

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

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«21» грудня 2023 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Облік та контроль доходів і видатків бюджетних установ:
вітчизняна практика та напрями удосконалення»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУ-22 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Свірень М.М.
«21» грудня 2023 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Тетяна ФОМІНА
«21» грудня 2023 р.

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

м. Кропивницький

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., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
« 21 » грудня 2023 року

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

_____ **Свірень Марина Миколаївна** _____
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Облік та контроль доходів і видатків бюджетних установ: вітчизняна практика та напрями удосконалення
2. Керівник роботи (проекту)
Фоміна Тетяна Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)
3. Строк подання роботи до захисту 21 грудня 2023 р.
4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту)

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2023 р. – 15.10.2023 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	16.10.2023 р. – 05.11.2023 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	06.11.2023 р. – 03.12.2023 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	04.12.2023 р. – 12.12.2023 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.12.2023 р. – 18.12.2023 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	21.12.2023 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Свіреня Марина Миколаївна. Облік та контроль доходів і видатків бюджетних установ: вітчизняна практика та напрями удосконалення. – Випускна кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти. – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

У вступі наведено актуальність, мету, завдання, об'єкт, предмет, інформаційну базу, методи дослідження та структуру випускної кваліфікаційної роботи, а також представлено наукове і практичне значення здійсненого дослідження та апробацію його результатів. Перший розділ містить особливості діяльності комунальних некомерційних підприємств із надання медичної допомоги та їх вплив на формування доходів і видатків; порядок формування доходів і видатків перетворених закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства; теоретичні засади обліку та контролю доходів і видатків закладів охорони здоров'я перетворених із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства. У другому розділі наведено організаційно-економічну характеристику та особливості формування доходів і видатків, а також їх обліку й контролю у КНП «Міський пологовий будинок з функціями перинатального центру II рівня» КМР», м. Кропивницький. Третій розділ представляє рекомендації з покращення механізму формування, обліку та контролю доходів і видатків закладів охорони здоров'я, що перетворені з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства. Висновки роботи містять узагальнення отриманих результатів дослідження.

Ключові слова: заклади охорони здоров'я, комунальні некомерційні підприємства, перетворені з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства заклади охорони здоров'я, доходи, видатки, витрати, фінансування, облік, контроль, медичні послуги, лікарські засоби і медичні вироби, вдосконалення

SUMMARY

Marina Sviren. Accounting and control of revenues and expenses of budget institutions: domestic practice and directions for improvement. – Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 «Accounting and Taxation». – Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2024.

The introduction presents the relevance, purpose, task, object, subject, information base, research methods and the structure of the final qualification work, as well as presents the scientific and practical significance of the conducted research and the approval of its results. The first section contains the peculiarities of the activities of communal non-commercial enterprises providing medical care and their influence on the formation of income and expenses; the procedure for the formation of income and expenses of transformed health care institutions from budget institutions to communal non-commercial enterprises; theoretical principles of accounting and control of income and expenses of health care institutions transformed from budget institutions into communal non-commercial enterprises. In the second section, the organizational and economic characteristics and peculiarities of the formation of income and expenses, as well as their accounting and control in the KNP "City maternity hospital with the functions of a perinatal center of the II level" of KMR, Kropyvnytskyi are given. The third section presents recommendations for improving the mechanism of formation, accounting and control of income and expenses of health care institutions, which have been transformed from budget institutions into communal non-commercial enterprises. The conclusions contain a generalization of the obtained research results.

Key words: health care institutions, communal non-commercial enterprises, transformed from budgetary institutions into communal non-commercial enterprises health care institutions, income, expenses, expenses, financing, accounting, control, medical services, medicinal products, improvements

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ ПЕРЕТВОРЕНИХ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я З БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У КОМУНАЛЬНІ НЕКОМЕРЦІЙНІ ПІДПРИЄМСТВА.....	12
1.1. Особливості діяльності комунальних некомерційних підприємств із надання медичної допомоги та їх вплив на формування доходів і видатків.....	12
1.2. Порядок формування доходів і видатків перетворених закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства.....	20
1.3. Теоретичні засади обліку та контролю доходів і видатків закладів охорони здоров'я перетворених із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства.....	36
Висновки до розділу 1.....	50
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «МІСЬКИЙ ПОЛОВИЙ БУДИНОК З ФУНКЦІЯМИ ПЕРИНАТАЛЬНОГО ЦЕНТРУ П РІВНЯ» КРОПИВНИЦЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ.....	52
2.1. Організаційно-економічна характеристика КНП «МПБ».....	52
2.2. Облік доходів і видатків КНП «МПБ».....	66
2.3. Облік доходів і видатків КНП «МПБ».....	86
Висновки до розділу 2.....	94
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ ПЕРЕТВОРЕНИХ ІЗ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	97
3.1. Пропозиції з удосконалення обліку та контролю доходів і видатків перетворених із бюджетних установ комунальних некомерційних підприємств із надання медичної допомоги.....	97
3.2. Рекомендації з покращення механізму формування доходів і видатків закладів охорони здоров'я, що перетворені з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства.....	111
Висновки до розділу 3.....	117
ВИСНОВКИ.....	118
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	125
ДОДАТКИ.....	139

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Основною метою функціонування системи охорони здоров'я є збереження здоров'я кожного громадянина країни та покращення показників рівня й якості життя населення. Досягти зазначену мету держава зможе лише забезпечивши належним чином відповідними фінансовими ресурсами заклади охорони здоров'я. Відсутність у країні в необхідних обсягах фінансування медичної галузі означає, що держава недостатньо застосовує наявні важелі впливу у частині підтримки громадян у разі хвороби та підвищення ефективності й якості медичної допомоги. Все це порушує як і гарантоване Конституцією право людини на отримання якісної і доступної медичної допомоги, так і призводить до погіршення загального стану здоров'я населення та зниження тривалості життя українців.

Протягом багатьох років в Україні існувала модель фінансування системи охорони здоров'я, котра передбачала спрямування бюджетних коштів у галузі переважно на утримання медичної інфраструктури. Натомість, заклади охорони здоров'я забезпечувались сучасним лікувальним і діагностичним обладнанням лише частково, а громадяни були доволі обмеженими у доступі до якісних медичних послуг. Все це вимагало реформування підходів у наданні медичних послуг та зміни парадигми фінансування системи охорони здоров'я, що поступово призвело до об'єктивної потреби перетворення закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства.

Діяльність комунальних некомерційних підприємств із надання медичної допомоги безпосередньо впливає на порядок формування їх доходів і видатків, а якісно організована система обліку й контролю допомагає чітко встановити обсяги усіх наявних ресурсів, відстежити ефективність використання окремих видів, визначити альтернативні джерела їх залучення у майбутньому та окреслити можливості й перспективи для підвищення

якості надаваних медичних послуг і максимального задоволення потреб пацієнтів загалом.

Проблемам обліку та контролю доходів і видатків бюджетних установ та ефективності фінансування медичної галузі зокрема, присвячували свої праці Атамас П., Базилевич В., Безкоровайна Л., Боднар А., Гузій О., Дем'янишин В., Дем'яненко Л., Дідик А., Дікань Л., Зюзін В., Івахненко С., Левицька С., Лемішовський В., Лібанова Е., Лободіна З., Лучко М., Павлюк К., Піхоцька О., Свірко С., Сисюк С., Терещенко Л., Федорова Н., Хорунжак Н. та інші.

Метою роботи є дослідження теоретико-практичних засад обліку та контролю доходів і видатків перетворених закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства та розробка на основі цього напрямів їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети нами було визначено такі **завдання**:

- дослідити особливості діяльності комунальних некомерційних підприємств із надання медичної допомоги та встановити їх вплив на формування доходів і видатків;
- описати порядок формування доходів і видатків перетворених закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства;
- висвітлити теоретичні засади обліку та контролю доходів і видатків закладів охорони здоров'я перетворених із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства;
- навести організаційно-економічну характеристику діяльності КНП «Міський пологовий будинок з функціями перинатального центру II рівня» КМР»;
- описати стан обліку доходів і витрат досліджуваного закладу охорони здоров'я вторинного рівня надання медичної допомоги;
- здійснити контроль порядку формування доходів і витрат КНП «Міський пологовий будинок з функціями перинатального центру

П рівня» КМР»;

- навести пропозиції з удосконалення обліку та контролю доходів і видатків перетворених із бюджетних установ комунальних некомерційних підприємств із надання медичної допомоги;
- представити рекомендації з покращення механізму формування доходів і видатків закладів охорони здоров'я, що перетворені з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства.

Об'єктом дослідження є суспільно-економічні відносини, що виникають при формуванні доходів і видатків перетворених закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних і прикладних аспектів обліку та контроль доходів і видатків бюджетних установ.

Методи дослідження. В процесі дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи такі, як: діалектичний метод пізнання (для загального уявлення про медичну галузь та розгляду місця й ролі доходів і витрат у цілісній структурі фінансування закладів охорони здоров'я); індукції та дедукції (для визначення особливостей діяльності комунальних некомерційних підприємств та джерел їх доходів і порядку покриття витрат); порівняння та узагальнення (для розгляду теоретичних засад обліку та контролю в закладах охорони здоров'я, що перетворені з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства); системний аналіз (для визначення необхідних заходів і нових обставин, що виникають при перетворенні закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства); система показників та оціночний метод (для з'ясування стану фінансування закладів первинного, вторинного та третинного рівнів надання медичної допомоги); методи причинно-наслідкового зв'язку (для розробки пропозицій з удосконалення обліку та контролю доходів і витрат); методи моделювання і прогнозування (для встановлення проблем та представлення напрямків покращення

фінансування закладів охорони здоров'я); ілюстративний (для кращої наочності отриманих результатів дослідження).

Інформаційну базу дослідження становили положення Конституції України, Законів України, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Міністерства охорони здоров'я; нормативні акти ДПС України та Держаудитслужби України; рішення органів місцевого самоврядування; публікації наукових, науково-практичних і фахових видань; документи первинного, аналітичного і синтетичного обліку та звітність КНП «Міський пологовий будинок з функціями перинатального центру II рівня» КМР», м. Кропивницький.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження полягає в ґрунтовному висвітленні особливостей формування доходів і видатків перетворених закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства та розробці напрямків удосконалення їх обліку й контролю, зокрема:

- детально розглянуто передумови, об'єктивні обставини та механізм перетворення закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства. Це дозволило закладам охорони здоров'я отримати фінансову автономію, змінити підходи до надання медичних послуг і покращити їх якість та забезпечити виконання головного принципу медичної реформи – «гроші йдуть за пацієнтом»;
- досліджено особливості формування доходів і видатків перетворених закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства за принципом «гроші ходять за пацієнтом». Основою цього принципу є фінансування за одним із видів тарифу (глобальні ставки, капітаційні ставки, ставки на пролікований випадок, ставки на медичну послугу, ставки за результатами виконання договорів) програми медичних гарантій, тобто за конкретні медичні послуги надані пацієнтам, а не на утримання медичної інфраструктури

- закладів охорони здоров'я;
- узагальнено порядок визначення видатків закладів охорони здоров'я із покроковим розподілом витрат за принципом «зверху донизу» за такими етапами: стандартизація переліку структурних підрозділів і клінічних відділень закладу охорони здоров'я; класифікація відділень / підрозділів закладу охорони здоров'я за встановленими типами центрів витрат; визначення видатків, котрі включатимуться до розрахунку витрат; розподіл прямих витрат між усіма наявними структурними відділеннями / підрозділами закладу охорони здоров'я; визначення критеріїв розподілу витрат; розподіл непрямих витрат; виконання покрокового розподілу витрат за принципом «зверху донизу»;
 - наголошено, що добре налагоджена система аналітичного обліку та документування операцій, пов'язаних із рухом лікарських засобів і медикаментів допоможе удосконалити облік доходів і витрат перетворених закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства зокрема. Впровадження у практику представлених рекомендацій і використання запропонованої форми Відомості з надходження і руху медикаментів покращить якість обліково-інформаційного забезпечення для управління потребами в лікарських засобах і медичних виробках та спростить складання різних форм звітності;
 - доведено, що наразі контроль діяльності закладів охорони здоров'я включає в себе не лише перевірку стану бухгалтерського обліку та достовірності облікового забезпечення окремих напрямків і господарських операцій. Це цілісна система контрольних заходів, дій та процедур, спрямованих на забезпечення якості, безпеки та ефективності медичних послуг, які необхідно здійснювати за такими напрямками: аудит якості медичної допомоги; моніторинг безпеки пацієнтів; оцінка доступності медичних послуг; впровадження системи управління якістю; дотримання стандартів; встановлення ступеня

задоволення пацієнтів; навчання та розвиток персоналу.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що запропоновані для КНП «Міський пологовий будинок з функціями перинатального центру II рівня» КМР» пропозиції і рекомендації можуть використовуватись також й іншими закладами вторинної/спеціалізованої ланки медичної допомоги для удосконалення організації і методики обліку та контролю їх доходів і видатків.

Апробація результатів і публікації. Основні положення роботи доповідались на чотирьох конференціях: LVII науково-технічна конференція здобувачів вищої освіти «День науки – 2023», 20 квітня 2023 р. (ЦНТУ, м. Кропивницький) із доповіддю «Сучасні підходи та принципи формування управлінської бухгалтерської звітності»; V Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні питання права і соціально-економічних відносин», 26 квітня 2023 р. (Центральноукраїнський інститут розвитку людини, м. Кропивницький) із доповіддю і друком статті «Ризики при здійсненні внутрішнього контролю» [94]; Всеукраїнська студентська науково-практична конференція «Міждисциплінарні наукові студії 2023», 28 квітня 2023 р. (Херсонський державний аграрно-економічний університет, м. Кропивницький) із доповіддю «Організація обліку необоротних активів»; IV Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Облік і оподаткування: контрольно-аналітичний аспект», 18 травня 2023 р. (Державний податковий університет, м. Ірпінь) із доповіддю і друком тез «Особливості внутрішнього контролю переоцінки нематеріальних активів» [95].

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, у т.ч.: 53 таблиці і 2 рисунки, висновків до розділів і загальних висновків до роботи, списку використаних джерел із 114 найменувань та 35 додатків. Загальний обсяг роботи – 139 сторінок.

РОЗДІЛ 1
ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ
ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ ПЕРЕТВОРЕНИХ
ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я З БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ
У КОМУНАЛЬНІ НЕКОМЕРЦІЙНІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Особливості діяльності комунальних некомерційних підприємств із надання медичної допомоги та їх вплив на формування доходів і видатків

Охорона здоров'я – це «система заходів, спрямованих на збереження та відновлення фізіологічних і психологічних функцій, оптимальної працездатності та соціальної активності людини при максимальній біологічно можливій індивідуальній тривалості її життя. Такі заходи здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи, заклади охорони здоров'я; фізичні особи - підприємці, які зареєстровані у встановленому законом порядку та одержали ліцензію на право провадження господарської діяльності з медичної практики; медичні та фармацевтичні працівники, фахівці з реабілітації, громадські об'єднання і громадяни» [44].

Основними проблемами «у фінансуванні системи охорони здоров'я, які потребують розв'язання, є: фінансова незахищеність громадян, низька якість та ефективність надання медичних послуг, неефективне витрачання бюджетних коштів. Через наявні системні проблеми у фінансуванні закладів охорони здоров'я Міністерство фінансів України ініціювало системну реформу галузі, зокрема створення та запровадження нової моделі фінансування, яка передбачає» [46]:

- прозорі та чіткі гарантії держави стосовно обсягу безоплатної медичної допомоги;
- кращий захист громадян у випадку хвороби, у т.ч. і фінансовий, справедливий та ефективний розподіл публічних коштів на

фінансування медичної галузі;

- скорочення, а в ідеалі, знищення системи «неформальних» платежів;
- створення стимулів для державних і комунальних закладів охорони здоров'я з метою поліпшення якості надання ними медичної допомоги населенню.

В Україні на державному рівні організовано «матеріально-технічне забезпечення охорони здоров'я в обсязі, необхідному для надання населенню гарантованого рівня медичної та реабілітаційної допомоги. Всі заклади охорони здоров'я мають право самостійно вирішувати питання свого матеріально-технічного забезпечення. Держава сприяє виробництву медичної апаратури, інструментарію, обладнання, лабораторних реактивів, ліків, медичних виробів (виробів медичного призначення), допоміжних засобів реабілітації, протезних і гігієнічних засобів та інших виробів, необхідних для охорони здоров'я, а також розвитку торгівлі цими виробами» [44]. З цією метою на рівні всієї країни «забезпечується реалізація державних цільових програм пріоритетного розвитку медичної, біологічної та фармацевтичної промисловості, виробництва медичних виробів (виробів медичного призначення), допоміжних засобів реабілітації, заохочуються підприємництво і міжнародне співробітництво в сфері матеріально-технічного забезпечення охорони здоров'я, створюється система відповідних податкових, цінових, митних та інших пільг і регуляторів» [44].

Медична допомога – це «діяльність професійно підготовлених медичних працівників, спрямована на профілактику, діагностику та лікування у зв'язку з хворобами, травмами, отруєннями і патологічними станами, а також у зв'язку з вагітністю та пологами» [44] – таблиці 1.1 і 1.2.

Таблиця 1.1

Види медичної допомоги в Україні

Медична допомога			
Екстрена	Первинна	Спеціалізована	Паліативна

Таблиця 1.2

Рівні надання медичної допомоги в Україні

Рівень	Суть	Види
Первинна медична допомога	Надається в амбулаторіях загальної практики – сімейної медицини, сільських лікарських амбулаторіях, центрах первинної медико-санітарної допомоги	Експрес-діагностика
		Визначення маршрутів пацієнтів для надання їм вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги, а також санаторно-курортного лікування
		Лікування основних найпоширеніших захворювань, отруень і травм
		Профілактичні заходи
Вторинна (спеціалізована) медична допомога	Передбачає спеціалізовані медичні послуги, котрі у плановому порядку та при невідкладних (екстрених) випадках надаються в лікарнях та в амбулаторних умовах	Лікарні інтенсивної допомоги
		Лікарні планового лікування хронічних хворих
		Лікарні відновного лікування
		Хоспіси
Третинна (високотехнологічна) медична допомога	«Передбачає діагностичні та лікувальні медичні послуги, які недоступні на рівні первинної та вторинної (спеціалізованої) допомоги, і надається з використанням високотехнологічного обладнання за направленням служб вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги. Клінічна база закладу третинної медичної допомоги передбачає її використання для проведення пріоритетних наукових досліджень та до- і післядипломної підготовки медичних працівників» [91]	Лікарні медико-соціальної допомоги

На рівні законодавства визначено, що в Україні «держава гарантує повну оплату згідно з тарифом за рахунок коштів Державного бюджету України надання громадянам необхідних їм медичних послуг та лікарських засобів, що передбачені програмою медичних гарантій» [62].

«Права та гарантії у сфері охорони здоров'я, що стосуються медичного обслуговування, забезпечення лікарськими засобами та медичними виробами, передбачені іншими законами України для певних категорій осіб, фінансуються за окремими програмами за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, цільових страхових фондів та інших джерел, не заборонених законодавством» [62].

На рівні окремих законодавчих актів дозволено встановлення додаткових державних фінансових гарантій надання медичних послуг, медичних виробів і лікарських засобів.

«Органи місцевого самоврядування в межах своєї компетенції можуть фінансувати місцеві програми розвитку та підтримки комунальних закладів охорони здоров'я, зокрема щодо оновлення матеріально-технічної бази, капітального ремонту, реконструкції, підвищення оплати праці працівників (програми "місцевих стимулів"), а також місцеві програми надання населенню медичних послуг, місцеві програми громадського здоров'я та інші програми в охороні здоров'я» [62].

Програма державних гарантій «медичного обслуговування населення (програма медичних гарантій) – програма, що визначає перелік та обсяг медичних послуг, медичних виробів та лікарських засобів, повну оплату надання яких пацієнтам держава гарантує за рахунок коштів Державного бюджету України згідно з тарифом, для профілактики, діагностики, лікування та реабілітації у зв'язку з хворобами, травмами, отруєннями і патологічними станами, а також у зв'язку з вагітністю та пологами» [62].

У межах програми медичних гарантій Україна «гарантує громадянам, іноземцям, особам без громадянства, які постійно проживають на території України, та особам, яких визнано біженцями або особами, які потребують додаткового захисту, повну оплату за рахунок коштів Державного бюджету України необхідних їм медичних послуг та лікарських засобів, пов'язаних з наданням» [62]:

- екстреної медичної допомоги;
- первинної медичної допомоги;
- спеціалізованої медичної допомоги;
- паліативної медичної допомоги;
- реабілітації у сфері охорони здоров'я;
- медичної допомоги дітям до 16 років;
- медичної допомоги у зв'язку із вагітністю та пологами.

Регулювати всі відносини у медичній сфері призначена Національна служба здоров'я України (НСЗУ) – це центральний орган виконавчої влади, «діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів

України через Міністра охорони здоров'я, який реалізує державну політику у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення» [85]. Основними завданнями НСЗУ є:

- «реалізація державної політики у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення за програмою державних гарантій медичного обслуговування населення (програма медичних гарантій)» [85];
- «виконання функцій замовника медичних послуг, лікарських засобів та медичних виробів за програмою медичних гарантій» [85];
- «внесення на розгляд Міністра охорони здоров'я пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення» [85].

Законодавчо визначено, що заклад охорони здоров'я – це «юридична особа будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, що забезпечує медичне обслуговування населення на основі відповідної ліцензії та професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників і фахівців з реабілітації» [44].

Класифікація закладів охорони здоров'я представлена в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація закладів охорони здоров'я

Ознака	Вид	
Залежно від форми власності	Державні – не підлягають приватизації	
	Комунальні – не підлягають приватизації	
	Приватні	
	Засновані на змішаній формі власності	
За організаційно-правовою формою	Заклади охорони здоров'я державної власності	Державні некомерційні підприємства
		Державні установи
	Заклади охорони здоров'я комунальної власності	Комунальні некомерційні підприємства
		Комунальні установи
		Співробітництво територіальних громад у законодавчо передбачених формах, у т.ч. як спільне комунальне підприємство
	Заклади охорони здоров'я приватної власності	Не обмежені у виборі своєї організаційно-правової форми

Заклади охорони здоров'я державної та комунальної форм власності, що діють як державні або комунальні установи, за рішенням власника чи уповноваженого органу управління, можуть бути реорганізовані, у т.ч. і шляхом перетворення.

Розпорядженням КМУ «Про схвалення Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я» [83] одним із основних стратегічних завдань реформи сфери надання медичних послуг визначено «перехід до оплати діяльності постачальників медичних послуг на основі конкретних результатів їх діяльності. Для вирішення цього завдання необхідно змінити характер відносин між постачальником медичних послуг та їх замовником – відповідним розпорядником бюджетних коштів» [39].

Реформа медичної сфери означає, що «на зміну командно-адміністративній моделі взаємовідносин між цими суб'єктами має прийти контрактна модель, у якій взаємовідносини регулюються договорами. за зазначеними договорами розпорядник бюджетних коштів діятиме в інтересах пацієнтів, як третя сторона-платник, а заклад охорони здоров'я (ЗОЗ) або лікар фізична особа-підприємець, який одержав ліцензію на здійснення господарської діяльності з медичної практики, виступатимуть як постачальники послуг» [39]. Запровадження такої моделі взаємовідносин вимагає надання державним та комунальним закладам охорони здоров'я управлінської та фінансової автономії. Враховуючи кращі світові практики така автономія може забезпечуватись шляхом реорганізації, зокрема, перетворення таких закладів охорони здоров'я у повноцінні суб'єкти господарювання – державні та комунальні некомерційні підприємства.

Міністерством охорони здоров'я розроблено «Методичні Рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства» [39], структуру яких представлено в таблиці 1.4. «Метою розробки цих методичних рекомендацій є надання методичної допомоги органам місцевого самоврядування, керівникам місцевих органів управління охороною здоров'я та закладів охорони здоров'я,

а також депутатам місцевих рад, відповідальним за підготовку та прийняття рішень щодо зміни господарсько-правового статусу комунальних закладів охорони здоров'я шляхом їх реорганізації (перетворення) з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства в межах чинного законодавства України» [39].

