

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

«14» листопада 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Проблеми та перспективи інформаційного забезпечення
формування фінансових результатів некомерційних закладів
охорони здоров'я»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-21 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

Трибой Н.С.

«14» листопада 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент

Алла ЛИСЕНКО

«14» листопада 2022 р.

Рецензент

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

Тетяна РЯБОВОЛИК

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

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

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

_____ **Трибой Наталія Сергіївна**
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Проблеми та перспективи інформаційного забезпечення формування фінансових результатів некомерційних закладів охорони здоров'я

2. Керівник роботи (проекту)
Лисенко Алла Миколаївна, кандидат економічних наук, доцент
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

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

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи
 (проекту) Метою дослідження є оцінка сучасного стану, обґрунтування напрямів та розробка рекомендацій з удосконалення організації та методики формування в обліку та звітності фінансових результатів некомерційних закладів охорони здоров'я.

Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Дата видачі завдання

« 30 » вересня 2022 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 03 » жовтня 2022 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Трибой Наталія Сергіївна. Проблеми та перспективи інформаційного забезпечення формування фінансових результатів некомерційних закладів 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, 2022.

В першому розділі «Нормативно–методичні засади інформаційного забезпечення формування фінансових результатів неприбуткових некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я» розглянуто сутність категорії фінансові результати, його ретроспективний аналіз та особливості, як об'єкту обліку у світлі трансформування бюджетних закладів у сфері охорони здоров'я в комунальні некомерційні підприємства. Досліджено нормативно - методичні особливості інформаційного забезпечення формування та використання фінансових результатів діяльності медичних некомерційних підприємств.

У другому розділі «Організаційно-економічна характеристика господарської діяльності, ведення обліку та формування фінансових результатів КНП «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради»» висвітлено особливості діяльності підприємства, їх вплив на формування фінансових результатів та надано критичну оцінку і визначено напрями оптимізації організації обліку на підприємстві.

У третьому розділі «Сучасний стан та напрями удосконалення формування в обліку фінансових результатів та аналіз їх показників у звітності КНП «КОЦПБС КОР» досліджено сучасний стан та обґрунтовано напрями удосконалення інформаційного забезпечення управління процесом формування фінансових результатів.

Ключові слова: облік, фінансові результати, некомерційні підприємства, звітність

ANNOTATION

Triboy Natalia Serhiivna. Problems and prospects of information support for the formation of financial results of non-commercial health care institutions.

- 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, 2022.

In the first chapter "Regulatory and methodological principles of information support for the formation of financial results of non-profit non-profit enterprises in the field of health care" the essence of the category of financial results, its retrospective analysis and features as an object of accounting in the light of the transformation of budgetary institutions in the field of health care is considered. I am in a communal non-commercial enterprise. The regulatory and methodical features of information support for the formation and use of financial results of medical non-commercial enterprises have been studied.

In the second chapter "Organizational and economic characteristics of economic activity, accounting and formation of financial results of the KNP "Kirovohrad Regional Center for AIDS Prevention and Control of the Kirovohrad Regional Council"" the peculiarities of the enterprise's activities, their influence on the formation of financial results are highlighted, a critical assessment is given and directions are determined optimization of accounting organization at the enterprise.

In the third chapter "Current state and directions for improving the formation in the accounting of financial results and analysis of their indicators in the reporting of KNP "KOCPBS KOR" the current state is investigated and the directions for improving the information management of the process of formation of financial results are substantiated.

Key words: accounting, financial results, non-commercial enterprises, reporting

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ I. РОЗДІЛ I. НОРМАТИВНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НЕПРИБУТКОВИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	13
1.1. Фінансові результати, як економічна категорія та об'єкт обліку у світлі трансформування бюджетних закладів у сфері охорони здоров'я в комунальні некомерційні підприємства	13
1.2. Нормативно-методичні особливості інформаційного забезпечення формування та використання фінансових результатів діяльності некомерційних комунальних підприємств у сфері охорони здоров'я.....	24
Висновки до розділу I.....	35
РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНО- ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ЦЕНТР ПРОФІЛАКТИКИ ТА БОРОТЬБИ ЗІ СНІДОМ КІРОВОГРАДСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ»	38
2.1. Організаційно-економічна характеристика створення та функціонування КНП «КОЦПБС КОР»	38
2.2. Сучасний стан та особливості організації та ведення обліку та формування фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР»	49
Висновки до розділу II.....	62
РОЗДІЛ III. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ В ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА АНАЛІЗ ЇХ ПОКАЗНИКІВ У ЗВІТНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ЦЕНТР ПРОФІЛАКТИКИ ТА БОРОТЬБИ ЗІ СНІДОМ КІРОВОГРАДСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ».....	66
3.1. Організаційно - методичні особливості формування в обліку та звітності фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР»	66
3.2 Напрями удосконалення інформаційного забезпечення обліку та контролю формування фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР».....	83
Висновки до розділу IV	93
ВИСНОВКИ	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	102
ДОДАТКИ.....	110

ВСТУП

В умовах ринкової економіки найважливішим показником ефективності роботи підприємств та установ є їх фінансові результати. При цьому особливої актуальності набуває достовірне визначення показників фінансових результатів. Тому реалістичність обчислення фінансового результату підприємства стає найважливішим завданням бухгалтерського обліку.

Сучасне управління бізнес-процесами передбачає пошук комплексних рішень, які стоять перед управлінським апаратом економічного суб'єкта. В умовах обмеженості ресурсів економічні суб'єкти прагнуть раціонального їх використання, при цьому вироблені продукти, послуги, роботи повинні бути конкурентоспроможними, тобто задовольняти запити споживачів за критеріями «ціна» та «якість». Виконання цих вимог дозволить економічному суб'єкту отримати той фінансовий результат, який він розраховує.

Проблеми формування та відображення в обліку фінансових результатів постійно перебувають у центрі уваги вітчизняної науки та практики, їх вирішення вимагає нових теоретичних та методологічних підходів до отримання інформації про витрати та доходи підприємства, калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг, визначення фінансових результатів, використання методів їх аналізу. У зв'язку з цим виникає практична необхідність підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм, її ефективності, а також об'єктивна необхідність розробки теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку фінансові результати.

Фінансовий результат як предмет управління є специфічним для бюджетних установ. У сучасних умовах ця специфіка особливо посилюється суперечливістю поняття фінансового результату щодо таких суб'єктів господарювання як некомерційних (некомерційних). Також процеси формування фінансових результатів у сфері охорони здоров'я мають свою специфіку, яка зумовлена значними обсягами цільового фінансування та його

прямим впливом на фінансові результати. Саме ці обставини зумовлюють актуальність дослідження питання формування в обліку та звітності фінансових результатів некомерційних медичних закладів.

Особливості діяльності неприбуткових організацій досліджували у своїх працях такі науковці: О.Б. Андрєєва, О.П. Гетманець, Н.О. Гура, О.М. Вінник, Ю.М. Жорнокуй, О.А. Клименко, Ю.Р. Скоробогата, А.А. Халецька, Л.М. Чуприна.

Питання обліку, звітності та формування фінансових результатів у неприбуткових підприємствах висвітлювались у працях таких учених: О.І. Іваненко, С.О. Левицька, С.Л. Лондар, Я.В. Олійник, С.В. Свірко, В.П. Хомутенко та інші.

Дослідження питань теорії та практики обліку цільового фінансування здійснювалося багатьма вітчизняними вченими. Зокрема, колектив авторів Інституту аграрної економіки під керівництвом Г.І. Зуба, В.М. Жука, І.В. Герасимчук розроблено методичні рекомендації щодо нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств. Праці О.С. Височан, О.О. Височан, А.І. Ясінська, О.В. Усачова та О.А. Чистякова присвячена вдосконаленню методики обліку цільового фінансування в ОСББ та ЖБК.

Проте, проблематиці формування та використання фінансових результатів у бухгалтерському обліку діяльності некомерційних підприємств, які мають неприбутковий статус не знайшли достатнього відображення в українській науці, що негативно впливає на бухгалтерську практику, особливо у сфері функціонування реформованих медичних закладів. Проблемам бухгалтерського обліку, особливо обґрунтуванню практичних підходів до ведення бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях, приділено увагу Ю.В. Б. Слободяник, С. Л. Пантейчук, О. Габрук, Л. Пантелійчук, О. Папінова, М. Тарасова та Окремі аспекти діяльності некомерційних організацій розкривають праці В. Диканя, С. Панченка, Ю. В. Слободяника. Уткін, І. Воловельська, В. Маслова, О. Полякова, О. Шраменко та ін.

Незважаючи на значну роботу науковців, які займаються питаннями бухгалтерського обліку та оподаткування щодо неприбуткових установ, проблематика обліку фінансових результатів неприбуткових підприємств сфери охорони здоров'я потребує подальших досліджень у зв'язку з вимогами практики.

Мета дослідження. Метою дослідження є оцінка сучасного стану, обґрунтування напрямів та розробка рекомендацій з удосконалення організації та методики формування в обліку та звітності фінансових результатів некомерційних закладів охорони здоров'я.

Задачі дослідження. Для досягнення мети було визначено та реалізовано наступний комплекс завдань:

- розглянуто сутність фінансових результатів, як економічної категорії та об'єкту обліку, у контексті трансформування бюджетних закладів сфери охорони здоров'я в комунальні некомерційні підприємства;

- досліджено нормативно - методичні особливості інформаційного забезпечення управління формуванням та використанням фінансових результатів діяльності некомерційних комунальних підприємств у сфері охорони здоров'я;

- проведено організаційно – економічний аналіз створення та функціонування КНП «КОЦПБС КОР»;

- проаналізовано організаційні особливості ведення обліку та формування фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР»;

- встановлено організаційні особливості обліку та критично оцінено сучасний стан, визначено напрями удосконалення формування в обліку фінансових результатів від основної діяльності та від операцій з цільового фінансування КНП «КОЦПБС КОР»;

- досліджено організаційні та методичні особливості формування та проведено аналіз показників фінансової та відомчої звітності КНП «КОЦПБС КОР» в частині фінансових результатів;

– визначено напрями удосконалення інформаційного забезпечення управління формуванням фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР».

Предметом випускної кваліфікаційної роботи є господарська діяльність некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я та її результати.

Об'єктом є організація та методика формування в обліку фінансових результатів некомерційних підприємств охорони здоров'я.

Базою дослідження обрано Некомерційне комунальне підприємство «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради».

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Джерелом інформації для написання дипломної роботи були законодавчі акти, положення та інструкції щодо функціонування некомерційних підприємств, нормативно-правова база ведення обліку та складання звітності суб'єктів малого підприємництва та неприбуткових організацій, фахова література з питань бухгалтерського обліку та менеджменту, інформаційне забезпечення, внутрішні положення, дані первинного та зведеного бухгалтерського обліку, фінансова, статистична та податкова звітність Кіровоградського обласного центру профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради.

Методи дослідження. При розв'язанні завдань використовувалися як загальнонаукові методи (аналіз, синтез, абстрагування, конкретизація), так і емпіричні методи (документальний, розрахунково-аналітичний та балансовий методи). Крім того, застосовуються методи теоретичного узагальнення та порівняння – для оцінки сучасного стану обліку створення результатів господарювання досліджуваного некомерційного підприємства; статистичні методи - для обробки статистичної інформації; абстрактно-логічний – для формулювання теоретичних висновків і узагальнень.

Результати, отримані в ході написання випускної кваліфікаційної роботи, полягають у рекомендаціях з оптимізації організації та методики формування в обліку та звітності фінансових результатів некомерційних підприємств.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

- удосконалення групування доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств з метою формування фінансових результатів;
- проведено наукове обґрунтування та розроблено рекомендації щодо гармонізації побудови системи обліку та формування звітних показників за доходами та витратами за джерелами фінансування доходів та напрямками покриття витрат з урахуванням специфіки діяльності підприємства. некомерційні комунальні підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці конкретних рекомендацій з удосконалення діючої методики формування фінансових результатів в обліку і звітності КНП «КОЦПБС КОР».

Практичне значення отриманих результатів також полягає в тому, що результати дослідження та практичні рекомендації щодо оптимізації організації і методики формування в обліку фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР» прийняті до впровадження та можуть бути використані іншими некомерційними комунальними підприємствами.

Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах «Проблеми та перспективи інформаційного забезпечення управління в системі обліку бюджетних установ» матеріалів IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти».

Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Нормативно–методичні засади інформаційного забезпечення формування фінансових результатів неприбуткових некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я» розглянуто сутність категорії фінансові результати, його ретроспективний аналіз та особливості, як об'єкту обліку у світлі трансформування бюджетних закладів у сфері охорони здоров'я в комунальні некомерційні підприємства. Досліджено нормативно -

методичні особливості інформаційного забезпечення формування та використання фінансових результатів діяльності медичних некомерційних підприємств.

У другому розділі «Організаційно-економічна характеристика господарської діяльності, ведення обліку та формування фінансових результатів КНП «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради»» висвітлено особливості діяльності підприємства, їх вплив на формування фінансових результатів та надано критичну оцінку і визначено напрями оптимізації організації обліку на підприємстві.

У третьому розділі «Сучасний стан та напрями удосконалення формування в обліку фінансових результатів та аналіз їх показників у звітності КНП «КОЦПБС КОР» досліджено сучасний стан та обґрунтовано напрями удосконалення інформаційного забезпечення управління процесом формування фінансових результатів.

Обсяг роботи. Робота викладена на 113 сторінках, вона містить 4 рисунки, 22 таблиці, додатки, список використаних джерел налічує 64 найменувань та викладений на 6 сторінках.

РОЗДІЛ І. НОРМАТИВНО – МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НЕПРИБУТКОВИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1 Фінансові результати, як економічна категорія та об'єкт обліку у світлі трансформування бюджетних закладів у сфері охорони здоров'я в комунальні некомерційні підприємства

Функціонування будь-якого економічного суб'єкта за певний період характеризується таким підсумковим показником як фінансовий результат. Діяльність організації будь-якої організаційно-правової форми спрямовано на отримання прибутку від фінансово-господарської діяльності, що є її головною метою. Прибуток – це показник, який найбільш здатний відобразити результативність виробництва, якість і обсяг виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості.

Вивчення поняття «фінансовий результат» дає можливість керівництву суб'єкта господарювання отримувати докладну інформацію про фінансове становище підприємства, її рентабельність, про конкурентоспроможність на ринках товарів та послуг.

Фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання є предметом дослідження провідних науковців. Проблема економічного змісту «фінансовий результат» суб'єкта господарювання потребує точного обґрунтування. Серед багатьох авторів у галузі обліку, економічного аналізу та фінансового менеджменту немає єдиного підходу у визначенні цього поняття. Їх розуміння сутності фінансових результатів далеко неоднозначне, автори висвітлюють економічний зміст даного поняття «фінансовий результат» у різних аспектах та з різним ступенем деталізації.

Поняття фінансовий результат та окремі аспекти його призначення у трактуванні різних авторів представлені у таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Визначення сутності поняття «Фінансові результати» з погляду різних науковців

Автор	Сутність поняття «фінансові результати»
1	2
Бутинець Ф.Ф.	«Прибуток або збиток організації. Зіставлення доходів та витрат підприємства, відображене у звіті» [25].
Білик Т.О.	«Прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, є одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності» [27].
Скалюк Р.В.	«Підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод, отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена в абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства» [32].
Ковальов В.В.	«Умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використовувати» [35].
Бреславцева Н.А.	«Необхідність створення більш глобального показника – фінансова результативність» [29].
Скасюк Р.В.	Якісний та кількісний показник результативності діяльності підприємства.
Пушкар М.С.	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства.
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному період.
Опарін В.М.	«Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотнє явище характеризує збиток» [42]
Мочерний А.Д.	«Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках» [45].
Худолій Л.М.	«Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством» [33].
Червінська С.Л.	«Різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду» [54].
Ткаченко Н.М.	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.
Труфіна Ж.С.	«Економічна категорія в контексті створення доданої вартості та в аспекті методики визначення результату діяльності конкретного суб'єкта господарювання, що є об'єктом обліку і контролю» [36].

Таким чином, огляд та аналіз джерел економічної літератури свідчить про неоднорідність уявлень, що сформувалися в даний час, про сутність фінансових результатів. Автори у своїх наукових працях визначають економічний зміст даного поняття з різних точок зору та з різним ступенем конкретизації. Проте підбиваючи підсумки, можна виділити найбільш загальний підхід до розуміння категорії «фінансовий результат». Фінансовий результат – це узагальнюючий показник ефективності діяльності суб'єкта господарювання за певний тимчасовий період, який визначається як різниця між доходами і витратами підприємства. Розрахунок фінансових результатів по підсумкам фінансової та господарської діяльності звітного періоду призводить до приросту чи зменшенню капіталу суб'єкта господарювання. Фінансовий результат – це не тільки величина прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства, або отриманого збитку, за результатами звітного періоду, це також основа для розрахунку різних похідних показників, що характеризують ефективність діяльності суб'єкта, таких як прибутковість продажів, рентабельність активів та фінансових джерел капіталу. Отже, категорія «фінансові результати» - це одне із центральних понять не тільки бухгалтерського обліку, а й економічного аналізу, менеджменту, яка пов'язує облікові процеси з механізмом прийняття управлінських рішень, вкладених у зростання прибутковості діяльності підприємства у вигляді розрахунку, аналізу та прогнозування різних економічних показників. Питання результативності та ефективності діяльності господарюючих суб'єктів завжди були цікаві різним групам користувачів.

Проведені наукові дослідження довели неоднозначність підходів до формування фінансового результату, важливість цього показника при оцінці ефективності діяльності підприємства, його вплив на цінність капіталу та на інвестиційну привабливість. Але одночасно було виявлено не завжди чітке використання загальних правил визначення прибутку (збитку) та некоректне їх використання у різних економічних ситуаціях. Фінансовий результат може розглядатись як зміна капіталу, як зміна грошових коштів (економічне

трактування), як різниця між доходами та витратами (традиційний погляд), як приріст чистих активів тощо.

Погляди на проблему вибору основного оціночного показника формувалися під впливом розвитку економічних теорій, математичних методів і моделей, які пов'язані перш за все з інтересами та цілями користувачів інформації. А оскільки основним джерелом, що забезпечує інформацією більшу частину користувачів, є бухгалтерський облік, то доцільно виділити вплив економічних теорій та інтересів різних груп на формування показників, які характеризують фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, що проілюстровано таблицею 1.2

Таблиця 1.2

Підходи до трактування економічного змісту фінансових результатів
різними економічними школами

Назва економічної школи	Підхід до трактування економічного змісту фінансових результатів
1	2
Меркантилістична	Фінансові результати, які проявляються у вигляді прибутку, формуються в сфері обігу та торгівлі, які є джерелом багатства.
Фізіократична	Прибуток, як основна форма фінансових результатів, виникає за рахунок природної родючості землі, тобто аграрне виробництво являється основним джерелом багатства.
Класична	Формування фінансових результатів відбувається в сфері виробництва, а прибуток, як заробітна плата і рента, є частиною вартості, яка в свою чергу створюється працею.
Неокласична	Подвійне трактування: з одної сторони фінансові результати формуються за рахунок капіталу та є ціною даного виробничого фактору, з іншої – формуються за рахунок комплексу всіх задіяних виробничих факторів.
Інституціоналістична	Фінансові результати формуються під впливом різних суспільних неекономічних інститутів (НТП, держава, соціальні групи, профспілки та ін.)

Джерело: складено автором на основі [6, 26, 51, 64]

Одна з функцій бухгалтерського обліку полягає у формуванні інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання. Вже у XIV ст. перед бухгалтерським обліком стояло завдання у визначенні вигоди. Л. Пачолі зазначав, що «мета кожного купця полягає в тому, щоб отримати дозволену

відповідну вигоду для свого змісту, отже, на її визначення і має бути спрямований облік» [6; с. 150-162].

У розвитку облікової думки виділяють декілька основних парадигм: уніграфічну, диграфічну та камеральну. Кожна характеризується набором відмінних рис, найважливішої з якої є підхід до обчислення фінансового результату.

Для уніграфічної бухгалтерії були властиві простота (подвійний запис не використовувався), відсутність результатних рахунків та рахунків капіталу. Важливе місце в обліку займала інвентаризація, тому фінансовий результат міг бути обчислений лише після її проведення. При визначенні фінансового результату вперше було визначено різницю між доходами та витратами від основної діяльності, які і становили фінансовий результат, і не пов'язані з основною діяльністю результати, які обліковувались на рахунку «Капітал». Таким чином, перший підхід до визначення фінансового результату пов'язаний із порівнянням доходів та витрат.

