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 URL:<http://www.interbuh.com.ua> Інтерактивна бухгалтерія: бухгалтерський сервіс (дата звернення: 08.11.2021).
67. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 "Виплати працівникам", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. № 1798 URL: <http://www.interbuh.com.ua> Інтерактивна бухгалтерія: бухгалтерський сервіс (дата звернення: 12.11.2021).
68. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом МФУ 28.12.2009 р. № 1541 (у редакції наказу МФУ від 24.12.2010 р. № 1629), зі змінами. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua> (дата звернення: 11.11.2021).
69. Нехай В.А. Обліково-аналітичне забезпечення антикризового управління діяльністю сільськогосподарських підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / В.А. Нехай ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. К., 2009. 21 с.
70. Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності: Монографія / за ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, В. М. Якубів. – Івано-Франківськ : Видавництво : Друкарня Фоліант, 2014. – 292 с. (дата звернення: 06.11.2021).
71. Основи законодавства України про охорону здоров'я від 19.11.1992 р. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 4. Ст. 19.
72. Пантейлічук С.Л. Особливості обліку в неприбуткових організаціях. *Київський бухгалтер*. 2010. №39. URL: <http://cons.parus.ua/d.asp?r=06STP2336fc0d693791e3afdaa8ecfab0f4265> (дата звернення: 25.11.2021).
73. Петренко С. М. Методологічні підходи до здійснення процесу внутрішнього аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 7. С. 37–41.

- 74.Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія. Харків : Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с
- 75.Підприємництво: підручник / С.В. Панченко, В.Л. Дикань, О.В. Шраменко, О.М. Полякова, Ю.М. Уткіна. Х.: УкрДУЗТ, 2016.
- 76.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіну від 30.11.1999 № 291
- 77.План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 із змінами внесеними наказом Міністерства фінансів України 14.11.2013 N 947, 02.04.2014 N 372, 25.11.2014 N 1163, 23.07.2015 N 664 URL: <http://buhgalter911.com> (дата звернення: 11.11.2021).
- 78.Податковий Кодекс України із змінами і доповненнями, внесеними Законами України редакція від 01.02.2016 р URL: <http://www.interbuh.com.ua> Інтерактивна бухгалтерія: бухгалтерський сервіс (дата звернення: 17.11.2021).
- 79.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
- 80.Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи" від 26.01.2011 р. № 59 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2021).
- 81.Пресс релиз Всемирного банка от 4 апреля 2018 года URL: <http://www.worldbank.org/en/news/press-release/2018/04/04/world->

bank-group-report-governments-still-lag-in-preparing-procuring-and-managingppps-well (дата обращения: 21.11.2021)

82. Про аудиторську діяльність. Закон України № 3126-XII від 22 квітня 1993 р. (в редакції Закону України № 140-V від 14 вересня 2006 р.) (із змінами та доповненнями) URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>. (дата звернення: 21.11.2021).
83. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України від 16.07.99р. № 996-XIV (з чинними змінами та доповненнями) URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.11.2021).
84. Про державно-приватне партнерство : Закон України від 16.10.2012 р. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2404-17> (дата звернення: 21.12.2021).
85. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні. Закон України від 26.01.1993р. №2939-XII (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/o4> (дата звернення: 21.11.2021).
86. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення: 19.11.2021).
87. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/> (дата звернення: 22.11.2021).
88. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання. Наказ МФУ від 08.09.2017 р. № 755. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2021).

89. Про Рахункову палату Закон України № 576-VIII від 02 липня 2015 р. (із змінами та доповненнями) URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>. (дата звернення: 18.11.2021).
90. Реалізація проектів державно-приватного партнерства в Україні. URL: <https://mtu.gov.ua/les/%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20%D0%A0%D0%B5%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F%20%D0%94%D0%9F%D0%9F%20%D0%B2%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%966> (дата звернення: 11.12.2021).
91. Рябенко В.В., Рябенко Л.М. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління стратегічним потенціалом підприємств харчової промисловості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 7. С. 57–61.
92. Савченко В. М., Кононенко Л.В., Пальчук О.В. Сучасний стан, проблеми та перспективи обліку розрахунків за податками та платежами некомерційних комунальних підприємств - закладів охорони здоров'я. *Економічний простір: Збірник наукових праць*. № 171. Дніпро: ПДАБА, 2021. С. 99-105 URL: <http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/928> (дата звернення: 25.11.2021).
93. Савченко В.М., Юрченко О.В., Кононенко Л.В. Зміна облікової парадигми та її вплив на перспективи формування моделі обліку діяльності некомерційних комунальних підприємств - закладів охорони здоров'я в умовах глобалізації. *Економічний простір: Збірник наукових праць*. № 172. Дніпро: ПДАБА, 2021. С. 81-86 URL: <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/946> (дата звернення: 28.11.2021).