Таблиця 1.4

Структура Протоколу Міністерства охорони здоров'я

«Методичні Рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства» [39]

№	Назва
	Вступ
	Застереження
	Резюме
1	Механізм перетворення закладу охорони здоров'я із бюджетної установи у підприємство
2	«Механізм оптимізації штату та чисельності працівників закладу охорони здоров'я, організації оплати праці» [39]
2.1	Варіанти вирішення кадрових питань стосовно працівників реорганізованого закладу охорони здоров'я
2.2	Рекомендації з організації оплати праці персоналу комунального некомерційного підприємства
3	Механізм бюджетного забезпечення закладу охорони здоров'я, що перетворений у підприємство
3.1	Здійснення фінансування згідно договору про медичне обслуговування населення
3.2	«Здійснення фінансування з місцевого бюджету в рамках програмно-цільового методу (за бюджетною програмою)» [39]
3.3	Здійснення фінансування із місцевого бюджету через надання фінансової підтримки
4	Додаткові джерела для фінансування закладу охорони здоров'я, котрий має статус підприємства
5	Особливості оподаткування закладів охорони здоров'я, котрі мають статус комунальних некомерційних підприємств
5.1	ПДВ
5.2	Податок на прибуток
5.3	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
5.4	Земельний податок
5.5	Податок на доходи фізичних осіб
5.6	Єдиний соціальний внесок

Законодавством України надано можливість «власникам публічних закладів охорони здоров'я (відповідним територіальним громадам, від імені

яких право комунальної власності здійснюють відповідні місцеві ради) перетворювати належні їм на підставі зазначеного права ЗОЗ, що нині мають статус бюджетних установ, у комунальні унітарні підприємства. Рішення про запровадження таких організаційно-правових змін щодо комунальних ЗОЗ не потребує погодження Кабінету Міністрів України, Міністерства охорони здоров'я України чи інших органів державної влади України» [39]. При цьому, з метою запобігання можливого надмірного податкового навантаження на комунальні заклади охорони здоров'я, що перетворюватимуться з бюджетних установ у підприємства, скорочення існуючої мережі комунальних закладів охорони здоров'я та недопущення їх банкрутства, доцільним буде створені заклади охорони здоров'я комунальної форми власності одразу реєструвати як комунальні некомерційні підприємства.

Ми погоджуємось, що важливим аспектом медичної реформи «є реорганізація медичних закладів у комунальні некомерційні підприємства, так звана автономізація. Такі заклади можуть укладати договори з НСЗУ й отримувати пряме бюджетне фінансування за послуги з медичного обслуговування, а не медичну субвенцію із Державного бюджету. Договори про медичне обслуговування укладаються у обсягах, передбачених бюджетом на охорону здоров'я на відповідний бюджетний період на підставі вартості та обсягу послуг з медичного обслуговування, замовником яких є держава або органи місцевого самоврядування. Вартість такої послуги розраховується з урахуванням структури витрат, необхідних для їх надання» [46].

Перетворення закладів охорони здоров'я у комунальні некомерційні підприємства «дозволяє захистити такі заклади та публічний сектор медичного обслуговування від їх приватизації за умови, якщо перетворені комунальні підприємства будуть внесені до переліку об'єктів комунальної власності відповідної територіальної громади, що не підлягають приватизації (за аналогією з казенними підприємствами). Тому територіальним громадам

рекомендується включати ЗОЗ, що перетворені у комунальні некомерційні підприємства, до зазначених переліків. Також перетворення ЗОЗ у комунальні некомерційні підприємства сприяє збільшенню господарської та фінансової автономії (самостійності) та управлінської гнучкості комунальних закладів охорони здоров'я, формуванню у них стимулів для поліпшення якості медичного обслуговування населення і водночас підвищення економічної ефективності використання активів» [39].

Джерелами фінансування перетвореного закладу охорони здоров'я у комунальне некомерційне підприємство можуть бути і бюджетні кошти, і кошти юридичних осіб, і кошти фізичних осіб.

1.2. Порядок формування доходів і видатків перетворених закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства

«Українська система охорони здоров'я побудована на основі моделі управління, відомої у світі як модель Семашка. Більшість закладів охорони здоров'я є бюджетними установами, що перебувають у власності держави або територіальних громад. Кошториси цих закладів зазвичай затверджуються тими ж органами влади, до власності яких ці заклади належать. Для розпорядника коштів це створює конфлікт інтересу: адже він діє одночасно і як замовник медичної послуги (від імені громади), і як її надавач. Ці інтереси можуть суперечити один одному, оскільки закладам охорони здоров'я не завжди вигідно надавати саме ті послуги і саме таким чином, як це потрібно або зручно пацієнту. Однак, суміщаючи обидві ролі, місцева влада не має фінансового та інституційного стимулу завжди діяти виключно в інтересах громади, а не в інтересах конкретних постачальників послуг» [83].

«Фінансування закладів охорони здоров'я здійснюється за постатейним кошторисним принципом. Нормативи витрачання коштів, затверджені МОЗ, чітко визначають структуру фінансування окремих поліклінік та лікарень.

Такий підхід має цілий ряд недоліків. По-перше, у керівництва закладів не залишається управлінської гнучкості, щоб оптимізувати їх діяльність, скорочувати неефективні видатки та запроваджувати інноваційні, не передбачені типовими настановами організаційні практики. По-друге, відсутні стимули для будь-якого покращення роботи закладу, адже отримання фінансування жодним чином не залежить від результатів діяльності (ані від кількості наданих послуг, ані від їх якості), гроші з бюджету закладу охорони здоров'я - бюджетній установі надаються лише на підставі того, що ця установа існує, а заробітна платня її персоналу - за вихід на роботу та відпрацьований час» [83].

«Суворі управлінська дисципліна, яка притаманна моделі Семашка і яка досі застосовується в українській системі охорони здоров'я, не приводить до покращення якості, але вимагає від місцевої влади, керівництва закладів та медичних працівників формального дотримання галузевих стандартів у сфері охорони здоров'я (зокрема конституційної вимоги щодо безоплатного обслуговування в комунальних закладах охорони здоров'я) попри фіскальний стрес, спричинений неефективними вимогами до розподілу коштів. Це створює інституційний клімат, де кожен прагне вижити, а не підвищити функціональність та ефективність системи» [83].

Вище вказані обставини призвели до того, що Кабінетом Міністрів України наприкінці 2016 р. було прийнято Концепцію реформування фінансування системи охорони здоров'я. Отже, з 2017 р. в Україні розпочалась реформа фінансування системи охорони здоров'я, що пов'язано з неефективністю витрачання коштів через їх надходження за принципом «гроші ходять за інфраструктурою», а не за більш ефективним принципом – «гроші ходять за пацієнтом». Реформа системи охорони здоров'я передбачала три етапи:

- підготовчий етап (2017 р);
- етап впровадження (2018-2019 рр.);
- етап інтеграції (2020 р).

Основним завданням реформи визначено «перехід від постатейного фінансування медичних послуг до фінансування за результатами діяльності, що сприятиме як підвищенню ефективності діяльності самої системи, так і вдосконаленню підходів до моделі її фінансування» [46]. Основними змінами, що передбачались реформою стали:

- утворення НСЗУ – єдиний національний замовник медичних послуг;
- впровадження гарантованого державою пакета медичної допомоги;
- створення нових можливостей для місцевої влади шляхом розширення їх повноважень у сфері охорони здоров'я;
- запровадження принципу «гроші ходять за пацієнтом»;
- автономізація постачальників медичної допомоги;
- розбудова сучасної системи збору та управління медичною інформацією тощо.

Із утворенням НСЗУ українці вперше «змогли вільно обирати лікаря, підписавши з ними декларацію, а комунальні медичні заклади, де працюють сімейні лікарі, перейшли на оплату послуг за контрактами з НСЗУ. Медичні заклади, які уклали договір з НСЗУ, стали фінансово незалежними, можуть самостійно розпоряджатися своїм бюджетом, не обмежені тарифною сіткою чи штатним розписом. Це дало можливість керівникам закладів визначати напрями спрямування коштів на поточні потреби у межах бюджету, у тому числі і переглядати оплату праці медичним працівникам» [46].

Ст. 18 «Фінансове забезпечення охорони здоров'я» Закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» [44] визначає, що «фінансове забезпечення охорони здоров'я може здійснюватися за рахунок коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів, коштів юридичних та фізичних осіб, а також з інших джерел, не заборонених законом» [44]. При цьому, рівень фінансового забезпечення сфери охорони здоров'я розраховується на основі науково обґрунтованих нормативів.

Кошти державного та місцевих бюджетів України, які призначені для фінансування охорони здоров'я, використовуються у т.ч. і для фінансування

державних цільових і місцевих програм, забезпечення медичної та реабілітаційної допомоги населенню та фундаментальних наукових досліджень у сфері охорони здоров'я.

Медична допомога надається в Україні безоплатно за рахунок бюджетних коштів як у закладах охорони здоров'я, так і ліцензованими з правом медичної практики лікарями-ФОП, з якими головні розпорядники бюджетних коштів уклали договори про медичне обслуговування населення. «Договори про медичне обслуговування укладаються у межах бюджетних коштів, передбачених на охорону здоров'я, на підставі вартості та обсягу послуг з медичного обслуговування, замовником яких є держава або органи місцевого самоврядування. Вартість послуги з медичного обслуговування розраховується з урахуванням структури витрат, необхідних для надання такої послуги відповідно до галузевих стандартів у сфері охорони здоров'я» [44].

Фінансове забезпечення комунальних і державних закладів охорони здоров'я, котрі є бюджетними установами здійснюється у відповідності з вимогами бюджетного законодавства.

Заклади охорони здоров'я для підвищення рівня якості медичного обслуговування населення, якщо інше не встановлено законодавчо, також можуть використовувати кошти отримані від фізичних та юридичних осіб.

«Заклади охорони здоров'я державної та комунальної форм власності можуть надавати послуги з медичного обслуговування, які не покриваються програмою медичних гарантій з медичного обслуговування населення, а також в інших випадках, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, за плату від юридичних і фізичних осіб. Плата за такі послуги з медичного обслуговування встановлюється закладами охорони здоров'я самостійно» [44].

«Запровадження нової моделі фінансування системи охорони здоров'я передбачає збереження повноважень органів місцевого самоврядування у цьому секторі і створення можливостей для їх повноцінного виконання.

Передусім це буде досягнуто шляхом прозорого відмежування фінансової відповідальності державного рівня влади. Кабінетом Міністрів України буде визначено чіткий, обмежений перелік послуг державного гарантованого пакета медичної допомоги, надання яких буде повністю забезпечуватися за рахунок коштів державного бюджету. Місцева влада не повинна буде вишукувати кошти для надання таких послуг» [83].

Законодавчо передбачено чотири варіанта організації фінансування закладів охорони здоров'я, що перетворені у комунальні некомерційні підприємства:

- через укладення договорів про медичне обслуговування населення, котрі укладаються відповідними розпорядниками бюджетних коштів у порядку, що передбачений Законом України «Про публічні закупівлі»;
- через фінансування з відповідного бюджету із використанням програмно-цільового методу (тобто, за бюджетною програмою), що передбачено БКУ;
- через надання фінансової підтримки із місцевого бюджету;
- додаткові джерела фінансування – це будь-які надходження від фізичних і юридичних осіб, що не заборонені діючим законодавством (таблиця 1.5)

Таблиця 1.5

**Фінансування закладів охорони здоров'я, що перетворені
з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства**

Джерело	Суть
Фінансування за договорами про медичне обслуговування населення	Визначення місцевою (обласною або районною) радою чи радою, що представляє ОТГ органу, відповідального за забезпечення інтересів ОТГ у медичній допомозі. Тут необхідно враховувати вимоги ст. 89 і 90 БКУ стосовно розмежування видатків, що фінансуються з відповідного місцевого бюджету
	При ухваленні рішення про затвердження місцевого бюджету, відповідною радою визначається розмір фінансування видатків з охорони здоров'я на певній території з урахуванням вимог ст. 89 і 90 БКУ та ст. 18 Закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» [44]
	«Місцева рада своїм рішенням наділяє орган, відповідальний за забезпечення потреби територіальної громади у медичній допомозі, повноваженнями виступати замовником закупівлі медичних послуг.

Джерело	Суть
	При цьому Замовнику надаються права головного розпорядника бюджетних коштів місцевого бюджету або розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня» [39]
	«Замовник затверджує річний план закупівель, у якому визначаються процедури закупівлі. Найбільш вірогідними серед них є відкриті торги (при наявності декількох ЗОЗ, що конкурують між собою на відповідній території) або переговорна процедура за відсутності конкуренції ЗОЗ» [39]
	Замовник має провести у строки і в порядку згідно Закону України «Про публічні закупівлі», процедуру закупівлі медичних послуг задля укладення договору. Також необхідно визначити чіткий порядок ціноутворення медичних послуг та механізм підтвердження факту їх надання
	Після укладення договору із закладом охорони здоров'я Замовник в органах Державної казначейської служби реєструє відповідні бюджетні зобов'язання
	Протягом строку дії укладеного договору Замовник і заклад охорони здоров'я мають щомісяця складати акти про надані послуги згідно із умовами договору
	На підставі отриманих актів Замовник через органи Державної казначейської служби здійснює оплату всіх наданих послуг
	Наприкінці року Замовник у законодавчо визначеному порядку, готує та оприлюднює звіт про виконання договору з медичного обслуговування населення
	Оскільки бюджетний період триває з 1 січня по 31 грудня для всіх бюджетів, то необхідно наново проводити процедуру закупівлі кожного року
Здійснення фінансування із місцевого бюджету у рамках програмно-цільового методу (тобто, за бюджетною програмою)	«Під час прийняття місцевого бюджету відповідна рада має передбачити можливість фінансування охорони здоров'я (або окремих напрямків надання медичної допомоги) через окрему бюджетну програму за такою програмою можуть фінансуватися заходи із закупівлі медичного обладнання, лікарських засобів та інших витрат, що забезпечують здійснення лікувально-профілактичної (медичної) діяльності ЗОЗ» [39]
	«Головний розпорядник бюджетних коштів розробляє та протягом 45 днів з дня набрання чинності рішенням про місцевий бюджет затверджує спільно з місцевим фінансовим органом паспорт бюджетної програми» [39]
	«Головний розпорядник визначає відповідального виконавця бюджетної програми, яким стає ЗОЗ зі статусом комунального підприємства як одержувач бюджетних коштів» [39]
	«Головний розпорядник за погодженням з комунальним підприємством затверджує план використання бюджетних коштів на підставі кошторису розпорядника бюджетних коштів. Тобто орган охорони здоров'я у своєму кошторисі передбачає суму витрат на закупівлю медичних послуг, яку виділила за бюджетною програмою місцева рада. Ці кошти за планом використання бюджетних коштів передаються комунальному підприємству на безповоротній основі. Витрачати зазначені кошти ЗОЗ має право лише за цільовим призначенням, спрямовуючи свої зусилля на досягнення результативних показників відповідної бюджетної програми,

Джерело	Суть		
	визначених у її паспорті» [39]		
	«На підставі паспорта бюджетної програми та плану використання бюджетних коштів головний розпорядник реєструє в органах Державної казначейської служби бюджетні зобов'язання зі сплати на користь комунального підприємства коштів за надані населенню послуги з надання медичної допомоги» [39]		
	«Щомісячно згідно з даними паспорта бюджетної програми комунальне підприємство надає пакет документів на перерахування бюджетних коштів відповідно до програми і отримує ці кошти» [39]		
	«Фінансування комунального підприємства за бюджетною програмою передбачає можливість прогнозування на два наступні бюджетні періоди відповідно до ст. 21 БКУ. Тому кожного року ухвалювати відповідну бюджетну програму не потрібно. Обсяги фінансування за нею та правила фінансування можуть корегуватися кожного року з ухваленням нового бюджету» [39]		
Здійснення фінансування із місцевого бюджету через надання фінансової підтримки	При прийнятті місцевого бюджету кожна відповідна рада має запланувати бюджетні кошти для фінансової підтримки комунальних підприємств – закладів охорони здоров'я на такі цілі:		
	Виконання заходів згідно програми соціально-економічного розвитку ОТГ	Покриття збитків господарської діяльності комунальних закладів охорони здоров'я через недостатнє його фінансування – дотація на покриття збитків	Здійснення капітальних видатків (капітальні ремонти, закупівля чи оновлення основних засобів тощо)
	«Затвердження місцевою радою порядку використання відповідних коштів з визначенням головного розпорядника (відповідний структурний підрозділ місцевої державної адміністрації або виконавчий комітет місцевої ради), а також одержувача цих коштів (комунальне підприємство – ЗОЗ)» [39]		
	«Затвердження у кошторисі головного розпорядника бюджетних коштів розподілу бюджетних асигнувань, що містять суми, виділені на підтримку комунального підприємства» [39]		
	«Головний розпорядник за погодженням з комунальним підприємством затверджує план використання бюджетних коштів на підставі кошторису розпорядника бюджетних коштів. Тобто орган охорони здоров'я у своєму кошторисі передбачає суму витрат на підтримку комунального підприємства, яку виділила за бюджетною програмою місцева рада. Ці кошти за планом використання бюджетних коштів передаються комунальному підприємству на безповоротній основі» [39]		
	Відкриття рахунків, облік зобов'язань, реєстрація та проведення операцій, що пов'язані із використанням бюджетних коштів відбувається із дотриманням вимог Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів» [77]		
Додаткові джерела фінансування	Оплата за надані медичні послуги від страхових компаній		
	Оплата за медичні послуги, що надані працівникам від їх роботодавців		
	Грошові надходження отримані від благодійних організацій		
	Грошові надходження отримані за надання платних послуг згідно вимог чинного законодавства України		

Джерело	Суть
	Оплата «від пацієнтів за надані сервісні послуги пацієнтам (палати покращеного сервісу та інше) та іншим закладам охорони здоров'я і лікарям, що діють як фізичні особи-підприємці (ведення бухгалтерського обліку, закупка ліків та витратних матеріалів, проведення тренінгів тощо)» [39]

Фінансування комунального підприємства – закладу охорони здоров'я, відбувається згідно скороченої класифікації видатків бюджету. Цільове використання коштів, що визначене у плані використання бюджетних коштів, порушене бути не може. За наявності потреби кошти можна перерозподілити на підставі рішення місцевої ради за поданням головного розпорядника. Як правило, перерозподілені кошти можуть використовуватися на оплату комунальних та інших послуг, фінансування витрат із оплати праці, нарахувань на фонд оплати праці тощо.

Фінансування реорганізованого закладу охорони здоров'я за бюджетні кошти також може відбуватися за поєднанням усіх трьох варіантів: фінансова підтримка та/або укладення договору щодо медичного обслуговування населення та/або фінансування за бюджетною програмою.

Усі види додаткових джерел фінансування, у т.ч. і сервісні послуги іншим закладам охорони здоров'я, а також лікарям-ФОП мають бути передбачені в статуті (за відсутності цього в статуті, заклад охорони здоров'я може втратити свій статус неприбуткового підприємства).

Ст. 10 «Основні засади оплати надання медичних послуг та лікарських засобів за програмою медичних гарантій» [62] визначає, що «для всієї території України встановлюються єдині тарифи оплати надання медичних послуг, лікарських засобів та медичних виробів, розміри реімбурсації лікарських засобів та медичних виробів, які надаються пацієнтам за програмою медичних гарантій» [62].

Оплата згідно із тарифом гарантується для всіх надавачів медичних послуг згідно із укладеними з ними договорами про медичне обслуговування населення.

Тариф – це ставка, котра визначає розмір повної оплати передбачених

програмою медичних гарантій медичних послуг та лікарських засобів (таблиця 1.6).

Таблиця 1.6

Види тарифів для надавачів медичних послуг

Тариф	Суть
Глобальні ставки	Передбачають сплату фіксованої суми за визначений період чи визначену кількість послуг надавачам медичних послуг
Капітаційні ставки	Встановлюються за кожного пацієнта у вигляді фіксованої суми
Ставки на пролікований випадок	
Ставки на медичну послугу	
Ставки «за результатами виконання договорів про медичне обслуговування населення надавачем медичних послуг» [62]	

Зазначені ставки можуть застосовуватись як окремо одна від одної, так і разом.

До тарифів можна застосовувати коригувальні коефіцієнти, підстави та розміри застосування котрих є єдиними на всій території України.

В Україні з 2018 р. діє Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування» [66], що визначає порядок та методологію обліку фактичних витрат закладів охорони здоров'я при наданні ними послуг із медичного обслуговування, що враховуються в процесі розрахунку єдиних тарифів, а також коригувальних коефіцієнтів на медичні послуги. «Методика спрямована на забезпечення стандартизації та уніфікації підходів до обліку витрат у закладах охорони здоров'я та встановлення базових принципів універсальної національної системи розрахунку вартості послуг з медичного обслуговування, фінансування яких забезпечується за рахунок бюджетних коштів» [66]. У рамках цієї Методики врегульовуються основні методологічні аспекти щодо обліку витрат на основі застосованого методу стандартного аналізу витрат через їх покроковий розподіл за принципом «зверху донизу».

Метод покрокового розподілу витрат за принципом «зверху донизу» передбачає «проведення економічних розрахунків, результатом яких є

розподіл усіх витрат закладу охорони здоров'я (як прямих, так і непрямих) – від адміністративних та допоміжних підрозділів (центрів витрат) до основних клінічних відділень (центрів витрат), для яких розраховується кінцева середня вартість одиниці медичної послуги (виписаний пацієнт, ліжко-день у стаціонарному відділенні лікарні, амбулаторне відвідування тощо) на основі критеріїв розподілу витрат, перелік та порядок застосування яких визначаються МОЗ» [66] – рис. 1.1.



Рис. 1.1. Схема покрокового розподілу витрат «зверху донизу» [66]

Видатки із використанням покрокового розподілу витрат за принципом «зверху донизу» визначаються поетапно (таблиця 1.7).

Таблиця 1.7

Порядок визначення видатків із покроковим розподілом витрат
за принципом «зверху донизу»

Етап	Суть
Стандартизація переліку структурних підрозділів і клінічних відділень закладу охорони здоров'я	НСЗУ визначає «стандартний перелік і систему кодування основних клінічних відділень та типовий перелік адміністративних та допоміжних підрозділів закладів охорони здоров'я» [66]
	Заклади охорони здоров'я «використовують цей перелік для кодування своїх основних клінічних відділень, адміністративних та допоміжних підрозділів» [66]

Етап	Суть	
Класифікація відділень / підрозділів закладу охорони здоров'я за встановленими типами центрів витрат	«Після стандартизації переліку структурних підрозділів/відділень закладу охорони здоров'я відповідно до функцій щодо забезпечення діяльності закладу охорони здоров'я їх необхідно класифікувати за такими типами» [66]:	Адміністративні підрозділи
		Допоміжні медичні підрозділи
		Основні клінічні відділення
Визначення видатків, котрі включатимуться до розрахунку витрат	Загальний бюджет «закладу охорони здоров'я, на основі якого здійснюється подальший розподіл витрат, охоплює всі витрати закладу з основного та спеціального фондів. Капітальні витрати (капітальний ремонт і закупівля високовартісного обладнання та інших основних засобів) і амортизація не враховуються під час проведення аналізу витрат за цією Методикою, а враховуються додатково. Крім того, до аналізу витрат не відносяться витрати, що безпосередньо не пов'язані з наданням закладом охорони здоров'я медичних послуг, що не передбачені програмою медичних гарантій. Зокрема, до цього аналізу не входять витрати, пов'язані з медичними послугами, що надаються під час виконання закладами охорони здоров'я функції клінічних навчальних баз вищих навчальних медичних закладів освіти, що розташовані на базі лікарень, централізований перерозподіл ліків, який здійснюється через заклад охорони здоров'я» [66]	
Розподіл прямих витрат між усіма наявними структурними відділеннями / підрозділами закладу охорони здоров'я	На цьому етапі «здійснюється розподіл загальної суми прямих витрат на всі адміністративні та допоміжні підрозділи, а також клінічні відділення закладу охорони здоров'я. Прямими витратами є витрати, які за даними бухгалтерського обліку можуть бути безпосередньо віднесені до центру витрат. Витрати, класифіковані як прямі витрати, можуть відрізнятися залежно від конкретного закладу, внутрішніх особливостей організації бухгалтерського обліку, рівня розвитку систем електронного збору та обробки даних, на основі яких відповідні заклади ведуть облік витрат у розрізі структурних підрозділів» [66]. Для забезпечення необхідного рівня точності та стандартизації розрахунків до наявного обов'язкового переліку прямих витрат відносять:	Витрати на заробітну плату та безпосередньо пов'язані з нею нарахування
		Витрати на лікарські засоби
		Витрати на технічне обслуговування (поточний ремонт) та забезпечення функціонування високовартісного обладнання
		Комунальні витрати за можливості їх прямого віднесення
Визначення критеріїв розподілу витрат	Для реалізації цього етапу «заклад охорони здоров'я має визначити відповідні критерії розподілу витрат за допомогою примірного переліку таких критеріїв, що затверджується МОЗ. Більшість критеріїв є	
		Критерії розподілу «загальної суми непрямих витрат на основні клінічні відділення, адміністративні та

Етап	Суть	
	значеннями окремих параметрів, що вимірюються (кількість ліжко-днів, лабораторних досліджень, використовуваних квадратних метрів площі приміщень або загальна кількість персоналу тощо), але можуть використовуватися і інші непрямі параметри, включаючи експертну оцінку, якщо більш точні дані недоступні» [66]. Передбачає прийняття рішення щодо визначення критеріїв розподілу для таких двох типів витрат:	допоміжні підрозділи закладу охорони здоров'я» [66]. Прикладом непрямих витрат є витрати на оплату електроенергії
		«Критерії розподілу всіх витрат (прямих і непрямих) на утримання адміністративних та допоміжних структурних підрозділів на основні клінічні відділення закладу охорони здоров'я» [66]
Розподіл непрямих витрат	Непрямі витрати «розподіляються між усіма підрозділами / відділеннями закладу охорони здоров'я, включаючи адміністративні, допоміжні, а також клінічні відділення» [66]. Це відбувається за допомогою відповідних критеріїв та формул, що представлені у цій Методиці	
Виконання покрокового розподілу витрат за принципом «зверху донизу» [66]	Під час покрокового розподілу витрат за принципом «зверху донизу» витрати всіх підрозділів / відділень «закладу охорони здоров'я розташовуються у вигляді вертикального списку з дотриманням такої послідовності: діяльність підрозділів, розташованих вище у списку, має більш загальний характер та/або сприяє здійсненню діяльності підрозділів/відділень, розташованих нижче у списку» [66]. Тобто, «адміністративні підрозділи будуть розташовані у списку вище ніж допоміжні, а допоміжні – вище ніж основні клінічні відділення» [66]. Це відбувається за допомогою відповідних критеріїв та формул, що представлені у цій Методиці	

Єдині тарифи на медичні послуги, «що надаються у межах програми медичних гарантій, встановлюються на основі даних про відповідні витрати, отриманих від референтних закладів охорони здоров'я на основі обліку та аналізу цих витрат» [66].