На диграфічному етапі розвитку обліку (1300 - 1850 рр.) виникає потреба у розвитку методології визначення фінансового результату. Спостерігалось злиття різнорідних елементів обліку в єдину систему, окремі підрозділи якої називали рахунками. Підтвердженням наявності рахунків обліку ілюструють облікові книги Альберті (1302–1329 рр.), Франческо ді Марко Датіні (1335-1410 рр.), Д.Фаролфі (1299-1300 рр.). У деяких із цих книг виділялися рахунки заробітної плати керівників відділень, рахунки витрат [6; с. 125-128].

В італійському товаристві «Франческо дель Бене та компанія», яке займалося виробництвом, оптовою, роздрібною та зовнішньою торгівлею сукном, велася велика кількість бухгалтерських книг, кожна з яких відповідала одному рахунку, або ж нею відображалися дані щодо декількох рахунків, але на різних сторінках. Так, касова книга відображала - на одних сторінках дані по рахунку витрат, інших - дані про прибутки та збитки. Особливістю цих книг було ведення відокремленого обліку за видами діяльності, що можна вважати зразком синтетичного та аналітичного обліку. На основі цих книг з'явилась

можливість визначати фінансовий результат за окремими видами діяльності. Дослідження, проведені М.І. Кутером, свідчать, що у 1392 - 1400 рр. рахунок «Прибутки та збитки» будувався щороку, а зароблений прибуток не приєднувався до капіталу, а вилучався власником. Публікація книги Л. Пачолі «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції та відносини» зробила диграфізм головним інструментом обчислення фінансових результатів. При цьому проведення інвентаризації було не потрібно, оскільки прибуток відображався за кредитом рахунку, а збиток – за дебетом [6; с. 256]. Отже, розвиток подвійного запису вплинув на процес визначення фінансового результату. Прибуток почали визначати як різницю між ціною продажу та собівартістю тільки проданих товарів, а не всіх наявних у купця товарів цього виду. Відкривалися окремі рахунки, на кожную партію товарів і закривалися вони лише після повного розпродажу товарів.

У рамках диграфічного обліку можна виділити теорію меркантилістів і теорію економістів А. Сміта та Д. Рікардо. Відповідно до теорії меркантилістів (XVI-XVII ст.), прибуток отримувався у зовнішній торгівлі внаслідок того, що люди перепродували за кордоном товари за ціною значно вищою від закупівельної. У цьому випадку зовнішню торгівлю можна розглядати як вид діяльності. На противагу теорії меркантилістів теорія А. Сміта та Д. Рікардо визначала джерело прибутку - виробництво. А. Сміт зазначав, що «вартість, яку робітники додають до вартості матеріалів, розпадається сама на дві частини, з яких одна йде на оплату їх заробітної плати, а інша – на оплату прибутку їх підприємця» [6; с. 414].

Камеральна облікова парадигма полягає в обліку грошових доходів та витрат. Основним об'єктом при цьому виступають касові операції. Як наслідок, фінансовий результат визначається на основі грошових потоків. Камеральний облік існував паралельно з уніграфічною та диграфічною парадигмами. Облік в організаціях, згідно з камеральною парадигмою, по суті не включав обчислення прибутку та капіталу. І, як наслідок, безглуздо було обчислювати фінансовий результат там, де його нема [64].

Особливо активно облік як наука отримав розвиток у XIX ст. У цей період з'явилися нові напрямки: юридичний та економічний. Перше набуло розвитку в італійській школі. На думку представників цього напрямку, метою бухгалтерського обліку була реєстрація прав та зобов'язань власника, тобто контроль за наявністю та рухом капіталу. Це було базою для розвитку статичного обліку, що ґрунтувався на можливому банкрутстві фірми. Бухгалтерський баланс зі статичної точки зору розглядався як віддзеркалення ринкової вартості підприємства, яка набуває актуальності в умовах його ліквідації. Отже, фінансовий результат може бути визначений як збільшення майна за певний період.

У сучасних умовах підходи до формування фінансового результату розвиваються більше активно, що пов'язано з удосконаленням інформаційних технологій, глобалізацією економіки, активної диверсифікації діяльності, мобільністю організаційної структури підприємств, зміною стилю та методів управління, можливістю використання інструментарію фінансового та бухгалтерського інжинірингу.

Значна кількість науковців розглядають «економічний зміст фінансових результатів через їх функції: нагромадження, стимулювання та розподілу. При позитивному значенні фінансових результатів (прибутку) проявляється функція нагромадження, тобто вони в даному випадку стають основним ресурсом для збільшення власних активів підприємства та сприяють розширеному відтворенню. У випадку заохочення управлінських працівників підприємства та підвищення ставки заробітної плати по результатам виробничо-господарської діяльності спостерігається функція стимулювання. А функція розподілу фінансових результатів відображається у привласненні та розподілі прибутку між підприємством, власниками та державою» [25] .

У зв'язку з тим, що поняття «фінансовий результат» виражається в таких показниках як прибуток і збиток різних видів, виникає необхідність у певній систематизації термінів, що використовуються. Далі розглянемо

найпоширеніші класифікаційні ознаки фінансових результатів економічного суб'єкта (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація фінансових результатів підприємства

Ознака класифікації	Види прибутку
За джерелами формування, які використовуються в обліку	Прибуток (збиток) від продажу Прибуток (збиток) від інших операцій(у тому числі реалізації майна) Балансовий прибуток (збиток)
За основними видами діяльності організації	Прибуток (збиток) від операційної діяльності Прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності Прибуток (збиток) від фінансової діяльності
За галузями діяльності організації	Прибуток (збиток) від виробничої діяльності; Прибуток (збиток) від торговельної діяльності Прибуток (збиток) від надання послуг тощо.
За складом елементів	Маржинальний прибуток Валовий прибуток Чистий (нерозподілений) прибуток (непокритий збиток)
За характером оподаткування	Оподатковуваний прибуток Прибуток, що не підлягає оподаткуванню
За періодом формування	Прибуток (збиток) попереднього періоду Прибуток (збиток) звітного періоду Передбачуваний прибуток (збиток)
За ступенем узагальнення	Прибуток (збиток) організації Консолідований прибуток (збиток)

Джерело: складено автором на основі [6, 26, 51, 64, 51]

Основним показником, що відображає ефективність господарювання є прибуток. Прибуток – це теоретичне поняття, залежне від правил оцінки. Отже, для його обчислення можуть бути використані альтернативні методи та правила оцінки. Вивчення цього показника має значення для кожного суб'єкта господарювання, оскільки його значення характеризує економічний ефект, отриманий у результаті діяльності організації. Отримання позитивного фінансового результату організацією за підсумком звітного періоду означає, що доходи цієї організації перевищили всі витрати, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю цієї організації. Прибуток є фундаментом економічного розвитку організації в умовах ринкової економіки та має велике

значення для аналізу виробничої та фінансової діяльності організації. У зв'язку з цим необхідно докладніше проаналізувати це поняття, з огляду трактування різних авторів. Визначення сутності прибутку різними джерелами наведено таблицею 1.4

Таблиця 1.4

Визначення сутності прибутку

Визначення сутності поняття «Прибуток»	Особливості підходу	Джерело
1	2	3
Прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань	Визначено, що прибуток розраховується шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг і суму інших витрат звітного податкового періоду	Господарський кодекс України
Прибуток підприємства – це перевищення доходів від його діяльності над сумою видатків; він являє собою єдину форму його власних доходів	Визначено, що прибуток є єдиною формою власних доходів діяльності підприємства	Бандурка О.М.
Прибуток – частина вартості додаткового продукту, виражена в грошах; частина чистого доходу; грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу, основна форма грошових накопичень господарського суб'єкта	Наведено кілька окремих визначень прибутку, та не виділено основного, яке може бути закладене в процес дослідження	Данилюк М.О.
Прибуток – кінцевий результат, який створює підприємству фінансові ресурси, що необхідні для розширення його діяльності, необхідні для формування його сталості та конкурентоспроможності на ринку товарів і послуг	Досліджено, що прибуток є основним елементом фінансових ресурсів підприємства, тобто збільшується значення прибутку, амортизаційних відрахувань і позичкових коштів у формуванні фінансових ресурсів підприємств	Кривицька О.Р.
Прибуток підприємства в загальному розумінні являє собою частину вартості додаткового продукту, створеного працею, і є складовою частиною доходу підприємства	Доведено, що прибуток – це додатковий продукт, створений працею	Матюшенко І.Ю.

Прибуток – це перетворена форма додаткового продукту й додаткової вартості, яка виражає відносини між власниками засобів виробництва і найманими працівниками з приводу його створення та привласнення	Особливість полягає в тому, що прибуток виражає суспільні відносини, які приносять позитивний фінансовий результат	Мочерний С.В.
Прибуток – фінансова категорія, яка показує позитивний фінансовий результат, характеризує ефективність виробництва, свідчить про обсяг і якість виготовленої продукції, стан продуктивності праці	Розглядається надто широко, що неможливо довести	Меєв В.О.
Прибуток є не лише результатом успішної діяльності, в контексті підприємництва, він виступає як фактор організації виробництва	Погоджуємося частково, оскільки доцільно досліджувати вплив даного фактора на виробництво	Олійник І.О.
Прибуток – це частина заново створеної вартості, виробленої і реалізованої, готової до розподілу	Погоджуємося з автором, що підприємство одержує прибуток після того, як втілена у створеному продукті вартість буде реалізована і набере грошової форми	Поддєрьогін А.М.
Розглядає прибуток як частину виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність підприємства	Характеризуючи перевищення надходжень над витратами, прибуток виражає мету підприємницької діяльності і є ключовим показником її результативності (ефективності)	Покропивний С.Ф.

Джерело: складено автором на основі [6, 26, 51, 64, 51]

Проведений аналіз сучасної економічної літератури свідчить про схожість поглядів авторів розуміння сутності прибутку. Можна зробити висновок, що прибуток є важливим показником, що характеризує фінансовий результат діяльності економічного суб'єкта. З урахуванням вищевикладеного можна запропонувати таке узагальнене визначення поняття «прибутку». Під прибутком слід розуміти економічну категорію, що є узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності, який у свою чергу визначається як різницю між доходами підприємства і витратами, пов'язаними із здійсненням даної діяльності, обчислену в грошах.

Отже, аналіз фінансових результатів має велике значення для покращення діяльності економічного суб'єкта, оскільки дозволяє реалізовувати такі завдання:

- здійснювати регулярний контроль за виконанням планів реалізації продукції та отримання прибутку;

- визначати вплив об'єктивних та суб'єктивних факторів на фінансові результати;
- виявляти резерви збільшення розміру прибутку та рентабельності;
- оцінювати роботу економічного суб'єкта щодо використання можливостей збільшення прибутку та рентабельності;
- розробляти заходи щодо використання виявлених резервів

Таким чином, єдиного поняття фінансових результатів та прибутку в даний час не існує, економісти по-різному розкривають суть даних категорій. Крім того, у користувачів інформації про фінансові результати існують різні інтереси.

Проведені дослідження показали, що розвиток методології обліку привів до можливості використання різних підходів до обчислення фінансового результату. Сучасна теорія фінансових результатів є поєднанням елементів різних уявлень про економічний зміст категорій «фінансові результати» та «прибуток». Кожен користувач інформації прагнучи до досягнення своєї мети, може вибрати як критерій фінансового результату певний показник, а підсистема бухгалтерського обліку, як найважливіша складова інформаційної системи господарюючих суб'єктів повинна забезпечувати користувачів прозорою та об'єктивною інформацією не тільки по даному показнику, але і про фактори, що вплинули на нього.

Відповідно до законодавства, а саме Закону «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я» [37] від 6 квітня 2017 року № 996 здійснено розробку та реалізацію заходів спрямованих на автономізацію закладів охорони здоров'я. Таке рішення обумовлено стратегією поширення на традиційно бюджетні «заклади» філософії економічних ринкових відносин. Так, МОЗ України було розроблено «Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства» [29]. В умовах впровадження Закону України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення» від 19

жовтня 2017 року N 2168-VIII» [42] змінилась система фінансування закладів охорони здоров'я, а відповідно і організація їх діяльності, що суттєво позначається і на процесі їх підготовки до автономізації. У цьому світлі потребувала радикальної трансформації система інформаційного забезпечення управління, зокрема система фінансового обліку та звітності. Фінансовий результат як об'єкт управління є специфічним для бюджетних установ. Ця специфіка посилюється, в сучасних умовах, зокрема невідповідністю поняття фінансовий результат співвідносно до таких суб'єктів управління як некомерційні (неприбуткові). Також мають особливості процеси формування фінансових результатів у сфері охорони здоров'я, для чого доцільним є розгляд та уточнення особливостей діяльності, формування фінансових результатів та їх оподаткування як відносно некомерційних підприємств, так і у сфері охорони здоров'я, що буде розглянуто у наступному підрозділі.

1.2 Нормативно - методичні особливості інформаційного забезпечення формування та використання фінансових результатів діяльності некомерційних неприбуткових комунальних підприємств у сфері охорони здоров'я

Відповідно до державних статистичних спостережень в Україні «неприбуткових організації налічують 220050 (станом на 01.01.2022 р.), з них:

- громадських організацій – 89148,
- об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ) – 32800,
- профспілки та їх об'єднання – 28559,
- релігійні організації – 26175,
- благодійні організації – 19156;
- недержаних пенсійних фондів (НПФ) – 74» [28].

Відповідно до норм Податкового кодексу України «Неприбуткова організація – це самостійний суб'єкт господарювання з правами юридичної

особи, який здійснює діяльність згідно статутних документів, має самостійний баланс, поточні рахунки в банках, печатку, веде бухгалтерський облік, подає звітність згідно із законодавством» [35].

Особливістю некомерційних підприємств є те, що при їх створенні прибуток не є метою. Це безпосередньо стосується некомерційних підприємств, створених у результаті перетворення бюджетних медичних закладів. Проте це не суперечить можливості та спрямованості діяльності на позитивний фінансовий результат. Специфіка полягає в тому, що, на відміну від підприємницьких бізнес-структур, цей фінансовий результат не ділиться на дивіденди, а є лише джерелом розширення діяльності та більш ефективного надання медичних послуг відповідно до предмета дослідження. Новостворені структури залишаються «неприбутковими» з податкової точки зору, такі неприбуткові підприємства не є платниками податку на прибуток. Проте, при веденні обліку на них поширюється вимога дотримання НП(С)БО [43], Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [36] розроблений саме для підприємницьких структур, а не для бюджетних установ.

Всі неприбуткові організації (як підприємницького характеру, так і ті, що не мають заборони на підприємницьку діяльність) об'єднані одним принципом: «доходи, отримані в межах своєї статутної діяльності, використовуються винятково для фінансування видатків на утримання такої організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її статутними документами» [43] .

Поняття «неприбуткова організація» закріплено Податковим Кодексом України. До внесення змін у Податковий кодекс «неприбуткові підприємства, установи та організації визначалися як підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства і іншої діяльності, передбаченої законодавством. Законом N 652 від 17.07.2015 дане поняття було викладено в новій редакції. Згідно пп.14.1.121 Податкового Кодексу «неприбуткові підприємства, установи та організації – це ті юридичні особи, які не є

платниками податку на прибуток підприємств у відповідності з п. 133.4 ПКУ» [43]. Пп. 133.4.1 Податкового кодексу визначено вимоги до організації для отримання статусу неприбутковості:

- «утворено та зареєстровано в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;
- установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутку) або їх частки серед засновників (учасників), членів організації, працівників (крім оплати їх праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;
- установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування у дохід бюджету в разі припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення» [43]

І найголовніше, згідно з пп. 133.4.2: «доходи (прибуток) неприбуткової організації повинні використовуватися виключно для фінансування витрат на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань і напрямів діяльності, визначених її установчими документами» [45].



Рисунок 1.1 - Підстави для отримання неприбуткового статусу

Основна відмінність від прибуткових (комерційних) організацій: «комерційна організація створюється виключно заради отримання прибутку і є

платником податку на прибуток, а неприбуткова – мети отримання матеріальної вигоди не переслідує. Некомерційна організація в основному ґрунтується для формування сприятливих умов життя людей і досягнення суспільно значущих соціальних благ» [46].

Усі неприбуткові організації мають бути зареєстровані в Реєстрі неприбуткових установ та організацій. Реєстр неприбуткових установ та організацій є автоматизованою системою збору, збирання та обробки даних про неприбуткові підприємства, установи та організації. Створення та ведення реєстру здійснює Державна фіскальна служба України. Відповідно до трансформаційних процесів, які відбуваються в суспільстві, особливо у сфері охорони здоров'я, в Україні змінилися і коди реєстрації неприбуткових знаків. Порівняльний аналіз відповідності нової структури та старих кодів ознак неприбутковості наведено в таблиці 1.5

Таблиця 1.5

Порівняльний аналіз відповідності структури нових та старих кодів
ознак неприбутковості, на основі законодавства [67]

Нові коди ознаки неприбутковості, визначені п. 4 Порядку № 440		Старі коди ознаки неприбутковості згідно з Положенням № 37	
(0031)	Бюджетні установи	(0001) (0002) (0003) (0004)	Органи державної влади України; установи, організації, створені органами державної влади України, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів; органи місцевого самоврядування; установи, організації, створені органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів
(0032)	Громадські об'єднання	(0006)	Громадські організації, створені з метою надання реабілітаційних, фізкультурно- спортивних для інвалідів (дітей-інвалідів) та соціальних послуг, правової допомоги, провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, просвітньої, освітньої та наукової діяльності, громадські організації інвалідів, спілки громадських організацій інвалідів та їх місцеві осередки, створені згідно з відповідним законом
(0033)	Політичні партії	(0008)	Політичні партії

(0034)	Творчі спілки	(0007)	Творчі спілки
(0035)	Релігійні організації	(0013)	Релігійні організації, зареєстровані у порядку, передбаченому законом
(0036)	Благодійні організації	(0005)	Благодійні фонди (організації), створені у порядку, визначеному законом для провадження благодійної діяльності
(0037)	Пенсійні фонди	(0009)	Пенсійні фонди
(0038) (0039)	Спілки; асоціації та інші об'єднання юридичних осіб	(0012)	Спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, створені для представлення інтересів засновників (членів, учасників), що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників (членів, учасників) та не провадять господарської діяльності, за винятком отримання пасивних доходів
(0040) (0043)	Житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому відповідно до закону прийнято в експлуатацію закінчений будівництвом житловий будинок і такий будинок споруджувався або придбався житлово-будівельним (житловим) кооперативом); об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків	(0015)	Житлово-будівельні кооперативи та об'єднання співвласників багатоквартирних будинків
(0041) (0042) (0046) (0047)	Дачні (дачно-будівельні) кооперативи; садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства); сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи; кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;	(0018)	Садівничі та гаражні кооперативи або товариства, утворені в порядку, визначеному законом
(0044)	Професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок	(0016)	Професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, утворені в порядку, визначеному законом
(0045)	Організації роботодавців та їх об'єднання	(0017)	Організації роботодавців та їх об'єднання, утворені в порядку, визначеному законом
(0048)	Інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам, встановленим п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу, утворені	(0011) (0014)	Інші юридичні особи, діяльність яких не передбачає отримання прибутку згідно з нормами відповідних законів; науково-дослідні установи та вищі навчальні заклади III — IV рівнів

	та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації	(0019)	акредитації, внесені до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави, заповідники, музеї, музеї-заповідники; Національна академія наук України та створені нею установи та організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів
--	--	--------	--

Вважаємо цю класифікацію недостатньо повною та такою, що не враховує специфіку некомерційних підприємств, особливо у сфері охорони здоров'я.

Приєднуємось до позиції науковців [7; 9; 12; 15] якими запропоновано іншу класифікацію неприбуткових підприємств, яку може бути покладено в основу змін до існуючої (рисунк 1.2).

Врахування специфіки діяльності різних некомерційних організацій і підприємств на основі їх класифікації може з різних причин стати основою для вдосконалення відповідних нормативних документів, пов'язаних з регулюванням їх діяльності та ведення в них бухгалтерського обліку. Особливостями правової основи створення та діяльності управління



реформованих некомерційних підприємств є те, що вони є підприємствами, метою яких є не отримання прибутку, а надання медичних послуг. Їх діяльність відбувається відповідно до фінансового плану засновників, основним замовником послуг є Національна служба здоров'я України, а важливим джерелом фінансування є цільове фінансування.