94. Савчук В.К. До аналітичного забезпечення управління діяльністю неприбуткових організацій. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/67351> (дата звернення: 25.11.2021).
95. Сардачук І. І. Обліково-інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2009. Вип. 647 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 510–515. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2956/1/89.pdf> (дата звернення: 28.11.2021).
96. Слободяник Ю.Б. Некоммерческие организации в Украине: бухгалтерский учет, налогообложения и аудит. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2013. №6. URL: <https://wiseeco.Nomist.ru/polezNoe/85788-nekommercheskie-organizacii-ukraine-buxgalterskij-uchet-nalogooblozhenie-audit4>. (дата звернення: 27.11.2021).
97. Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затверджений наказом Мінфіну від 19.04.2001 № 186
98. Стан здійснення ДПП в Україні. URL : <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=62a9b6fb-27ff-462a-b351-eeeeadfb26b6f&title=StanZdiisnenniaDppVUkraini> (дата звернення: 02.12.2021).
99. Тарасова М. Налоговый учет в неприбыльных организациях. Дебет-кредит. 2013. №21. URL: [https://online.dtkt.ua/Book/«ДК»%20№21-2013%20\(рус.\).epub/navPoint-8](https://online.dtkt.ua/Book/«ДК»%20№21-2013%20(рус.).epub/navPoint-8). (дата звернення: 27.11.2021).
100. Тичинина Н.А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия. *Вестник ОГУ*. 2009. №2. с. 213-218.

101. Ткаченко І. Т. Звітність бюджетних організацій: навч. посіб. К. КНЕУ. 2004. 216 с.
102. Ткаченко С. А. Дослідження деяких проблем й формування напрямків розвитку формальної теорії і методології підсистеми обліково-економічного та аналітичного забезпечення. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 11(1). С. 11-13. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2018_11\(1\)_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2018_11(1)_5) (дата звернення: 21.11.2021).
103. Ткачук Г. Ідентифікація економічних ризиків в обліково-аналітичній системі підприємства. *Економіка харчової промисловості*. 2015. Вип. 4. Т. 7. С. 80–88.
104. Український центр сприяння розвитку публічно-приватного партнерства. URL: <http://www.ukrppp.com/uk/history> (дата звернення: 12.11.2021).
105. Усатова Л.В. Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов финансовой отчетности / Автореф док. зконом. наук 08.00.12. - Орел. - 2008. - 48 с.
106. Ушанков В.А. Становление информационной системы: ценностные характеристики. *Проблемы современной экономики*. 2002. № 3/4. С. 45–48.
107. Фатенок-Ткачук А. О. Теоретичні аспекти процесу обліково-аналітичного забезпечення стратегічного планування. *Молодий вчений*. 2021. № 6(2). С. 215-219. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2021_6\(2\)_28](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2021_6(2)_28) (дата звернення: 11.11.2021).
108. Федулова І. Ідентифікація господарських ризиків. *Вісник КНТЕУ*. 2017. № 4. С. 89–103.
109. Філіпова Н. В. Досвід європейських країн у

- фінансуванні охорони здоров'я. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2020. № 6. С. 315-320. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2020_6_54 (дата звернення: 28.11.2021).
110. Харчук Ю. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки закладів вищої освіти України у контексті теорії обмежень. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка*. 2019. № 15. С. 153-160. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2019_15_26 (дата звернення: 11.11.2021).
 111. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2000. 577 с. 6. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основы финансового обліку. Київ : Основи, 1997. 943 с.
 112. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: пер. с англ. Москва, 2000. 576 с
 113. Цибульник М. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю недержавних пенсійних фондів в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Цибульник Марія Олексіївна ; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. - Київ, 2021. - 20 с. : рис., табл.
 114. Шигун М. М., Гаргола Ю. Г. Стан розвитку вітчизняних систем обліку, контролю та управління: експертні оцінки аудиторів-практиків. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 1. С. 245–259.
 115. Шкроміда Н. Я. Обліково-аналітичне забезпечення управління структурними компонентами потенціалу підприємства: теоретичний аспект. *Облік і фінанси*. 2019. № 4. С. 155-161. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_4_22 (дата звернення: 17.11.2021).
 116. Яниогло А. Комплексная система обеспечения экономической

- безопасности предприятия. *Agricultural and Resource Economics*. 2015. Vol. 1. № 1. С. 69–79. URL: www.are-journal.com. (дата звернення: 11.11.2021).
117. Avanesova N., Chuprin Y. Enterprise economic security: essential characteristics of the concept. *Innovative technologies and scientific solutions for industries*. 2017. № 1(1). P. 98–102.
118. Global Health Expenditure Database URL: http://apps.who.int/nha/database/Key_Indicators_by_Country/Index/en. (дата звернення: 28.11.2021).
119. Partnerships UK five year review URL: <http://www.partnershipsuk.org.uk/newsAttachments/documents/Puk-5yr-review.pdf>. (дата звернення: 28.11.2021).
120. Private Participation in Infrastructure (PPI) ANNUAL REPORT Word bank 2017 URL: http://ppi.worldbank.org/~media/GIAWB/PPI/Documents/Global-Notes/PPI_2017_AnnualReport.pdf (дата звернення: 28.11.2021).
121. Tytenko L. Economic security as an element of strategic management system: accounting and analytical aspect. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. № 3. Vol. 4. С. 309–318.

ДОДАТКИ