Вартість конкретної послуги, що визначена на основі законодавчо затвердженої Методики, у кожному окремому референтному закладі системи охорони здоров'я, буде референтною вартістю такої послуги.

Референтна вартість медичної послуги – це «вартість конкретної послуги у кожному окремому референтному закладі охорони здоров'я, визначена на основі цієї Методики, дані про яку використовуються для розрахунку єдиних тарифів на медичні послуги, що надаються за договорами

про медичне обслуговування населення у межах програми медичних гарантій» [66].

Середня референтна вартість «у розрізі одиниць послуг за всіма референтними закладами охорони здоров'я, дані аналізу витрат яких використовуються для розрахунку єдиних тарифів на медичні послуги, що надаються за договорами про медичне обслуговування населення у межах програми медичних гарантій, є базою для встановлення зазначених тарифів» [66].

Усі витрати закладів охорони здоров'я поділяються на прямі і непрямі (таблиця 1.8)

Таблиця 1.8

Витрати закладів охорони здоров'я

Прямі витрати	Непрямі витрати
«Вартість виробничих ресурсів (персоналу, лікарських засобів тощо), які безпосередньо пов'язані з виробництвом медичної послуги та, за даними бухгалтерського обліку, можуть бути безпосередньо віднесені до об'єкта витрат (структурного підрозділу/відділення закладу охорони здоров'я, послуги або конкретного пацієнта)» [66]	«Вартість виробничих ресурсів (комунальні послуги, адміністративні видатки, накладні витрати тощо), які важко простежити безпосередньо до конкретних об'єктів витрат (організацій, відділень, послуг, пацієнтів тощо) та які мають розподілятися» [66]

Усі витрати здійснюються безпосередньо у центрах витрат – це «чітко визначена неподільна до більш низького рівня організаційна одиниця надавача медичних послуг, в якій накопичуються витрати (у тому числі прямі і непрямі витрати)» [66].

Основні джерела доходів закладів охорони здоров'я згруповані в таблиці 1.9.

Таблиця 1.9

Доходи закладів охорони здоров'я

Доходи				
Державне фінансування згідно програми медичних гарантій	Фінансування органів місцевого самоврядування	Благодійні внески	Платні послуги	Інші джерела

Станом на червень 2023 р. із 3481 шт. укладених договорів між НСЗУ та закладами охорони здоров'я 2312 шт. підписані з комунальними підприємствами, тобто 66%, а з приватними закладами укладено 1116 шт. договорів, тобто 33%. Сума укладених договорів дорівнює 132,05 млрд.грн., з яких: 127,9 млрд.грн. (96,8%) за послуги комунальних підприємств; 3,5 млрд.грн. (2,6%) – приватних закладів; 0,5 млрд.грн. (0,38%) – державних закладів. Незважаючи, що приватні заклади охорони здоров'я уклали 33% від усієї кількості договорів, проте обсяг наданих ними медичних послуг у грошовому виразі не перевищує 3%.

У Державному бюджеті України на 2023 р. суму видатків на охорону здоров'я встановлено в розмірі 176,9 млрд.грн., тобто 6,8% загальної суми Державного бюджету, з цієї суми 142,7 млрд.грн. заплановано на програми медичних гарантій. Це на 10,3 млрд.грн. менше ніж були видатки у попередньому році, а тому й сума видатків на програми медичних гарантій порівняно з 2022 р. також скоротиться на 9,2%. Проте, розмір тарифів на програми медичних гарантій у 2023 р. не планують зменшувати, а капітаційна ставка (фіксована сума за надання первинної медичної допомоги сімейним лікарем одному пацієнту) залишилася на рівні 2022 р. і дорівнює 786 грн. [109, с. 7-8].

У таблиці 1.10 наведено інформацію щодо надходжень і витрат закладів охорони здоров'я різних рівнів у 2022 р.

Таблиця 1.10

Інформація щодо надходжень і витрат
закладів охорони здоров'я у 2022 р.

Джерело	Заклади охорони здоров'я		
	Первинної медичної допомоги	Вторинної медичної допомоги	Третинної медичної допомоги
Надходження коштів			
Державне фінансування (програми медичних гарантій, центральні закупівлі, інше)	21,5 млрд.грн. (77,1%)	110,2 млрд.грн. (74,1%)	20,3 млрд.грн. (78,4%)
Фінансування органів місцевого самоврядування	5,0 млрд.грн. (18,0%)	21,9 млрд.грн. (14,7%)	3,0 млрд.грн. (11,6%)

Джерело	Заклади охорони здоров'я		
	Первинної медичної допомоги	Вторинної медичної допомоги	Третинної медичної допомоги
Благодійні внески	1,3 млрд.грн. (4,6%)	13,7 млрд.грн. (9,2%)	2,3 млрд.грн. (8,8%)
Платні послуги	0,1 млрд.грн. (0,3%)	2,9 млрд.грн. (1,9%)	0,3 млрд.грн. (1,1%)
Всього	27,9 млрд.грн. (100%)	148,7 млрд.грн. (100%)	25,9 млрд.грн. (100%)
Витрати			
Витрати на оплату праці	18,1 млрд.грн. (68,5%)	81,4 млрд.грн. (58,7%)	14,2 млрд.грн. (58,7%)
Витрати на оплату робіт	1,0 млрд.грн. (3,8%)	4,1 млрд.грн. (3%)	0,8 млрд.грн. (3,3%)
Витрати на оплату комунальних послуг та інших енергоносіїв	0,9 млрд.грн. (3,4%)	7,1 млрд.грн. (5,1%)	0,9 млрд.грн. (3,7%)
Лікарські засоби («лікарські засоби; кисень, що використовується для медичних цілей; кров та її компоненти; вироби медичного призначення та допоміжні засоби; імунобіологічні препарати; лікувальне харчування; дезінфекційні засоби; засоби індивідуального захисту; інші придбання та оприбуткування» [15, с. 13])	3,8 млрд.грн. (14,4%)	25,5 млрд.грн. (18,4%)	4,6 млрд.грн. (19%)
Капітальні інвестиції	2,6 млрд.грн. (9,8%)	20,5 млрд.грн. (14,8%)	3,7 млрд.грн. (15,3%)
Всього	26,4 млрд.грн. (100%)	138,6 млрд.грн. (100%)	24,2 млрд.грн. (100%)

У 2022 р. порівняно з 2021 р. надходження закладів первинної медичної допомоги збільшилися на 1,3 млрд.грн. «При цьому доля державного фінансування збільшилася на 3,4%, в той час як частка фінансування органів місцевого самоврядування зменшилася на 4,2%» [109, с. 11].

Надходження коштів до закладів вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги у 2022 р. збільшились на 19,3 млрд.грн. у порівнянні до 2021 р. У той же час «державне фінансування збільшилося на 13,4 млрд.грн., а фінансування органів місцевого самоврядування на 1,2 млрд.грн.» [109, с. 11].

Надходження коштів у заклади третинної (високоспеціалізованої)

медичної допомоги у 2022 р. залишилися майже на тому ж рівні.

У 2022 р. суттєво збільшилася доля благодійних внесків у всіх закладах охорони здоров'я більше ніж у 2 рази в порівнянні з 2021 р., а в лікарнях обласного рівня їх доля зросла в 4 рази.

У 2022 р. порівняно з 2021 р. видатки закладів первинної медичної допомоги збільшилися на 400 млн.грн. Видатки закладів вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги зросли на 10,7 млрд.грн., а найбільша зміна відбулась за статтею «витрати на оплату праці», збільшення на 11,1 млрд.грн. Видатки закладів третинної (високоспеціалізованої) медичної допомоги у порівнянні з 2021 р. зменшилися на 500 млн.грн., а єдиний напрямок за яким збільшились витрати це витрати на лікарські засоби на 700 млн.грн. [109, с. 15].

Органи місцевого самоврядування, як і передбачено ст. 89 БКУ, повністю покривають видатки на енергоносії, комунальні послуги та програми розвитку закладів охорони здоров'я, а їх сума у 2022 р. становила 8,9 млрд.грн. Із місцевих бюджетів у 2022 р. було виділено 18,6 млрд.грн. на покриття дефіциту державного бюджету у наданні медичних послуг населенню. Порівняно з 2021 р. у покритті витрат закладів охорони здоров'я спостерігається суттєве зростання ролі благодійних внесків, тобто у 2022 р. на 10 млрд.грн. більше їх надходжень.

Фінансування з державного бюджету у 2022 р. в обсязі 152 млрд.грн. не покривало всіх потреб закладів охорони здоров'я. Видатки медичної сфери, за мінусом витрат на комунальні послуги становили 180,3 млрд.грн., а їх дефіцит у 2022 р. був покритий за рахунок коштів місцевих бюджетів – 18,6 млрд.грн, коштів із благодійних внесків – 17,3 млрд.грн. і коштів від надання платних послуг – 3,3 млрд.грн. Недостатнє фінансування на утримання медичного персоналу закладів охорони здоров'я з державного бюджету створює тенденцію до скорочення їх кількості. Це призводить до великої невідповідності стандартам ЄС за кількістю лікарів і медичних сестер в Україні на 100 тисяч населення [109, с. 18].

1.3. Теоретичні засади обліку та контролю доходів і видатків закладів охорони здоров'я перетворених із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства

Початковим етапом облікового процесу «є спостереження за господарськими фактами. Це потрібно для врахування усіх змін під час надання медичної послуги. Унаслідок спостереження отримуємо інформацію щодо здійснення відповідного господарського факту (надання медичної послуги)» [92, с. 123]. Кожну медичну послугу, що надають у закладах охорони здоров'я, необхідно сприймати за її економічною суттю та у відповідності із принципами бухгалтерського обліку та вимогами нормативно-правового забезпечення.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [56], обов'язок організації бухгалтерського обліку покладено на керівника. До здійснення зміни форми господарювання та реорганізації в системі охорони здоров'я, бухгалтерський облік у медичних закладах здійснювався з використанням положень Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [75]. Наразі законодавчим підґрунтям для ведення бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних підприємствах є Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» [76], якого мають дотримуватися всі заклади медичної допомоги.

Оскільки організація порядку ведення бухгалтерського обліку – це прямий обов'язок керівника, то директор або головний лікар, що має зазначатись у статуті повинен видати наказ, згідно якого починаючи з певної дати, зобов'язати відповідальну особу вести бухгалтерський облік відповідно Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» [76]. З цього моменту постає питання щодо використання наявних облікових даних, що сформовані в попередній системі обліку. Вирішити це можна визначивши

наказом строки (перехідний період залежно від обсягу може тривати декілька місяців) і відповідальну особу стосовно порядку перенесення всіх даних із одного плану рахунків в інший.

Змінити форму обліку допоможе оперативний перехід на фінансовий план. Реорганізовані заклади охорони здоров'я річний баланс зобов'язані подавати за новою системою. Враховуючи, що реорганізація призведе до змін в організації і методиці обліку, керівництво має чітко визначити строки переходу і закріпити це відповідним наказом. «Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку покладено на керівника, який приймає рішення з огляду на можливі організаційні перетворення. Змінивши план рахунків, підприємство має по-іншому обліковувати витрати, інакше під час формування звіту для податкової служби виявиться невідповідність. Звітність до органів статистики також потребуватиме подання нової форми про неприбутковість, яка формується на підставі даних бухгалтерського обліку. У разі необхідності, за наявності спірних питань, є сенс звертатися до інших комунальних підприємств регіону, які, можливо, мають досвід успішного вирішення певних ситуацій з ведення обліку і звітності. Також можна звертатися до аудиторських служб і бухгалтерів приватних підприємств» [12].

Для закладів охорони здоров'я, що перетворені з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства існують декілька форм організації бухгалтерського обліку:

- введення до штату посади бухгалтера або створення на чолі з головним бухгалтером бухгалтерської служби;
- використання за договором послуг спеціаліста з бухгалтерського обліку, котрий зареєстрований як підприємець;
- ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах або централізованою бухгалтерією, або суб'єктом підприємницької діяльності у сфері бухгалтерського обліку чи/та аудиторської діяльності.

Керівник може вибрати одну з вказаних форм і організувати бухгалтерський облік та подання фінансової звітності відповідно до вимог законодавства.

«Здійснення будь-якого господарського факту потрібно вимірювати за допомогою облікових вимірників (натуральних, трудових, грошових). Як відомо, застосування грошових вимірників є обов'язковим відповідно до принципу побудови бухгалтерського обліку (принцип єдиного грошового вимірника). Використання натуральних чи трудових вимірників залежить від властивостей об'єкта. Для вимірювання наданих медичних послуг доцільно використовувати трудовий і вартісний вимірник (оплата праці медичного персоналу), натуральний і вартісний вимірник (кількість та вартість необхідних медикаментів для надання медичної послуги, експлуатаційні витрати тощо)» [92, с. 124].

У фінансовому плані лікарських закладів у формі комунальних некомерційних підприємств «необхідно обов'язково відобразити всі видатки підприємства. Їх спрямування може бути узагальненим, більш широким, наприклад на закупівлю обладнання (без обов'язкового зазначення, якого конкретно), або оплату консультаційних послуг (інформаційних, юридичних, бухгалтерських), або проведення капітального ремонту тощо. Водночас, якщо в дохідній частині фінансового плану знаходяться кошти місцевих бюджетних програм, то їх спрямування можливе тільки за цільовим використанням. Недотримання одержувачем принципу цільового використання коштів місцевих програм цілком може бути підставою для притягнення до адміністративної і навіть кримінальної відповідальності» [12].

З моменту реорганізації заклади медичної допомоги набувають статусу суб'єктів господарювання, а це дозволяє розпоряджатися коштами, що отримуватимуться ними від НСЗУ. Водночас, через можливість отримання фінансування з місцевих бюджетних програм, заклади медичної допомоги зберігають статус одержувача бюджетних коштів. Тобто заклади охорони

здоров'я, що функціонують як комунальні некомерційні підприємства можуть бути у двох ролях:

- як одержувачі коштів за цільовими бюджетними програмами;
- як суб'єкти господарювання – за іншими коштами.

Цю особливість необхідно обов'язково враховувати при визначенні цільового використання коштів та при поданні звітності.

Для обліку операцій із коштами, одержаними як плата за послуги, планом рахунків передбачено такі субрахунки: 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»; 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»; 674 «Розрахунки за спеціальними видами платежів»; 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»; 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги».

Відповідно до БКУ реорганізовані в комунальні некомерційні підприємства заклади охорони здоров'я «не можуть мати статусу розпорядників бюджетних коштів за визначенням, але можуть отримувати фінансування з державного чи місцевого бюджету в статусі одержувачів бюджетних коштів. У взаємодії з НСЗУ медичні заклади не мають статусу отримувача бюджетних коштів» [12]. Так, у листі Державної казначейської служби «Щодо визначення одержувача бюджетних коштів» [113] наведено алгоритм визначення одержувачів бюджетних коштів. Ознакою визначення особи одержувачем бюджетних коштів, є її включення до мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а заклади медичної допомоги, що уклали договори з НСЗУ, такої ознаки не мають.

Згідно договорів із НСЗУ заклади медичної допомоги фактично надають послуги та отримують за них плату. «Оскільки фінансування від НСЗУ є коштами, отриманими за надання послуг з медичного обслуговування, то стосовно цих коштів немає зобов'язань дотримуватися цільового використання або подавати звітність, подібно до одержувачів бюджетних коштів» [12]. Заклади медичної допомоги вільні у використанні

коштів НСЗУ при умові дотримання головної вимоги – повний обсяг надання медичної допомоги згідно укладеного договору. «Надлишок коштів можна спрямовувати на розвиток підприємства, навчання працівників, оновлення обладнання тощо за тими статтями витрат, які будуть затверджені у фінансовому плані й погоджені з власником. Разом з цим кошти місцевих програм, завдяки яким у закладів охорони здоров'я залишиться статус одержувача бюджетних коштів, необхідно так само включити в фінансовий план» [12]. У подальшому слід готувати та подавати пакет документів стосовно коштів, за якими заклад медичної допомоги має статус отримувача бюджетних коштів, тобто план використання коштів і звітності у відповідності до Наказу Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загально-обов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» [79]. Таким чином, «щоразу необхідно ставити запитання: це кошти програмні, чи це кошти НСЗУ? Якщо кошти програмні, то у них має бути особливий порядок використання та звітування. Якщо ж це кошти НСЗУ, то за ними не передбачено такого порядку, а, навпаки, використовувати їх можна вільно» [12].

Заклади охорони здоров'я коли виступають у якості отримувачів бюджетних коштів, згідно положень Наказу Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загально-обов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» [79], повинні складати:

- План використання коштів;
- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м);

- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);
- Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1).

Бюджетними програмами можуть бути встановлені певні особливості складання і подання звітності.

Місячна звітність «подається органам Казначейства (форми № 4-3д.1, № 4-3.1, № 7д.1; № 7м.1). Квартальна і річна звітність подається органам Казначейства та розпоряднику бюджетних коштів (форми № 2д, № 2м, № 4-2д, № 4-2м, № 4-3д, № 4-3м, № 4-3д.1, № 4-3м.1, № 7д, № 7м, № 7д.1, № 7м.1)» [12].

Фінансова звітність закладу медичної допомоги як суб'єкта господарювання (квартальна та річна) подається у визначені строки органам, до сфери управління котрих належить комунальне некомерційне підприємство. Звітність за вимогою може бути надана також і трудовим колективам. Власники (засновники) повинні отримувати звітність відповідно до положень установчих документів. Також отримувачами звітності можуть бути й інші користувачі, зокрема органи державної статистики. Питання звітування регулюються Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» [78] та Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [68].

Квартальна звітність подається «не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним, а річна – не пізніше 28 лютого наступного за звітним року. Звітність містить інформацію про активи підприємства, його зобов'язання, розміри власного капіталу, дохід, грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету. Звітність складається з балансу, звіту про

фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів, приміток до звітів. Усі дані подаються на підставі нового плану рахунків суб'єкта господарювання» [12]. Звітність підлягає обов'язковому оприлюдненню на сайті комунальні некомерційні підприємства і додатково – якщо це передбачено положенням, на сайті власника.

До податкової служби «необхідно подавати підтвердження використання коштів, зокрема щодо відповідності до статуту підприємства і узгодженого з Власником фінансового плану. Однією з вимог до КНП як неприбуткової організації є використання власних доходів (прибутків) виключно на видатки з утримання підприємства, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами. Підтвердження цільового використання коштів – у фінансовому плані КНП» [12]. Форма такого звіту міститься у Наказі Міністерства фінансів «Про затвердження змін до форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації» [64]. Так, «річну звітність подають неприбуткові організації, які відповідають вимогам п. 133.4 Податкового кодексу України та внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. Місячний звіт – для неприбуткових підприємств, які порушили вимоги п. 133.4 ПКУ. У цьому разі інформація подається за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення» [12].

Комунальним некомерційним підприємствам на відміну від бюджетних установ «фінансування з декількох джерел законодавством не заборонено. Фактично КНП можуть отримувати кошти як на рахунки в казначействі, такі і на рахунки в банках. Заклади охорони здоров'я, крім надходжень від НСЗУ, можуть отримувати фінансування» [12]:

- за договорами про надання медичних послуг із органами місцевого самоврядування, юридичними та фізичними особами, страховими компаніями;
- за надання послуг фізичним особам-підприємцям;
- як благодійні внески та кошти від благодійних організацій;

- за цільовими програмами, що реалізують органи місцевого самоврядування;
- у вигляді дотацій із місцевих бюджетів та інших джерел.

«Комунальні підприємства як суб'єкти господарювання приймають рішення про вступ у договірні відносини за власним волевиявленням, відповідно до законодавства (зокрема про публічні закупівлі) і положень статуту» [12]. Законодавчим підґрунтям щодо надання у закладах охорони здоров'я платних медичних послуг є Постанова КМУ «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися в державних та комунальних закладах охорони здоров'я» [74]. Ціни на медичні послуги регулюються Постановою КМУ «Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)» [61]. Функція органів місцевого самоврядування у частині регулювання полягає в погодженні чи затвердженні запропонованих тарифів.

«Права та обов'язки реорганізованих у КНП закладів охорони здоров'я встановлені законодавством або визначені на підставі договору. Зокрема, це стосується умов НСЗУ, в яких закріплено обов'язки і відповідальність; кримінальної відповідальності (наприклад ненадання допомоги у станах, що загрожують життю); досягнень певних результатів та виконання зобов'язань за одержані програмні кошти. Решту зобов'язань з організації та забезпечення системи покладено на власника та органи місцевого самоврядування» [12].

При організації обліку витрат закладів охорони здоров'я обов'язково необхідно враховувати його інформаційні та технічні аспекти. Так, законодавчо передбачено, що «технічна реалізація процесу аналізу витрат може бути проведена з використанням стандартних продуктів MS Office, таких як Excel, або за допомогою спеціально розробленого програмного забезпечення. При цьому має бути забезпечена сумісність отриманих результатів із системами, які підтримують формування баз даних з інформацією про виписаних пацієнтів» [66].

Законодавчо передбачено, що статистична форма 066/О «Карта хворого, який вибув із стаціонару», форма якої затверджена наказом Міністерства охорони здоров'я, має забезпечити відповідність внутрішніх кодів відділень у цій формі 066/О із внутрішніми кодами відділень, котрі використовуються в автоматизованій системі формування витрат конкретного закладу охорони здоров'я.

Крім того, при заповненні статистичної форми 066/О «Карта хворого, який вибув із стаціонару», необхідно забезпечити кодування всіх діагнозів «відповідно до Міжнародної статистичної класифікації хвороб 10-го перегляду (МКХ-10) та випадків хірургічної активності із застосуванням затвердженого МОЗ галузевого класифікатора медичних процедур (послуг) та хірургічних операцій» [66].

Ефективний контроль доходів і витрат дозволяє медичним закладам утримувати фінансову стійкість, забезпечувати високий стандарт медичних послуг та розвиватися в умовах постійних змін у галузі охорони здоров'я.

Державна аудиторська служба України до перетворення лікарських закладів із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства перевіряла їх як отримувачів бюджетних коштів у частині цільового використання, а також щодо дотримання порядку здійснення публічних закупівель. Такі повноваження Держаудитслужби з перевірки закладів охорони здоров'я у формі комунальних некомерційних підприємств залишаються, але перевірка цільового використання коштів може проводитись лише стосовно бюджетних програм.