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» [46]. Проте, це несправедливо щодо неприбуткових підприємств сфери охорони здоров'я, оскільки для цих підприємств основний процес надання послуг та їх реалізація відбувається відповідно до мети створення та діяльності. Тому вважаємо за необхідне виключити такі підприємства із загального переліку видів неприбуткових установ. З податкової точки зору ми вважаємо за доцільне надання їм статусу «некомерційної» установи, але з економічної – це підприємства, які не сплачують податок на прибуток, фінансування яких є значним частка доходів, цільове фінансування. Врахування таких особливостей дає змогу побудувати ефективну модель інформаційного забезпечення управління формуванням та використанням фінансових результатів.

Неприбуткова організація за ознаками діяльності визнається як самостійний суб'єкт господарювання з правами юридичної особи, який здійснює діяльність відповідно до установчих документів, має самостійний баланс, поточні рахунки в банки, печатка, веде бухгалтерський облік, подає звітність згідно із законодавством, цільового прибутку не має.

На сьогодні немає спеціального Нормативу (стандарту) бухгалтерського обліку для неприбуткових організацій, тому на даному етапі неприбуткові організації застосовують при веденні бухгалтерського обліку всі діючі

нормативні стандарти бухгалтерського обліку. Ми приєднуємося до думки спеціалістів, які вважають недоцільним розробляти окремий стандарт, але доцільно розробити Методичні рекомендації щодо ведення обліку некомерційних підприємств з урахуванням вимог НП(С)БО..

При формуванні облікової політики варто враховувати Методичні рекомендації N 635 [29] та організаційні особливості кожної конкретної неприбуткової організації – некомерційного підприємства. Отже, «всі неприбуткові організації (як підприємницького характеру, так і ті, що мають заборони на підприємницьку діяльність) об'єднані одним принципом: доходи, отримані в межах своєї статутної діяльності, використовуються винятково для фінансування видатків на утримання такої організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її статутними документами» [29] .

Саме такий принцип передбачено пп.133.4.2 п.133.4 ст.133 Податкового кодексу [35], і він суттєво впливає на побудову бухгалтерського обліку формування фінансових результатів неприбуткових організацій.

На сьогодні законодавством передбачено два варіанти ведення бухгалтерського обліку:

- «повний аналітичний та синтетичний облік з використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств;
- спрощена система обліку і звітності із застосуванням спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку» [29].

Вважаємо, що прийняття рішень щодо застосування загального або спрощеного плану рахунків має знаходитись у компетенції суб'єкта господарювання. Прийняття рішень ґрунтується на аналізі розмірів діяльності відповідно до критеріїв які висвітлені у законодавстві [36].

Науковці зазначали, що «з огляду на специфіку діяльності неприбуткових організацій доцільно визнавати всі надходження неприбуткових організацій цільовим фінансуванням та цільовими надходженнями, включаючи орендні

платежі, відсотки, отримані за депозитами, курсові різниці» [29, 35, 47]. Проте вважаємо, що такий підхід є неприпустимим щодо некомерційних підприємств, які виникли внаслідок реформування закладів охорони здоров'я. Так, вважаємо, що доходи від надання послуг у межах «пакета медичних послуг» та додаткових послуг, які надаватимуться пацієнтам, мають відображатися виключно згідно з вимогами НП(С)БО 15 «Доходи», як виручка від продажів. Гуманітарна допомога та інші види цільового фінансування також мають бути враховані відповідно до вимог НП(С)БО 15 «Дохід» [43].

Порядок визнання і відображення витрат регламентований НП(С)БО 16 «Витрати». Ніяких особливостей для неприбуткових організацій цей стандарт не містить. Загальні правила обліку витрат такі:

- «витрати відображаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- витратами звітного періоду визнається таке збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке приводить до зменшення власного капіталу, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;
- витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені;
- витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються в періоді їх здійснення» [44].

Некомерційне підприємство має завжди виконувати вимоги п 133 абз. 4 Податкового кодексу, щоб воно не втратило неприбутковості та не стало платником податку на прибуток. Адже коли такий медичний заклад втратив статус неприбутковості, то доведеться:

- «подавати декларацію з податку на прибуток та фінансову звітність, яка є її невід'ємною частиною (п. 46.2. ПК);
- визначати обсяги звітності згідно із критеріями віднесення підприємства до мікропідприємств, малих, середніх та великих;
- сплачувати податок на прибуток за ставкою 18 %;
- коригувати фінансовий результат на податкові різниці» [44] .

Тобто, втрачаючи статус неприбутковості, КНП «втрачає можливість спрямовувати всі свої кошти саме на розвиток свого підприємства, на виконання статутних цілей та завдань без обмежень. Підстави виключення з Реєстру визначено у п. 16 Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру, затвердженого постановою КМУ від 13.07.16 р. № 440)» [45]. Звернімо увагу саме на дві підстави, які потребують більш детального розгляду (таблиця 1.6):

Таблиця 1.6

Підстави втрати підприємств та установ статусу неприбутковості

№ з/п	Підстави втрати статусу неприбутковості	Детальний аналіз підстави
1	2	3
1	Використання доходів (прибутків) неприбуткової організації для інших цілей, ніж утримання такої організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності (пп. 133.4.2 ПК)	Цілі, завдання та напрями діяльності КНП визначаються статутом підприємства, а це означає, що важливо правильно скласти статут. Щоб не втратити статус неприбутковості, треба враховувати таке: ➤ у статуті мають бути чітко визначені джерела надходження грошових коштів (у т. ч. в іноземній валюті); ➤ медичне КНП може бути отримувачем або набувачем гуманітарної допомоги; ➤ медичне КНП може укласти договір страхування майна та отримувати страхове відшкодування, яке не є об'єктом обкладення податком на прибуток; ➤ медичне КНП може отримувати пасивні доходи (% банку); ➤ дохід, отриманий КНП у вигляді додатних курсових різниць, не є об'єктом обкладення податком на прибуток; ➤ у статуті мають бути передбачені статутні цілі й завдання, на досягнення яких мають бути спрямовані грошові кошти; ➤ у статуті мають бути передбачені джерела витрачання коштів; ➤ витрачання коштів повинне бути лише цільовим, пов'язаним зі статутною діяльністю; ➤ у рамках здійснення статутної діяльності КНП має право: - брати участь у міжнародних науково-практичних конференціях в порядку обміну досвідом, організовувати тренінги, семінари; - здійснювати медичне обслуговування іноземних громадян та осіб без громадянства; - здійснювати співробітництво з іноземними підприємствами та організаціями тощо. Отже, що детальніше прописано у статуті мету та предмет діяльності, джерела надходження та витрачання коштів, то більше підприємство захистить себе від ризику втрати статусу неприбутковості
2	Розподіл доходів (прибутків) неприбуткової організації або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їх праці, нарахування ЄСВ), членів органів управління та інших пов'язаних з	Щодо розподілу доходів, то тут звернімо увагу на укладення зі сторонніми підприємствами договорів на виконання робіт (надання послуг). Укладаючи такі договори, треба пам'ятати про господарські операції з пов'язаними особами. Пов'язані особи – це юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням критеріїв, визначених у пп. 14.1.159 ПК. Крім того, відповідно до п. 9 ст. 1 Закону від 25.12.15 р. № 922-VIII «Про публічні закупівлі» (далі – Закон № 922) цей Закон поширюється на підприємства, в яких комунальна частка у статутному капіталі становить більш як 50 %. Тому Закон № 922 поширюється на медичні КНП, комунальна частка в яких

	ними осіб (пп. 133.4.1 ПК)	становить 100 %. У п. 16 ст. 1 Закону № 922 також встановлено критерії пов'язаних осіб під час здійснення публічних закупівель. У зв'язку з цим треба звернути увагу на таке. Укладаючи договори на виконання робіт (надання послуг) з підприємствами або ФОП, які одночасно є членами органу управління медичного КНП або пов'язаними з ними особами (у т. ч. членами родини), а також працівниками КНП, медична установа несе ризик втрати неприбутковості через розподіл доходів між членами органу управління підприємства або працівниками. Адже будь-які інші виплати членам органу управління або працівникам КНП, ніж виплату заробітної плати, податковий орган вважатиме розподілом доходів. Щодо укладення цивільно-правових договорів на виконання робіт (надання послуг) із працівниками треба також урахувати, що такий працівник за підсумками місяця отримує заробітну плату, а за виконання умов ЦПД – винагороду, що буде відображена у формі № 1ДФ за ознаками відповідно «101» та «102» (з ФОП – «157»). І якщо посадові обов'язки такого працівника відповідатимуть виду виконуваних робіт (наданих послуг), то ЦПД може бути визнано трудовим договором та потягне за собою відповідні нарахування та податкові наслідки. Крім того, укладаючи ЦПД з фізособою, треба пам'ятати, що для виконання статутних цілей та завдань можна укласти договір лише на ті види робіт, що не підлягають ліцензуванню
--	----------------------------	---

Отже медичний заклад повинен:

- відповідально підходити до розробки статуту підприємства, враховуючи всі можливі нюанси здійснення своєї діяльності;
- ретельно перевірити суб'єктів господарювання, з якими планується укласти договори на виконання робіт (надання послуг);
- ретельно складати цивільно-правові договори з працівниками підприємства, щоб уникнути дублювання трудових обов'язків з видами робіт (послуг), що виконуються.

Такий підхід дозволить уникнути непорозумінь з податковим органом, негативних податкових наслідків та втрати статусу неприбутковості.

Висновки до розділу 1

Отже економічний результат є одним із найважливіших показників, який узагальнює всі результати господарської діяльності та характеризує результати діяльності суб'єкта господарювання. У фінансових результатах безпосередньо відображаються всі сторони діяльності підприємства: рівень використання виробничого устаткування, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів,

характеристика технології та організації виробництва, собівартість реалізованої продукції та її якість, обсяг реалізації, реалізація, ціни, продуктивність праці, державне регулювання розвитку промисловості тощо.

Неприбуткова організація - це самостійний суб'єкт господарювання на правах юридичної особи, який здійснює діяльність згідно з установчими документами, має окремий баланс, поточні рахунки в установах банків, печатку, веде бухгалтерський облік, подає звітність згідно з закону, не має на меті отримання прибутку. Визначення доходів і витрат неприбуткових організацій для цілей оподаткування здійснюється на підставі ПБО та даних бухгалтерського обліку. Усі неприбуткові організації (як підприємницькі, так і ті, що не мають заборони на підприємницьку діяльність) об'єднує один принцип: доходи, отримані в межах їх законодавчо встановленої діяльності, використовуються виключно для фінансування витрат на забезпечення такої діяльності. організацію, реалізацію мети (цілі, завдання) та напрями діяльності, визначені її статутними документами.

Дослідивши діяльність неприбуткових установ, є підстави стверджувати, що в законодавстві України відсутній єдиний нормативно-правовий акт, який би визначав їх правовий статус та регулював їх діяльність. Для вирішення проблем визначення терміну «неприбуткова організація» в термінологічній базі законодавства України доцільно гармонізувати норми податкового, господарського та цивільного законодавства.

Науковці розробили класифікацію неприбуткових організацій за різними ознаками, зокрема: за системою оподаткування, за джерелами фінансування, за засновниками, за рівнем державного регулювання та контролю, за можливістю є засновниками підприємств (організацій), які здійснюють комерційну діяльність, за планом бухгалтерського обліку, за ознаками неприбутковості, за способом звітності, за наявністю спільного майна, за розпискою. державної допомоги.

Особливістю неприбуткових організацій є те, що при їх створенні прибуток не є метою. Це безпосередньо стосується некомерційних підприємств,

створених у результаті перетворення бюджетних медичних закладів. Проте це не суперечить можливості та спрямованості діяльності на позитивний фінансовий результат. Специфіка полягає в тому, що, на відміну від підприємницьких бізнес-структур, цей фінансовий результат не ділиться на дивіденди, а є лише джерелом розширення діяльності та більш ефективного надання медичних послуг відповідно до предмета дослідження. З податкової точки зору статус «неприбуткових» зберігається за новоствореними структурами, такі неприбуткові підприємства не є платниками податку на прибуток. Але при веденні обліку на них поширюється вимога дотримуватись законодавства розробленого саме для підприємницьких структур, а не бюджетних установ.

Врахування специфіки діяльності різних некомерційних організацій і підприємств на основі їх класифікації може з різних причин стати основою для вдосконалення відповідних нормативних документів, пов'язаних з регулюванням їх діяльності та ведення в них бухгалтерського обліку. Особливостями правової основи створення та діяльності управління реформованих некомерційних підприємств є те, що вони є підприємствами, метою яких є не отримання прибутку, а надання медичних послуг. Їхня діяльність здійснюється відповідно до фінансового плану засновників, основним замовником послуг є НСЗУ та важливим джерелом фінансування є цільове фінансування.

На сьогодні спеціального положення (стандарту) бухгалтерського обліку для неприбуткових організацій не існує, тому на даному етапі неприбуткові організації використовують у бухгалтерському обліку всі діючі стандарти. Приєднуємося до думки спеціалістів, які вважають недоцільним розробляти окремий стандарт, але доцільно розробити рекомендації щодо ведення обліку некомерційних підприємств з урахуванням вимог законодавства.

Вважаємо, що прийняття рішення про застосування загального чи спрощеного плану рахунків має бути в компетенції суб'єкта господарювання. Прийняття рішень базується на аналізі розмірів діяльності відповідно до критеріїв, встановлених законодавством.

РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНО ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ЦЕНТР ПРОФІЛАКТИКИ ТА БОРОТЬБИ ЗІ СНІДом КІРОВОГРАДСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ»

2.1 Організаційно – економічна характеристика КНП «КОЦПБС КОР»

Епідемічний процес ВІЛ-інфекції в Кіровоградській області продовжує характеризуватися високою інтенсивністю. З кожним роком зростає кількість виявлених та зареєстрованих ВІЛ-інфікованих та хворих на ВІЛ/СНІД.

Станом на 01.01.2022 року в лікувально-профілактичних закладах області на обліку перебувало 3051 ВІЛ - інфіковані особи проти 2854 за аналогічний період 2021 року. Показник поширеності ВІЛ-інфекції по області складав 312,7 на 100 тисяч населення проти 247,2 за аналогічний період 2021 року, що свідчить про розгортання інфекції [27].

Протягом 2021 року зареєстровано 129 нових хворих на СНІД, показник захворюваності на СНІД склав - 12,9 на 100 тис. нас., за аналогічний період минулого року він становив - 7,9 на 100 тис. нас. Протягом звітної періоду на ВІЛ було обстежено 25814 осіб, з них у 264 позитивних результати [27].

Найвищі показники поширеності інфекції зареєстровані в м. Кропивницькому та м. Олександрії. Найнижчі показники в смт. Голованівськ, м. Гайворон, що свідчить не про низьку поширеність ВІЛ-інфекції, а про недостатнє її виявлення.

З метою розширення можливості доступу різних категорій населення до системи добровільного консультування і тестування на ВІЛ-інфекцію в усіх

районах області відкриті та функціонують кабінети «Довіра» з наданням послуг до - і післятестового консультування, анонімного та безкоштовного тестування на ВІЛ.

Досліджуване підприємство є «лікарняним закладом охорони здоров'я - комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги третинної (високоспеціалізованої) медичної допомоги. Підприємство є правонаступником усього майна, всіх прав та обов'язків комунального закладу «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом» [35].

Відповідно до змін у чинному законодавстві (реформа МОЗ) реорганізовані заклади охорони здоров'я отримали право обрати статус неприбутковості шляхом реєстрації в Реєстрі неприбуткових організацій, яким користувався досліджуваний заклад. Досліджуваний КНП створено в результаті перетворення бюджетної установи охорони здоров'я, яка була суб'єктом державного сектору та управлялася за кошти відповідного місцевого бюджету. Таке перетворення виконало одне з головних стратегічних завдань реформи охорони здоров'я, визначене Концепцією реформування фінансування системи охорони здоров'я України – перехід на оплату діяльності надавачів медичних послуг, охорони здоров'я. об'єктів - КНП, та результати їх діяльності. Змінився також характер взаємовідносин між КНП як суб'єктом господарської діяльності з надання медичних послуг та їх клієнтом – розпорядником бюджетних коштів та суб'єктом державного сектору. Тому на зміну командно-адміністративній моделі відносин за принципом «держава замовила і дала гроші» прийшла договірна модель «держава замовила, заплатила за послугу і проконтролювала результат», в якій відносини будуються на договорах. Відповідно до вказаних договорів розпорядник бюджетних коштів виступає стороннім платником у сфері обслуговування пацієнтів, а медичний заклад – КНП виступає виконавцем послуг. Сформована модель взаємовідносин забезпечила КНП «КОЦПБС КОР» управлінську та фінансову автономію.

Підприємство відноситься до об'єктів спільної власності і користується майном, що належить до спільної власності територіальних одиниць

муніципалітетів, муніципалітетів і міст області і доручено на праві оперативного управління з обмеженням повноважень розпорядження. на відокремлене майно, яке здійснюється за згодою власника в установленому порядку та межах, встановлених правовими актами, та власником майна або уповноваженим ним органом.

КНП «КОЦПБС КОР» здійснює господарську некомерційну діяльність, спрямовану на досягнення соціальних та інших результатів без мети отримання прибутку. Відповідно до статуту неприбуткової організації забороняється розподіляти отриманий дохід (прибуток) або його частину між засновниками (учасниками), працівниками (крім оплати їх праці, нарахування єдиного соціального внеску), членами органи управління та інші пов'язані особи. Не вважається розподілом доходів КНП «КОЦПБС КОР», власних доходів (прибутків) виключно на фінансування видатків на утримання, реалізацію мети (цілей, завдань) та напрямків діяльності.

Досліджувана установа здійснює свою господарську діяльність відповідно до вимог Господарського кодексу України, яким передбачено складання та затвердження фінансового плану на відповідний рік (ст. 8 ч. 77 ГКУ), відповідно до якого: підприємство отримує доходи і здійснює витрати, визначає обсяг і напрямки коштів для виконання своїх функцій відповідно до установчих документів. Фінансовий план, затверджений власником бізнесу, не забезпечує отримання збитків від господарської діяльності, тому насправді їх бути не повинно. Це породжує протиріччя між неприбутковістю та обов'язком планувати позитивний фінансовий результат господарської діяльності.

Засновником КНП «КОЦПБС КОР» є Кіровоградська обласна рада. Структурне управління Кіровоградської обласної державної адміністрації з питань охорони здоров'я забезпечує галузеву політику (управління діяльністю) підприємства в межах повноважень, визначених чинним законодавством України.

Підприємство у своїй діяльності керується «Конституцією України, законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України,

нормативно-розпорядчими документами Міністерства охорони здоров'я України, розпорядчими документами Кіровоградської обласної ради, розпорядженнями голови Кіровоградської обласної державної адміністрації, організаційно-розпорядчими документами структурного підрозділу Кіровоградської обласної державної адміністрації з питань охорони здоров'я, іншими нормативно-правовими актами» [Додаток А].

Відповідно до статуту, цільовий напрям діяльності та відповідно предмет діяльності КНП «КОЦПБС КОР» – забезпечення охорони здоров'я населення області, шляхом надання медичної допомоги (послуг) в порядку та до обсязі, встановленому правовими нормами. А саме:

- «КНП отримує для області, зберігає та розподіляє між закладами охорони здоров'я медикаменти та вироби медичного призначення для діагностики та лікування ВІЛ-інфікованих та хворих на СНІД;
- проводить моніторинг тестування на ВІЛ-інфекцію населення області, в тому числі контролює обстеження в лікувальних підприємствах області первинного, вторинного, третинного рівня акредитації;
- забезпечує своєчасний облік в закладах служби СНІДу ВІЛ-позитивних виявлених в закладах охорони здоров'я області всіх рівнів акредитації та форм власності;
- проводить епідеміологічне розслідування випадків внутрішньо-лікарняного інфікування, виявлення ВІЛ-інфекції серед донорів, дітей та хибно позитивних результатів на ВІЛ в підприємствах охорони здоров'я області;
- контролює диспансерний нагляд та антиретровірусне лікування медичних працівників які мали випадок контакту із джерелом потенційного інфікування ВІЛ;
- організує взаємодію між лікувальними закладами (підприємствами, установами) та неурядовими організаціями, що працюють на території Кіровоградської області;
- співпрацює з закладами Державної кримінальної Служби України в

області щодо безперервного лікування ВІЛ-інфікованих (із збереженням конфіденційної інформації в рамках виконання Закону України);

- спільно з підприємствами охорони здоров'я, що надають медичну допомогу хворим на туберкульоз, проводить заходи, щодо недопущення розповсюдження на території області туберкульозу, ВІЛ-інфекції, організовує спільні заходи щодо профілактики та лікування ко-інфекції ТБ/ВІЛ та ВІЛ/ВГВ;

- проводить заходи з валідації елімінації передачі від матері до дитини ВІЛ-інфекції та сифілісу;

- здійснює виплату щомісячної соціальної допомоги дітям області згідно наказу МОЗ України від 26.11.2012 № 946 «Про затвердження Порядку виплати щомісячної державної допомоги ВІЛ-інфікованим дітям і дітям, які страждають на хворобу, зумовлену ВІЛ».