Після реорганізації до закладів медичної допомоги застосовується три види контролю:

- аудит – перевірка відповідності прийнятих управлінських рішень меті діяльності комунального некомерційного підприємства; Держаудитслужба може залучатись із метою перевірки Звіту про фінансовий план;
- інспектування порядку використання бюджетних коштів отримувачем,

а також їх цільового використання;

- контроль за дотриманням вимог законодавства у сфері закупівель (перевірка закупівель у замовників, моніторинг закупівель).

Законом України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення» [62] передбачено окремий Розділ III «Контроль та відповідальність», яким визначено суб'єктів контролю «за дотриманням законодавства про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення» [62] – таблиця 1.11.

Таблиця 1.11

Суб'єкти контролю за дотриманням законодавства щодо державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення

Напрямок	Суб'єкт
Контроль за дотриманням законодавства щодо державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення	Центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до законодавства
Контроль якості надання медичних послуг надавачами медичних послуг	Центральний орган виконавчої влади, котрий забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я
Систематичне «проведення аналізу результатів та ефективності медичних послуг і лікарських засобів» [62]	

Метою контролю доходів і витрат закладів охорони здоров'я є забезпечення ефективності використання фінансових ресурсів, які виділяються на функціонування конкретних суб'єктів медичної сфери. Контроль доходів дозволяє визначити, скільки грошей надходить до закладу, з яких джерел вони походять та як їх можна оптимізувати. Контроль витрат допомагає визначити, які види витрат є найбільш ефективними та як їх можна оптимізувати без зниження якості медичної допомоги. Якісний контроль доходів і витрат є необхідним для забезпечення стабільної фінансової ситуації закладу та підвищення якості надання медичних послуг.

Процес контролю доходів і видатків передбачає перевірку облікових реєстрів на відповідність вимогам законодавчо-нормативних актів, а також правильність і достовірність їх складання. Основою контролю є облікова та нормативна документація. Контроль здійснюється за допомогою методів

фактичного і документального контролю, з використанням розрахункових й аналітичних прийомів.

Основні елементи фінансового контролю кошторису доходів і витрат згруповані в таблиці 1.12

Таблиця 1.12

Основні елементи фінансового контролю кошторису доходів і витрат

Елемент	Суть
Об'єкти	Фактичні і касові видатки та чинники, що їх обумовлюють
Предмет	Виконання кошторису
Суб'єкти	Внутрішні – керівники структурних підрозділів
	Зовнішні – Державна аудиторська служба, Державна податкова служба, суб'єкти незалежної аудиторської діяльності
Методи	Незалежність, об'єктивність, гласність, неупередженість, своєчасність, дієвість, повнота, плановість, єдність, науковість, економічність
Принципи	Аудит державних фінансів, ревізія, інспектування, експертизи різних рівнів, перевірки (арифметичні, формальні, логічні, камеральні), економіко-логічне осмислення
Організація	Підготовча стадія – розробка плану, програми перевірки, визначення виконавців, вибір прийомів, методів і процедур контролю
	Основна стадія – контроль дотримання вимог законодавства щодо виконання кошторису, аналіз доходів і видатків (у т.ч. фактичних і касових)
	Завершальна стадія – відображення в Акті (довідці) перевірки результатів та розробка пропозицій із усунення виявлених помилок і порушень

При здійсненні контролю за правильністю складання і виконання кошторису перевіріці підлягають документи, що узагальнені в таблиці 1.13.

Таблиця 1.13

Джерела інформації при перевірці правильності
складання і виконання кошторису

Елемент	Суть
Регламентуючі документи	Бюджетний запит, «кошторис бюджетної установи, розрахунки до загального та спеціального фонду кошторису, план асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду бюджету, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки про внесення змін до кошторисів та плану асигнувань» [8, с. 178]
Первинні документи	Усі первинні документи пов'язані з обліком доходів, витрат, фінансування що підтверджують здійснення всіх господарських операцій відповідною установою чи закладом
Облікові документи	Картки аналітичного обліку фактичних видатків, Картки аналітичного обліку касових видатків, Картки аналітичного обліку отриманих асигнувань, Картки аналітичного обліку готівкових операцій, Книги

Елемент	Суть
	обліку асигнувань і прийнятих зобов'язань
Звітні документи	«Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (№ 2 д, № 2м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами (№ 4-1д, № 4-1м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ (№ 4-2д, № 4-2м), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (№ 4-3д, № 4-3м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (№ 4-4д), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (№ 4-3д, № 4-3м), Звіт по заборгованість за бюджетними коштами (№ 7д, № 7м)» [8, с. 178]

Подальший контроль дозволить оптимізувати використання державних коштів при закупівлі товарів, робіт, послуг, а перехід до комплексності контрольних заходів забезпечить системну оцінку законності, ефективності й результативності діяльності підконтрольних закладів із впровадженням сучасних і дієвих методів та форм контролю.

Якісно організований контроль доходів і витрат у медичних закладах допомагає забезпечити ефективне фінансове управління та високий рівень якості медичних послуг. Основні етапи контролю доходів і витрат наведено в таблиці 1.14.

Таблиця 1.14

Етапи контролю доходів і витрат закладів охорони здоров'я

Етап	Заходи
Перевірка процедур планування доходів і витрат	Розробка річного бюджету, в якому визначаються очікувані доходи та витрати на певний період
	Врахування різних джерел доходів, таких як оплата за медичні послуги, державне фінансування, страхові виплати тощо
	Встановлення планових обсягів витрат на різні напрямки діяльності
Моніторинг напрямків фінансової діяльності	Регулярне відстеження фактичних доходів і витрат в порівнянні з запланованими значеннями
	Аналіз різниці між планованими та фактичними показниками для виявлення аномалій та неспівпадінь
Перевірка порядку визначення доходів	Підтвердження достовірності інформації про всі доходи закладу охорони здоров'я, включаючи кошти, які надходять від платників медичних послуг, державного фінансування, благодійної допомоги тощо
	Аналіз джерел надходження коштів з метою визначення найбільш ефективних із них та розробка заходів для оптимізації кожного з джерел

Етап	Заходи
Перевірка порядку формування витрат	Перевірка порядку формування та порядку обліку всіх видів витрат, пов'язаних з наданням медичних послуг, таких як зарплата медичного персоналу, оплата комунальних послуг, закупка медичного обладнання та інше
	Аналіз окремих напрямків витрат для визначення видів витрат, що є найбільш ефективними
	Оцінка витрат на предмет їх оптимізації без зниження якості медичної допомоги
Аналіз ефективності	Визначення вартості та ефективності медичних послуг у порівнянні із запланованими цілями
	Оцінка відношення між витратами та результатами, що включає показники якості надання послуг та задоволення пацієнтів
Внутрішній контроль	Систематичне проведення заходів внутрішнього контролю для перевірки дотримання внутрішніх політик та процедур
	Виявлення можливих ризиків і вдосконалення систем управління фінансами
Контроль заборгованості та платіжної дисципліни	Моніторинг заборгованості пацієнтів та виробників медичних послуг
	Здійснення своєчасних платежів та управління ліквідністю медичного закладу
Оптимізація витрат	Впровадження стратегій оптимізації витрат, таких як ефективне управління запасами, енергозбереження, оптимізація персоналу тощо
	Постійний пошук можливостей для оптимізації витрат без втрати якості медичних послуг
	На основі аналізу доходів і витрат розробка плану оптимізації, який містить конкретні дії для зменшення витрат та підвищення ефективності використання фінансових ресурсів
	Впровадження плану оптимізації передбачає постійний контроль результатів і здійснених заходів, щоб переконатись у максимальній ефективності використання наявних фінансових ресурсів
Узагальнення результатів діяльності	Подання інформації керівництву та зацікавленим сторонам для прийняття обґрунтованих фінансових рішень
	Систематична підготовка фінансових звітів, у т.ч. і внутрішньої звітності та аналіз їх результатів
Реагування на виявлені порушення	При необхідності коригування бюджету та вжиття заходів для усунення виявлених проблем
	Реагування на фінансові кризи та вжиття заходів для забезпечення фінансової стійкості

Представлені етапи контролю доходів і витрат закладів охорони сприятимуть ефективному управлінню фінансами медичних закладів та забезпеченню їх фінансової стабільності.

Здійснюючи перевірку порядку використання закладами охорони здоров'я грошей від НСЗУ необхідно враховувати, що у першу чергу мають фінансуватись витрати необхідні для надання медичної допомоги відповідно

до затвердженого Порядку її надання. Надлишок коштів може бути витрачений або на закупівлю обладнання, діагностичних тестів, ремонт приміщень тощо (з характеристиками згідно із ліцензійними вимогами), або на фактично безоплатні, додаткові послуги для пацієнтів.

При перевірці порядку здачі в оренду лікарськими закладами вільних площ і приміщень слід пам'ятати, що відповідно ст. 87 Господарського кодексу України «рішення про передачу в оренду приміщень загальною площею до 200 м² може приймати керівник, а отримані за договором оренди кошти належать підприємству. Понад цю межу питання оренди має розглядати власник та, у разі позитивного рішення, отримані за договором оренди кошти розподіляються між власником та балансоутримувачем. Якщо ж можливість передання в оренду розглядає тільки власник, то розподіл коштів за договором оренди цілком залежить від рішення власника. В окремих випадках передання приміщень в оренду потребує рішення керівника і письмового звернення до засновника з проханням погодження. Іноді статут підприємства має власні положення щодо процедури передачі майна в оренду. Укласти договір оренди після закінчення його строку з іншим орендодавцем КНП можуть у тому разі, якщо з цього приводу немає певних обмежень у статуті та якщо орендована площа сумарно не перевищує 200 м². Тобто на кінець року, коли старі договори з орендарями припинять свою дію, нові договори вони зможуть укласти напряму з реорганізованими закладами охорони здоров'я за дотримання попередньо зазначених умов» [12].

При перевірці порядку нарахування заробітної плати слід пам'ятати, що її розмір має бути не менше ніж визначено в Постанові КМУ «Про деякі питання оплати праці працівників державних та комунальних закладів охорони здоров'я» [63], але лише за умови, що фонд оплати праці закладу охорони здоров'я «включаючи нарахування за місяць виплати не є більшим за 85% від доходу, що отримали у цьому ж місяці, враховуючи залишки, що накопичилися. В іншому випадку посадові оклади працівників державних

установ встановлюють на основі Єдиної тарифної сітки» [109, с. 9]. Єдина тарифна сітка затверджена спільним Наказом Міністерства охорони здоров'я України та Міністерства праці та соціальної політики України «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення» [60].

Перевірка забезпечення безоплатного і пільгового відпуску лікарських засобів здійснюється з дотриманням вимог Постанови КМУ «Про впорядкування безоплатного та пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у разі амбулаторного лікування окремих груп населення та за певними категоріями захворювань» [59], адже це має відбуватись за кошти програм місцевого чи Державного бюджету. Суб'єктам контролю необхідно переконатись, чи проводили переговори керівники закладів охорони здоров'я «з власниками та місцевою владою про наявність громадян пільгової категорії, які мають необхідність у забезпеченні лікарськими засобами. Обсяги цієї потреби і розрахунок відповідної суми коштів є передумовою для включення у програму фінансової підтримки комунальних підприємств» [12].

Висновки до розділу 1

Трансформація системи охорони здоров'я та створення НСЗУ призвели до реалізації основного принципу медичної реформи «гроші йдуть за пацієнтом», що передбачає сплату вартості реально наданих медичних послуг лікарським закладам. На практиці принцип «гроші йдуть за пацієнтом» означає, що пацієнт звертається до конкретного лікаря за медичною допомогою, а держава оплачує медичному закладу за конкретний пакет медичних послуг, що наданий цьому пацієнту. Такий механізм замінює існуюче з років незалежності України неефективне фінансування оплати за ліжко-місця.

Концепція медичної реформи передбачала зміну командно-адміністративної моделі фінансування закладів охорони здоров'я на контрактну. Це безпосередньо вплинуло на умови діяльності, законодавче

поле, а також організацію і методику бухгалтерського обліку та звітність лікарських закладів.

Доходи і витрати закладів охорони здоров'я посідають ключове місце в їх ефективній діяльності. Медичні установи можуть отримувати доходи шляхом надходження коштів у вигляді оплати за медичні послуги від НСЗУ, фінансування від місцевих органів влади, страхових виплат, грантів і благодійних внесків та інші види доходів. Основними статтями витрат лікарських закладів є заробітна плата та пов'язані з нею податкові платежі, закупівля медичного обладнання і препаратів, оплата комунальних послуг, витрати на оренду й утримання приміщень, фінансування навчання і розвитку медичного персоналу, інші витрати.

Облік і контроль доходів та витрат закладів охорони здоров'я, що перетворені з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства передбачає формування достовірної облікової інформації із врахуванням вертикальної структури центрів витрат підприємства. Якісна система обліку та дієвий контроль доходів і витрат закладів охорони здоров'я забезпечать медичну галузь достовірною інформацією про ефективність фінансування конкретних закладів і сприятиме покращенню якості медичних послуг і задоволеності пацієнтів.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ
КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА
«МІСЬКИЙ ПОЛОВИЙ БУДИНОК З ФУНКЦІЯМИ
ПЕРИНАТАЛЬНОГО ЦЕНТРУ ІІ РІВНЯ»
КРОПИВНИЦЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ

2.1. Організаційно-економічна характеристика КНП «МПБ»

Комунальне некомерційне підприємство «Міський половий будинок з функціями перинатального центру ІІ рівня» Кропивницької міської ради (далі – КНП «МПБ») створене Рішенням Кропивницької міської ради 20 травня 2021 року №383 (додаток А) та діє на підставі Статуту (додаток А1).

КНП «МПБ» є закладом охорони здоров'я – комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги в амбулаторних та стаціонарних умовах вагітним жінкам, матерям та новонародженим групи низького та середнього ступеню ризику, а також жінкам з порушенням репродуктивної функції, що потребують високої інтенсивності лікування та реабілітації на основі використання сучасних перинатальних технологій з доведеною ефективністю у порядку та на умовах, встановлених законодавством України та Статутом КНП «МПБ».

Майно КНП «МПБ» є комунальною власністю територіальної громади м. Кропивницького в особі Кропивницької міської ради. Органом управління є Управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради.

Місцезнаходження підприємства: 25005, м. Кропивницький, вулиця Олени Журливої, буд.1. Структурний підрозділ КНП «МПБ» знаходиться за адресою: 25031, м. Кропивницький, вулиця Генерала Жадова, буд.23, корп.2.

Згідно зі Статутом КНП «МПБ» основним видом діяльності закладу є медична практика, що проводиться з метою допомоги:

- вторинної (спеціалізованої) допомоги за лікарськими спеціальностями: організація і управління охороною здоров'я, акушерство і гінекологія,

анестезіологія, дитяча анестезіологія, педіатрія, неонатологія, дитяча неврологія, ендокринологія кардіологія, терапія, ультразвукова діагностика, функціональна діагностика, клінічна лабораторна діагностика, фізіотерапія, рентгенологія, епідеміологія;

- за спеціальністю молодших спеціалістів з медичною освітою: акушерська справа, лабораторна справа (клініка), сестринська справа (операційна), сестринська справа (анестезіологія, дитяча, рентгенологія, фармація, медична статистика).

Основною метою діяльності КНП «МПБ» є:

- надання медичної допомоги в умовах цілодобового стаціонару, денного стаціонару та амбулаторних умовах вагітним, роділлям, породіллям низького і середнього ступенів акушерського та перинатального ризиків і новонародженим з масою тіла до 1500 грамів та більше 1500 грамів, які мають порушення життєво важливих органів;
- надання невідкладної допомоги вагітним роділлям, породіллям середнього ступеня акушерського та перинатального ризиків і новонародженим в умовах відділення інтенсивної терапії для жінок та відділення інтенсивної терапії для новонароджених;
- зниження показника дитячої захворюваності, смертності, попередження материнської смертності.

КНП «МПБ» є юридичною особою публічного права, здійснює некомерційну статутну діяльність та організовує її відповідно до фінансового плану. Тарифи на платні послуги затверджуються керівником закладу. Для здійснення своєї діяльності КНП «МПБ» залучає і використовує матеріально-технічні, фінансові, трудові та інші види ресурсів, використання яких не заборонене законодавством. Досліджувана установа має самостійний баланс, рахунки в установах банку, Державному казначействі України, круглу та гербову печатки зі своїм найменуванням, штампи, а також бланки з власними реквізитами.

КНП «МПБ» самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність і затверджує штатний розпис за погодженням з Управлінням охорони здоров'я. Досліджуваний заклад подає Управлінню охорони здоров'я Кропивницької міської ради на погодження та подальше затвердження фінансовий план та забезпечує його виконання.

Майно КНП «МПБ» становлять необоротні та оборотні активи, основні засоби та грошові кошти, а також інші цінності, передані йому засновником, вартість яких відображається у самостійному балансі. Джерелами формування майна КНП «МПБ» є: комунальне майно, кошти місцевого бюджету, власні надходження (кошти від здавання в оренду майна, закріпленого на праві оперативного управління; кошти та ніше майно, одержані від реалізації майна, продукції, робіт, послуг; кошти у вигляді виплати нарахованих процентів за договорами банківського вкладу та за наявний залишок коштів на рахунках у банку; страхові виплати; реєстраційні та гарантійні внески потенційних орендарів), цільові кошти, кошти, отримані за договорами з центральним органом виконавчої влади, кредити банків, майно, придбане у інших юридичних та фізичних осіб, майно, що надходить безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги та на виконання програм соціально-економічного розвитку регіону, програм розвитку медичної галузі тощо.

Поточне керівництво КНП «МПБ» здійснює керівник, який призначається та звільняється розпорядженням міського голови відповідно до вимог законодавства. На час проведення дослідження керівником КНП «МПБ» є Романів Людмила Павлівна.

Трудовий колектив КНП «МПБ» складається з усіх працівників, які своєю працею приймають участь у його діяльності на основі трудового договору (контракту, угоди) або інших форм, що регулюють трудові відносини працівника з підприємством. Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших

заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються у колективному договорі з дотриманням гарантій, передбачених законодавством, Генеральною та Галузевою угодами. КНП «МПБ» веде самостійно облік результатів своєї діяльності, веде обробку та облік персональних даних працівників, а також веде юридичну, фінансову та кадрову звітність. Контроль за фінансово-господарською діяльністю КНП «МПБ» здійснюють відповідні державні органи в межах їх повноважень та встановленого чинним законодавством України порядку.

Згідно із Витягом з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань від 06.12.2022р. (додаток А3) реєстраційний номер справи 14440142869, код ЄДРПОУ 20652012, вид діяльності за КВЕД 86.10 «Діяльність лікарняних закладів» (основний). КНП «МПБ» зареєстроване у Державній службі статистики (37507880) та у Кропивницькій ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області (43995486).

В КНП «МПБ» затверджена організаційна структура (додаток А4), яка нами згрупована у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Організаційна структура КНП «МПБ»

Структурний підрозділ	Відділення (лабораторії)
Амбулаторно-діагностичний підрозділ	Консультативно-діагностичне відділення
	Кабінет катамнестичного спостереження
	Жіноча консультація №1
	Технічні службовці та робітники
	Денний стаціонар (30 ліжок)
Стаціонарний підрозділ	85 ліжок
Акушерський стаціонар	Відділення патології вагітності та екстрагенітальної патології (20 ліжок)
	Акушерське відділення (30 ліжок) з сімейними пологовими залами (6 залів)
	Відділення новонароджених для здорових та з порушеним станом здоров'я дітей (35 ліжок, у т.ч. 5 ліжок – для двійнят)
Гінекологічний стаціонар	Відділення гінекології (25 ліжок, у т.ч. 5 ліжок – хірургії одного дня)
	Відділення анестезіології та інтенсивної терапії (ВАІТ для жінок на 6 ліжок) з операційним блоком (4 зали)

Структурний підрозділ	Відділення (лабораторії)
Неонатологічний та педіатричний стаціонар	Відділення інтенсивної терапії новонароджених (6 ліжок)
	Відділення постнатальної реабілітації та II етапу виходжування новонароджених (10 ліжок)
Допоміжні та лікувально-профілактичні кабінети	Клініко-діагностична лабораторія цілодобова
	Кабінет пренатальної діагностики (УЗД, кардіотокографія)
	Фізіотерапевтичний кабінет
	Рентгенологічний кабінет
	Центральне стерилізаційне відділення
	Загально-лікарняний відділ
	Відділ з інфекційного контролю
Відділ інтернатури	-
Адміністративно-господарський блок	Адміністрація
	Інформаційно-аналітичний відділ
	Управлінський апарат
	Інженерно-технічна служба
	Господарська служба
	Аптека
	Пральня
	Харчоблок
	Гараж

Амбулаторне лікування здійснюється жіночою консультацією №1, яка обслуговує 84344 особи та консультативно-діагностичним відділенням, яка обслуговує 21086 особи.

КНП «МПБ» є суб'єктом підприємницької діяльності, а тому механізми утворення доходів і здійснення видатків такі ж самі, як для підприємств – платників податків, що регулюються Податковим кодексом України.

КНП «МПБ» складає та подає до контролюючих органів Фінансову звітність малого підприємства, аналіз якої наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз фінансової звітності КНП «МПБ» за 2022 рік

Показник	На початок року, тис.грн.	Питома вага у валюті балансу, %	На кінець року, тис.грн.	Питома вага у валюті балансу, %	Абсолютне відхилення, тис.грн.
АКТИВ					
Нематеріальні активи			60,3	0,17	60,3
Первісна вартість			66,4		66,4
Накопичена амортизація			6,1		6,1
Незавершені	526,2	1,77	85,4	0,24	-440,8

Показник	На початок року, тис.грн.	Питома вага у валюті балансу, %	На кінець року, тис.грн.	Питома вага у валюті балансу, %	Абсолютне відхилення, тис.грн.
капітальні інвестиції					
Основні засоби:	22702,9	76,27	27532,1	76,08	4829,2
первісна вартість	35407,4		43066,9		7659,5
знос	12704,5		15534,8		2830,3
Запаси	3499,1	11,76	8020,0	22,16	4520,9
Інша поточна дебіторська заборгованість	58,9	0,20	72,0	0,20	13,1
Гроші та їх еквіваленти	2936,2	9,86	415,1	1,15	-2521,1
Витрати майбутніх періодів	43,0	0,14	4,8	0,01	-38,2
Баланс	29766,3	100,00	36189,7	100,00	16985,7
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	5955,7	20,01	4020,5	11,11	-1935,2
Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1224,3	4,11	5080,1	14,04	3855,8
Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	27,0	0,09	9,7	0,03	-17,3
Кредиторська заборгованість з оплати праці	48,1	0,16	30,4	0,08	-17,7
Доходи майбутніх періодів	22511,2	75,63	27049,0	74,74	4537,8
Баланс	29766,3	100,00	36189,7	100,00	6423,4

Отже, розрахунки, проведені у таблиці 2.2, свідчать про збільшення валюти балансу досліджуваного закладу на 6423,4 тис.грн.

Як на початок, так і на кінець звітного року найбільшу питому вагу у загальній вартості майна КНП «МПБ» складала залишкова вартість основних засобів: 76,27% та 76,08% відповідно. На кінець року їх величина збільшилась через придбання певних об'єктів основних засобів, про що свідчить зростання їх первісної вартості. Друге місце у структурі балансу КНП «МПБ» займають запаси і становлять на початок року 3499,1 тис.грн. або 11,76%, а на початок року – 8020,0 тис.грн., або 22,16%. Протягом 2022 року вартість запасів на КНП «МПБ» збільшилась на 4520,9 тис.грн.

На кінець 2022 року КНП «МПБ» було придбано нематеріальні активи первісної вартістю 66,4 тис.грн., а нарахований знос по ним склав – 6,1 тис.грн. Їх питома вага у валюті балансу склала 0,17%.

Гроші та їх еквіваленти на початок року становили 2936,2 тис.грн., або 9,86%, а на кінець 2022 року їх величина зменшилась на 2521,1 тис.грн. і склала 415,1 тис.грн., або 1,15%.

Інша поточна дебіторська заборгованість свою питому вагу не змінила (0,20%), але збільшення протягом 2022 року відбулось на 13,1 тис.грн.

В КНП «МПБ» на балансі рахуються незавершені капітальні інвестиції, які на початок 2022 року становили 526,2 тис.грн., або 1,77%, а на кінець 2022 року – 85,4 тис.грн., або 0,24%, тобто відбулось зменшення на 440,8 тис.грн.

Незначну питому вагу у балансі КНП «МПБ» склали витрати майбутніх періодів: на початок року 43,0 тис.грн., або 0,14%, а на кінець їх величина зменшилась на 38,2 тис.грн. і склала відповідно 4,8 тис.грн., або 0,01%.

У складі пасивів КНП «МПБ» найбільшу питому вагу займають доходи майбутніх періодів, які на початок 2022 року становили 22511,2 тис.грн., або 75,63%, а на кінець 2022 року їх величина збільшилась на 4537,8 тис.грн. і склала відповідно 27049,0 тис.грн., або 74,74%.

Друге місце у складі пасивів досліджуваного закладу охорони здоров'я займає нерозподілений прибуток. На початок 2022 року сума нерозподіленого прибутку становила 5955,7 тис.грн. і складала 20,01% валюти балансу, а на кінець року даний показник зменшився на 1935,2 тис.грн., і склав відповідно 4020,5 тис.грн., або 11,11%.

На кінець 2022 року спостерігається збільшення такого показника, як довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення на 3855,8 тис.грн., та його питома вага на кінець 2022 року збільшилась у загальній величині пасивів закладу з 4,11% до 14,04%.

Кредиторська заборгованість КНП «МПБ» як на початок, так і на кінець 2022 року складалась із заборгованості за розрахунками з бюджетом та заборгованості з оплати праці і становила відповідно на початок 2022 року 27,0 тис.грн. та 48,1 тис.грн., а на кінець – 9,7 тис.грн. та 30,4 тис.грн. У складі пасивів КНП «МПБ» заборгованість за розрахунками з бюджетом на початок періоду становила 0,09%, а на кінець – 0,03%; заборгованість з оплати праці на початок 2022 року склала 0,16%, а на кінець – 0,08%. Зазначені види заборгованості є поточними. Ці два показники взаємопов'язані, оскільки наявність заборгованості з виплати заробітної плати, тягне за собою заборгованість зі сплати ПДФО та військового збору.

На підставі даних Звіту про фінансові результати КНП «МПБ» за 2022 рік проаналізуємо склад та структуру його доходів і витрат за допомогою таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз доходів і витрат КНП «МПБ» за 2021-2022 роки

Стаття	За 2021 рік, тис.грн.	За 2022 рік, тис.грн.	Абсолютне відхилення, тис.грн.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	60059,0	65855,5	5796,5
Інші операційні доходи	12767,0	13215,2	448,2
Інші доходи	2330,0	2810,2	480,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	58578,0	73212,0	14634,0
Інші операційні витрати	13058,0	10634,1	-2423,9
Чистий прибуток	3520,0	-1935,2	-5455,2

Отже, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) КНП «МПБ» у 2021 році становив 60059,0 тис.грн., у 2022 році він збільшився на 5796,5 тис.грн. та склав 68855,5 тис.грн. Також спостерігається збільшення інших доходів досліджуваного закладу з 12767,0 тис.грн. до 13215,2 тис.грн., тобто на 448,2 тис.грн. Інші доходи КНП «МПБ» також збільшились – у 2021 році становили 2330,0 тис.грн., а у 2022 році – 2810,2 тис.грн., тобто збільшення відбулось на 480,2 тис.грн.

Поряд з цим, і витрати КНП «МПБ» у 2022 році збільшилися. Так, собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у 2021 році становила 58578,0 тис.грн., а у 2022 році цей показник сягнув 73212,0 тис.грн., тобто відбулось збільшення на 14634,0 тис.грн. Проте, інші операційні втрати – навпаки – скоротилися і становили 10634,1 тис.грн. у 2022 році, що на 2423,9 тис.грн. менше проти минулого 2021 року.

Це призвело до того, що станом на кінець 2022 року у КНП «МПБ» фінансовий результат мав від’ємне значення і становив 1935,2 тис.грн. збитку, а сформований за 2022 рік збиток склав 5455,2 тис.грн.

Статті доходів і видатків, за якими відбулось зміни наведені у таблицях 2.4 та 2.5.

Щороку КНП «МПБ» встановлюються планові показники, які знаходять своє відображення у Фінансовому плані. Так, у таблиці 2.4 наведено основні планові показники доходів досліджуваної установи на 2022 рік.

Таблиця 2.4

Фрагмент фінансового плану КНП «МПБ» на 2022 рік у частині доходів

Показник	Код рядка	Факт 2021 року, тис.грн.	Прогноз 2022 року, тис.грн.
Разом доходи		75156,2	110307,1
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), всього у т.ч.:	1010	60058,6	67232,1
<i>від НСОЗ України</i>	<i>1011</i>	<i>56283,9</i>	<i>65352,5</i>
<i>від платних послуг</i>	<i>1012</i>	<i>3774,7</i>	<i>1879,6</i>
Дохід з місцевого бюджету за програмою підтримки, у т.ч.:	1020	5323,3	8737,8
<i>згідно Бюджетного Кодексу України (ст.89, ч.1, п.3,пп.Г) (комунальні послуги)</i>	<i>1021</i>	<i>5323,3</i>	<i>8737,8</i>
Дохід з місцевого бюджету за цільовими програмами, у т.ч.:	1030	3981,5	38,9
<i>міська програма розвитку галузі охорони здоров’я на 2017-2022 роки</i>	<i>1031</i>	<i>638,6</i>	<i>38,9</i>
<i>міська програма КБ, реконструкції та КР об’єктів КГ і СКП на 2019-2021 рр., рішення КМР від 16.12.2020 № 28</i>	<i>1031</i>	<i>3342,9</i>	
Інші доходи, у т.ч.:	1040	5792,8	34298,3
<i>дохід від операційної оренди активів</i>	<i>1041</i>	<i>90,9</i>	<i>54,0</i>
<i>дохід від реалізації необоротних активів</i>	<i>1042</i>	<i>0,0</i>	

Показник	Код рядка	Факт 2021 року, тис.грн.	Прогноз 2022 року, тис.грн.
<i>благодійні внески</i>	1044	2945,2	1726,3
<i>від додаткової (господарської) діяльності</i>	1045	100,3	381,9
<i>кошти ДБ для стажування лікарів-інтернів</i>	1047	426,1	399,1
<i>неопераційні доходи</i>	1047	2230,3	
<i>кошти на виконання Указу Президента України від 18.06.21 №261/2021</i>	1047		31737,0

Отже, загальна сума доходу КНП «МПБ» за 2021 рік склала 75156,2 тис.грн. Прогнозована сума доходів на 2022 рік становила 110307,1 тис.грн. Проте, порівнюючи дані Звіту про фінансові результати за 2022 рік показник доходів фактично становив 91910,9 тис.грн., тобто відбулось недофінансування досліджуваного закладу на 18396,2 тис.грн.

У таблиці 2.5 наведено фрагмент Фінансового плану КНП «МПБ» у частині видатків на 2022 рік.

Таблиця 2.5

Фрагмент фінансового плану КНП «МПБ» на 2022 рік у частині видатків

Показник	Код рядка	Факт 2021 року, тис.грн.	Прогноз 2022 року, тис.грн.
Разом видатки		71636,2	110307,1
Заробітна плата	1050	33510,4	75506,3
Нарахування на оплату праці	1060	7441,1	16611,4
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1070	1973,6	1218,4
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	1080	4190,3	4355,0
Продукти харчування	1090	463,3	510,3
Оплата послуг (крім комунальних)	1100	975,2	3200,0
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв, у т.ч.:	1120	5 648,2	8817,8
<i>оплата теплопостачання</i>	1121	1 672,3	3220,5
<i>оплата водопостачання та водовідведення</i>	1122	334,4	347,0
<i>оплата електроенергії</i>	1123	1559,3	1430,0
<i>оплата природного газу</i>	1124	2004,7	3740,3
<i>оплата інших енергоносіїв</i>	1125	77,5	80,0
Соціальне забезпечення	1140	41,1	48,0
Інші поточні видатки (послуги)	1150	984,6	40,0
Амортизація	1170	2262,2	
капітальний ремонт	1181	3981,5	
Адміністративні витрати, у тому числі	1190	10164,7	
Витрати на оплату праці	1191	8286,9	4340,0
Нарахування на оплату праці	1192	1827,7	954,8
Матеріальні затрати	1194	2,7	128,0
Витрати на зв'язок та Інтернет	1197	0,4	24,0

Показник	Код рядка	Факт 2021 року, тис.грн.	Прогноз 2022 року, тис.грн.
Інші адміністративні витрати (розшифрувати)	1198	47,0	

Отже, фактична сума видатків 2021 року склала 71636,2 тис.грн., у 2022 році – прогнозована 110307,1 тис.грн. Прогнозована сума відрізняється від фактичного показника витрат досліджуваного закладу. Так, у Звіті про фінансові результати фактична сума видатків становила 83846,1 тис.грн., що на 26461,0 тис.грн. менше запланованих.

Джерела формування доходів та напрямки їх витрачання у 2022 році в КНП «МПБ» наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Джерела формування доходів та напрямки їх витрачання
у 2022 році в КНП «МПБ»

Показник	Всього	Кошти НСЗУ	Місцеві бюджети	Бюджет розвитку (за рахунок місцевих бюджетів)	Доход від операційної оренди активів	Благотійні внески	Доход від додаткової (господарської) діяльності	Доход від реалізації в установленому порядку майна	Доход від платних послуг
Надходження коштів	89725,40	63201,30	8774,10	4434,00	145,00	10361,40	1497,10	1,10	1311,40
Використання коштів	92246,40	65827,30	8774,10	4434,00	145,40	10361,40	1371,30	1,10	1331,80
в т.ч.: по КЕКВ									
2111 «Заробітна плата»	50598,70	50598,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2120 «Нарахування на оплату праці»	11054,20	11054,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»	2717,70	0,00	0,00	0,00	25,00	2495,70	104,40	0,50	92,10
2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»	8611,30	3330,90	0,00	0,00	0,00	4880,50	16,00	0,00	383,90
2230 «Продукти харчування»	1103,70	124,10	0,00	0,00	0,00	524,80	19,40	0,00	435,40
2240 «Оплата послуг» (крім комунальних)	2396,70	389,80	0,00	0,00	75,60	567,60	1208,30	0,60	154,80
2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»	8899,60	0,00	8774,10	0,00	29,30	0,00	23,20	0,00	73,00
2271 «Оплата теплопостачання»	3604,50	0,00	3604,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2272 «Оплата водопостачання та водовідведення»	386,20	0,00	386,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Показник	Всього	Кошти НСЗУ	Місцеві бюджети	Бюджет розвитку (за рахунок місцевих бюджетів)	Дохід від операційної оренди активів	Благодійні внески	Дохід від додаткової (господарської) діяльності	Дохід від реалізації в установленому порядку майна	Дохід від платних послуг
2273 «Оплата електроенергії»	1795,80	0,00	1795,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,30
2274 «Оплата природного газу»	3011,10	0,00	2987,90	0,00	0,00	0,00	23,20	0,00	0,00
2275 «Оплата інших енергоносіїв»	102,00	0,00	0,00	0,00	29,30	0,00	0,00	0,00	72,70
2280 «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку»	9,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9,00	0,00	0,00	0,00
2700 «Соціальне забезпечення»	56,80	0,00	0,00	0,00	0,00	10,80	0,00	0,00	46,00
2800 «Інші поточні видатки»	162,10	0,00	0,00	0,00	15,50	0,00	0,00	0,00	146,60
3000 «Капітальні видатки»	6636,60	329,60	0,00	4434,00	0,00	1873,00	0,00	0,00	0,00
3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового використання»	6636,60	329,60	0,00	4434,00	0,00	1873,00	0,00	0,00	0,00

На рис. 2.1 зобразимо у графічному виразі структуру доходів досліджуваного закладу у 2022 році.



Рис. 2.1. Структура доходів КНП «МПБ» у 2022 році

Отже, найбільшу питому вагу у структурі доходів КНП «МПБ» у 2022 році становили доходи, отримані від Національної служби здоров'я України – 63201,3 тис.грн., або 70,4%. Благодійних внесків протягом 2022 року надійшло на загальну суму 10361,4 тис.грн., що становить 11,5% від усіх надходжень. З місцевого бюджету на утримання КНП «МПБ» надійшло 8774,1 тис.грн., питома вага яких у загальній величині доходів 2022 року склала 9,8%. З бюджету розвитку за рахунок місцевих бюджетів надійшло 4434,0 тис.грн., або 4,9%. Доход від операційної оренди активів склав 145,0 тис.грн., або 0,2%, а доход від надання платних послуг – 1311,4 тис.грн., або 1,7%.

Начальником управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради затверджено План використання бюджетних коштів КНП «МПБ» на 2023 рік (додаток В) за загальним та спеціальним фондами. На підставі нього прослідкуємо склад та джерела формування видатків КНП «МПБ» на 2023 рік у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Аналіз Плану використання бюджетних коштів КНП «МПБ»
за загальним та спеціальним фондом на 2023 рік

Показник	Загальний фонд, грн.	Спеціальний фонд, грн.	Разом, грн.
Оплата теплопостачання	2754000,00		2754000,00
Оплата водопостачання та водовідведення	414100,00		414100,00
Оплата електроенергії	1986400,00		1986400,00
Оплата природного газу	3424000,00		3424000,00
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування		3500000,00	3500000,00
Разом	8578500,00	3500000,00	12078500,00

Отже, Планом використання бюджетних коштів на 2023 рік передбачено фінансування витрат КНП «МПБ» за рахунок загального фонду у розмірі 8578500,0 грн., за рахунок спеціального фонду – 3500000,0 грн. Звіт про виконання фінансового плану буде складено після закінчення 2023 року.

Як і будь-який інший заклад охорони здоров'я, КНП «МПБ» володіє наявними трудовими ресурсами. У таблиці 2.8 представлено дані про персонал та оплату його праці.

Таблиця 2.8

Дані про персонал та оплату його праці в КНП «МПБ» на 2022 рік

Показник	Код рядка	Факт 2021 року, тис.грн.	Прогноз 2022 року, тис.грн.
Середня кількість працівників (штатних працівників, зовнішніх сумісників та працівників, що працюють за цивільно-правовими договорами), у т.ч.:	7010	456,00	422,00
<i>Керівник</i>	7011	1,00	1,00
<i>Лікарі</i>	7012	79,75	78,00
<i>Адміністративно-управлінський персонал</i>	7013	24,00	24,50
<i>Середній медичний персонал</i>	7014	176,75	166,50
<i>Молодий медичний персонал</i>	7015	89,75	77,25
Фонд оплати праці, у т.ч.:	7020	41797,3	75506,3
<i>Керівник</i>	7021	537,7	538,00
<i>Лікарі</i>	7022	9914,8	23048,10
<i>Адміністративно-управлінський персонал</i>	7023	2683,5	4277,80
<i>Середній медичний персонал</i>	7024	15443,3	32807,80
<i>Молодий медичний персонал</i>	7025	6838,8	6070,55
<i>Інший персонал</i>	7026	6379,2	8764,00
Середньомісячні витрати на оплату праці одного працівника, у т.ч.:	7030	7638,4	14910,4
<i>Керівник</i>	7031	44808,3	44833,3
<i>Лікарі</i>	7032	10360,3	24624,0
<i>Адміністративно-управлінський персонал</i>	7033	9317,7	14550,3
<i>Середній медичний персонал</i>	7034	7281,1	16420,3
<i>Молодий медичний персонал</i>	7035	6349,9	6548,6
<i>Інший персонал</i>	7036	6272,6	9770,3

Отже, середня кількість працівників в КНП «МПБ» у 2021 році становила 456 чоловік, прогнозний показник на 2022 рік – 422 чоловіки. Фонд оплати праці у 2021 році становив 41797,3 тис.грн., а у 2022 році даний показник прогнозувався на рівні 75506,3 тис.грн. Середньомісячні витрати на заробітну плату становили 7638,4 тис.грн., а прогнозні на 2022 рік – 14910,4 тис.грн.

Аналіз звіту про виконання фінансового плану буде нами представлено у наступних підпунктах даного дослідження.

2.2. Облік доходів і видатків КНП «МПБ»

В КНП «МПБ» розроблено та введено Наказ про облікову політику, затверджений наказом керівника № 25 від 04 січня 2022 року (додаток Д). Основні положення Наказу про облікову політику КНП «МПБ» згруповані нами у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Основні положення Наказу про облікову політику КНП «МПБ» у 2022 році

Положення	Зміст
Форма організації бухгалтерського обліку	Меморіально-ордерна з використанням програмного комплексу «KBS-Бухгалтерія»
Очільник бухгалтерії	Головний бухгалтер, який наділений правом другого підпису. У разі його відсутності – заступник головного бухгалтера.
Права і обов'язки головного бухгалтера та інших посадових осіб бухгалтерії	Визначаються ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», посадова інструкція
Ведення обліку	Згідно Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
Відображення в обліку доходів і витрат	Із застосуванням рахунків доходів 7 класу і витрат 9 класу. Нараховуються за правилами бухгалтерського обліку, тобто за фактом нарахування (визнання).
Кошти цільового фінансування	Відображаються в обліку на субрахунках 48 та 36.
Форми та системи оплати праці	Передбачені колективним договором, штатним розписом, іншими нормативними документами КНП «МПБ»
Обов'язки генерального директора	- створення необхідних умов для правильного ведення обліку; - забезпечення неухильного виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог головного бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та надання первинних документів
Обов'язки головного бухгалтера	- забезпечення дотримання в КНП «МПБ» встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання та подання в установлені строки фінансової звітності; - організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій
Обов'язки заступник головного бухгалтера	- участь у проведенні економічного аналізу фінансово-господарської діяльності КНП «МПБ» за даними бухгалтерського обліку і звітності; - здача звітності в контролюючі органи; - нарахування орендної плати та контроль за своєчасним надходженням коштів від орендарів; - ведення оперативного обліку надходжень і витрачання; - участь у розробці і впровадженні планової та облікової

Положення	Зміст
	документації, прогресивних форм і методів ведення бухгалтерського обліку; - надання методичної допомоги працівникам КНП «МПБ» з питань обліку, контролю та звітності; - систематичне підвищення кваліфікації; - виконання доручень головного бухгалтера
Обов'язки бухгалтера з обліку основних засобів та товарно-матеріальних цінностей	- ведення обліку основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів, оборотних відомостей, журналів та інших реєстрів обліку; - фіксацій даних первинних документів в облікових реєстрах не пізніше наступного робочого дня після надходження документів; - перевірка первинних документів на предмет відповідності формі та змісту; - оформлення накладних на оприбуткування та вибуття цінностей; - нарахування зносу (амортизації) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів; - складання внутрішньофінансової звітності про рух та залишки запасів; - під час прийняття звітів від структурних підрозділів КНП «МПБ» перевірка їх правильності, законності, точності, достовірності тощо; - правильно та своєчасно опрацювання прийнятих документів та складання бухгалтерських проведення; - рознесення бухгалтерських проведення за аналітичними рахунками; - складання статистичної звітності тощо
Обов'язки бухгалтера з обліку розрахунків із заробітної плати	- прийняття, аналіз, обробка табелів обліку робочого часу та підготовка їх до лічильного опрацювання; - прийняття та контроль правильності оформлення листків про тимчасову непрацездатність, довідок з догляду за хворими та інших документів, що підтверджують право відсутності працівника на роботі, підготовка їх до лічильного опрацювання, а також складання вставленої звітності та інших необхідних документів до фонду соціального страхування; - нарахування заробітної плати працівникам КНП «МПБ» та контроль витрачання фонду оплати праці; - реєстрація бухгалтерських записів з нарахування та виплати заробітної плати та рознесення їх у реєстрах обліку; - підготовка та підписання у керівника та головного бухгалтера, а також подання періодичної звітності у визначені законодавством строки об'єднаної звітності із заробітної плати за допомогою програмного комплексу «МеДок»; - підготовка та складання балансу, звіту про виконання фінансового плану у оперативних зведень про доход і витрати грошових коштів з оплати праці; - участь у розробленні і впровадженні планової і облікової документації, прогресивних форм і методів бухгалтерського

Положення	Зміст
	обліку тощо
Обов'язки бухгалтера з фінансового обліку	- виконання платіжних доручень з нарахування та перерахування страхових внесків у державні цільові фонди, заробітних плат працівників, інших виплат і платежів у системі «Приват24»; - реєстрація та облік бюджетних та фінансових зобов'язань в органах Державного казначейства, стеження за своєчасною оплатою платіжних доручень тощо
Обов'язки матеріально-відповідальних осіб	- забезпечення правильного зберігання, якісний стан та своєчасний облік матеріальних активів; - ведення обліку матеріальних активів; - надання до бухгалтерії прибуткових та видаткових документів в оригіналі; - забезпечення схоронності матеріальних активів та облікових документів
Підстава для відображення в бухгалтерському обліку	Первинні документи
Вартісна оцінка основних засобів	20 000 гривень без податку на додану вартість .
Корисний строк використання основних засобів	Додаток №3 до Наказу про облікову політику КНП «МПБ»
Вартісна оцінка малоцінних необоротних матеріальних активів	Очікуваний строк використання – більше 1 року, (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік), вартість – менше 20 000 гривень без податку на додану вартість
Метод зносу основних засобів	Прямолінійний
Метод зносу малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	У першому місяці використання – 50% від його вартості; решта – у місяці їх вилучення з активів
Ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів	0,0 гривень
Склад запасів КНП «МПБ»	- сировина і матеріали; - будівельні матеріали; - малоцінні швидкозношувані предмети; - запасні частини для машин та обладнання; - продукти харчування; - медикаменти і перев'язувальні засоби; - господарські матеріали і господарське приладдя; - тара
Харчування хворих	Відповідно до наказу МОЗ «Порядок організації системи лікувального харчування хворих у закладах охорони здоров'я»
Облік лікарських засобів та медичних виробів	Відповідно до наказу МОЗ «Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я»

Положення	Зміст
Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами	Ведеться у розрізі рахунків-фактур, накладних, актів виконаних робіт (наданих послуг)

Кожна посадова особа при прийнятті на роботу ознайомлюється та підписує Посадову інструкцію. Так, у додатку Ж та Ж1 наведено приклади посадовою інструкції головного бухгалтера КНП «МПБ» та економіста з праці.

Облік в КНП «МПБ» ведеться за допомогою програмного комплексу «KBS-Бухгалтерія», який є українським програмним продуктом. Так, у програмі генеруються такі наступні регістри синтетичного обліку:

- Журнал 1, відомості дебетових оборотів за рахунками 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», аналітичні дані до рахунків 30, 31, 33 (додаток К);
- Журнал 3, що включає в себе: Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунку 36); Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунку 37); Відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків з постачальниками а підрядниками (до рахунку 63); Відомість 3.5 аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями (до рахунку 68); Відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом (додаток К1);
- Журнал 4 за кредитом рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 18 «Інші необоротні активи», 18 «Гудвіл», 35 «Поточні фінансові інвестиції», що включає в себе відомість 4.1 аналітичного обліку інвестицій, відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів (додаток К2);
- Журнал 5 за кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 28 «Товари»,

- 39 «Витрати майбутніх періодів», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці» (додаток К3);
- Журнал 6 за кредитом рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 73 «Інші доходи», 79 «Фінансові результати» (додаток К4).

На підставі конкретних господарських операцій прослідкуємо порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Так, на підставі пакету регістрів синтетичного обліку, що представлені у додатках К-К4, ознайомимось з обліком сум, що надходять на поточний рахунок від Національної служби здоров'я України. Протягом березня 2023 року відбулось нарахування доходів, які КНП «МПБ» має відшкодувати НСЗУ за надання послуг, передбачених пакетом. У таблиці 2.10 представлено фрагмент Відомості 3.1 у частині розрахунків з НСЗУ.

Таблиця 2.10

Розрахунки з Національною службою здоров'я України
та КНП «МПБ» у березні 2023 року

Номер документа	Дата	Сальдо на початок дебетове	Дт 361 Кт 703	Дт 311 Кт 361	Сальдо на кінець дебетове
252	01.03.2023	2695069,10	1814235,34		4509304,44
184	02.03.2023	4509304,44		2695069,11	1814235,33
206	03.03.2023	1814235,33	57218,00		1871453,33
185	06.03.2023	1871453,33		1814235,34	57217,99
186	10.03.2023	57217,99		57218,00	0,00
251	14.03.2023	0,00	2479279,56		2479279,55
189	17.03.2023	2479279,55		2479279,56	0,00
288	24.03.2023	0,00	57218,00		57217,99
249	29.03.2023	57217,99		57218,00	0,00
308	31.03.2023	0,00	1733663,87		1733663,87

Кошти, отримані від НСЗУ за своєю суттю не є коштами цільового фінансування з бюджетів. За своїм змістом це відшкодування вартості послуг, що надані закладом охорони здоров'я. Саме тому досліджуваний заклад використовує рахунок 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг» та рахунок 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками». Як видно із даних таблиці 2.10, що складена на підставі додатку К1,

КНП «МПБ» визнає дохід від надання послуг за датою виставленого рахунку та звіту про надані медичні послуги. Хоча, деякі інші заклади охорони здоров'я визнають дохід наприкінці місяця.