- фахівці КНП надають консультативну та лікувальну допомогу медичним закладам області з приводу ведення важких випадків ВІЛ-інфекції, супутніх станів та захворювань, опортуністичних інфекцій, виїжджають за зверненням до закладів області та адресами мешкання важких пацієнтів, тощо» [Додаток А] .

Основними завданнями центру є вдосконалення системи епідеміологічного нагляду за ВІЛ-інфекцією, профілактичних та протиепідемічних заходів, методів клініко-лабораторної діагностики та лікування.

Основними напрямками наукових досліджень КНП «КОЦПБС КОР» є:

- вивчення епідемічного процесу ВІЛ-інфекції та вдосконалення системи епідеміологічного нагляду;

- вивчення патогенезу та клініки ВІЛ-інфекції та супутніх їй захворювань;

- вдосконалення терапії ВІЛ-інфекції, апробація та впровадження нових лікарських засобів для її лікування;

- створення молекулярних методів діагностики ВІЛ-інфекції та

пов'язаних з нею захворювань;

- розробка заходів щодо соціально-психологічної адаптації ВІЛ-інфікованих;

- розробка ефективних заходів профілактики ВІЛ-інфекції

Установа надає медичні послуги на підставі ліцензії на медичну практику. Якщо для провадження окремих видів діяльності необхідний спеціальний дозвіл, підприємство отримує його в порядку, встановленому правовими нормами України. Наразі в умовах пандемії розвиток діяльності, пов'язаної з наданням платних послуг, є досить складним. Відповідно до стратегії реформування фінансування передбачає збільшення таких послуг, наукова установа таких послуг не надає, але очікується в майбутньому.

КНП «КОЦПБС КОР» належить до об'єктів спільної власності та користується майном, що належить до спільної власності області та закріплене за ним на праві оперативного управління з обмеженням розпорядження про виділ майна, яке здійснюється за згодою засновника в установленому порядку та в межах, встановлених правовими актами, та засновником або уповноваженими органами. Засновник має право і здійснює цільове фінансування, але останнім часом воно суттєво обмежене. У період з 01.01.2022 по 01.07.2022 таке фінансування було здійснено, але в обмеженому обсязі. Зокрема, у березні та квітні 2022 року профінансовано сплату одного соціального внеску та військового збору у зв'язку з недостатністю доходів у гарантованому пакеті медичних послуг. Також було передбачено цільове фінансування засновником у сфері медицини.

Підприємство також здійснює некомерційну господарську діяльність, організовує свою діяльність відповідно до фінансового плану, самостійно організовує надання медичних послуг. Протягом досліджуваного періоду, як уже зазначалося, платні послуги не надавалися, але витрати (крім ліків та медикаментів) покриваються за рахунок коштів, отриманих від НСЗУ на реалізацію гарантованого пакету медичних послуг. Для здійснення господарської некомерційної діяльності залучає та використовує матеріально-

технічні, фінансові, трудові та інші ресурси, використання яких не заборонено законодавством. З 2021 року вартість пакету медичних послуг не зміниться, що спричиняє фінансові ускладнення, пов'язані зі зміною мінімальної заробітної плати та відповідним підвищенням посадових окладів. Частково проблему вдалося вирішити запровадженням другого – спеціального пакету послуг на ці цілі у 4 кварталі 2021 року, однак у 2022 році таке фінансування не було реалізовано, що потенційно може бути втрачено. Компанія зобов'язана ефективно використовувати наявні ресурси, що забезпечує ефективна система інформаційного забезпечення.

Структура активів КНП «КОЦПБС КОР» на основі даних фінансової звітності за 2020-2021 р. (Додатки Б, В) наведені таблицею 2.1

Таблиця 2.1

Структура активів КНП «КОЦПБС КОР» за 2020-2022 р.

	На 01.10.2020 р., тис.грн	на 01.01.2021 р., тис.грн	на 01.01.2022 р., тис.грн	Відхилення (абсолютне, 2022/2021 тис.грн)
I. Необоротні активи				
Основні засоби:	375,2	333,6	1603,9	1270,3
первісна вартість	1 239,8	1239,8	2681,0	1441,2
знос	(864,6)	(906,2)	(1077,1)	170,9
Усього за розділом I	375,2	333,6	1603,9	1270,3
II. Оборотні активи				
Запаси:	8957,7	7309,5	4557,4	-2752,1
Інша поточна дебіторська заборгованість	12,7	-	-	
Витрати майбутніх періодів	-	0,9		-0,9
Усього за розділом II	8970,4	7310,4	4557,4	-2753
Баланс	9345,7	7644,0	6161,3	-1482,7

Як видно з таблиці, у структурі активів досліджуваного підприємства переважають оборотні активи, а саме лікарські засоби, що повністю відповідає особливостям діяльності медичних закладів. Основні засоби є довгостроковими

активами і на момент балансової трансформації їх залишкова вартість відноситься на додатковий капітал. Майно, що перебувало на балансі (крім придбаного за цільовим фінансуванням) на момент перетворення установи було віднесено на господарський результат згідно з рекомендаціями відділів. У 2021 році надійшли основні кошти у вигляді гуманітарної допомоги на суму 1 441 202,34 грн. Одразу нараховано амортизацію в сумі 170913,5 грн. Дебіторська заборгованість, відображена в балансі, є заборгованістю по непрацездатності, яка має бути сплачена за рахунок коштів Фонду соціального страхування. Інша поточна заборгованість детально описана нижче:

- заборгованість із цільового фінансування;
- бюджетна заборгованість по оплаті витрат (збитків) – відображаються збитки, що виникли внаслідок знецінення довгострокових активів, прийнятих до складу капіталу, та сума відшкодування збитку періоду.

Структура власного капіталу та зобов'язань КНП «КОЦПБС КОР» за даними фінансової звітності за 2020-2021 роки (додатки Б, В) наведена в таблиці 2.2.

У структурі пасивів переважає цільове фінансування. Цільове фінансування – надходження до бюджетів усіх рівнів за рахунок благодійної допомоги, яка деталізується в розрізі юридичних та фізичних осіб. Доходи майбутніх періодів і додатковий капітал деталізуються в залишковій вартості необоротних активів і необоротних активів. Поточні рахунки відображаються в частині отриманих авансів на ПМГ та на медичні та немедичні процедури за кошти фізичних та юридичних осіб, на сплату страхових внесків.

Таблиця 2.2

Структура власного капіталу та зобов'язань КНП «КОЦПБС КОР» за 2020 – 2022 р.

	На 01.10.2020 р	на 01.01.2021 р	на 01.01.2022 р	Відхилення (абсолютне, 2022/2021 тис.грн)
I. Власний капітал				
Додатковий капітал	375,2	333,6	273,4	-60,2

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	902,0	1217,5	994,1	-223,4
Усього за розділом I	1277,2	1551,0	1267,5	-283,5
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення				
III. Поточні зобов'язання				
розрахунками з бюджетом	2,5	-		
розрахунками з оплати праці	10,3	-		
Доходи майбутніх періодів			1125,0	+1125,0
Інші поточні зобов'язання (цільове фінансування)	8055,7	6093,0	3768,8	-2324,2
Усього за розділом III	8068,5	6093,0	4893,8	-1199,2
Баланс	9345,7	7644,0	6161,3	-1482,7

КНП «КОЦПБС КОР» має окремий баланс, поточний рахунок для забезпечення основної діяльності в установах банків, спеціальний рахунок для розрахунку з фондами для оплати лікарняних. Також відкрито рахунок в Державному казначействі України для надходження цільових коштів від засновника. Підприємство має круглу печатку зі своїм найменуванням, штампи, а також бланки зі своїми реквізитами. Підприємство здійснює право укладати договори (контракти), самостійно визначає свою організаційну структуру, визначає чисельність працівників, подає на затвердження в порядку, встановленому чинним законодавством, розпис працівників.

Заклад надає оздоровчі послуги на підставі дозволу на медичну практику. Підприємство має право здійснювати лише ті види медичної діяльності, які дозволені органом ліцензування при видачі дозволу на медичну діяльність.

КНП «КОЦПБС КОР» несе відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах належного йому майна, згідно з чинним законодавством України, нормативно-правовими актами обласної ради. Підстави та умови матеріальної та дисциплінарної відповідальності працівників визначаються згідно з чинним законодавством про працю (крім випадків, коли кримінальна відповідальність встановлена в загальному порядку).

Майно закладу є державною власністю і пов'язане з ним на праві оперативного управління. При здійсненні права оперативного управління

володіє, користується та розпоряджається в установленому порядку рухомим та нерухомим майном за погодженням з ОР Кіровоград. Активи складаються з довгострокових і оборотних активів, довгострокових активів і грошових коштів, а також інших цінностей, вартість яких відображається в окремому балансі. Ділянки надаються в порядку, встановленому чинним законодавством України. Розпорядження землями здійснюється за погодженням з Кіровоградською обласною радою в установленому порядку.

КНП «КОЦПБС КОР» має право в порядку, встановленому чинним законодавством України та нормативно-правовими актами Кіровоградської обласної ради, передавати іншим установам, підприємствам, організаціям, продавати, обмінювати, здавати в оренду, надавати безоплатно стягувати плату за тимчасове користування обладнанням, транспортом, іншими засобами та інвентарем, матеріальними та іншими матеріальними цінностями. Нерухоме майно та транспортні засоби списуються з балансу за рішенням обласної ради в порядку, встановленому нормативно-правовими актами. Відчуження майна, що є у спільній власності, здійснюється за погодженням з Кіровоградською обласною радою в порядку, встановленому чинним законодавством України. У досліджуваній період інститут не передавав майно, а отримував необхідні ліки в порядку цільового перерозподілу від обласної лікарні та обласного секс-диспансеру.

Джерелами формування майна та коштів КНП «КОЦПБС КОР» є:

- загального майна;
- бюджетні ресурси (державний та місцеві бюджети);
- власні доходи;
- цільові витрати на виконання програм і заходів, що діють у сфері охорони здоров'я;
- кошти, отримані на підставі договорів з центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення;
- майно, одержане безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової

допомоги чи добровільних благодійних внесків, пожертвувань юридичних і фізичних осіб;

- надходження коштів на виконання програм соціально-економічного розвитку області, програм розвитку медичної галузі;
- інші джерела, не заборонені законодавством.

Для досліджуваного некомерційного підприємства переважають кошти цільового фінансування в частині отримання медикаментів та лікарських засобів в порядку централізованих закупівель від НСЗУ, а також гуманітарна допомога. За досліджуваний період за рахунок власних коштів покриваються витрати в частині оплати послуг на субпідрядне проведення лабораторних досліджень, перевірку обладнання.

У статуті зазначено, що статутний капітал становить балансову вартість основних засобів, визначених у передавальному акті майна, коштів, прав та обов'язків від комунального закладу «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом» до комунального некомерційного підприємства «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради», проте відповідно до відомчих рекомендацій, з чим ми погоджуємося, залишкову вартість віднесено до додаткового капіталу, як безоплатно отримані необоротні активи.

КНП «КОЦПБС КОР» має право звертатися у порядку, встановленому законодавством, до нейтральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, а також підприємств і організацій незалежно від форм власності та підпорядкування, для отримання інформації та матеріалів, необхідних для виконання покладених на завдань; самостійно планувати, організовувати і здійснювати свою статутну діяльність, визначати основні напрямки свого розвитку відповідно до своїх завдань і цілей, у тому числі спрямовувати отримані від господарської діяльності кошти на утримання та його матеріально-технічне забезпечення; укладати договори (угоди) з підприємствами, установами, та організаціями незалежно від форм власності та підпорядкування, а також фізичними особами відповідно до законодавства;

укладати договори про медичне обслуговування, на підставі вартості та обсягу послуг з медичного обслуговування, замовником яких є держава або органи місцевого самоврядування.

Управління КНП «КОЦПБС КОР» здійснює головний лікар, призначення якого на посаду та звільнення з посади головного лікаря здійснюється відповідно до законодавства та актів Кіровоградської обласної ради. Головний лікар призначається на посаду Кіровоградською обласною радою на конкурсній основі шляхом укладання з ним контракту, у якому визначаються умови його матеріального забезпечення, інші умови найму.

2.2 Сучасний стан та особливості організації та ведення обліку та формування фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР»

В цілому ведення бухгалтерського обліку у КНП «КОЦПБС КОР» відповідає вимогам нормативного законодавства з обліку.

Важливою передумовою правильної організації обліку є налагоджена функціональна структура бухгалтерії. Відповідно до вимог ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46] обов'язок щодо ведення бухгалтерського обліку у КНП «КОЦПБС КОР» покладено на бухгалтерську службу, яка очолюється головним бухгалтером. Бухгалтерія є структурним підрозділом КНП і безпосередньо підпорядковується головному лікарю.

До складу бухгалтерії входить чотири бухгалтера:

- головний бухгалтер;
- економіст з праці та її оплати;
- бухгалтер з обліку медикаментів та лікарських засобів отриманих в порядку централізованих закупівель від НСЗУ та придбаних за рахунок власних коштів;
- бухгалтер з обліку медикаментів та лікарських засобів отриманих в порядку цільового фінансування у формі гуманітарної допомоги.

Головний бухгалтер відповідає за організацію бухгалтерського обліку, розподіл і кооперацію роботи бухгалтерів, збереження та ефективне використання всіх ресурсів, дотримання фінансової дисципліни, складає статистичну, бухгалтерську та медичну звітність і подає її до органів, уповноважених на здійснення контроль за відповідними напрямками діяльності.

На нашу думку, необхідно оптимізувати організаційну сторону бухгалтерського обліку, особливо суттєвим недоліком є те, що робочі інструкції були складені ще до перетворення медичного закладу з бюджетної установи на некомерційне підприємство. Облікова політика також повинна бути офіційно оформлена. Підприємство не має договору, складеного спеціально для досліджуваної компанії, і при прийнятті рішень керується загальними відомчими рекомендаціями.

Таблицею 2.3 представлено трансформацію нормативного регулювання ведення бухгалтерського обліку з бюджетних установ у КНП за основними обліковими об'єктами, що ми рекомендуємо застосувати при розробці внутрішніх регламентів з обліку досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.3

Трансформація нормативного регулювання ведення бухгалтерського обліку за основними обліковими об'єктами

Для бюджетних установ	Для некомерційних неприбуткових підприємств
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996
План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203; Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами 29.12.2015 № 1219.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 №

	291; Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності від 19.12.2006 р № 1213
НП(С)БО 121 «Основні засоби»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11	НП(С)БО 7 «Основні засоби»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561
НП(С)БО 122 «Нематеріальні активи»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів в державному секторі, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11	НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Мінфіну від 16.11.2009 р. № 1327
НП(С)БО 123 «Запаси»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів в державному секторі, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11	НП(С)БО 9 «Запаси»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2
НП(С)БО 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»; Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11	НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»; Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я № 635; Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності від 19.12.2006 р № 1213
Наказ Мінфіну «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 08.09.2017 р. № 755; Наказ Мінфіну «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 29.06.2017р. № 604	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000 № 356

Джерело: складено автором на основі [27, 29, 35-49]

Недоліком організації бухгалтерського обліку досліджуваної установи є те, що робочий план рахунків не розроблено відповідно до зміни організаційно-правової форми суб'єкта господарювання та перетворення його з бюджетної установи на некомерційне підприємство.

Синтетичний облік ведеться головним бухгалтером і продовжує вестись за рахунками бюджетного обліку в меморіальних ордерах і головній книзі. Наприкінці кварталу він перетворює лише залишки та виконує вибірку за оборотами відповідно до потреб складання фінансової звітності, балансів (звіту про фінансовий стан) та звітів про управління (загального доходу) і форм. окремих звітів. При складанні робочого плану рахунків доцільно дотримуватись вимог чинного законодавства щодо перетворення бухгалтерського обліку та враховувати специфіку та розміри господарської діяльності. Таблиця 2.4. наведено трансформацію рахунків бухгалтерського обліку з бюджетної класифікації до Плану бухгалтерського обліку майна, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291. Пропонуємо використати цю трансформацію при розробці робочого плану рахунків.

Таблиця 2.4

**Трансформування рахунків бухгалтерського обліку КНП «КОЦПБС
КОР»**

<i>План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203</i>		<i>План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291</i>	
Клас	Назва	Клас	Назва
1	Нефінансові активи	1	Необоротні активи
2	Фінансові активи	2	Запаси
3	Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів	3	Кошти, розрахунки та інші активи
4	Розрахунки		
5	Капітал та фінансовий результат	4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань
6	Зобов'язання	5	Довгострокові зобов'язання
		6	Поточні зобов'язання
7	Доходи	7	Доходи і результати діяльності
8	Витрати	8	Витрати за елементами
0	Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	9	Витрати діяльності

КНП «КОЦПБС КОР» є невеликим за вимогами чинного законодавства, тому складає фінансову звітність згідно вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

Згідно з нормами цього стандарту довгострокові активи повинні відображатися в балансі як довгострокові активи та інші довгострокові активи. Однак при складанні відомчої звітності ця вимога порушується. Також існує суперечність у структурній структурі синтетичних рахунків згідно з вимогами Плану рахунків № 1203 та Плану рахунків № 291, який ілюструє рис. 2.1



Рисунок 2.1 - Відмінність у структурній будові синтетичних рахунків відповідно до Плану рахунків № 1203 та Плану рахунків № 291

Відповідно до практики організації бухгалтерського обліку на КНП керівник бухгалтерської служби за погодженням з головним лікарем повинен виконувати такі завдання:

- «обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, установлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробити систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затвердити правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку» [25].

Як зазначалося вище, ці організаційні аспекти не були реалізовані в досліджуваній установі. Відповідно до особливостей господарської діяльності та технічних можливостей (наявність комп'ютерної техніки) нами було запропоновано підприємству робочий план рахунків (табл. 2.5) та розроблену з використанням програми EXEL програму для відображення оборотів на синтетичних рахунках та ведення зведеної бухгалтерії. (Додаток Д).

Таблиця 2.5

Розроблений та запропонований робочий план рахунків КНП «КОЦПБС КОР» відповідно до специфіки діяльності

Номер синтетичного рахунку	Номер аналітичного рахунку	Назва
1 клас. Необоротні активи		
10	10.1	Основні засоби (Первісна вартість)
	10.2	Основні засоби (Залишкова вартість)
13		Знос
15		Капітальні інвестиції
2 клас. Запаси		
20		Виробничі запаси за джерелами надходження
	201	Запаси медикаментозні, які купили за власні кошти
	201.3	Запаси медикаментозні отримані як гуманітарка

	201.2	Запаси отримані централізовано
	201.4	Запаси немедикаментозні, які купили за власні кошти
	201.5	Запаси немедикаментозні отримані як гуманітарка
	201.5/п	Запаси медикаментозні при перерозподілі із ТУБ
	201.7	Запаси медикаментозні при перерозподілі з області
	201.6	Інші запаси
22		Малоцінні та швидкозношувані предмети
23		Виробництво
3 клас. Кошти, розрахунки та ін. активи		
31	311	Поточні рахунки в національній валюті
	312	Поточні рахунки для лікарняних
32		Поточні рахунки в казначействі
37		Розрахунки з різними дебіторами
	378	Розрахунки з державними цільовими фондами (лікарняні)
36		Розрахунки з покупцями та замовниками НСЗУ
39		Витрати майбутніх періодів
4 клас. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
42		Додатковий капітал
44		Фінансовий результат (Нерозподілений прибуток, непокриті збитки)
48		Цільове фінансування і цільові надходження
	482	Цільове фінансування з централізованого бюджету
	482.1	Цільове фінансування у порядку надходження централізованих закупівель медикаментів та лікарських засобів
	48/п	Цільове фінансування /перерозподіл
	482.2	Цільове фінансування з міського бюджету
	482.2.1	Цільове фінансування у порядку перерозподілу лікарський засобів та медикаментів
	482.2.2	Цільове фінансування засновника у формі надходження фінансових ресурсів
	483	Цільове фінансування гуманітарна допомога
6 клас. Поточні зобов'язання		
63		Розрахунки з постачальниками та підрядниками
64		Розрахунки за податками і платежами
	641	ПДФО
	642	Військовий
65	651	За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування
66		Розрахунки за заробітною платою
69		Доходи майбутніх періодів
	69.1	Доходи від списання цільового фінансування з державного бюджету
	69.2	Доходи від списання цільового фінансування з місцевого бюджету
	69.3	Інші доходи майбутніх періодів
7 клас. Доходи і результати діяльності		
703		Дохід від реалізації послуг
	703.1	Дохід від реалізації ПМГ
	703.2	Дохід від реалізації платних послуг
71		Інший операційний дохід
74		Неопераційний дохід від амортизації ОЗ
79		Фінансовий результат
9 Клас. Витрати діяльності		
903		Собівартість реалізованих послуг
92		Адміністративні витрати
94		Інші витрати

План рахунків може доповнюватись аналітичними рахунками другого та третього порядків залежно від інформаційних запитів управління.

На першому етапі автоматизації облікових процедур головний бухгалтер може вести у звичайному режимі накопичення оборотів у журналах – ордерах, зокрема за рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 15 «Незавершені капітальні інвестиції», 31 «Поточні рахунки в національній валюті», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (НСЗУ), 20 «Виробничі запаси», 703 «Дохід від надання послуг», 48 «Цільове фінансування», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілений прибуток (збиток)».

Запропоновано за рахунком 201 «Виробничі запаси» відкрити такі субрахунки 2 го порядку:

- 201 - Запаси медикаментозні, які купили за власні кошти
- 201.2 - Запаси отримані централізовано
- 201.3 - Запаси медикаментозні отримані як гуманітарка
- 201.4 - Запаси немедикаментозні, які купили за власні кошти
- 201.5 - Запаси немедикаментозні, отримані як гуманітарка
- 201.5/п - Запаси медикаментозні при перерозподілі із ТУБ
- 201.6 - Інші запаси
- 201.7 - Запаси медикаментозні при перерозподілі з області

Структура рахунку 48 Цільове фінансування та цільові надходження має відповідати дзеркальному відображенню надходжень від товарно-матеріальних цінностей.

Відповідно до вимог чинного законодавства, як зазначено вище, досліджуване підприємство повинно розробити та затвердити порядок організації та ведення бухгалтерського обліку.

Форму такого розпорядчого документа у нормативно-правових актах не визначено. Проте згідно з правилами діловодства, як будь-який інший організаційно-розпорядчий документ підприємства, наказ про організацію бухгалтерського обліку повинен містити такі реквізити:

- «найменування підприємства;
- назву виду документа;
- дату документа;
- місце складання;
- порядковий номер документа;
- заголовок до тексту;
- текст у вигляді констатуючої (преамбули) і розпорядчої частин;
- підпис керівника» [36].

Для того щоб сформувати власну облікову політику, КНП має обирати такі принципи, методи та процедури обліку, щоб достовірно відобразити фінансовий стан, результати своєї господарської діяльності і рух грошових коштів, а також забезпечити порівнянність фінансових звітів. Тобто головне призначення облікової політики полягає у виборі оптимальних для конкретного підприємства методів обліку, що дозволяють на їх основі скласти якісну, достовірну та зрозумілу для користувачів фінансову звітність.

Основний документ, який є законодавчим підґрунтям бухгалтеру підприємства розробити цей внутрішній регламент - «Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я» № 635. Досліджуване підприємство, як суб'єкт комунального сектору економіки зобов'язано формувати облікову політику з урахуванням вимог «Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності» [36] від 19.12.2006 р № 1213.

При формуванні облікової політики підприємства за конкретним напрямом є необхідним обрати один варіант з декількох - альтернативних, установлених нормативних актах.

При цьому таку роботу доцільно організувати таким чином:

- ознайомитись з НП(С)БО та методичними рекомендаціями до них;
- визначити об'єкти обліку, за якими підприємство може провести

вибір оцінки відповідно до своєї специфіки;

– подати керівнику проект наказу (Положення) на розгляд і затвердження. При відображенні в обліковій політиці облікових оцінок, за встановленням яких відсутні галузеві методичні рекомендації і єдині підходи власника або уповноваженого їм органу, керівник повинен отримати від головного бухгалтера професійний висновок про законність установа й обґрунтованість застосування таких облікових оцінок. Для досліджуваного підприємства відомчі рекомендації мають місце. Керівник затверджує проект наказу, який після цього вважається офіційним документом і доводиться під підпис до відома всіх керівників структурних підрозділів, працівників бухгалтерської служби, матеріально відповідальних осіб. Таблицею 2.6 наведено підходи до формування та запропонований варіант елементів облікової політики в частині матеріальних активів

На досліджуваному підприємстві поки що недоцільно вести облік загальновиробничих витрат щодо одного виду основної діяльності - надання пакету гарантованих медичних послуг. Отже, у разі запровадження платних послуг у майбутньому необхідно буде виділяти постійні та змінні загальновиробничі витрати, а також загальний показник потужності. Для виділення постійної частки доцільно використовувати функціональний підхід, а нормальну потужність у майбутньому можна вимірювати показником – обсягом послуг у вимірі витрат, включаючи гарантований пакет і платні послуги.

Таблиця 2.6

Пропозиції з формування облікової політики в частині матеріальних активів КНП «КОЦПБС КОР»

Елементи облікової політики	Зміст елементів	Підстава та пропонувані варіанти
1	2	3
Основні засоби		
Методи амортизації ОЗ	Амортизація ОЗ може нараховуватися із застосуванням таких методів: • прямолінійного; • зменшення залишкової вартості; • прискореного зменшення залишкової вартості; • кумулятивного; • виробничого	П. 26 НП(С)БО 7 Прямолінійний метод з встановленням терміну корисного використання відповідно до відомих рекомендацій
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	Амортизацію інших необоротних матеріальних активів нараховують за прямолінійним або виробничим методом. Амортизацію МНМА і бібліотечних фондів нараховують за методом «50 % x 50 %» або «100 %»	П. 27 НП(С)БО 7 Для інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод Для МНМА - методом «50 % x 50 %»
Методи амортизації нематеріальних активів	Амортизацію можуть нараховувати із застосуванням таких методів: • прямолінійного; • зменшення залишкової вартості; • прискореного зменшення залишкової вартості; • кумулятивного; • виробничого.	П. 27 НП(С)БО 8 Прямолінійний метод
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА	Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Стандартом вони не регламентовані й установлюються підприємством самостійно	П.п. 5.2 НП(С)БО 7 До 6000 грн за одиницю або термін використання менше 1 року
Підходи до переоцінки необоротних активів	Підприємство проводить переоцінку за самостійним рішенням	П. 16 НП(С)БО 7, п. 19Н П(С)БО 8 у разі відхилення від справедливої вартості більш ніж на 30%
Визначення ліквідаційної вартості активів	Ані у Методичних рекомендаціях № 635, ані у П(С)БО 7 це не є обов'язковим елементом облікової політики	Не встановлювати
Запаси		
Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Одиницею бухгалтерського обліку запасів є: • найменування; • однорідна група (вид)	П. 7 НП(С)БО 9

Специфікою формування доходів досліджуваної компанії є наявність надходжень цільового фінансування, що необхідно враховувати при формуванні облікової політики, а також те, що надходження за пакетом медичних гарантій є стабільними та є проектується на основі закону, який компанія щомісяця підписує з Національною службою здоров'я.

У зв'язку з тим, що на досліджуваному підприємстві облік тільки частково автоматизований, пропонуємо для ведення обліку застосовувати спеціальні бухгалтерські програми. На українському ринку існує більше десятка бухгалтерських програм.

Для приватних медичних установ практично будь-яка бухгалтерська програма дозволить закрити низку питань комерційної діяльності. Придбання матеріалів, списання медикаментів разом з наданням медичних послуг населенню, отримання орендної плати разом з платіжними путівками, нарахування заробітної плати, складання звітності та її подання. І здається, що ця методологія також може бути успішно застосована в лікарнях некомерційних громадських компаній. Адже такі установи, як і приватні лікарні, виставляють акти з надання послуг Національній службі здоров'я України за що і отримують винагороду. Але, крім ідентичності цих операцій, лікарня зберігає за собою статус отримувача бюджетних коштів. Тому медичні установи, які отримують фінансування з місцевих бюджетних програм, повинні ще враховувати й операції з 48-го рахунку (цільове фінансування та цільові надходження).

Облікова автоматизована програма для закладів охорони здоров'я - некомерційних підприємств має містити облік:

- «бюджетних та місцевих коштів;
- коштів юридичних та фізичних осіб;
- коштів, одержаних за договорами з органами місцевого самоврядування та іншими установами охорони здоров'я» [36].

Крім того, програма має чітко розділяти ці надходження та забезпечувати складання звітності про використання одержаних бюджетних коштів. Облік цих

операцій можливий не кожному бухгалтерському сервісі. Звичайно, необхідну програму для автоматизації обліку КНП можна замовити розробникам та компаніям ІТ-галузі. Але дуже часто такі роботи коштують надто дорого, що може собі дозволити не кожний медичний заклад.

Тому, якщо вибирати серед існуючих альтернатив, слід звернути увагу на програму, яка здатна вирішити більше облікових завдань лікарні, буде недорогою та простою у використанні. Ми пропонуємо програму «BookKeeper». У програмі BookKeeper ведуть облік не лише комерційні, а й комунальні неприбуткові медичні установи. Вітчизняна практика показує, що приватні лікарні на загальній чи спрощеній системі оподаткування, а також медичні установи - неприбуткові підприємства та комунальні пункти фельдшера вже майже як рік ведуть облік у бухгалтерській програмі BookKeeper.

Програма BookKeeper має необхідний для неприбуткової організації функціонал, як облік отриманих коштів та запасів від державного чи місцевого бюджетів, отримання безповоротної фінансової, благодійної чи гуманітарної допомоги, які обліковуються за Кт 48 рахунку «Цільове фінансування» та відповідному субрахунку.

Облік запасів можна проводити в розрізі складів: амбулаторій, лабораторій та інших підрозділів. Для аналітики існуючих запасів ТМЦ можна класифікувати за групами об'єктів обліку: наприклад, «паливо та мастильні матеріали, ліки для дітей, лікарські препарати першої медичної допомоги та інші. Для списання матеріалів використовується метод FIFO» [48].

Крім необхідних звітів із зарплати та інших податків, для лікарні у статусі ПКУ реалізовано Звіт про використання доходів (прибутку) неприбуткової організації. Він заповнюється автоматично виходячи з проведених операцій. Введення існуючих залишків на бухгалтерських рахунках медичної установи здійснюється за допомогою операцій «Вступний баланс». Також не потрібно знову заводити в програмі вже існуючі бази контрагентів і об'єктів обліку. Їх можна швидко імпортувати файлами у форматі Excel.

Програма легальна, постійно підтримується та розвивається розробниками. Якщо відбулися зміни у формах документів та звітах, програма оновлюється безкоштовно. Релізи бухгалтерського сервісу виходять кожних два тижні. Реалізована можливість налаштовувати права доступу до BookKeeper для працівників медичної установи. Наприклад, для працівників, відповідальних за зберігання та відпуск медикаментів, можна налаштувати доступ до операцій з обліку ТМЦ, а інші документи бази для них закрити. А от наприклад, роль «Бухгалтер» дозволить працювати з усіма операціями та звітами бази.

Висновки до розділу II

Комунальне некомерційне підприємство «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради» (КНП «КОЦПБС КОР») — стаціонарний медичний заклад — загальноосвітнє некомерційне підприємство, що надає третинну (високоспеціалізовану) медичну допомогу. послуги догляду за будь-якими особами відповідно до порядку та умов.

КНП «КОЦПБС КОР» здійснює господарську некомерційну діяльність, спрямовану на досягнення соціальних та інших результатів без мети отримання прибутку.

Відповідно до статуту, цільовий напрям діяльності та, відповідно, предмет діяльності КНП «КОЦПБС КОР» – забезпечення охорони здоров'я населення області, шляхом надання медичної допомоги (послуг) у порядку а. в межах, встановлених законом.

КНП «КОЦПБС КОР» здійснює некомерційну господарську діяльність, організовує свою діяльність відповідно до фінансового плану, самостійно організовує надання оздоровчих послуг. Протягом досліджуваного періоду, як уже зазначалося, платні послуги не надавалися, але витрати (крім ліків та медикаментів) покриваються за рахунок коштів, отриманих від НСЗУ на реалізацію гарантованого пакету медичних послуг. . Для здійснення

господарської некомерційної діяльності залучає та використовує матеріально-технічні, фінансові, трудові та інші ресурси, використання яких не заборонено законодавством.

Структура активів і капіталу відповідає специфіці діяльності (переважають оборотні активи – медикаменти) та цільовому фінансуванню в пасивах.

Основні засоби є довгостроковими активами і на момент балансової трансформації їх залишкова вартість відноситься на додатковий капітал. Майно, що перебувало на балансі (крім придбаного за цільовим фінансуванням) на момент перетворення установи було віднесено на господарський результат згідно з рекомендаціями відділів. Дебіторська заборгованість, відображена в балансі, є заборгованістю по непрацездатності, яка має бути сплачена за рахунок коштів Фонду соціального страхування.

Для досліджуваного неприбуткового підприємства переважають кошти цільового фінансування при придбанні ліків та лікарських засобів у порядку централізованих закупівель у НСЗУ, а також гуманітарної допомоги.

Існує певна неузгодженість в організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Визнається обов'язковим дотримання Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", а відтак і національних стандартів бухгалтерського обліку, які розроблені для суб'єктів господарської діяльності. Розслідувана компанія підпорядковується безпосередньо Національній службі здоров'я України та повинна звітувати відповідно до вимог відомства. По окремих об'єктах існує суперечність між вимогами стандартів і відомчими вимогами, що ускладнює процедури підготовки та подання звітності. Об'єктивно проблема ускладнюється тим, що модель фінансового обліку є моделлю створення фінансових результатів і на перший погляд суперечить статусу неприбутковості. Досліджуваному підприємству було проблематично відобразити у звітності за 1 квартал 2021 року операції з придбання довгострокових активів за власні кошти. Так, відповідно до вимог департаменту, при поданні звітності в автоматизованому режимі розгляд

придбання довгострокових активів без віднесення його вартості до джерел фінансування не приймався. Такий підхід суперечить вимогам НП(С)БО 7. Звіт подано лише з прогнозом капітальних інвестицій як неповний.

На нашу думку, необхідно оптимізувати організаційну сторону бухгалтерського обліку, особливо суттєвим недоліком є те, що робочі інструкції були складені ще до перетворення медичного закладу з бюджетної установи на некомерційне підприємство. Облікова політика також повинна бути офіційно оформлена. Підприємство не має договору, складеного спеціально для досліджуваної компанії, і при прийнятті рішень керується загальними відомчими рекомендаціями. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у разі невідповідності між будь-якою галузевою чи відомчою рекомендацією та стандартами, необхідно використовувати стандарти.

Підприємство не має робочого плану бухгалтерського обліку відповідно до зміни організаційно-правової форми суб'єкта господарювання та перетворення його з бюджетної установи на некомерційне підприємство.

Синтетичний облік ведеться головним бухгалтером і продовжує вестись за рахунками бюджетного обліку в меморіальних ордерах і головній книзі. Наприкінці кварталу трансформує лише залишки та здійснює вибірку оборотів відповідно до потреб складання фінансової звітності (Балансу та Звіту про прибутки та збитки) та відомчої звітності. При складанні робочого плану рахунків доцільно дотримуватись вимог чинного законодавства щодо перетворення бухгалтерського обліку та враховувати специфіку та розміри господарської діяльності.

РОЗДІЛ 3. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ В ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА АНАЛІЗ ЇХ ПОКАЗНИКІВ У ЗВІТНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ЦЕНТР ПРОФІЛАКТИКИ ТА БОРОТЬБИ ЗІ СНІДОМ КІРОВОГРАДСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ»

3.1. Організаційно - методичні особливості формування в обліку фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР»

Не дивлячись на те, що підприємство КНП «КОЦПБС КОР» є некомерційним та має статус неприбутковості, як суб'єкт оподаткування (не є платником податку на прибуток), ефективність результату діяльності є основою бухгалтерського обліку. Досліджуване підприємство створено з метою надання гарантованих медичних послуг населенню, тому реалізує послуги НСЗУ, цей вид діяльності є основним видом діяльності підприємства.

В основу побудови обліку господарських результатів покладено облік доходів і витрат за видами діяльності.

При побудові обліку необхідно підприємству керуватись вимогами НП(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 16 «Витрати» [43] та одночасно враховувати вимоги ст. 133.4.2. ПКУ [35]. Так, відповідно до ПКУ зазначено, що «Доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами» [35] Нерозподілений прибуток не може бути від'ємним. Також, вимога щодо відповідності статусу неприбуткової є те, що прибуток може спрямовуватись виключно на розвиток діяльності та не може використовуватись для матеріального заохочення працівників і соціального розвитку колективу.

В операційній діяльності всі затрати, понесені підприємством для забезпечення основної діяльності покриваються за рахунок реалізації послуг НСЗУ.

Витрати на досліджуваному підприємстві групуються за видами:

- виробничі витрати – обліковуються на рахунках 23, 903;
- адміністративні витрати – обліковуються на рахунку 92;

Відносини з Національною службою здоров'я України, які не є цільовим фінансуванням складаються з «отриманих авансів, дебіторської заборгованості, що визнається одночасно з доходами від наданих медичних послуг на підставі звіту про медичні послуги, зарахування отриманого авансу в покриття дебіторської заборгованості, отримання оплати за надані послуги (кінцевий розрахунок за звітний період). Ці операції обліковуються окремо по кожному пакету медичних послуг. Для достовірного відображення таких операцій на рахунках обліку є необхідним забезпечити як по рахунку 23 «Виробництво» так і по рахунку 703 «Дохід від реалізації послуг» аналітичний облік по кожному пакету» [47].

Для досліджуваної установи за період функціонування як трансформованого у неприбуткове комерційне підприємство з бюджетного закладу, мало місце реалізація двох пакетів:

I - доходи за програмою медичних гарантій за пакетами медичних послуг в частині лікування та профілактики Сніду.

II - покриття додаткових витрат на виконання нормативної регламентації з підвищення оплати праці медичним працівникам [49] .

Не зважаючи на те, що мало місце реалізація послуг за двома пакетами, в обліку це не знайшло відображення. У перспективі із запровадженням платних послуг виникає необхідність ведення обліку загальновиробничих витрат за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати», що на тепер не здійснюється. Підприємство щомісяця закриває всі витрати, що накопичені на рахунку 23 на рахунок 903 записом: Дт 903 «Собівартість реалізації послуг» Кт 23 «Виробництво» у повному обсязі без визначення незавершеного виробництва. З

огляду на необхідність дотримання базового принципу фінансового обліку формування фінансових результатів – принципу відповідності доходів та витрат, вважаємо необхідним оцінювати незавершене виробництво, зокрема в частині витрат таких, як технічне обслуговування та пожежна охорона, які забезпечують доходи не одного звітного періоду.

Вважаємо недоцільним те, що по рахунку 23 «Виробництво» не виокремлено субрахунки в частині обліку витрат основної діяльності в частині пакетів медичних послуг. У подальшому по рахунку 23 є необхідним передбачити два субрахунку:

23.1 - Витрати основної діяльності з надання послуг НСЗУ в частині медичних гарантій з виокремленням аналітичних рахунків за кожним пакетом;

23.2 - Витрати з надання платних послуг, з аналітикою за видами послуг.

При аналізі обліку витрат було виявлено, що за досліджуваній період ведення аналітичного обліку витрат здійснювалось котловим методом (без виокремлення пакетів) бухгалтером. При цьому складались бухгалтерські довідки довільної форми та інформація надавалась головному бухгалтеру. Для обліку витрат основної діяльності застосовувались рахунки 23 «Виробництво» та 92 «Адміністративні витрати».

– Відповідно до галузевих рекомендацій відомчих органів витрати на виробництво — це прямі виробничі витрати та загальновиробничі витрати, які закриваються на рахунку виробництва робіт і послуг 903 (Дт 791 Кт 903). При розробці рекомендацій автори не конкретизували рекомендовану структуру собівартості як за прямими витратами, так і за пропозиціями щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат. При складанні відомчої звітності на досліджуваному підприємстві виникли певні ускладнення, пов'язані з необхідністю вибору витрат на виробництво з облікової інформації в розділі статті відповідно до форми звітності. Вважаємо, що при складанні аналітичного обліку витрат на основну діяльність необхідно привести аналітичні статті у відповідність до формату звітності. З огляду на це при веденні обліку доцільно виділяти такі статті основних виробничих витрат:

- «заробітна плата;
- нарахування на оплату праці;
- вироби медичного призначення та допоміжні засоби слуху, зору, руху, засоби протезування для кардіології, ендопротезів, інші протези тощо;
- господарські матеріали;
- зовнішні послуги з медичної допомоги;
- інше ТО та обслуговування;
- пожежна охорона;
- інші послуги» [39].