На початок березня 2023 року заборгованість за нарахованими послугами склала 2695069,1 грн., яка була погашена НСЗУ 02 березня 2023 року. У подальшому виставлялись рахунки за фактом наданих послуг, нараховувався дохід та формувалась дебіторська заборгованість, яка протягом 5-7 днів погашалась. Тобто – спочатку нараховувався дохід, потім перераховувались кошти. У таблиці 2.11 розглянемо облік розрахунків між НСЗУ та КНП «МПБ», коли кошти перераховувались після надання послуг.

Таблиця 2.11

Бухгалтерські записи з обліку розрахунків між
Національною службою здоров'я України і КНП «МПБ»,
коли надання послуг передуює оплаті у березні 2023 року

Господарська операція	Дата	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Нараховано дохід за договором медичних гарантій	01.03.2023	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	1814235,34
	03.03.2023	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	57218,00
	14.03.2023	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	2479279,56
	24.03.2023	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	57218,00
	31.03.2023	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	1733663,87
Зарахування коштів від НСЗУ на поточний рахунок	02.03.2023	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	2695069,11
	06.03.2023	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	1814235,34
	10.03.2023	311 «Поточні рахунки в	361 «Розрахунки з вітчизняними	57218,00

Господарська операція	Дата	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
		національний валюті»	покупцям»	
	17.03.2023	311 «Поточні рахунки в національний валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцям»	2479279,56
	29.03.2023	311 «Поточні рахунки в національний валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцям»	57218,00

У діяльності КНП «МПБ» траплялись випадки, коли кошти перераховувались авансом в рахунок оплати послуг, що будуть надані в майбутньому. Тоді в обліку досліджуваного закладу здійснювались бухгалтерські записи, що представлені у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Бухгалтерські записи з обліку розрахунків між
Національною службою здоров'я України і КНП «МПБ»,
коли оплата передуює наданню послуг у січні 2023 року

Господарська операція	Дата	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Надійшли кошти за послуги, що надаватимуться у лютому	25.01.2023	311 «Поточні рахунки в національний валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	1500000,00
Нараховано дохід за договором медичних гарантій	25.02.2023	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцям»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	1500000,00
Проведено залік заборгованості	25.02.2023	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцям»	1500000,00

Крім коштів, що надходять від НСЗУ, КНП «МПБ» надає платні медичні послуги. У таблиці 2.13 представлено фрагмент Відомості 3.1 у частині розрахунків за платні медичні послуги за різними видами пакетів.

Таблиця 2.13

Розрахунки з покупцями за платні медичні послуги
за різними видами пакетів у березні 2023 року

Номер пакета	Дата	Сальдо на початок дебетове	Дт 361 Кт 703	Дт 311 Кт 361	Сальдо на кінець дебетове
14	01.03.2023	0,00	3900,00	3900,00	0,00
14	10.03.2023	0,00	3900,00	3900,00	0,00
16	24.03.2023	0,00	170,00	170,00	0,00
2	17.03.2023	0,00	2100,00	2100,00	0,00
6	07.03.2023	0,00	600,00	600,00	0,00
4	01.03.2023	0,00	1680,00	1680,00	0,00
4	10.03.2023	0,00	2520,00	2520,00	0,00
5	06.03.2023	0,00	270,00	270,00	0,00
5	17.03.2023	0,00	90,00	90,00	0,00
5	31.03.2023	0,00	360,00	360,00	0,00

Бухгалтерські проведення з обліку доходів від надання платних медичних послуг представлені у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14

Бухгалтерські проведення з обліку нарахування доходів від надання платних медичних послуг в КНП «МПБ» за березень 2023 року

Господарська операція	Дата	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Нараховано дохід від надання платних послуг	01.03.2023	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцям»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	3900,00
	10.03.2023			3900,00
	24.03.2023			170,00
	17.03.2023			2100,00
	07.03.2023			600,00
	01.03.2023			1680,00
	10.03.2023			2520,00
	06.03.2023			270,00
	17.03.2023			90,00
	31.03.2023			360,00
Надійшла оплата від замовника в касу КНП «МПБ»	01.03.2023	301 «Каса у національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцям»	3900,00
	10.03.2023			3900,00
	24.03.2023			170,00
	17.03.2023			2100,00
	07.03.2023			600,00
	01.03.2023			1680,00
	10.03.2023			2520,00
	06.03.2023			270,00
	17.03.2023			90,00
	31.03.2023			360,00

Щодня виручка, що надійшла в касу підприємству КНП «МПБ» здається до установи банку, а в бухгалтерському обліку здійснюються такі

записи (додаток К): Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» Кредит 301 «Каса в національній валюті».

Для зручності та підвищення аналітичності обліку нами пропонується розділити в обліку КНП «МПБ» рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» на два аналітичні субрахунки: 7031 «Дохід від реалізації послуг, що відшкодовують НСЗУ», 7032 «Дохід від надання платних медичних послуг».

Крім коштів, що надходять від НСЗУ та від замовників платних медичних послуг, доходи КНП «МПБ» також складаються із цільового фінансування з бюджетів різних рівнів. Так, КНП «МПБ» у березні 2023 року отримав з місцевого бюджету розвитку кошти на придбання медичного обладнання на суму 242338,48 грн., у т.ч. ПДВ – 40389,75 грн. (додаток К4). КНП «МПБ» придбало та оприбуткувало дане обладнання. В обліку досліджуваного закладу дане придбання відображене бухгалтерськими записами, представленими у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15

Бухгалтерські записи з обліку придбання медичного обладнання за рахунок коштів місцевого бюджету КНП «МПБ» у березні 2023 року

Господарська операція	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Надійшло на поточний рахунок цільове фінансування з місцевого бюджету	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»	242338,48
Кошти цільового фінансування направлені на придбання обладнання	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	201948,73
Відображено податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	40389,75
Сплачено постачальнику за медичне обладнання	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	242338,48
Кошти цільового фінансування визнано доходами майбутніх періодів	482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»	69 «Доходи майбутніх періодів»	242338,48
Медичне обладнання введено в експлуатацію	1041 «Медичне обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	201948,73

Господарська операція	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Суму ПДВ списано на первісну вартість основних засобів, оскільки КНП «МПБ» не є платником ПДВ	1041 «Медичне обладнання»	644 «Податковий кредит»	40389,75

Ще однією складовою доходів КНП «МПБ» є доходи від операційної оренди активів – 7 2022 році вони склали 145000,0 грн. Так, орендарем приміщення, що належить КНП «МПБ» є ТОВ «Медична лабораторія «Діла». Згідно договору оренди за березень 2023 року за даним орендарем нараховано дохід у сумі 34766,60 грн. (додаток К1). В обліку досліджуваної установи дохід від операційної оренди активів відображається бухгалтерськими записами, що наведені у таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

Бухгалтерські записи з обліку доходів від операційної оренди активів
КНП «МПБ» ТОВ «МЛ «Діла» у березні 2023 року

Господарська операція	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нараховано дохід від операційної оренди приміщення ТОВ «МЛ «Діла»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 Дохід від операційної оренди активів»	34766,60
Перераховано на поточний рахунок орендну плату від орендаря	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	34766,60

Суттєву питому вагу у загальній величині доходів КНП «МПБ» займають благодійні внески. Так, у червні 2023 року КНП «МПБ» отримало від Благодійної організації «Благодійний фонд «Київська школа економіки» біохімічний аналізатор (Німеччина) на суму 164558,70 грн. та аналізатор газів крові (Індія) на суму 211000,82 грн. Того місяця на підставі акту введення в експлуатацію зазначене обладнання введено в експлуатацію (додаток Л). В обліку досліджуваної установи дана операція відображена бухгалтерськими проведеннями, що наведені у таблиці 2.17.

Таблиця 2.17

Бухгалтерські записи з обліку доходів від отримання благодійної допомоги у вигляді медичного обладнання КНП «МПБ» у липні 2023 року

Господарська операція	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Оприбутковано медичне обладнання	1041 «Медичне обладнання»	483 «Благодійна допомога»	164558,70
Оприбутковано медичне обладнання	1041 «Медичне обладнання»	483 «Благодійна допомога»	211000,82
Цільове фінансування віднесено до доходів майбутніх періодів	483 «Благодійна допомога»	69 «Доходи майбутніх періодів»	375559,52

Використовуючи дані КНП «МПБ» розглянемо порядок списання отриманих доходів з різних джерел на фінансовий результат. Для цього використаємо дані досліджуваного закладу за липень 2023 року.

Так, у липні 2023 року КНП «МПБ» отримало від:

- Національної служби здоров'я України оплату за надання послуг за договором медичних гарантій на суму 4540630,54 грн.;
- місцевого бюджету для забезпечення протиепідемічних заходів на суму 200000,0 грн.

Використано коштів у липні 2023 року КНП «МПБ» на придбання:

- медичних приладів (тонометри, глюкометри) – 254870,0 грн.;
- лікарських засобів – 654870,0 грн.;
- захисних протиепідемічних засобів – 200000,0 грн.

В обліку КНП «МПБ» зазначені господарські операції відображені бухгалтерськими записами, наведеними у таблиці 2.18.

Таблиця 2.18

Відображення в обліку КНП «МПБ»
порядку закриття доходних рахунків у липні 2023 року

Господарська операція	Регістр обліку	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Нараховано дохід за договором медичних гарантій	Звіт з електронної системи	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	4540630,45
Списана	Журнал 5	903 «Собівартість»	23 «Виробництво»	3998756,30

Господарська операція	Регістр обліку	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
собівартість послуг		реалізованих робіт і послуг»		
Зарахування коштів від НСЗУ на поточний рахунок	Журнал 1	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцям»	4540630,45
Отримано кошти з місцевого бюджету на придбання протиепідемічних засобів	Журнал 1, Журнал 7	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»	200000,00
Отримано медичні прилади від постачальника	Журнал 3	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	254870,00
Отримано лікарські засоби від постачальника	Журнал 3	201 «Сировина і матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	654870,00
Перераховано постачальникам кошти за медичні приладі	Журнал 1	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	254870,00
Перераховано постачальникам кошти за лікарські засоби	Журнал 1	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	654870,00
Перераховано постачальникам кошти за засоби протиепідемічного призначення	Журнал 1	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	200000,00
Сформовано дохід від цільового фінансування	Журнал 6	482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»	718 «Доход від безоплатно одержаних оборотних активів»	200000,00
Закриття рахунків доходів	Журнал 6, Журнал 5	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	791 «Результат операційної діяльності»	4540630,45
		718 «Доход від безоплатно одержаних оборотних активів»	791 «Результат операційної діяльності»	200000,00
		791 «Результат операційної діяльності»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	3998756,30

Отже, закриття доходних рахунків відбувається шляхом списання їх на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Наступним об'єктом обліку та нашого дослідження є порядок формування витрат досліджуваного закладу охорони здоров'я. Найбільшу питому вагу у загальній величині витрат КНП «МПБ» займають витрати, пов'язані з оплатою праці. Так, у 2022 році витрати на оплату праці становили 50598,70 тис.грн., а нарахування на фонд заробітної плати склали 11054,20 тис.грн. Система оплати праці у досліджуваному закладі описана та затверджена Колективним договором. Слід підкреслити, що з 2023 року урядом встановлено базові гарантії розміру мінімальної заробітної плати, згідно із якими мінімальна заробітна плата лікаря та фармацевта має становити не менше 20000 гривень, а медичної сестри/брата за фахівця з реабілітації – не менше 13500 гривень. Слід додати, що з метою забезпечення таких гарантій КНП «МПБ» було вимушене вдатись до такого непопулярного заходу, як скорочення чисельності медичних працівників на 32,25 шатних одиниці. Витрати на заробітну плату медичних працівників, у т.ч. єдиний соціальний внесок, які безпосередньо задіяні у наданні вторинної медичної допомоги на КНП «МПБ» відносяться на рахунок 23 «Виробництво».

Розглянемо на окремих прикладах порядок нарахування та виплати заробітної плати працівникам досліджуваного закладу.

Так, у липні 2023 року лікарю акушерського стаціонару було нараховано заробітну плату у сумі 29540,80 грн. З неї здійснено всі передбачені законодавством утримання та нарахування. В обліку КНП «МПБ» така операція відображена бухгалтерськими записами, представленими у таблиці 2.19.

Таблиця 2.19

Відображення в обліку КНП «МПБ» розрахунків з працівниками із заробітної плати за лікарем акушерського стаціонару у липні 2023 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за	29540,80

Зміст господарської	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		заробітної платою»	
Утримано із заробітної плати податок на доходи фізичних осіб (18%)	661 «Розрахунки за заробітної платою»	6411 «ПДФО»	5317,34
Утримано із заробітної плати військовий збір (1,5%)	661 «Розрахунки за заробітної платою»	642 «ВЗ»	443,11
Утримано із заробітної плати профспілковий внесок (1%)	661 «Розрахунки за заробітної платою»	685 «Профспілковий внесок»	295,41
Перераховано з/п на картковий рахунок	313 «Картковий рахунок»	661 «Розрахунки за заробітної платою»	23484,94
Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату	23 «Виробництво»	651 «Розрахунки із ЗДСС»	6498,98

Отже, «чистими» лікар акушерського стаціонару за липень отримала 23484,94 грн.

Медсестрі гінекологічного стаціонару було нараховано заробітну плату, яка складалась з: посадовий оклад – 13500,0 грн.; надбавка за стаж – 1350,0 грн. Загальна сума нарахованого доходу за липень становила 14850,0 грн. У таблиці 2.20 наведено бухгалтерські записи щодо відображення в обліку даної операції.

Таблиця 2.20

Відображення в обліку КНП «МПБ» розрахунків з працівниками із заробітної плати за медичною сестрою гінекологічного стаціонару у липні 2023 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітної платою»	14850,00
Утримано із заробітної плати податок на доходи фізичних осіб (18%)	661 «Розрахунки за заробітної платою»	6411 «ПДФО»	2673,00
Утримано із заробітної плати військовий збір (1,5%)	661 «Розрахунки за заробітної платою»	642 «ВЗ»	222,75
Утримано із заробітної плати профспілковий внесок (1%)	661 «Розрахунки за заробітної платою»	685 «Профспілковий внесок»	148,50
Переховано з поточного рахунку на картковий рахунок з/п	313 «Картковий рахунок»	311 «Поточні рахунки в національній	11805,75

Зміст господарської	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		валюті»	
Перераховано з/п на картковий рахунок	661 «Розрахунки за заробітної платою»	313 «Картковий рахунок»	11805,75
Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату	23 «Виробництво»	651 «Розрахунки із ЗДСС»	3267,00

Отже, «чистими» медична сестра гінекологічного відділення за липень отримала 11805,75 грн.

У таблиці 2.21 наведено склад витрат на оплати праці КНП «МПБ» за 2022 рік.

Таблиця 2.21

Склад витрат на оплату праці на КНП «МПБ» у 2022 році

Показник	Сума, грн.
Середня кількість працівників (штатних працівників, зовнішніх сумісників та працівників, що працюють за цивільно-правовими договорами), у т.ч.:	359,00
Керівник	1,00
Лікарі	73,25
Адміністративно-управлінський персонал	24,00
Середній медичний персонал	138,00
Молодший медичний персонал	60,50
Інший персонал	62,25
Фонд оплати праці, у т.ч.:	13 267,80
Керівник	96,30
Лікарі	4545,90
Адміністративно-управлінський персонал	569,10
Середній медичний персонал	5589,10
Молодший медичний персонал	1216,10
Інший персонал	1251,30
Середньомісячні витрати на оплату праці одного працівника, у т.ч.:	12319,22
Керівник	32100,00
Лікарі	20686,69
Адміністративно-управлінський персонал	7904,17
Середній медичний персонал	13500,24
Молодший медичний персонал	6700,28
Інший персонал	6700,40

Значну питому вагу у витратах КНП «МПБ» займають витрати на різні види придбання. Так, у 2022 році витрати на придбання склали:

- предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю – 2717,70 тис.грн.;

- медикаментів та перев'язувальних матеріалів – 8611,30 тис.грн.;
- продуктів харчування – 1103,70 тис.грн.;
- інших послуг (крім комунальних) – 2396,70 тис.грн.

Так, користуючись інформацією із Журналу 3 (додаток К1) прослідкуємо, яким чином в обліку досліджуваного закладу відображаються витрати на придбання медичних матеріалів. 24 березня 2023 року на підставі укладеного договору було оприбутковано матеріали медичного призначення від ТОВ «Курган-Сервіс» на суму 1690,60 грн., у т.ч. ПДВ – 281,77 грн. Оплата за них відбулась того ж дня. В обліку КНП «МПБ» дана господарська операція відображена бухгалтерськими записами, наведеними у таблиці 2.22.

Таблиця 2.22

Відображення в обліку КНП «МПБ» розрахунків з постачальником
ТОВ «Курган-Сервіс» у березні 2023 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Оприбутковано матеріали медичного призначення	201 «Сировина і матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1690,60
Сплачено постачальнику за матеріали виробничого призначення	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1690,60

Також 24 березня 2023 року відбулось оприбуткування матеріалів від ФОП Коженко Є.Е. на суму 36915,0 грн., у т.ч. ПДВ – 6152,50 грн. Оплата відбулась цього ж дня.

В обліку КНП «МПБ» дана господарська операція відображена бухгалтерськими записами, наведеними у таблиці 2.23.

Таблиця 2.23

Відображення в обліку КНП «МПБ» розрахунків з постачальником
ФОП Коженко Є.Е. у березні 2023 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Оприбутковано матеріали медичного призначення	201 «Сировина і матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними	36915,00

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		постачальниками»	
Сплачено постачальнику за матеріали виробничого призначення	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	36915,00

Оприбуткування матеріалів медичного призначення відображається на субрахунку 201 «Сировина і матеріали», а в подальшому, при списанні їх на різні види потреб, їх вартість списується на відповідні рахунки витрат або на рахунок 23 «Виробництво». Також, оскільки КНП «МПБ» не є платником ПДВ, до первісної вартості виробничих запасів включається й сума сплаченого постачальнику ПДВ.

Приклади списання матеріалів можна прослідкувати у липні 2023 році, коли КНП «МПБ» за Актом списання запасів №668 від 31 липня 2023 року (додаток М) списало матеріали, здійснивши в обліку бухгалтерські записи, представлені у таблиці 2.24.

Таблиця 2.24

Фрагмент Акту списання запасів

та порядок відображення їх в обліку в КНП «МПБ» у липні 2023 року

Найменування запасів	Одиниця виміру	Кількість	Вартість за одиницю	Сума	Бухгалтерський запис	
					Дебет	Кредит
003-3/0 А3/2 передопер.огляд	шт.	500	1,37	685,00	23	201
129-11 А5/2 лист.призн.нарк	шт.	1000	0,38	380,00	23	201
Бланідає для скляних поверхонь	л	1	36,00	36,00	91	201
Йорш метал.для посуду блістер	шт.	2	7,20	14,40	91	201
Мило рідке	л	5	50,00	250,00	91	201
Миюче для посуду	л	1,5	100,00	150,00	91	201
Пакети для сміття 100л №5	уп.	11	40,00	440,00	91	201
Пакети для сміття 35л №25	уп.	9	40	360,00	91	201
Респіратор Антарес	шт.	1	27,66	27,66	23	201
Рукавиці господарські	пар	2	35	70,00	91	201

Найменування запасів	Одиниця виміру	Кількість	Вартість за одиницю	Сума	Бухгалтерський запис	
					Дебет	Кредит
Чистячий засіб 0,5 кг	уп.	1	39,00	39,00	91	201
Разом за актом				2452,06		

Отже, списання запасів відбувається одним актом, проте, кожен із запасів списується на той витратний субрахунок бухгалтерського обліку, який відповідає спрямуванню понесених витрат. Якщо списання відбулось у рамках провадження основного виду діяльності – надання медичних послуг та формує їх виробничу собівартість, то вони списуються на рахунок 23 «Виробництво» з подальшим віднесенням, разом зі іншими витратами, на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» при реалізації медичних послуг. Якщо запаси використовуються у загальновиробничій діяльності та безпосередньо не відносяться до надання медичних послуг, вони списуються на рахунок бухгалтерського обліку 91 «Загальновиробничі витрати», що й видно з таблиці 2.22. Так, наприклад, набір для передопераційного огляду конкретно відносяться до виконання медичної послуги, то він і списується на рахунок 23 «Виробництво», а, наприклад, чистячий засіб може використовуватись у різних напрямках діяльності і встановити його зв'язок саме з наданням медичної послуги прямо не можливо, то його вартість списується на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

Також на КНП «МПБ» у складі витрат є витрати на оплату послуг, крім комунальних. У 2022 році їх величина становила 2396,70 тис.грн. Це послуги сторонніх підприємств та організацій, які отримує досліджуваний заклад. У залежності від змісту та призначення послуги, що отримується, КНП «МПБ» застосовує відповідний витратний субрахунок.

Так, 27 березня 2023 року КНП «МПБ» отримало послуги з перевірки лічильників від ДП «Кіровоградський науково-виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації» на суму 4383,77 грн, у т.ч. ПДВ –

730,63 грн. (додаток К1). В обліку досліджуваного закладу дана господарська операція відображена бухгалтерськими записами, представленими у таблиці 2.25.

Таблиця 2.25

Відображення в обліку КНП «МПБ» розрахунків з постачальником ДП «Кіровоградський науково-виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації» у березні 2023 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано послуги від постачальника	91»Загальновиробничі витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3653,77
Відображено у складі послуг ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	730,63
Списано суму ПДВ на витратний рахунок	91»Загальновиробничі витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	730,63
Сплачено постачальнику вартість отриманих послуг	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4384,40

Списання понесених витрат на інші витратні рахунки можна побачити на прикладі, коли у березні 2023 року КНП «МПБ» отримало від ФОП Іванів Ярослав Володимирович послуги з поточного ремонту та обслуговування комп'ютерної техніки на суму 6700,0 грн. (додаток К1). Оскільки зазначена комп'ютерна техніка використовується адміністрацією закладу та не використовується для надання медичних послуг, понесені витрати було списано на рахунок 92 «Адміністративні витрати», а в обліку здійснено бухгалтерські записи, наведені у таблиці 2.26.

Таблиця 2.26

Відображення в обліку КНП «МПБ» розрахунків з постачальником ФОП Іванів Я.В. у березні 2023 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано послуги від постачальника	92»Загальновиробничі витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6700,00

Зміст господарської	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
Сплачено постачальнику за послуги з ремонту комп'ютерної техніки	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	6700,0

У 2022 році витрати на оплату комунальних послуг склали:

- теплопостачання – 3604,5 тис.грн.;
- водопостачання та водовідведення – 386,2 тис.грн.;
- електроенергія – 1795,8 тис.грн.;
- оплата природного газу – 3011,1 тис.грн.;
- інші енергоносії – 102,0 тис.грн.

Так, у березні було нараховано та сплачено за комунальні послуги (додаток К1), про що в обліку досліджуваного закладу здійснено бухгалтерські записи, наведені у таблиці 2.27.

Таблиця 2.27

Відображення в обліку КНП «МПБ» розрахунків з постачальниками комунальних послуг у березні 2023 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано послуги від КВКГ ОКВП «Дніпро-Кіровоград»	91 «Загальновиробничі витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	13624,73
Відображено у складі послуг ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	2724,95
Сплачені послуги водопостачання та водовідведення	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	16349,68
Віднесено суму ПДВ до складу витрат	91 «Загальновиробничі витрати»	644 «Податковий кредит»	2724,95
Отримано послуги від КФ ТОВ «Газорозподільчі мережі України»	91 «Загальновиробничі витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1292,75
Відображено у складі послуг ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	258,54
Сплачені послуги за транспортування газу	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1551,29

Зміст господарської	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
Віднесено суму ПДВ до складу витрат	91 «Загальновиробничі витрати»	644 «Податковий кредит»	258,54
Отримано послуги від ПрАТ «Кіровоградобленерго»	91 «Загальновиробничі витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	409,73
Відображено у складі послуг ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	81,95
Сплачені послуги за реактивні перетоки	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	491,68
Віднесено суму ПДВ до складу витрат	91 «Загальновиробничі витрати»	644 «Податковий кредит»	81,95
Отримано послуги від «ГК «Нафтогаз Трейдінг»	91 «Загальновиробничі витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	16650,45
Відображено у складі послуг ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3330,09
Сплачено за використаний газ	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	19980,54
Віднесено суму ПДВ до складу витрат	91 «Загальновиробничі витрати»	644 «Податковий кредит»	3330,09

Отже, всі комунальні витрати досліджуваній заклад списував на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», а оскільки КНП «МПБ» не є платником ПДВ, то і суми сплаченого ПДВ включались до таких витрат.