Аналіз структури витрат КНП «КОЦПБС КОР» показав (Таблиця 3.1), що найбільшу частку в них займають саме цільові витрати. Цільові витрати – «це витрати за рахунок бюджетів усіх рівнів та благодійної допомоги. Одночасно з цільовими витратами визнається інший операційний цільовий дохід» [39]. На досліджуваному підприємстві такі витрати обліковуються на рахунку 94 «Інші витрати».

Таблиця 3.1

Структура витрат КНП «КОЦПБС КОР» за 2020- 2021 рік

	2021 рік		2020 рік	
	грн	Питома вага, %	грн	Питома вага, %
Всього витрати	16 829 351,89	100%	12 665 689,65	100%
Виробничі витрати	4 546 358,02	27,0%	2 926 542,56	23,1%
Адміністративні витрати	2 081 182,41	12,4%	1 058 531,89	8,3%
Інші витрати (цільові витрати)	10 317 373,96	61,3%	8 722 262,88	68,9%

У структурі відомчої звітності з точки зору витрат обов'язковим є зазначення витрат за елементами. Фінансова звітність не передбачає надання такої інформації суб'єктам малого підприємництва, тому необхідно

передбачити в Положенні про облікову політику можливість надання інформації про витрати в розрізі елементів:

- ведення обліку витрат за елементами на транзитних рахунках 8 класу «Витрати за елементами»;
- вибірка інформації для формування звітності з облікових регістрів в частині обліку витрат в частині основного виробництва, загальновиробничих, адміністративних та витрат на збут, а також інших операційних витрат.

Підприємство, при складанні звітності використовує другий варіант, але використання транзитних рахунків забезпечить більшу оперативність формування інформації а також її об'єктивність.

Якщо аналізувати витрати КНП «КОЦПБС КОР» за економічними елементами, то видно, що за досліджуваний період найбільш питому вагу займають матеріальні витрати. Динаміку витрат за елементами наведено таблицею 3.2

Таблиця 3.2

Структура витрат за елементами КНП «КОЦПБС КОР» за 2020- 2021 рік

Елементи витрат	2020 рік	Питома вага, %	2021 рік	Питома вага, %
Витрати за елементами, всього, у тому числі	12 707 337,32	100%	17 000 265,39	100%
Матеріальні витрати	9 288 871,92	73%	11 251 900,05	66%
Витрати на оплату праці	2 673 600,64	21%	4 234 485,22	25%
Відрахування на соціальні заходи	592 374,38	5%	943 456,46	6%
Амортизація	41 647,68	0,03%	0,00	0
Інші операційні витрати	110 842,70	1%	170 913,50	1%

На підприємстві облік адміністративних витрат також здійснюють котловим методом, що ускладнює процедуру формування відомчої звітності. Так, у методичних рекомендаціях зазначено адміністративні витрати - витрати, що закриваються на 791 рахунок (Дт 791 Кт 92). Недоліком є те, що не

прописано склад цих витрат. Так, на досліджуваному підприємстві до них відносяться:

- «заробітна плата адміністративного персоналу, що відображено в обліку записом Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 66 «Розрахунки з оплати праці»;
- нарахування на оплату праці адміністративного персоналу, що відображено в обліку записом Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 65 «Розрахунки за ЄСВ»;
- послуги на телефонний зв'язок, інтернет, що відображено в обліку записом Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками»;
- банківське обслуговування, що відображено в обліку записом Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 31 «Поточні рахунки в національній валюті»» [25].

В обліку досліджуваного підприємства не відображуються витрати збутової діяльності. З впровадженням діяльності з надання платних послуг буде необхідним накопичувати витрати, пов'язані з наданням цих послуг, а саме утримання рецепції та витрати з рекламних заходів (виготовлення буклетів, пам'яток, надання об'яв, тощо) в Дт 93 «Витрати на збут».

Дохід від ПМГ (пакету медичних гарантій) визнається на підставі Звіту про медичні послуги. Такий дохід обліковується на рахунку 703 «Дохід від реалізації послуг» одночасно з визнанням дебіторської заборгованості за надані послуги. При отриманні відповідних надходжень від НСЗУ дебіторська заборгованість зменшується на суму надходжень. У 2021 році розрахунки з НСЗУ здійснювались у два етапи:

- авансування у поточному місяці 10% ПМГ наступного місяця, при цьому підприємство не використовувало рахунок 681 «Розрахунки за отриманими авансами» а кредиторську заборгованість відображали за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями», що негативно вплинуло на аналітичні якості облікової інформації та суперечить логіці побудови плану рахунків в частині

розмежування дебіторської та кредиторської заборгованості. У 2022 році з огляду на проблеми фінансування діяльності НСЗУ авансування взагалі не здійснюється, що негативно вплинуло на фінансовий стан підприємства та ускладнило процес фінансування, зокрема в частині оплати праці.

– остаточний розрахунок після підпису Звіту про медичні послуги. На підставі Звіту про медичні послуги дохід відображується записом: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 703 «Дохід від реалізації послуг».

Досліджуване підприємство не відображує за рахунком 703 «Дохід від реалізації послуг» доходи у розрізі пакетів медичних гарантів, 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».

Рахунок 703 щомісяця закривається записом Дт 703 «Дохід від реалізації послуг» Кт 79 «Фінансові результати».

Для досліджуваного підприємства, як і для інших реформованих для підвищення інформативності обліку доцільно розмежувати інший операційний дохід на:

- інший операційний дохід від основної діяльності
- інший операційний дохід, що отриманий у результаті цільового фінансування.

Відомчими рекомендаціями таке розмежування не передбачено. Відповідно до п 4.2 відомчих рекомендацій «Інший операційний дохід складається з під статей:

«п.4.2.1 - цільовий інший операційний дохід, що дорівнює цільовим витратам періоду за рахунок бюджетів усіх рівнів та благодійної допомоги;

п.4.2.1.1. - дохід від безоплатно отриманої цільової послуги;

п.4.2.2- інший операційний дохід від оренди;

п.4.2.3 - інший операційний дохід від компенсацій за комунальні платежі від орендаря;

п.4.2.4 інше (інший операційний дохід);

п.4.2.4.1 дохід на суму витрат (збитків), тут відображаються дані, про які зазначено у п.19 НП(С)БО 15 «Дохід».

Вважаємо, некоректною стилістику рекомендацій та доцільним розмежування іншого операційного доходу з виокремленням на рахунках:

71.1 «Інший операційний дохід в частині цільового фінансування»;

71.2 «Інший операційний дохід, не пов'язаний з цільовим фінансування»;

Відповідно до другого відносяться:

- інший операційний дохід від оренди;
- інший операційний дохід від компенсацій за комунальні платежі від орендаря» [65].

Відповідно, з особливостями діяльності за 2021 рік та 1 квартал 2022 року на підприємстві в частині інший операційний дохід, що не пов'язаний із цільовим фінансуванням не мав місце. Таблицею 3.3 наведено доходи КНП «КОЦПБС КОР» за 2020 – 2021 р.

Таблиця 3.3

Доходи КНП «КОЦПБС КОР» за 2020-2021 рік

Найменування показника	2020 рік, грн	Питома вага, %	2021 рік, грн	Питома вага, %	Відхилення, абс
Дохід, всього	13 023 077,16	100,0%	16 776 907,35	100,0%	3 753 830,19
Дохід від реалізацій, всього	4 259 166,72	32,7%	6 288 619,89	37,5%	2 029 453,17
Робіт та послуг, у тому числі	4 259 166,72	32,7%	6 288 619,89	37,5%	2 029 453,17
Роботи та послуги (з додатка Доходи ПМГ)	4 259 166,72	32,7%	6 288 619,89	37,5%	2 029 453,17
Інший операційний дохід, всього	8 722 262,76	67,0%	10 317 373,96	61,5%	1 595 111,20

Продовження табл.3.3

Цільовий інший операційний дохід	8 722 262,76	67,0%	10 317 373,96	61,5%	1 595 111,20
Неопераційний дохід, всього	41 647,68	0,3%	170 913,50	1,0%	129 265,82
Неопераційний дохід від амортизації по НА та ОЗ, що отримані безоплатно (Дт 424 Кт 745)	41 647,68	0,3%	170 913,50	1,0%	129 265,82

Відповідно до показників таблиці 3.3 є можливим визнати, що найбільша питома вага у складі доходів припадає на доходи від цільового фінансування, а саме 67%, 32,7% - це доходи від реалізації ПМГ, також має місце не операційний дохід. Досліджуване підприємство за обсягами діяльності є малим і подає звітність за НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». Формат відомчої звітності орієнтоване на підприємства, що складають звітність за НП(С)БО 1, тому виникають на практиці проблеми узгодження показників фінансової та відомчої звітності (показники відповідно до обліку за спрощеним планом рахунків не у повні мірі відповідають потребам складання звіту про доходи та витрати). На нашу думку, є доцільним розробити для малих відомчо підпорядкованих підприємств окремий формат звітності, або надати рекомендації з узгодження показників фінансової звітності та звіту про доходи і витрати.

Таким чином, у нинішніх умовах ми поєднуємо «напрямки вдосконалення обліку формування фінансового результату від основної діяльності з розмежуванням витрат і доходів за пакетами гарантованих медичних послуг. Із запровадженням платних послуг (передбачених стратегією реформування) необхідно розділити доходи та витрати в частині платних послуг та забезпечити облік і розподіл загальновиробничих витрат» [58].

Відповідно до специфіки діяльності медичних закладів «цільовим фінансуванням для медичних комунальних некомерційних підприємств є фінансові або матеріальні ресурси, що надаються безпосередньо для

фінансування конкретних програм або для забезпечення статутної діяльності. Цільовим фінансуванням не є кошти, що отримуються у процесі реалізації послуг в межах ПМГ. Суб'єктами, що надають цільове фінансування КНП є НСЗУ, засновник або будь які організації чи особи, що надають гуманітарну благодійну допомогу» [58].

Побудова обліку формування фінансових результатів від цільового фінансування ґрунтується на реалізації таких принципів:

- «безповоротність (суб'єкт господарювання не повертає отримані кошти);
- безоплатність (отримувач не сплачує відсотки за користування коштами);
- цільове призначення (передбачає надання коштів суб'єкту господарювання на конкретні цілі, визначені програмою, тощо)» [58] .

Варто зазначити, що кошти, отримані відповідно до договору від НСЗУ, не належать до цільового фінансування і відображаються відповідно як дебіторська (кредиторська) заборгованість та дохід від виконання робіт і послуг, а лікарські засоби, матеріальні цінності медичного призначення, отримані від НСЗУ в порядку централізованої закупівлі, є цільовим фінансуванням.

Відповідно до «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо» [13]. Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів для фінансування цільових заходів (зокрема отриманих у порядку централізованих закупівель медикаментів, гуманітарної допомоги, фінансування необхідних заходів засновником) у КНП «КОЦПБС КОР» призначено рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». 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.

Відповідно до специфіки цільового фінансування досліджуваного підприємства є необхідним передбачити в межах робочого плану рахунків побудову рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». За одним з можливих підходів є необхідним узгодити типовий план рахунків з робочим. За іншим підходом (що на нашу думку є більш доцільним) є можливим скористатись правом підприємства як малого, виокремити за рахунком 48 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.

Відповідно до вимог відомчого регулювання обліку підприємство має забезпечити відокремлений облік та збереження запасів та капітальних інвестицій на окремих складах за джерелами «Бюджет та благодійна допомога» і «ПМГ та власні можливості», оскільки при списанні зі складу «Бюджет та благодійна допомога» одночасно потрібно визнавати інший операційний цільовий дохід на суму списання (цільових витрат). На досліджуваному підприємстві облік і збереження матеріальних цінностей здійснюється відповідно до цих вимог і матеріальні звіти складаються матеріально – відповідальними особами згідно з джерелами фінансування.

Відомчі рекомендації в частині необоротних активів, отриманих як цільове фінансування, мають певні особливості та розбіжності з алгоритмом формування відомчої звітності. Так, відомчі рекомендації зазначають, що «при введенні до експлуатації необоротних активів зі складу «Бюджет та благодійна допомога» слід здійснювати одночасну проводку Дт 48 Кт 69, зменшивши цільове фінансування та збільшивши доходи майбутніх періодів на суму введених до експлуатації необоротних активів».

З врахуванням специфіки цільового фінансування за умови використання загального плану рахунків, пропонуємо наступну будову рахунків 48.21 «Цільові кошти з державного бюджету» та 48.22 «Цільові кошти з місцевого бюджету»:

«48.21.1 - «Цільове фінансування у порядку надходження централізованих закупівель медикаментів та лікарських засобів»;

48.22.1 - «Цільове фінансування у порядку перерозподілу лікарський засобів та медикаментів»;

48.22.2 - «Цільове фінансування засновника у формі надходження фінансових ресурсів».

Для обліку гуманітарної допомоги доцільно використовувати рахунок 483 «Гуманітарна допомога» з виокремленням:

483.1 - «Медикаменти та лікарські засоби, отримані як гуманітарна допомога»;

483.2 – «Немедикаменти, отримані як гуманітарна допомога»

483. 3 – «Фінансові ресурси отримані, як гуманітарна допомога»» [68].

Залежно від встановленої черговості надходження та використання кошти цільового фінансування перераховуються на поточний рахунок підприємства-отримувача, відкритий в обслуговуючому банку, або на рахунки, відкриті в органах державного казначейства. Досліджуване підприємство відкрило рахунок у державному казначействі для коштів, отриманих у порядку цільового фінансування з обласного бюджету. На початку 2020 року мало місце надходження фінансової гуманітарної допомоги для чого у банківський установі було відкрито окремий рахунок. Виокремлений облік грошових коштів цільового фінансування обумовлено тим, що такі кошти КНП використовує

суто за цільовим призначенням. Для чого необхідно на рахунку 31 «Рахунки в банках», передбачити таку аналітику:

31.11 «Рахунки в органах казначейства»;

31.12 «Рахунки в установах банків».

Аналітичний облік необхідно узгодити із будовою рахунку 48 в частині цільового фінансування у формі грошових коштів.

Ми погоджуємося з думкою експертів науковців про недоцільність розшифровки сутності та складу доходів майбутніх періодів нормативними документами. Так, нормативне регулювання не враховує особливості цільового фінансування управління охорони здоров'я, а саме в розділі щодо амортизації довгострокових активів.

Рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів пасивний, за кредитом відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду. Залишок на цьому рахунку відображає суму доходів суб'єкта господарювання, що належать до доходів майбутніх звітних періодів. Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду» [68].

З метою правильного відображення операцій з витрачання коштів цільового фінансування у спеціалізованій звітності комунальним некомерційним неприбутковим підприємствам доцільно відкривати аналітичні рахунки, на яких кошти розмежовують за пакетами медичних послуг, зазначеним у банківських виписках. Відповідно, доцільно обліковувати доходи майбутніх періодів з врахуванням джерела цільового фінансування (НСЗУ або місцевий бюджет) на рахунках:

6911 «Доходи від списання цільового фінансування з державного бюджету»;

6912 «Доходи від списання цільового фінансування з місцевого бюджету»;

6921 «Інші доходи майбутніх періодів».

Таблицею 3.4 наведено порядок відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку коштів цільового фінансування.

Таким чином доходи від цільового фінансування в частині нарахованого зносу обліковуються не у складі інших операційних доходів, а у складі інших доходів на рахунку 74 «Неопераційний дохід від амортизації ОЗ».

Дохід від цільового фінансування отриманого у формі надходження оборотних ресурсів визнається лише при їх використанні. Одночасно «під час списання зі складу таких активів на підставі матеріальних звітів вартість списання, відповідно до складу їх збереження (матеріали від НСЗУ та матеріали, отримані у порядку перерозподілу з обласного бюджету) і визнається дохід, як в частині цільового фінансування у формі централізованих закупівель так і доходи від цільового фінансування з обласного бюджету» [25] .

Таблиця 3.4.

Порядок відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку коштів цільового фінансування КНП «КОЦПБС КОР»

№з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	На поточний рахунок отримано фінансування з місцевого бюджету	3111	48.21.1
2.	Перераховано кошти постачальнику за товари медичного призначення	371	311
5.	Отримано товар медичного призначення від постачальника (необоротний актив)	15	631
7.	Введено в експлуатацію товар медичного призначення від постачальника (необоротний актив)	104	15
8.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371
9.	Визнано доходи майбутніх періодів на суму списаного цільового фінансування	48.211	6921
10.	Нарахована амортизація у місяці, наступному після місяця введення в експлуатацію	23	1312

11.	Визнано інший дохід на суму амортизації, нарахованої на об'єкт основних засобів, придбаний за кошти цільового фінансування	6921	745
-----	--	------	-----

На нашу думку 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 КНП - 23, 91, 92, 94. Загальна схема закриття рахунків: 91 на 23, 23 на 903, далі 903,92,94 на 791 (Дт 23 Кт 91, Дт 903 Кт 23, Дт 791 Кт 903,92,94)

Наведеним методичним підходам відповідає такий комплекс бухгалтерських проведення, що проілюстровано таблицею 3.5

Таблиця 3.5.

Порядок відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку
цільових витрат КНП «КОЦПБС КОР»

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	На поточний рахунок отримано фінансування з місцевого бюджету	3111	48 211
2.	Отримано від постачальника лікарські засоби	20	631
5.	Списано запаси, використані на:		
	– надання медичних послуг	23	20 122
	– загальновиробничі потреби	91 122	20 122
	– адміністративні потреби	92 122	20 122
6.	Зменшено цільове фінансування та визнано інший операційний дохід у сумі вартості списаних запасів	48 211	718

На нашу думку застосування такого підходу не викривить формування фінансового результату в цілому, проте унеможливило порівняння доходів від реалізації пакету медичних гарантій з витратами основного виробництва та суперечить принципам інформаційного забезпечення управління витратами. Більш слушним є списання запасів отриманих в результаті цільового

фінансування безпосередньо на рахунок 94, що забезпечить дзеркальне відображення доходів та витрат цільового фінансування безпосередньо на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку»

Досліджуване підприємства, як суб'єкт малого підприємництва складає Звіт про фінансовий результат (сукупний дохід) відповідно до вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». Таблицею 3.6 представлено формування фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР» за 2020 та 2021 роки відповідно до показників фінансової звітності.

Показники фінансової звітності складаються на основі даних бухгалтерського обліку. У бухгалтерському обліку досліджуване підприємство розрізняє створення фінансового результату основної діяльності та фінансового результату від цільового фінансування, яке ми вважаємо позитивним. У разі виконання нормативів пункту 4 відомчих рекомендацій загальний фінансовий результат був би таким же, як у таблиці 3.6, але показники мали б іншу форму, а саме суттєво зросли б витрати на виробництво, а отже показник ін. експлуатаційні витрати значно зменшаться. На нашу думку, використання таких підходів є недоцільним через неможливість порівняння вартості впровадження послуги та вартості цього пакету відповідно до договору, укладеного з НСЗУ.

Таблиця 3.6

Показники фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР» за 2020 та 2021 роки

Стаття	За 2020 р	2021 р
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	4259,1	6288,6
Інші операційні доходи	13673,9	10317,4
Інші доходи	41,6	170,9
Разом доходи	17974,7	16776,9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(2926,5)	(4546,4)
Інші операційні витрати	(14732,4)	(12453,9)
Інші витрати	()	()
Разом витрати	(17658,9)	(17000,3)

Фінансовий результат до оподаткування	315,5	-223,4
Податок на прибуток		
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	315,5	(223,4)

У фінансовій звітності за 2021 рік підприємство відзвітувало про збиток, що вказує на недоліки як у фінансовому плануванні, так і в контролі витрат. Таким чином, об'єктивна збитковість зумовлена тим, що при визначенні вартості пакету ПМГ не враховано підвищення рівня мінімальної заробітної плати, а відтак і посадових окладів. Для формування показників фінансової звітності з точки зору результатів господарювання в рамках облікової політики необхідно визначитися з періодичністю та порядком закриття рахунків. 79 «Фінансові результати», який є спів ставним та дає можливість порівняти доходи та витрати. З Дт рахунків 7 класу за Кт цього рахунку відображують отримані доходи, а за Дт 79 у кореспонденції з рахунками 9 класу відображують витрати. Можливими варіантами закриття 79 рахунку є:

- щомісяця;
- щокварталу;
- щорічно

На нашу думку є доцільним обрати щоквартальний варіант (проміжна звітність подається щоквартально)

Показники фінансової звітності з формування фінансових результатів є недостатніми для аналітичних процедур, інформаційного забезпечення цінової політики НСЗУ та здійснення перманентного контролю.

Відповідно до договору досліджуване підприємство, як суб'єкт господарювання, що уклав договір з НСЗУ про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій подає щокварталу до 20 числа наступного місяця НСЗУ в електронній формі звіт про доходи та витрати надавача за формою, розробленою НСЗУ (Додатки Ж,З). Правові «підстави для

складання звіту про доходи та витрати визначені пунктом 24 Типової форми договору про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій, що затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 25.04.2018 № 410» [45].

У звіті про доходи та витрати інформація узагальнюється заключною таблицею у якій представлено доходи за джерелами та витрати у розрізі елементів та джерел покриття.

На підставі вивчення практики формування та подання звітності про доходи, витрати та фінансовий результат з'ясовано, що мають місце організаційні проблеми обумовлені невідповідністю формату фінансової звітності, що складається згідно вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» та формату відомчої звітності алгоритм формування та контролю якої ґрунтується на форматі фінансової звітності за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Також з'ясовано наявність організаційних і методичних проблем, що обумовлені невідповідністю алгоритму контролю (валідації) в автоматизованому режимі, методологічним засадам формування інформації відповідно з вимогами облікових стандартів. В цілому є можливим позитивним оцінити запровадження відомчої звітності та перманентному контролю формування її показників, проте потребують розв'язання організаційні проблеми та усунення методичних похибок. Доцільним вважаємо розробку формату відомчої звітності для малих некомерційних комунальних підприємств.

3.2. Напрями удосконалення інформаційного забезпечення обліку та контролю формування фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР»

КНП «КОЦПБС КОР», як і інші подібні підприємства, здійснює статутну діяльність виключно згідно з фінансовим планом, складеним та затвердженим засновником. Цей план спрямований на забезпечення збалансованості доходів і витрат підприємства. Цільовим напрямом контролю за створенням результатів управління є оцінка очікуваних результатів і постійне визначення відповідності доходів і витрат як плановим показникам, так і забезпечення ефективності використання ресурсів.

На думку науковців, які займаються питаннями контролю, одним із пріоритетних завдань та інструментів внутрішнього контролю є визначення ймовірних факторів ризику негативного впливу на очікуваний кінцевий результат діяльності підприємства та їх оцінка. При цьому важливо розуміти оцінку кінцевих результатів не тільки і не стільки за кількісними параметрами, скільки за якісними. При виконанні аналітичних процедур, спрямованих на якісну оцінку факторів ризику, їх ієрархія може змінюватися в залежності від ситуації.

Істотні «передбачувані фактори ризику, що можуть вплинути на операції та результати діяльності досліджуваного підприємства, як і інших КНП обумовлені галузевою специфікою та пов'язані із вимогами чинного законодавства. Так, відповідно до ч. 8 ст. 78 Господарського кодексу медичне КНП зобов'язане оприлюднювати інформацію про свою діяльність шляхом розміщення її на власній вебсторінці (вебсайті) або на офіційному вебсайті суб'єкта управління об'єктами комунальної власності, що здійснює функції з управління підприємством, у строки та в порядку, визначені рішенням відповідної місцевої ради» [8]. Підприємство, що досліджувалось, має такий веб-сайт, оприлюднена на ньому інформація, окрім надання можливості ознайомлення широкій громадськості з показниками господарської діяльності, також спрямована на виконання цільових завдань підприємства. (інформування

про профілактику Сніду, контакти для звернення та ін....)

У складі інформації, що підлягає обов'язковому оприлюдненню, міститься «опис істотних передбачуваних факторів ризику, що можуть вплинути на операції й результати діяльності КНП, та заходи щодо управління такими ризиками. Істотні передбачувані фактори ризику – це обставини, які негативно можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансової діяльності» [36].

Таблицею 3.7 представлено групування та оцінка факторів ризику, що можуть спричинити негативний вплив на ефективність господарської діяльності.

Таблиця 3.7

Істотні передбачувані фактори ризику, що можуть вплинути на операції та результати діяльності КНП

№	Фактори ризику
1	2
1	«Головний ризик полягає в тому, наскільки швидко пройде адаптація ЗОЗ, реорганізованих у КНП, до нових умов господарювання, до нової моделі медичного обслуговування: формування цін на платні послуги, адекватне встановлення норми прибутковості для розрахунку ціни, підвищення якості послуг, впровадження нових технологій, грамотна конкуренція та просування своїх послуг на медичний ринок, розвиток партнерських відносин у сфері охорони здоров'я» [36]

Продовження табл. 3.7

2	«Неправильна цінова політика КНП може призвести до встановлення високої ціни та втрати клієнтів або, навпаки, може зробити надання медичних послуг неприбутковим. Цінова політика має ґрунтуватися на високому рівні обслуговування та наявності сучасного обладнання, щоб зберігалася співвідношення «ціна/якість» [36]
3	«Несвоєчасне оновлення матеріально-технічної бази, низька мотивація персоналу, недостатність кваліфікованих медичних кадрів може вплинути на якість медичної послуги, а це, своєю чергою, може призвести до зростання невдоволеності пацієнтів та їх рідних якістю медичної послуги, збільшення скарг і, як наслідок, втрати іміджу медичної установи» [36]
4	«На тлі впровадження цифрових технологій (цифрової медицини) із застосуванням смартфонів, планшетів, комп'ютерів є ризик кібератак (програми- віруси, 85е про тощо), які можуть не лише призвести до негативних економічних наслідків, а й негативно вплинути на якість медичної послуги. Тому слід приділяти значну увагу шляхам подолання кіберзагроз, забезпеченню корпоративної безпеки» [36]
5	«Експлуатаційні ризики: нестабільність ціни на електричну енергію, пов'язана з реформуванням ринку електроенергії; коливання ціни на газ; збільшення вартості холодної води; у разі збільшення ціни на електроенергію та газ зросте вартість централізованого опалення» [36]
6	«Слабка матеріально-технічна база (високий ступінь зносу обладнання, використання морально застарілого обладнання, вихід обладнання з експлуатації, часті поточні ремонти). Також багато реорганізованих КНП потребують значних капітальних інвестицій у будівництво або капітальний ремонт корпусів, відділень, що потребує вкладення значної суми грошових коштів» [36]
7	«Зростання цін на медикаменти та вироби медичного призначення, товари господарського призначення, ПММ, що призведе до додаткових витрат» [36]
8	«У зв'язку з реорганізацією ЗОЗ в суб'єкти господарювання, яким дозволено надавати платні послуги та самостійно встановлювати ціну, виникає ризик значної конкуренції у зв'язку з виходом на ринок медичних послуг, на якому присутні приватні медичні установи» [36]
9	«Нестабільна економічна ситуація може призвести до зниження платоспроможності потенційних клієнтів, отримувачів медичних послуг» [36]
10	«Великою проблемою практично для всіх галузей економіки є великий розмір дебіторської заборгованості, тому і у медичного КНП може виникнути ризик зростання дебіторської заборгованості, пов'язаний з неплатоспроможністю контрагентів, що може призвести до вилучення з обороту значних сум грошових коштів» [36]
11	«Значну роль у зростанні іміджу медичних підприємств відіграє мотивація персоналу, безпосередньо пов'язаного з наданням медичних послуг. Тому недостатній рівень зарплати та заохочення медперсоналу може негативно вплинути на діяльність підприємства та збільшити плинність кадрів» [36]
12	«Важливим етапом діяльності медичного КНП є складання фінансового плану – бюджету підприємства на рік. Неправильне його складання може привести до незбалансованості доходів та витрат, неправильного співвідношення витрачених ресурсів та отриманих результатів – перевитрати ресурсів і недоотримання доходів. Тому, складаючи фінансовий план, слід правильно визначати пріоритетні статті витрат та здійснювати їх оптимізацію» [36]

Продовження табл. 3.7

13	«Недостатнє забезпечення професійної безпеки медичних працівників в установах КНП. Якщо підприємство недостатньо приділяє увагу охороні праці медичного персоналу, особливо тих, хто безпосередньо контактує з пацієнтами з інфекційними захворюваннями, то це може негативно вплинути на стан здоров'я лікарів та призвести до тривалого розладу здоров'я та втрати працездатності» [36]
14	«Значним ризиком є низький рівень компетентності керівника КНП, що може призвести до прийняття неправильних управлінських рішень, які негативно вплинуть на фінансовий результат діяльності підприємства» [36]
15	«Також слід звернути увагу на професійні ризики, пов'язані з некомпетентністю працівників, халатним ставленням до виконання посадових обов'язків, порушенням трудової дисципліни» [36]
16	«На роботу КНП також може вплинути затримка бюджетного фінансування за бюджетно-цільовими програмами, що може призвести до затримки виконання запланованих заходів» [36]
17	«До факторів ризику також можуть бути віднесені інші форс-мажорні обставини: крадіжка майна – в разі незабезпечення його охорони; пожежі – у разі недотримання правил пожежної безпеки та проведення інструктажів; вибухи – у разі порушення правил зберігання кисневих балонів та інші ризики» [36]

Ми вважаємо, що завдання внутрішньогосподарського контролю пов'язані не лише із встановленням фактів неефективного використання ресурсів та порушень нормативів, але й забезпечення профілактичних заходів зокрема усунення ймовірних ризиків негативного впливу на господарські результати.

Внутрішньо економічний контроль має бути спрямований на забезпечення створення превентивного механізму та попередження можливих негативних наслідків. У зв'язку з цим важлива роль управлінського обліку як системи інформаційного забезпечення управління не тільки як збирання та аналізу інформації «потім», а в режимі реального часу та створення інформації на майбутнє.

Таблицею 3.8 представлено відмінності фінансового та управлінського обліку відповідно до цільової спрямованості та нормативної регламентації.

Таблиця 3.8

Порівняння цільової спрямованості та нормативної регламентації
фінансового та управлінського обліку

№	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3
Основна ціль обліку		
1	Підготовка та забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, які необхідні для всіх користувачів фінансової звітності	Внутрішньогосподарський облік, який передбачає систему збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством
Нормативно-правова регламентація		
2	Має чітку регламентацію: Закон №996; стандарти бухгалтерського обліку; Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 (далі – Порядок № 419)	Не регламентований. Порядок ведення управлінського обліку визначається наказом про управлінський облік
Внутрішня регламентація		
3	Наказ про облікову політику	Наказ про організацію управлінського обліку

Ми приєднуємось до думки експертів, які не абсолютизують відмінності між фінансовим та управлінським обліком, а доводять необхідність і доцільність не окремого функціонування управлінського обліку, а розширення меж фінансового обліку за рахунок поглибленого аналізу, використання форматів внутрішньої бізнес-звітності та багатовимірної оцінки за умови використання обчислювальної техніки. Враховуючи кількість засобів обліку та їх технічні можливості (підприємство оснащене комп'ютерною технікою та укомплектовано програмістом), такий підхід є прийнятним для досліджуваного підприємства.

Таблицею 3.9 наведено порівняльні характеристики обліку фінансового та внутрішньогосподарського з точки зору обов'язковості ведення, організації та методики накопичення інформації.

Таблиця 3.9

Відмінність фінансового та управлінського обліку: організація та методика

Обов'язковість запровадження		
4	Ведення фінансового обліку є обов'язковим, фінансова звітність подається в установлені строки	Управлінський звіт не подається до державних органів і є внутрішньогосподарською інформацією
Інформаційна база		
5	Інформація про господарську діяльність підприємства, що ґрунтується на первинних документах, з відображенням господарських операцій на рахунках синтетичного обліку	Релевантна інформація, яка є суттєвою для прийняття управлінських рішень щодо поставлених завдань та цілей, слугує підставою для визначення ключових показників діяльності підприємства
Використання в діяльності		
6	Є основою для проведення фінансового аналізу діяльності підприємства (розрахунок показників ефективності діяльності)	Є підставою для складання управлінських звітів, необхідних для прийняття рішень поточного та стратегічного характеру (покращення ефективності діяльності). Управлінський облік в КНП здійснюється в розрізі усієї лікувальної установи та її підрозділів (відділень, допоміжних служб, АУ) залежно від організаційної структури
Звітність		
7	Звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати ефективності діяльності медичного підприємства	Звітність, що містить фінансову та нефінансову інформацію про діяльність підприємства та його підрозділів (центрів відповідальності), призначена для планування, контролю та прийняття управлінських рішень, розкриває основні ризики його діяльності
Форми звітності		
8	Облік господарських операцій здійснюється в регістрах бухгалтерського обліку, Головні книзі. Застосовуються форми фінансової звітності, визначені НП(С)БО 1	Розробляються КНП відповідно до поставлених завдань. Затверджуються наказом про управлінський облік та є його невід'ємною частиною
Терміни виконання		
9	Терміни подання звітності чітко визначено Порядком № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності»	Терміни складання та подання окремих управлінських звітів залежать від запиту керівництва (засновників) щодо основних показників діяльності підприємства
Об'єкти обліку		
10	Господарська діяльність медичного підприємства загалом	Витрати та доходи як загалом по КНП, так і в розрізі центрів відповідальності, тобто структурних підрозділів КНП
Інформація в часі		
11	Відображає результат поточної діяльності підприємства на підставі господарських операцій, які відбулися в минулому	На підставі актуальної інформації здійснюється стратегічне планування та прогнозування діяльності підприємства в майбутньому періоді
Групування витрат		

12	За елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соцзаходи; амортизація основних засобів, інші витрати	За статтями калькуляції та способами включення в собівартість (сировина та матеріали – медикаменти та перев'язувальні матеріали, основна та додаткова заробітна плата, відрахування, витрати на утримання та експлуатацію обладнання, накладні витрати)
----	---	---

Для організації управлінського обліку КНП «КОЦПБС КОР» передусім слід визначитися з основними етапами його впровадження. По кожному етапу повинно бути розроблено технологічну карту. Зазвичай організація управлінського обліку передбачає декілька етапів.

Відповідно до профілю КНП «КОЦПБС КОР» та ринку медичних послуг у Кіровоградській області, та у зв'язку з пандемією основні завдання, спрямовані на забезпечення можливості запровадження платних послуг пов'язані із лабораторними дослідженнями. При цьому розрахунок ключових показників ефективності ґрунтуються на оцінці цінової політиці існуючих на ринку структур (приватні) та вивчення потенційних обсягів платоспроможного попиту, при цьому КНП має ставити за мету не лише формування показників економічної ефективності, але й забезпечити як комунальне підприємства реалізацію соціальної спрямованості платних послуг (система знижок, залучення пільгових категорій, та ін..)

На «наступному етапі на підставі визначених цілей та завдань мають бути проведені необхідні розрахунки та розроблено план дій з реалізацією найбільш ефективних варіантів. Є необхідним організаційне оформлення внутрішнього регламенту, зокрема до впровадження управлінського обліку необхідно скласти відповідний наказ, який містить інформацію про:

- робочий план рахунків з деталізацією аналітики на бухгалтерських рахунках з обліку доходів та витрат;
- об'єкти обліку;
- методи обліку витрат та калькулювання собівартості;
- методи ціноутворення;
- відповідальних за ведення управлінського обліку та інше;

- формати внутрішньогосподарської звітності та документообіг, що забезпечує їх складання» [25].

При впровадженні управлінського обліку є необхідним на досліджуваному підприємстві не складати окремі посадові інструкції а внести певні зміни до існуючих. На нашу думу організацію управлінського обліку необхідно покласти на економіста, а обов'язки з його ведення на обліковий персонал відповідно до поділу праці .

Важливим етапом управлінського обліку є складання стратегічного фінансового плану (бюджету), який визначає потребу КНП «КОЦПБС КОР» у грошових коштах для ефективної роботи та являє собою порядок планування та контролю потенціалу та ресурсів КНП «КОЦПБС КОР».

Саме на стратегічному фінансовому плануванні базується порядок складання окремих бюджетів підприємства. Фінансовий план КНП «КОЦПБС КОР» – це головний бюджет, який складається з таких бюджетів:

- операційного (бюджет доходів та витрат, для обліку і планування витрат та максимізації доходів);
- інвестиційний бюджет (ефективне використання активів); фінансовий (бюджет руху грошових коштів, тобто прогноз надходжень і витрат грошових коштів у результаті діяльності КНП «КОЦПБС КОР»).

Бюджет руху грошових коштів має забезпечити збалансованість надходжень та витрат відповідно до бюджету доходів та бюджету витрат. Розмір коштів, необхідних для «дохідного» функціонування КНП «КОЦПБС КОР», розраховується відповідно до кількості пацієнтів (відповідно до ПМГ), що обслуговуються та обсягів медичних послуги на платній основі, що буде можливим надавати на перспективу.

Для прийняття ефективних управлінських рішень має використовуватися лише релевантна інформація, використання якої безпосередньо впливає на розрахунки ефективності діяльності підприємства.

КНП «КОЦПБС КОР» має визначену організаційну структуру, на етапі впровадження платних послуг необхідно розробити перелік послуг, які можуть

надаватися на платних умовах, розробити та затвердити методику калькулювання собівартості послуг та розподілу витрат.

Структура управлінського обліку має бути простою, ґрунтуватися на обраній обліковій політиці, розроблених формах, методології відбору та пошуку необхідної інформації, повинна давати вичерпну інформацію про об'єкти обліку, в обсягах, необхідних для прийняття правильних управлінських рішень.

Надання якісних медичних послуг має сприяти здоров'ю населення району, профілактиці СНІДу у Кіровоградській області, соціальній підтримці та психологічній підтримці хворих.

Ефективність здійснення «аналітичних процедур залежить від того, наскільки системно їх здійснюють. Системний підхід до аналізу діяльності КНП дає змогу:

- чітко визначитися з генеральною ціллю (місією) організації та окремими (стратегічними і поточними) цілями системи і співвідношеннями її елементів, прив'язавши їх до часу, місця і виконавців;
- оцінити досягнення цілей підприємства з погляду їх пріоритетності;
- зорієнтувати діяльність підприємства на перспективу з врахуванням досягнутого рівня і реальних можливостей системи і середовища, повнішого задоволення інтересів (попиту) споживачів продукції і послуг;
- підпорядкувати цілі та функції підсистем завданням досягнення цілей системи в цілому;
- привести структуру і процедури прийняття рішень у відповідність із цілями і задачами підприємства;
- забезпечити комплексний підхід до розвитку підприємства, при якому передбачається як єдиний процес удосконалення статутної діяльності, соціальний розвиток колективу, рівноважне природокористування, участь членів колективу в удосконаленні системи, підвищенні її конкурентного статусу;
- створити систему показників, яка б найповніше характеризувала нові

- суспільні явища і соціально-економічні та екологічні процеси;
- систематизувати причини і фактори для найповнішого вивчення механізму зміни величини показників та створення передумов для бажаної зміни;
 - формувати джерела даних, які б досить повно і адекватно відображали явища, процеси та давали змогу реально і своєчасно оцінити їх параметри й передбачити можливі (бажані) зміни;
 - підібрати методи і методичні прийоми, які б давали змогу з найменшими затратами часу і коштів високоякісно вивчати аналізований об'єкт» [47].

Вважаємо за доцільне стандартизувати аналітичні процедури та використовувати науково розроблений організаційно-методичний стандарт аналізу діяльності неприбуткових організацій. За формою він схожий на стандарт, за яким аналізується діяльність некомерційних організацій. Однак різноманіття некомерційних організацій визначає специфіку цілей і завдань аналізу, а також інших його елементів і процедур. Кожна група організацій має певні показники оцінки їх діяльності. Проте для всіх організацій забезпечення економічних ресурсів, необхідних для створення економічних благ і послуг, є важливим і необхідним показником.

Дослідження показує, що в неприбуткових організаціях помітно відрізняється від прибуткових і зміст аналізу.

Аналіз діяльності неприбуткових організацій можна розглядати і як аналіз зовнішнього та внутрішнього середовищ. Для першого використовується в основному публічна (доступна), для зовнішніх користувачів інформація.

Рисунком 3.1 представлено схематично структурно – логічну схему стандарту аналізу діяльності некомерційних неприбуткових підприємств.