2.3. Контроль доходів і видатків на КНП «МПБ»

Контроль ефективності, законності та обґрунтованості використання коштів, що надходять на поточні рахунки з бюджетів різних рівнів КНП «МПБ» здійснює Державна аудиторська служба України, тобто вона виступає суб'єктом зовнішнього контролю.

Оскільки майно КНП «МПБ» є комунальною власністю територіальної громади м. Кропивницького в особі Кропивницької міської ради, то органом його управління є Управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради, до функцій якого, з-поміж цілої низки інших, входить забезпечення

контролю за додержанням закладами охорони здоров'я комунальної власності міста права громадян на охорону здоров'я та надання в межах виділеного фінансування, доступного безкоштовного медичного обслуговування на території міста. Виходячи з цього розглянемо порядок здійснення контролю за доходами і видатками КНП «МПБ» з точки зору Управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради.

У таблиці 2.28 представлено фрагмент Звіту про виконання фінансового плану за 2022 рік у частині формування фінансових результатів.

Таблиця 2.28

Фрагмент Звіту про виконання фінансового плану за 2022 рік у частині формування фінансових результатів в КНП «МПБ»

Найменування показника	Код рядка	План, тис.грн.	Факт, тис.грн.	Абсолютне відхилення, тис.грн.	Відносне відхилення, %
Доходи		110307,1	89725,4	-20581,7	81,3
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), всього у т.ч.:	1010	67232,1	64512,7	-2719,4	96,0
від Національної служби охорони здоров'я України	1011	65352,5	63201,3	-2151,2	96,7
від платних послуг	1012	1879,6	1311,4	-568,2	69,8
Дохід з місцевого бюджету за програмою підтримки згідно Бюджетного Кодексу України (ст.89,ч.1,п.3,пп.Г) (комунальні послуги)	1020	8737,8	8774,1	36,3	100,4
Дохід з місцевого бюджету за цільовими програмами, у т.ч.:	1030	38,9	4434,0	4395,1	11398,5
Міська програма розвитку галузі охорони здоров'я на 2017-2022 роки	1031	38,9	4434,0	4395,1	11398,5
Міська програма КБ, реконструкції та КР об'єктів КГ і СКП на 2019-2021 роки	1031	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи, у т.ч.:	1040	34298,3	12004,6	-22293,7	35,0
дохід від операційної оренди активів	1041	54,0	145,0	91,0	268,5
дохід від реалізації необоротних активів	1042	0,0	0,0	0,0	0,0
благодійні внески	1043	1726,3	10361,4	8635,1	600,2
від додаткової	1044	381,9	1497,1	1115,2	392,0

Найменування показника	Код рядка	План, тис.грн.	Факт, тис.грн.	Абсолютне відхилення, тис.грн.	Відносне відхилення, %
<i>(господарської) діяльності</i>					
<i>кошти ДБ для стажування лікарів-інтернів</i>	1045	399,1	0,0	-399,1	0,0
<i>від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)</i>	1046		1,1	1,1	0,0
<i>кошти на виконання Указу Президента України від 18.06.21 №261/2021</i>	1047	31737,0	0,0	-31737,0	0,0

Як свідчать дані таблиці 2.28 дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг) була запланована у розмірі 67232,1 тис.грн., а фактично було отримано 64512,7 тис.грн., що на 2719,4 тис.грн. менше запланованого обсягу, тобто плановий показник виконано на 96%. Таке зниження відбулось як за рахунок скорочення обсягу від надання гарантованих медичних послуг, що відшкодовуються Національною службою здоров'я України на 2151,2 тис.грн. (заплановано було 65352,5 тис.грн., а фактично надано – 63201,3 тис.грн., план виконано на 96,7%), так і скороченням обсягу надання платних медичних послуг на 568,2 тис.грн. (заплановано було 1879,6 тис.грн., а по факту було надано – 1311,4 тис.грн., план виконано на 69,8%). Виходячи із наведених даних найбільше на невиконання плану вплинуло саме зниження обсягу надання платних медичних послуг.

За програмами підтримки КНП «МПБ» з місцевого бюджету спостерігається навіть перевиконання плану. Так, запланований обсяг підтримки становив 8737,8 тис.грн., а фактично надійшло на 36,3 тис.грн. або 8774,1 тис.грн. Отже, план перевиконано на 0,4%.

Значне перевищення фактичних показників над плановими виявлено за такою статтею доходів, які дохід з місцевого бюджету за цільовими програмами, а саме – Міська програма розвитку галузі здоров'я на 2017-2022 роки. Так, заплановано КНП «МПБ» було отримати таких доходів у

сумі 38,9 тис.грн., а фактично надходження у 2022 році склало 4434,0 тис.грн. Отже, перевищення склало 4395,1 тис.грн., або у процентному відношенні перевиконання плану становило 11398,5%.

Загальна величина інших доходів була запланована на рівні 34298,3 тис.грн., а фактично було отримано 12004,6 тис.грн., тобто на 22293,7 тис.грн. менше, а план виконано лише на 35%. Зменшення суми інших доходів відбулось за рахунок таких видів доходів:

- дохід від операційної оренди активів було заплановано у сумі 54,0 тис.грн., а фактично досліджуваний заклад отримав 145,0 тис.грн., тобто на 91,0 тис.грн. більше, план виконано на 268,5%;
- дохід від отримання благодійних внесків було заплановано на рівні 1726,3 тис.грн., а фактично надійшло – 10361,4 тис.грн., тобто на 8635,1 тис.грн. більше, план виконано на 600,2%;
- дохід від додаткової (господарської) діяльності був запланований на рівні 381,9 тис.грн., а фактично було отримано – 1497,1 тис.грн., тобто на 1115,2 тис.грн. більше, план виконано на 392,0%;
- дохід, отриманий з державного бюджету для стажування лікарів-інтернів передбачався у сумі 399,1 тис.грн., але з бюджету не отримано коштів взагалі, тому план не виконано, а сума абсолютного відхилення складає 399,1 тис.грн.;
- дохід від реалізації нерухомого майна взагалі не було заплановано, проте фактично у 2022 році на поточний рахунок КНП «МПБ» надійшло 1,1 тис.грн.;
- кошти на виконання Указу Президента України від 18 червня 2021 року №261/2021 були передбачені планом у сумі 31737,0 тис.грн., але у зв'язку із введенням воєнного стану не було отримано КНП «МПБ», що значно вплинуло на загальну величину його доходів.

Отже, загальна величина доходів КНП «МПБ» на 2022 рік була запланована у сумі 110307,1 тис.грн., а фактична їх величина склала

89725,4 тис.грн., тобто менше на 20581,7 тис.грн., тобто план виконано на 81,3%.

У таблиці 2.29 представлено фрагмент Звіту про виконання фінансового плану за 2022 рік у частині формування видатків досліджуваного закладу.

Таблиця 2.29

Фрагмент Звіту про виконання фінансового плану за 2022 рік у частині формування видатків в КНП «МПБ»

Найменування показника	Код рядка	План, тис.грн.	Факт, тис.грн.	Абсолютне відхилення, тис.грн.	Відносне відхилення, %
Видатки		110307,1	92246,4	-18060,7	83,6
Заробітна плата	1050	75506,3	50598,7	-24907,6	67,0
Нарахування на оплату праці	1060	16611,4	11054,2	-5557,2	66,5
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1070	1218,4	2717,7	1499,3	223,1
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	1080	4355,0	8611,3	4256,3	197,7
Продукти харчування	1090	510,3	1103,7	593,4	216,3
Оплата послуг (крім комунальних)	1100	3200,0	2396,7	-803,3	74,9
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв, у т.ч.:	1120	8817,8	8899,6	81,8	100,9
Оплата теплопостачання	1121	3220,5	3604,5	384,0	111,9
Оплата водопостачання та водовідведення	1122	347,0	386,2	39,2	111,3
Оплата електроенергії	1123	1430,0	1795,8	365,8	125,6
Оплата природного газу	1124	3740,3	3011,1	-729,2	80,5
Оплата інших енергоносіїв	1125	80,0	102,0	22,0	127,5
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	1130	0,0	9,0	9,0	
Соціальне забезпечення	1140	48,0	56,8	8,8	118,3
Інші поточні видатки	1150	40,0	162,1	122,1	405,3
Амортизація	1170	0,0	2836,4	2836,4	100,0
Адміністративні витрати, у тому числі	1190	5446,8	3245,0	-2201,8	59,6
Витрати на оплату праці	1191	4340,0	2635,70	-1704,3	60,7
Нарахування на оплату праці	1192	954,8	579,9	-374,9	60,7
Матеріальні затрати	1194	128,0	25,0	-103,0	19,5
Витрати на зв'язок та Інтернет	1197	24,0	4,4	-19,6	18,3
Резервний фонд	1200		2936,1		

Як видно з таблиці 2.29, через невиконання плану за доходами, також відбувається його недовиконання й за видатками.

Так, за такою статтею видатків, які заробітна плата, було заплановано 75506,3 тис.грн., а фактична сума склала 50598,7 тис.грн. Отже, відхилення має від'ємне значення у сумі 24907,63 тис.грн., а план тне довиконано на 33%. Звідси ж впливає і скорочення видатків, пов'язаних з нарахуваннями на заробітну, а саме: заплановано – 16611,4 тис.грн., фактично – 11054,2 тис.грн., або фактичне зменшення на 5557,2 тис.грн., план виконано на 66,5%. Таке скорочення видатків на заробітну плату та нарахувань на неї пояснюється наступним.

Кількість штатних посад на КНП «МПБ» станом на 01 січня 2022 року становить 422,00 одиниці, в тому числі:

- лікарі, біологи – 78,50 одиниць;
- середній медичний персонал – 166,00 одиниць;
- молодший медичний персонал – 77,25 одиниць;
- інший персонал – 100,25 одиниць.

Протягом 2022 року КНП «МПБ» неодноразово проводили оптимізацію використання трудових ресурсів шляхом зміни організаційної структури та скорочення штатних посад. Такий процес є болісним, але життєво необхідним.

Отже, станом на 01 січня 2023 року кількість штатних посад була скорочена на 63 і склала відповідно 359 одиниць, у тому числі:

- лікарі, біологи – 74,25 одиниць;
- середній медичний персонал – 138,00 одиниць;
- молодший медичний персонал – 60,50 одиниць;
- інший персонал – 86,25 одиниць.

Перевищення фактичних видатків на придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю над запланованими на 1499,3 тис.грн. призвело до перевиконання планових видатків за цією статтею на 123,1%.

Також значно перевищили фактичні видатки заплановані за такою статтею видатків, як придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів. Так, на 2022 рік КНП «МПБ» заплановано 4355,0 тис.грн., а фактично витрачено 8611,3 тис.грн. Отже, перевищення склало 4256,3 тис.грн., або у процентному відношенні – на 97,7%.

Витрати на придбання продуктів харчування були заплановані КНП «МПБ» на 2022 рік 510,3 тис.грн., а фактично було витрачено на 593,4 тис.грн. більше, або 1103,7 тис.грн. Отже, перевищення плану склало 116,3%.

На відміну від попередніх статей витрат, за витратами на сплату послуг (крім комунальних) спостерігається економія у сумі 803,3 тис.грн., коли заплановано на 2022 рік було 3200,0 тис.грн., а фактично витрачено 2396,7 тис.грн.

За оплатою комунальних послуг виявлено перевищення фактичних показників над плановими. Загальне перевищення становить 81,8 тис.грн., яке сформоване за рахунок:

- видатки на оплату теплоенергії планувалась на рівні 3220,5 тис.грн., ктично сплачено 3604,5 тис.грн., або на 384,0 тис.грн. більше, перевищення плану становить 11,9%;
- видатки на оплату водопостачання та водовідведення планувалось у розмірі 347,0 тис.грн., а фактично використано та сплачено постачальнику 386,2 тис.грн., тобто на 39,2 тис.грн. більше, план перевищено на 11,3%;
- видатки на оплату електроенергії фінансовим планом були передбачені у розмірі 1430,0 тис.грн., а фактичне використання становило на суму 1795,8 тис.грн., або на 365,8 тис.грн. більше, перевищення планового показника становить 25,6%;
- видатки на оплату природного газу заплановані на 2022 рік КНП «МПБ» у сумі 3740,3 тис.грн., а фактично склали 3011,1 тис.грн., КНП «МПБ» на 729,2 тис.грн. менше – тобто за даною статтею

відбулась економія ресурсів на 729,2 тис.грн., плановий показник виконано на рівні 80,5%;

- видатки на оплату інших енергоносії також більші за заплановані на 22,0 тис.грн., планом передбачено 80,0 тис.грн., фактично сплачено 102,0 тис.грн., плановий показник перевищено на 27,5%.

Зростання тарифів та цін на комунальні послуги, медичні препарати, продукти харчування, обладнання та інше вплинуло на збільшення видатків у порівнянні з минулими (плановими) показниками.

Окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм, що не віднесені до заходів розвитку не були передбачені фінансовим планом КНП «МПБ», але надходження склало 9,0 тис.грн.

Видатки на соціальне забезпечення на КНП «МПБ» були заплановані на рівні 48,0 тис.грн., а фактично дана стаття витрат сягнула 56,8 тис.грн., або на 8,8 тис.грн., тобто перевищення планованого показника склало на 18,3%.

Інші поточні видатки КНП «МПБ» перевищили планові на 122,1 тис.грн., коли за планом передбачено 40,0 тис.грн., а фактично відбулось витрачання коштів на суму 162,1 тис.грн. Виконання плану становило 405,3%.

Звертає увагу на себе така стаття видатків як амортизація. Величина амортизації необоротних активів не була запланована КНП «МПБ» взагалі, проте фактична величина таких витрат за 2022 рік склала 2836,4 тис.грн., тобто план перевиконано на 100%.

Економія ресурсів спостерігається за такою статтею витрат, які адміністративні витрати, а саме: запланований їх рівень становив 5446,8 тис.грн., а фактично використано 3245,0 тис.грн., тобто економія склала 2201,8 тис.грн. Така економія адміністративних витрат пов'язана зі зміною таких їх складових:

- витрати на оплату праці: план – 4340,0 тис.грн., факт – 2635,7 тис.грн., зменшення – на 1704,3 тис.грн., план виконано на 59,6%;

- нарахування на оплату праці також менші від запланованих: план – 954,8 тис.грн., факт – 579,9 тис.грн., зменшення – на 374,9 тис.грн., план виконано на 60,7%;
- матеріальні витрати фактично менші за заплановані на 103,0 тис.грн., план – 128,0 тис.грн., факт – 25,0 тис.грн., план виконано на 19,5%;
- витрати на зв'язок та інтернет також менші від запланованих: план – 24,0 тис.грн., факт – 4,4 тис.грн., зменшення на 19,6 тис.грн., план виконано на 18,3%.

Така стаття видатків КНП «МПБ» як резервний фонд не була передбачена фінансовим планом, проте фактична їх величина у 2022 році склала 2936,1 тис.грн.

Таким чином, загальна величина фактичних витрат КНП «МПБ» у 2022 році становила 92246,4 тис.грн., що на 18060,7 тис.грн. менше від запланованого показника (110307,1 тис.грн.), план виконано на 83,6%.

Висновки до розділу 2

Комунальне некомерційне підприємство «Міський половий будинок з функціями перинатального центру II рівня» Кропивницької міської ради створене Рішенням Кропивницької міської ради 20 травня 2021 року №383 та діє на підставі Статуту. Майно КНП «МПБ» є комунальною власністю територіальної громади м. Кропивницького в особі Кропивницької міської ради. Органом управління є Управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради. Місцезнаходження підприємства: 25005, м. Кропивницький, вулиця Олени Журливої, буд.1. Структурний підрозділ КНП «МПБ» знаходиться за адресою: 25031, м. Кропивницький, вулиця Генерала Жадова, буд.23, корп.2. Вид діяльності за КВЕД 86.10 «Діяльність лікарняних закладів». Амбулаторне лікування здійснюється жіночою консультацією №1, яка обслуговує 84344 особи та консультативно-діагностичним відділенням, яка обслуговує 21086 особи.

КНП «МПБ» є суб'єктом підприємницької діяльності, а тому механізми утворення доходів і здійснення видатків такі ж самі, як для підприємств – платників податків, що регулюються Податковим кодексом України.

Загальна сума доходу КНП «МПБ» за 2021 рік склала 75156,2 тис.грн. Прогнозована сума доходів на 2022 рік становила 110307,1 тис.грн. Проте, порівнюючи дані Звіту про фінансові результати за 2022 рік показник доходів фактично становив 91910,9 тис.грн., тобто відбулось недофінансування досліджуваного закладу на 18396,2 тис.грн. Найбільшу питому вагу у структурі доходів КНП «МПБ» у 2022 році становили доходи, отримані від Національної служби здоров'я України – 63201,3 тис.грн., або 70,4%.

Фактична сума видатків 2021 року склала 71636,2 тис.грн., у 2022 році – прогнозована 110307,1 тис.грн. Прогнозована сума відрізняється від фактичного показника витрат досліджуваного закладу. Так, у Звіті про фінансові результати фактична сума видатків становила 83846,1 тис.грн., що на 26461,0 тис.грн. менше запланованих.

В КНП «МПБ» розроблено та введено Наказ про облікову політику, затверджений наказом керівника № 25 від 04 січня 2022 року. Облік в КНП «МПБ» ведеться за допомогою програмного комплексу «KBS-Бухгалтерія». Оскільки майно КНП «МПБ» є комунальною власністю територіальної громади м. Кропивницького в особі Кропивницької міської ради, то органом його управління є Управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради, до функцій якого, з-поміж цілої низки інших, входить забезпечення контролю за додержанням закладами охорони здоров'я комунальної власності міста права громадян на охорону здоров'я та надання в межах виділеного фінансування, доступного безкоштовного медичного обслуговування на території міста. Тому контроль доходів і видатків здійснює Управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради.

Згідно даних здійсненого контролю та з урахуванням внесених змін до Фінансового плану, встановлено що загальна величина доходів КНП «МПБ» на 2022 рік була запланована у сумі 110307,1 тис.грн., а фактична їх величина

склала 89725,4 тис.грн., тобто менше на 20581,7 тис.грн., тобто план виконано на 81,3%. Загальна величина фактичних витрат КНП «МПБ» у 2022 році становила 92246,4 тис.грн., що на 18060,7 тис.грн. менше від запланованого показника (110307,1 тис.грн.), план виконано на 83,6%.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ ПЕРЕТВОРЕНИХ З БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1. Пропозиції з удосконалення обліку та контролю доходів і видатків перетворених із бюджетних установ комунальних некомерційних підприємств із надання медичної допомоги

Для визначення інформаційних потреб «ефективності управління функціонування установ системи охорони здоров'я, особливо в умовах, дефіциту як бюджетних коштів, так і особистих фінансових можливостей громадян на оплату медичних послуг та медикаментів, виникає потреба у вдосконаленні насамперед організації і методики обліку медичних послуг» [92, с. 123].

Важливим етапом удосконалення організації і методики обліку в цілому та доходів і витрат зокрема, є формування облікової політики з метою закріплення в ній основних положень у формі відповідного Наказу. Основними розділами Наказу про облікову політику закладів охорони здоров'я, що перетворені з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства мають бути: загальні положення; організаційно-правова форма установи та її вплив на діяльність; галузева належність установи; статутні види діяльності установи (основні та додаткові); джерела фінансування; особливості обліку різних об'єктів і ділянок; організація обліку.

Важливою складовою обліку в закладах охорони здоров'я є облік медикаментів і лікарських засобів, що дозволяє сформувати якісну інформаційну базу, оперативно з'ясовувати їх потребу та уникати дефіциту.

На законодавчому рівні затверджено «Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я визначають загальний механізм формування в обліку інформації про лікарські засоби та медичні вироби у натуральній і грошовій формі, які

визнаються запасами» [67].

Основні джерела фінансування придбання медикаментів і лікарських засобів комунальними неприбутковими закладами наведені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Основні джерела фінансування придбання медикаментів і лікарських засобів комунальними неприбутковими закладами охорони здоров'я

Фінансування	Напрям	
Бюджетні кошти	Кошти державного бюджету (субвенція)	
	Кошти місцевого бюджету	
Власні кошти	Фінансування від НСЗУ	
	Оплата медичних послуг пацієнтами	
	Дохід від іншої господарської діяльності	
Централізоване надходження	Централізоване постачання	
	Внутрішньовідомче передання	
Інші джерела	Благодійні внески	Благодійні внески фізичних осіб
		Благодійні внески юридичних осіб
		Кошти волонтерських організацій
		Благодійні внески Міжнародних благодійних фондів
	Добровільна компенсація хворих	
	Гуманітарна допомога	Гуманітарна допомога Міжнародних медичних організацій
	Інші надходження	Кошти фондів соціального страхування
		Кошти добровільного медичного страхування
		Кошти лікарських кас

Кожен із випадків надходження медикаментів до закладу охорони здоров'я матиме певну специфіку його відображення у бухгалтерському обліку. Також це впливатиме на відображення вибуття цих активів в обліку. Кошти для придбання медикаментів із отримані медичним закладом із бюджетів різних рівнів, в обліку відображатимуться на субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів». Отримані кошти гуманітарної допомоги та благодійні внески, якщо вони мають цільове спрямування, повинні відображатись на субрахунку 483 «Благодійна допомога». За умови що благодійні внески спрямовані на придбання медикаментів, не мали цільового спрямування під час їх отримання, то згідно п. 5 НП(С)БО 15 «Дохід», їх необхідно одразу визнати доходом і відобразити за субрахунком 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

Враховуючи особливий статус закладів охорони здоров'я як некомерційних, неприбуткових підприємств, цілком логічним буде відображення будь-яких благодійних внесків як цільового фінансування, оскільки відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід», отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у котрих були понесені витрати, що пов'язані із виконанням умов цільового фінансування.

Таким чином, «дохід буде визнаватися поступово, у міру здійснення витрат (витрачання медикаментів), що забезпечуватиме повну відповідність між доходами і витратами, що є особливо актуальним для неприбуткових підприємств. Те ж саме стосується і безоплатного отримання медикаментів: спочатку їхню вартість слід визнати цільовим фінансуванням, а вже потім, у міру їх використання, визнавати витрати і, відповідно, дохід від цільового фінансування» [3, с. 170].

Така специфіка відображення надходження, руху і вибуття медикаментів вимагає розробки відповідної системи їх аналітичного обліку. Оскільки лікарські засоби і медичні вироби при наданні медичних послуг є основною сировиною і матеріалами, то їх слід обліковувати за субрахунком 201 «Сировина і матеріали», до якого пропонується вести аналітику, що наведена в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Аналітичні субрахунки про обліку лікарських засобів
і медичних виробів у закладах охорони здоров'я [3, с. 170-171]

20				Виробничі запаси
	201			Сировина і матеріали
		201.1		Медикаменти, придбані за власні кошти
			211.11	Медикаменти, придбані за кошти, отримані від НСЗУ
			201.12	Медикаменти, придбані за інші надходження від господарської діяльності
		201.2		Медикаменти, придбані за кошти цільового фінансування
			201.21	Медикаменти, придбані за бюджетні кошти
			201.22	Медикаменти, придбані за інші види цільового фінансування
		201.3		Медикаменти, отримані безкоштовно
			201.31	Медикаменти, отримані централізовано або шляхом внутрішньовідомчого передання
			201.32	Медикаменти, отримані іншими шляхами

Застосування запропонованих аналітичних рахунків дасть змогу закладам охорони здоров'я чітко відслідковувати, «за рахунок яких джерел надійшли відповідні медикаменти й як потрібно правильно їх списати під час використання чи іншого вибуття (лише визнаючи витрати чи одночасно визнаючи витрати і дохід)» [3, с. 171].

З метою організації «бухгалтерського обліку лікарських засобів та медичних виробів кожен заклад охорони здоров'я самостійно визначає Порядок приймання, зберігання, відпуску (переміщення), списання використаних лікарських засобів та медичних виробів з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних та норм» [67] – таблиця 3.3.