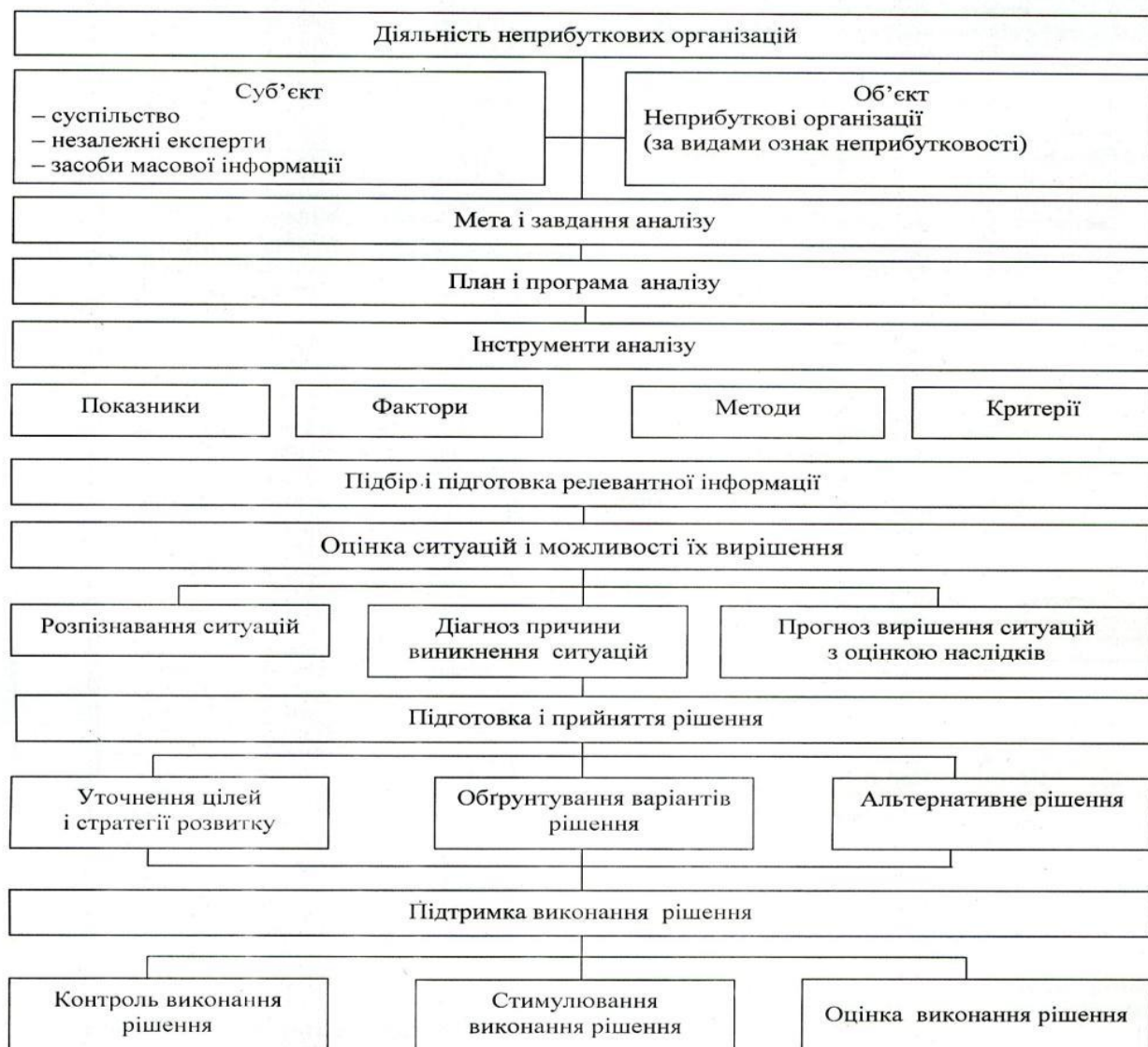


Рисунок 3.1 - Організаційно-методичний стандарт аналізу діяльності неприбуткових підприємств

Висновки до розділу 3

Досліджуване підприємство, як суб'єкт малого підприємництва, складає Звіт про фінансовий результат (сукупний дохід) відповідно до вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

За показниками фінансової звітності про створення фінансового результату, складеної на загальних підставах, відсутня узгодженість доходів і витрат від цільового фінансування. Підприємство при складанні форми в рядку «Інші доходи» відобразило дохід від цільового фінансування, що є некоректним, а лише відстрочену амортизацію від довгострокових активів, які значаться в балансі підприємства. Як безоплатно отримані вони були включені до статті «Інші операційні доходи». Відповідно до рекомендацій департаменту амортизація таких довгострокових активів нараховується один раз на рік із відображенням у складі інших операційних витрат та надходжень від цільового фінансування.

На нашу думку, віднесення адміністративних витрат на підприємства, відмінні від малого, погіршує аналітичну якість фінансової звітності. У компанії достатні доходи та витрати цільового фінансування за 2020 рік.

На основі вивчення практики формування та подання звітності про доходи, витрати та результат господарювання встановлено, що організаційні проблеми, які виникли, спричинені невідповідністю формату фінансової звітності, яка складається відповідно до вимоги № НП(С)БО 25, та формат відомчої звітності, алгоритм якого базується на створенні та контролі формату фінансової звітності згідно з НП(С)БО 1. Наявність організаційно-методичних проблем, зумовлених невідповідністю алгоритм контролю (перевірки) в автоматизованому режимі з методичними засадами формування інформації відповідно до вимог стандартів бухгалтерського обліку. Загалом запровадження відомчої звітності та постійний контроль за формуванням її показників можна

оцінити позитивно, однак необхідно вирішити організаційні проблеми та усунути методологічні помилки. Вважаємо за доцільне розробити відомчий формат звітності для малих некомерційних сервісних компаній.

ВИСНОВКИ

Особливістю неприбуткових є те, що при їх створенні отримання прибутку не є метою. Це безпосередньо відноситься і до некомерційних підприємств, створених у результаті трансформування бюджетних медичних закладів. Проте, це не суперечить можливості і спрямування діяльності на позитивний фінансовий результат. Специфіка в тім, що на відміну від підприємницьких комерційних структур цей фінансовий результат не розподіляється на дивіденди та є джерелом лише розширення діяльності та надання, відповідно до предмету дослідження, надання медичних послуг більш ефективно. «Неприбутковий» статус залишається знов створеним структурам за податковим аспектам, такі некомерційні підприємства не платниками податку на прибуток. Проте, при веденні обліку на них поширюється вимога дотримання НП(С)БО, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розроблений саме для підприємницьких структур, а не для бюджетних установ.

Врахування специфіки діяльності різних некомерційних організацій і підприємств на основі їх класифікації може з різних причин стати основою для вдосконалення відповідних нормативних документів, пов'язаних з регулюванням їх діяльності та ведення в них бухгалтерського обліку. Особливостями правової основи створення та діяльності управління реформованих некомерційних підприємств є те, що вони є підприємствами, метою яких є не отримання прибутку, а надання медичних послуг. Їхня діяльність здійснюється відповідно до фінансового плану засновників, основним замовником послуг є НСЗУ та важливим джерелом фінансування є цільове фінансування.

Для некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я процес надання послуг та їх реалізації є основним відповідно до мети створення та діяльності.

Саме тому вважаємо необхідним виокремити такі підприємства із загального переліку видів неприбуткових установ. За податковим аспектом вважаємо слушним надання їм статусу «неприбуткова» установа, але за економічним змістом це є підприємства неплательники податку на прибуток, фінансування яких, значна частка доходів, цільового фінансування. Врахування таких особливостей дає можливість побудувати ефективну модель інформаційного забезпечення управління формуванням а використанням фінансового результату.

На сьогодні не має спеціального нормативу (стандарту) бухгалтерського обліку для неприбуткових організацій, тому на даному етапі неприбуткові організації застосовують при веденні бухгалтерського обліку всі діючі НП(С)БО. Ми приєднуємось до думку фахівців які вважають недоцільним розробку окремого стандарту, проте доцільним є розробка методичних рекомендацій з ведення обліку некомерційних підприємств з врахуванням вимог НП(С)БО.

Вважаємо, що прийняття рішення про застосування загального чи спрощеного плану рахунків має бути в компетенції суб'єкта господарювання. Прийняття рішень базується на аналізі розмірів діяльності відповідно до критеріїв, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність".

КНП «КОЦПБС КОР» здійснює некомерційну господарську діяльність, організовує свою діяльність відповідно до фінансового плану, самостійно організовує надання медичних послуг. За досліджуваний період, як було зазначено, платні послуги не надавались, але витрати покриваються (крім медикаментів та лікарських засобів) за рахунок коштів, що надходять від НСЗУ в порядку реалізації гарантованого пакету медичних послуг. Для здійснення господарської некомерційної діяльності залучає і використовує матеріально-

технічні, фінансові, трудові та інші види ресурсів, використання яких не заборонено законодавством. З 2021 року вартість пакету медичних послуг не змінилась, щ обумовлює фінансові ускладнення пов'язані із зміною мінімальної оплати праці та відповідного збільшення посадових окладів.

Структура активів та капіталу відповідає особливостям діяльності (переважають в активах оборотні матеріальні - медикаменти), а у пасивах цільове фінансування.

Необоротні активи представлені основними засобами та на момент трансформування балансу їх залишкову вартість віднесено до додаткового капіталу. Запаси, що знаходились на балансі (крім отриманих на засадах цільового фінансування) на момент трансформування закладу відповідно до відомчих рекомендацій було віднесено до фінансового результату. Дебіторська заборгованість представлена у балансі це заборгованість по лікарняних, що мають бути виплачені за рахунок ДФСС.

На підприємстві не розроблено робочий план рахунків відповідно до зміни організаційно – правової форми суб'єкта господарювання та трансформування його з бюджетної установи в некомерційне підприємство. Нами запропонований план рахунків для досліджуваної установи.

Синтетичний облік здійснює головний бухгалтер і продовжує його ведення за рахунками бюджетного обліку у меморіальних ордерах та головній книзі. По закінченню кварталу трансформує лише залишки та здійснює вибірку за оборотами відповідно до потреб складання фінансової звітності (Баланс та Звіт про сукупний дохід) та форм відомчого звіту. При розробці робочого плану рахунків доцільно дотримуватись як вимог чинного законодавства стосовно трансформування обліку так і враховувати специфіку та розміри господарської діяльності.

Не зважаючи на те, що підприємство КНП «КОЦПБС КОР» є некомерційним та має статус неприбуткового, як суб'єкт оподаткування (не є платником податку на прибуток) формування фінансових результатів лежить в основі побудови обліку. Досліджуване підприємство створено з метою забезпечення гарантованих медичних послуг населенню та відповідно реалізує послуги НСЗУ цей вид діяльності для підприємства основним.

За досліджуваний період ведення аналітичного обліку витрат здійснювалось котловим методом (без виокремлення пакетів) економістом. 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».

Не зважаючи на те, що мало місце реалізація послуг за двома пакетами, в обліку це не знайшло відображення. У перспективі із запровадженням платних послуг виникає необхідність ведення обліку загальновиробничих витрат за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати», що на тепер не здійснюється.

На підприємстві облік адміністративних витрат також здійснюють котловим методом, що також ускладнює процедуру формування відомчої звітності.

В обліку досліджуваного підприємства не відображуються витрати збутової діяльності. З впровадженням діяльності з надання платних послуг буде необхідним накопичувати витрати, пов'язані з наданням цих послуг.

Досліджуване підприємство не відображує за рахунком 703 «Дохід від реалізації послуг» доходи у розрізі пакетів медичних гарантів, 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».

Таким чином 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.

Досліджуване підприємства, як суб'єкт малого підприємництва складає Звіт про фінансовий результат (сукупний дохід) відповідно до вимог П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». Таблицею 4.1 представлено формування фінансових результатів КНП «КОЦПБС КОР» за 2020 та 1 квартал 2021 році відповідно до показників фінансової звітності.

На нашу думку погіршує аналітичні якості фінансової звітності, віднесення підприємства, як малим, адміністративних витрат до інших. На підприємстві доходи і витрати цільового фінансування за 2020 та 2021 роки є відповідними.

На підставі вивчення практики формування та подання звітності про доходи, витрати та фінансовий результат з'ясовано, що мають місце організаційні проблеми обумовлені невідповідністю формату фінансової звітності, що складається згідно вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» та формату відомчої звітності алгоритм формування та контролю якої ґрунтується на форматі фінансової звітності за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Також з'ясовано наявність організаційних і методичних проблем, що обумовлені невідповідністю алгоритму контролю

(валідації) в автоматизованому режимі, методологічним засадам формування інформації відповідно з вимогами облікових стандартів. В цілому є можливим позитивним оцінити запровадження відомчої звітності та перманентному контролю формування її показників, проте потребують розв'язання організаційні проблеми та усунення методичних похибок. Доцільним вважаємо розробку формату відомчої звітності для малих некомерційних комунальних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алешко Д. Медична реформа: перебудова галузі та свідомості. *Юридична газета*. 2017. № 45. С. 14–15.
2. Андрєєва О. Б. Господарське право України: підручник. Б. Андрєєва, Ю. М. Жорнокуй, О. П. Гетманець. Х.: Харк. нац. ун-т внутр. справ. 2014. 340 с.
3. Бенько І. Д. Аналіз запасів медичних установ. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1. С. 267-270.
4. Белікова І. В. Застосування принципів логістики як основи для оптимізації інформаційно-аналітичної системи охорони здоров'я України. *Актуальні проблеми сучасної медицини: Вісник української медичної стоматологічної академії*. 2018. Вип. 3 (51). С. 81–84.
5. Болюх М.А., Заросило А.П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: Навч. посіб. К.:КНЕУ. 2008. 344 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП "Рута", 2001. 512 с.
7. 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
8. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-152>.
9. Гура Н., Методика бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 12. С.3-8.
10. Гура Н. О. Неприбуткові організації в Україні: особливості

- діяльності та класифікація. *Економіка України*. 2012. №8. С. 23 – 31.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2012_8_4
11. Західна О.Р. Медична реформа в умовах децентралізації влади в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 11(51). С. 1155–1158.
 12. Іваненко Ю., Економічне визначення поняття «некомерційна організація». *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 5 (167). С.8-19.
 13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
 14. Каневський О. С. Передумови застосування логістичних підходів у галузі медицини. *Медицина транспорту України*. 2015. № 2. С. 22–29.
 15. Кірсанова Ю.В. Бухгалтерський облік для неприбуткових організацій: нові стандарти – нові можливості. К.: Центр інновацій та розвитку. 2010. с. 81-85.
 16. Конституція України від 28.06.1996 URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua.6>.
 17. Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій. Автореферат дис... д-ра екон. наук: 08.06.04. 2005.
 18. Левицька С.О. Альтернативні методи оцінки ефективності діяльності неприбуткових організацій. *Вісник Українського державного університету водного господарства та природокористування*. Економіка. Випуск 2(26). Частина II. Рівне: УДУВГП, 2004. С.670-675.
 19. Левицька С.О. Аналіз запасів бюджетних неприбуткових організацій. *Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету*. Частина 1. Випуск 4. Кіровоград: КДТУ, 2003. С.278-286
 20. Левицька С.О. Аналіз трудових ресурсів неприбуткових організацій. *Науковий вісник Волинського державного університету ім.*

Лесі України. Вип. №12. Луцьк: РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі України, 2003. С.95-100.

21. Левицька С.О. Аналіз фінансового стану неприбуткових організацій. *Вісник Українського державного університету водного господарства та природокористування. Економіка*. Збірник наукових праць. Вип. 2(26). Частина І. Рівне: УДУВГП, 2004.-С.108-117.

22. Левицька С.О. Діагностика фінансово – господарської діяльності неприбуткових організацій. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки*. Вип. 3(25). Житомир: ЖДТУ, 2003. С.116-122.

23. Левицька С.О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: Монографія. Рівне: НУВГП, 2005.

24. Медична реформа. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/rozvitok-/reforma-oni-zdorovya>

25. Мелех Л.В. Проблеми визначення поняття «неприбуткова організація» у термінологічній базі норм різних галузей права URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/31933/4/17-103-109.pdf>.

26. Методичні рекомендації МОЗ України з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства (оновлена версія). URL:http://moz.gov.ua/uploads/0/3562moz_metod_recomendations_autoNomization_2018_ua_final_web.pdf

27. Музика І.С. Система охорони здоров'я в умовах інституційних змін в Україні: фінансові аспекти. *Світ фінансів*. 2016. Вип. 1. С. 99–108.

28. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: URL: <http://document.vobu.ua/buhoblik/npsbo>

29. Олійник Я.В. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій. *Бізнес-інформ*. 2012. № 5. С.234-236.

30. Пантейлічук С. Л. Особливості обліку в неприбуткових

- організаціях. *Київський бухгалтер*. 2016. №39. URL: http://cons.parus.ua/_d.asp?r=06STP2336fc0d693791e3afdaa8ecfab0f4265
31. Панченко С.В. Підприємництво: підручник / С.В.Панченко, В.Л.Дикань, О.В. Шраменко, О.М. Полякова, Ю.М. Уткіна. Х.: УкрДУЗТ, 2016.
 32. Папінова О. Бухгалтерських облік у неприбуткових організаціях. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-sxemy-buxgalterskix-provodok-30-buxgalterskij-uchet-v-nepribylnyx-organizaciyax10>
 33. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>
 34. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>
 35. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
 36. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності від 19.12.2006 р № 1213. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06#Text>
 37. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності від 19.12.2006 р № 1213 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06#Text>
 38. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони

здоров'я: Закон України від 6 квітня 2017 року N2002-VIII. URL:
http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172002.html

39. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення: Закон України від 19 жовтня 2017 року N 2168-VIII. URL:
http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172168.html

40. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями URL:
<http://zakon.rada.gov.ua>.

41. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій: Закон України. Відомості Верховної Ради України. 2015. №42 URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/652-193>

42. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я: Закон України від 06.04.2017 р. № 996-XIV URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2002-19#Text>

43. Про громадські об'єднання : Закон України від 22 липня 2018 р. № 4572-VI. Верховна Рада України. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>.

44. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення: закон України від 19 жовтня 2017 року N 2168-VIII URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19#Text>

45. Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я № 635 (у редакції наказу МОЗ України від 24.06.2019 № 1428) URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text>

46. Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру: Постанова Кабінету Міністрів України від 13.07.2016 №440 URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-2016-%D0%BF#Text>

47. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Мінфіну від 08.09.2017 р. № 755 URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>

48. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Мінфіну від 29.06.2017р. № 604 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#Text>

49. Про професійних творчих працівників та творчі спілки : Закон України від 4 листопада 2018 р. № 554/97-ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/554/97-%D0%%D1%80>

50. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності : Закон України від 4 листопада 2018 р. № 1045-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-14>

51. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260с.

52. Романів Є. М., Дида О. В. Бухгалтерський облік і оподаткування неприбуткових організацій: особливості та порядок проведення в Україні. *Молодий вчений*. (11(51)), с. 1290-1294.

53. Савчук В.К. До аналітичного забезпечення управління діяльністю неприбуткових організацій URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/67351> .

54. Сисюк С. В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення. *Вісник Запорізького національного університету*. Сер. Економічні науки. 2010. № 2. С. 181-186.

55. Скрип В.В. Оперативні політики як перешкоди на шляху автономізації закладів охорони здоров'я та можливі шляхи усунення таких політик Україна. *Здоров'я нації*. 2016. № 4(1). С. 189–195.

56. Тарасова М. Податковий облік у неприбуткових. *Дебет-кредит*. 2013. № 21. URL: <https://online.dtkr.ua/Book/«ДК»%20№21->

[2013%20\(рус.\).epub/navPoint-8](#)

57. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами 29.12.2015 № 1219 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text>
58. Толмачова А. Концептуальні основи бухгалтерського обліку в профспілкових організаціях. *Економіка і суспільство*. 2017. № 11. С. 561-565.
59. Філіпішин В. П. Застосування логістичних підходів у роботі лікувально-профілактичних закладів URL: [Users/WishMasterOk/Downloads/prvoz_2015_43_4.pdf](#)
60. Фінансове право: підручник. Ю. М. Жорнокуй, О. В. Кашкарьова, Т. В. Колесник та ін., за заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець. - 2-ге вид. доп. та перероб. Харків : Екограф, 2015. 500 с.
61. Хорунжак Н.М. Бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я: історичний аспект. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки*. 2010. № 4. С. 197-200.
62. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> .
63. 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. 99-105 URL <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/821>)
64. Юрченко О.В. Концепції та парадигми у розвитку теорії та

методології обліку: навч. посіб. В.М. Савченко, та ін.; за заг. ред.В.М. Савченко. Кропивницький: 2022. 362 с. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/11859>

ДОДАТКИ