Таблиця 3.3

**Організація обліку лікарських засобів і медичних виробів
у закладах охорони здоров'я**

Елемент	Суть	
Місце обліку	У бухгалтерській службі	
	За місцем їх відповідального зберігання (використання, знаходження)	На складі
		У відділеннях
		На постах (у кабінетах, маніпуляційних кімнатах)
Характеристика обліковування	У вартісному і кількісному вимірах – у гривнях із копійками	
	За одиницями обліку – за найменуваннями	
	За кожним місцем їх зберігання, використання, знаходження	
	У розрізі матеріально відповідальних осіб (які у визначений термін «подають усі первинні документи з надходження та вибуття лікарських засобів та медичних виробів до бухгалтерської служби» [18])	

Для обліку у відповідних місцях (бухгалтерська служба, склад, відділення, на постах) застосовують первинні документи, форми яких наведено у додатках до Наказу Міністерства охорони здоров'я «Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я» [67] – таблиця 3.4.

Таблиця 3.4

**Документальне забезпечення обліку лікарських засобів
і медичних виробів у закладах охорони здоров'я**

Місце обліку	Документальне забезпечення
Бухгалтерська служба закладу охорони здоров'я	Прибуткова накладна (отримана від постачальника)
	Реєстр отриманих прибуткових накладних
	Реєстр виданих накладних (вимог)
	Звіт про надходження і відпуск (використання) лікарських засобів і медичних виробів
	Журнал реєстрації господарських операцій
	Облікові реєстри
	Оборотно-сальдова відомість
	Звітність
Склад закладу охорони здоров'я	Прибуткова накладна (отримана від постачальника)
	Реєстр отриманих прибуткових накладних
	Реєстр виданих накладних (вимог)
	Звіт про надходження і відпуск (використання) лікарських засобів та медичних виробів
	Накладна (вимога)
	Книга складського обліку лікарських засобів і медичних виробів
Відділення закладу охорони здоров'я	Накладна (вимога)
	Звіт про надходження й використання лікарських засобів і медичних виробів постами (кабінетами, маніпуляційними кімнатами)
	Журнал обліку відділеннями отриманих й використаних лікарських засобів і медичних виробів
Пост закладу охорони здоров'я	Звіт про надходження й використання лікарських засобів і медичних виробів постами (кабінетами, маніпуляційними кімнатами)
	Журнал обліку фактично отриманих й використаних лікарських засобів і медичних виробів постами (кабінетами, маніпуляційними кімнатами)

«У місцях зберігання медикаментів їх облік здійснюють матеріально відповідальні особи. Вони обліковують медикаменти у кількісному вимірі оперативно за певними видами та оформлюють відповідні первинні документи. У бухгалтерії ЗОЗ – КНП облік медичних виробів та лікарських засобів має вестися у кількісному та вартісному вимірах, за найменуваннями, у розрізі матеріально відповідальних осіб, за місцями зберігання. Працівник бухгалтерії, відповідальний за облік медикаментів, має контролювати, як забезпечуються правила ведення їх обліку на складі та в інших місцях зберігання. Також працівник бухгалтерії має контролювати правильність оформлення та подання первинних документів з оформлення руху

медикаментів та може відмовити у прийнятті документів, оформлених із порушеннями законодавчих вимог» [3, с. 171].

Відображаючи в обліку вибуття лікарських засобів і медикаментів у закладах охорони здоров'я також необхідно враховувати напрями такого вибуття, зокрема: використання для надання медичних послуг (і за програмою медичних гарантій, і поза нею); безоплатна видача пацієнтам (у рамках дії спеціальних програм); безоплатна передача іншим закладам охорони здоров'я; списання з причин псування або закінчення терміну придатності; списання внаслідок нестачі.

При відображенні в бухгалтерському обліку використання лікарських засобів і медикаментів для надання медичних послуг їх вартість має списуватись на рахунок 23 «Виробництво», адже на ньому відбувається формування виробничої собівартості наданих послуг, а лікарські засоби і медикаменти у цьому випадку є прямими витратами закладу охорони здоров'я. Якщо списання відбувається через інші причини, то необхідно використовувати відповідний субрахунок або 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», або 949 «Інші витрати операційної діяльності» до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Оскільки узагальнення інформації в облікових регістрах не дає повного уявлення щодо наявності лікарських засобів і медичних виробів, то ми пропонуємо закладам охорони здоров'я використовувати форму Відомості про наявність та рух медикаментів, що містить інформацію необхідну для прийняття відповідних управлінських рішень (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Відомість про наявність та рух медикаментів
у закладах охорони здоров'я [3, с. 173]

Види медикаментів за джерелами отримання (аналітичні рахунки)	Залишок на початок періоду, грн	За звітний період, грн			Залишок на початок періоду, грн	Сума невизнаного доходом цільового фінансування, грн	Примітки
		Надійшло	Використано	Безоплатно передано			
201.11						X	

Види медикаментів за джерелами отримання (аналітичні рахунки)	Залишок на початок періоду, грн	За звітний період, грн			Залишок на початок періоду, грн	Сума невизнаного доходом цільового фінансування, грн	Примітки
		Надійшло	Використано	Безоплатно передано			
201.12						X	
201.21							
201.22							
201.31							
201.32							
Разом:							

Заклади охорони здоров'я можуть за потреби доповнити її необхідними даними. «За допомогою запропонованої відомості зручно буде відслідковувати наявність та рух медикаментів у загальній сумі та за джерелами їх надходження на підприємство, а також контролювати суми визнаних витрат та доходів за безоплатно одержаними медикаментами. Такі відомості можна застосовувати для фіксування інформації про конкретний лікарський засіб чи медичний виріб, якщо його одержують за рахунок різних джерел фінансування» [3, с. 173].

У процесі організацій обліку та калькулювання витрат закладами охорони здоров'я доцільним буде використання єдиного загального підходу, «що передбачає поетапне створення означеної підсистеми з урахуванням наступних її ознак: мета обліку та калькулювання витрат, принципи бухгалтерського обліку, що є пріоритетними; критерії, яким повинна відповідати облікова інформація стосовно витрат підприємства; центри відповідальності, що створені (створюються) на підприємстві; метод обліку витрат, що обирається; метод калькулювання, що обирається; пріоритетний підхід до постійних виробничих витрат; метод контролю витрат, що обирається; підхід до побудови Плану рахунків; форма обліку витрат підприємства; схема документообігу; технологія обробки облікової інформації; комплекс звітів по витратах підприємства» [27].

У таблиці 3.6 запропоновані ознаки підсистеми обліку і калькулювання витрат за спеціальними параметрами.

Таблиця 3.6

Спеціальні параметри підсистеми обліку і калькулювання витрат
зкладами охорони здоров'я, що перетворені з бюджетних установ
у комунальні некомерційні підприємства

Параметри	Суть
Формулювання мети обліку та калькулювання витрат	Отримання прибутку та на основі цього розвиток матеріального забезпечення закладу охорони здоров'я
	Прийняття якісних управлінських рішень
	Планування діяльності з надання медичних послуг
Пріоритетні принципи бухгалтерського обліку	Передбачає вибір пріоритетних принципів бухгалтерського обліку із усієї сукупності принципів: «обачність, повне освітлення, автономність, послідовність, безперервність, відповідність, превалювання суттєвості над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність» [27]
Критерії відповідності облікової інформації у частині витрат	Означає формулювання критеріїв, котрим повинна відповідати облікова інформація у частині витрат, зокрема: корисність, достатність, істотність, своєчасність, вірогідність, порівнянність, дохідливість, деталізація, сумісність, легітимність усього масиву інформації про діяльність у цілому та витрати зокрема у закладах охорони здоров'я
Центр витрат	Законодавчо задекларовано, що це «чітко визначена неподільна до більш низького рівня організаційна одиниця надавача медичних послуг, в якій накопичуються витрати (у тому числі прямі і непрямі витрати)» [66]
Метод обліку витрат	Позамовний метод обліку витрат, JIT метод обліку витрат, поопераційний метод обліку витрат, попередельний метод обліку витрат
Метод калькулювання	Метод калькулювання за середньозваженою вартістю, JIT-калькулювання, метод FIFO калькулювання, поопераційний метод калькулювання, позамовний метод калькулювання
Підхід до постійних витрат	Підсистема обліку і калькулювання за повними витратами
	Підсистема обліку і калькулювання за змінними витратами
Метод контролю витрат	Підсистема обліку і калькулювання за нормативними витратами
	Підсистема обліку і калькулювання за фактичними витратами
Підхід до створення Робочого плану рахунків	Підходи до плану рахунку: автономний, інтегрований
	Підсистеми рахунку: загальна, автономна, інтегрована, переплетена
Регістри обліку витрат	Відомості, таблиці, журнали, журнали-ордери тощо
Документооборот	Електронний
	Паперовий
	Змішаний
Технологія обробки облікової інформації	Автоматизована
	Ручна
	Змішана
Внутрішня звітність	Звіт про витрати за статтями калькуляції, Звіт про витрати за економічними елементами, зведений звіт про витрати тощо

«Відсутність інтегрованого підходу до формування облікової інформації про доходи та витрати в площині інформатизації системи управління та зовнішніх користувачів зумовила створення на підприємстві окремих підсистем обліку, що забезпечують надання облікової інформації для складання відповідно бухгалтерської фінансової та управлінської звітності, що призвело до збільшенню обсягу облікових регістрів, низькому рівню їхньої інтеграції і, як слідство, зниженню якості облікової інформації. Нагадаємо, при розгляді принципів побудови бухгалтерського обліку в аспекті інформатизації системи управління існують в міжнародній практиці підходи до формування плану рахунку: автономний, інтегрований. В свою чергу в залежності від обраного підходу відокремлюють системи рахунків бухгалтерського обліку: автономна, загальна, інтегрована та переплетена. Як було зазначено безперечною перевагою інтегрованої системи рахунків бухгалтерського обліку є забезпечення, при її використанні, можливості одержувати широкий спектр облікової інформації різноманітного рівня деталізації та узагальнення для надання внутрішнім та зовнішнім користувачам» [27].

Ми погоджуємось з думкою, що «тоді як комп'ютерні програми в галузі бухгалтерського обліку швидко розвиваються, то в медичній сфері інформаційні технології обліково-аналітичного забезпечення лише починають використовуватися. Переорієнтація системи охорони здоров'я на сімейну медицину потребує також відповідних кроків із забезпечення діяльності спеціалістів з використанням сучасних технологій. Впровадження новітніх технологій дасть змогу підвищити якість надання медичних послуг. Тому використання сучасного комп'ютерного та програмного забезпечення є важливим для економічного управління у сфері охорони здоров'я» [92, с. 125].

Реформа медичної галузі в Україні «базується на необхідності широкого використання інформаційних технологій. Її важливим інструментом стала розбудова сучасної електронної системи охорони

здоров'я, що дає змогу поступово підвищувати ефективність та прозорість сфери» [46].

Електронна охорона здоров'я (е-здоров'я, eHealth) – це екосистема «гармонічних та взаємоприйнятних інформаційних відносин усіх учасників медичного середовища держави, які базуються на економічно ефективному та безпечному використанні інформаційно-комунікаційних технологій, спрямованих на підтримку системи охорони здоров'я, включаючи медичні послуги, профілактичний нагляд за здоров'ям, медичну літературу та медичну освіту, знання та дослідження» [84].

Метою Концепції розвитку електронної охорони здоров'я, що схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України «є формування політичних, правових, організаційних, технологічних та ідеологічних умов та засад розвитку е-здоров'я в Україні, що сприятиме підвищенню якості та доступності медичних послуг, розширенню прав і можливостей пацієнтів, забезпеченню їх безперервної медичної допомоги та безпеки, підвищенню ефективності управління та використання ресурсів, високому рівню поінформованості населення щодо питань здорового способу життя, профілактики захворювань та отримання медичної допомоги» [84].

Реалізація Концепції розвитку електронної охорони здоров'я передбачається на період до 2025 р. двома етапами (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7

Етапи реалізації Концепції розвитку електронної охорони здоров'я

Етап	Заходи
Перший етап (2020-2022 рр.)	Розробка та затвердження Плану заходів реалізації Концепції
	Удосконалення законодавства у частині розвитку е-здоров'я із урахуванням засад, що визначені Концепцією
	Розвиток і вдосконалення системи й механізмів управління е-здоров'я
	Забезпечення сталості та неперервності політики безпеки і захисту інформації й персональних даних
	Проведення аналізу та «удосконалення існуючих інформаційно-комунікаційних систем і реєстрів у сфері охорони здоров'я» [84]
	Проведення аналізу «наявних форм медичної та статистичної облікової документації у сфері охорони здоров'я та поетапний перехід від паперових облікових форм медичної документації до структурованих електронних медичних записів» [84]

Етап	Заходи
	Визначення вимог щодо розроблення сервісів електронної системи охорони здоров'я, а також контролю за якістю розробленого функціоналу
	Розширення функціональних можливостей «електронної системи охорони здоров'я, а також розвиток інструментів для продовження реформи фінансування системи охорони здоров'я» [84]
	Забезпечення сумісності та «електронної взаємодії центральної бази даних електронної системи охорони здоров'я в установленому законодавством порядку з іншими інформаційно-комунікаційними системами, державними і міжнародними інформаційними ресурсами» [84]
	Формування єдиного медичного інформаційного простору
	Використання міжнародних передових медичних та інформаційних стандартів
	Впровадження протоколів і стандартів «обміну інформацією у сфері охорони здоров'я, єдиних термінологічних словників та класифікаторів, рекомендацій щодо захисту інформації та персональних даних для електронних медичних інформаційних систем і користувачів електронної системи охорони здоров'я та забезпечення відповідного нормативно-правового регулювання» [84]
	Розвиток технічної платформи «для обміну та інтеграції даних, необхідних для ефективної взаємодії електронних медичних інформаційних систем, що повинні стати інформаційною інфраструктурою та стимулювати розвиток інноваційних інформаційних послуг, знизити бар'єри входження на ринок електронних медичних інформаційних систем, доступу до знеособлених даних для учених, представників бізнес-середовища та громадянського суспільства» [84]
	Інформатизація закладів охорони здоров'я, «а також затвердження концептуально-референтної рамки цифрових компетентностей медичних працівників та розвиток інформаційної культури, цифрової грамотності (цифрової освіченості), кібербезпеки і кібергігієни медичних працівників і пацієнтів» [84]
	Забезпечення стабільної ресурсної підтримки системи е-здоров'я
	Забезпечення прозорості та публічної «доступності узагальнених даних щодо розвитку е-здоров'я та системи охорони здоров'я загалом; широке залучення громадян до використання е-здоров'я» [84]
	Забезпечення інтеграції національної системи до світового медичного інформаційного простору
Другий етап (2023-2025 рр.)	Забезпечення стабільного і збалансованого «розвитку е-здоров'я та електронної системи охорони здоров'я і поглиблення інформаційної взаємодії між інформаційно-комунікаційними системами в Україні» [84]
	Підтримка стандартизації, «технічного регулювання електронних медичних інформаційних систем, впровадження, підтримка та актуалізація словників та класифікаторів» [84]
	Посилений розвиток систем підтримки «клінічних рішень, персоналізованої медицини, телемедицини, систем для обробки великих даних, штучного інтелекту – інженерної обробки, використання та здобуття нових знань» [84]

Етап	Заходи
	Зміцнення кадрового потенціалу «в сфері охорони здоров'я та повна інтеграція вимог концептуально-референтної рамки цифрових компетентностей медичних працівників до професійних стандартів, системи підготовки та підвищення кваліфікації, вимог щодо наймання персоналу, атестації та сертифікації, заохочення працівників системи охорони здоров'я» [84]
	Продовження інтеграції національної системи до світового медичного інформаційного простору

Для досягнення мети Концепції розвитку електронної охорони здоров'я необхідно здійснити комплекс заходів за такими напрямками:

- нормативно-правове забезпечення розвитку е-здоров'я;
- ресурсне забезпечення розвитку е-здоров'я;
- технічне та організаційно-управлінське забезпечення розвитку е-здоров'я;
- забезпечення безпеки, якості та доступності е-здоров'я.

Забезпечення контролю та координації за реалізацією Концепції розвитку електронної охорони здоров'я, виконанням заходів згідно плану її реалізації та проведення моніторингу стану виконання конкретних дій здійснюється Міністерством охорони здоров'я.

Реалізація Концепції розвитку електронної охорони здоров'я дасть змогу:

- удосконалити нормативно-правове забезпечення розвитку і функціонування е-здоров'я;
- підвищити безпеку, якість та доступність медичних послуг;
- розширити права і можливості пацієнтів у наданні їм безперервної медичної допомоги, що напряду сприятиме покращенню в Україні показників здоров'я населення;
- дебюрократизувати, адміністративно спростити та створити зручні умови роботи надавачам медичних послуг;
- «сформувати єдиний медичний інформаційний простір та забезпечити інтероперабельність, інтегрованість і гармонійний взаємозв'язок із суміжними сферами» [84];

- забезпечити інтеграцію національної системи до світового медичного інформаційного простору;
- «створити умови для розвитку ІТ-інновацій, використання переваг обробки великих даних та інтелектуальних систем для прогнозування потреб охорони здоров'я, планування ресурсів у сфері» [84];
- зміцнити кадровий потенціал у медичній сфері та підвищити рівень цифрової компетентності працівників системи охорони здоров'я;
- підвищити ефективність використання ресурсів та управління медичною сферою зокрема;
- залучати громадян країни до піклування про власне здоров'я, а також заохотить їх контролювати якість надання медичних послуг;
- підвищити публічну доступність і прозорість узагальнених даних стосовно розвитку е-здоров'я;
- поліпшити інвестиційну привабливість, конкурентоспроможність та діловий клімат держави.

Електронна система охорони здоров'я вже зараз забезпечує ведення електронної медичної картки, виписку електронних направлень та електронних рецептів за програмою «Доступні ліки», укладання електронних декларацій із сімейними лікарями тощо.

Впровадження посади внутрішнього аудитора на базі закладів охорони здоров'я дозволить посилити контрольну функцію управління ними. Для регламентації дій внутрішнього аудитора доцільним буде введення в дію його Посадової інструкції з такими розділами: загальні положення; завдання і функції внутрішнього аудитора; взаємовідносини з іншими підрозділами; незалежність аудитора; права і обов'язки внутрішнього аудитора; обмеження повноважень; відповідальність і підзвітність внутрішнього аудитора.

За умов введення посади внутрішнього аудитора саме він «повинен щоквартально здійснювати контроль, моніторинг і аналіз виконання бюджетної програми, вказати джерело інформації проконтрольованих бухгалтерських документів, реєстри та звітність» [8, с. 176-177]

Наразі контроль діяльності медичних закладів передбачає не лише перевірку стану бухгалтерського обліку та достовірності облікового забезпечення окремих господарських операцій, це є цілісна система дій, контрольних заходів і процедур, що спрямовані на забезпечення безпеки, якості та ефективності медичних послуг, основні з яких згруповані в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

**Основні напрямки контролю діяльності закладів охорони здоров'я
у сучасних умовах реформування медичної галузі**

Напрямок	Суть
Аудит якості медичної допомоги	Проведення аудиту процесів медичного обслуговування для оцінки відповідності стандартам і протоколам
	Аналіз результатів лікування та реабілітації для забезпечення ефективності та відповідності нормативам
Моніторинг безпеки пацієнтів	Вивчення випадків помилок у лікуванні та розробка заходів для їх запобігання
	Моніторинг інфекційних захворювань та вжиття заходів для їх запобігання та контролю
Оцінка доступності медичних послуг	Аналіз доступності медичних послуг для різних груп населення та розробка заходів для покращення
	Моніторинг та оцінка очікуваного часу надання медичної допомоги
Впровадження системи управління якістю	Встановлення та вдосконалення систем управління якістю відповідно до стандартів ISO та інших визначених норм
	Проведення внутрішнього аудиту окремих напрямків системи управління для впровадження корекцій та покращень
Дотримання стандартів	Спостереження за змінами у законодавстві та адаптація діяльності закладу до нових вимог
	Перевірка виконання ліцензійних та акредитаційних вимог
Встановлення ступеня задоволення пацієнтів	Збір та аналіз відгуків та скарг пацієнтів
	Розробка та впровадження заходів для покращення обслуговування та задоволення потреб пацієнтів
Навчання та розвиток персоналу	Організація тренінгів та навчань для медичного та адміністративного персоналу
	Визначення потреб у розвитку та підтримка кар'єрного зростання

Наведені напрямки контролю діяльності закладів охорони здоров'я у сучасних умовах реформування медичної галузі сприятимуть покращенню якості та ефективності медичних послуг, а також забезпечують відповідність закладів охорони здоров'я вимогам та стандартам.

3.2. Рекомендації з покращення механізму формування доходів і видатків закладів охорони здоров'я, що перетворені з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства

Міжнародний досвід і рекомендації Всесвітньої організації охорони здоров'я, «а також дослідження специфіки використовуваної сьогодні моделі системи охорони здоров'я України свідчать, що єдиним способом забезпечити якісний медичний захист без фінансового стресу для громадян є перехід до фінансування медицини за страховим принципом. Цей підхід дозволяє розподілити ризики хвороби та витрати на лікування між великою кількістю застрахованих осіб, заздалегідь збираючи посильні внески з великого пулу людей і спрямовуючи зібрані кошти на виплати за страховим випадком у разі хвороби чи іншого розладу здоров'я» [83].

У багатьох економічно розвинутих країнах світу «важливим механізмом фінансування видатків на охорону здоров'я є добровільне медичне страхування. Добровільне медичне страхування дає змогу отримати додаткове медичне обслуговування, шляхом формування різноманітних додаткових програм, які не включені в гарантовану державою програму обов'язкового медичного страхування. В Україні такий вид страхування майже не розвинутий, і, відповідно, частка його у структурі витрат на охорону здоров'я є мізерною» [46].

Для запровадження в Україні доречним буде використання моделі державного солідарного медичного страхування, котра враховує кращі сучасні практики, а також позитивний досвід трансформування систем охорони здоров'я в економічно розвинених країнах світу, зокрема у Східній та Центральній Європі.

Запровадження в Україні системи страхової медицини «є надзвичайно важливим та необхідним. Вона є не лише складовою соціального захисту населення кожної розвиненої країни, а й розглядається як альтернативна модель організації охорони здоров'я. Обов'язкове медичне страхування дає змогу раціональніше використовувати кошти, призначені для забезпечення

охорони здоров'я, підвищувати якість цих послуг і рівень забезпеченості ними населення» [46].

Наразі основним джерелом фінансування системи охорони здоров'я залишаються грошові кошти Державного бюджету України, що формуються із сплачених загальнодержавних податків. Тобто, виплати для лікування окремо взятої людини не прив'язуються до розміру її індивідуальних внесків.

«Бюджетні кошти на фінансування медицини розподіляються через новий, сучасний механізм стратегічної закупівлі медичних послуг. Відбувається перехід від фінансування постатейних кошторисів закладів охорони здоров'я – бюджетних установ, розрахованих відповідно до їх існуючої інфраструктури (кількості ліжок, персоналу тощо), до оплати результату (тобто фактично пролікованих випадків або приписаного населення) закладам, які перетворюються на автономних постачальників цих послуг, а також аптекам як постачальникам призначених лікарями лікарських засобів» [83].

Ми погоджуємось, що «ефективним механізмом фінансування охорони здоров'я є державно-приватне партнерство, сутність якого зводиться до того, що державні установи та приватні партнери об'єднують свої ресурси для реалізації певного проекту з відповідним розподілом ризиків, відповідальності та винагород (відшкодувань) між ними, для взаємовигідної співпраці. Державно-приватне партнерство в Україні за останні роки є одним із найбільш перспективних інструментів залучення інвестицій» [46].

Реформа медичної сфери дозволила закладам охорони здоров'я розглядати себе як суб'єктів підприємницької діяльності, що орієнтовані на залучення та утримання пацієнтів. Медичні заклади отримали додаткові можливості, зокрема:

- відкривати рахунки у державних банках;
- утворювати об'єднання з іншими закладами як медичної, так й інших сфер, що діють також у статусі підприємств, задля спільного перерозподілу функцій між ними та більш ефективного використання

людських, матеріальних і фінансових ресурсів;

- наймати за договорами підряду лікарів-ФОП, які ліцензовані на здійснення незалежної діяльності з медичної практики;
- бути більш гнучкими при визначенні розмірів заробітної плати та умов преміювання свого персоналу.

Перетвореним медичним закладам дозволено формувати власний бюджет із використанням таких джерел:

- укладення договорів із Національною службою здоров'я України про надання медичних послуг у межах відповідних державних програм;
- кошти з місцевих бюджетів, що передбачають як отримання обов'язкових платежів на фінансування, так й інвестиційних. Додатковим інструментом фінансування можуть стати також регіональні програми, у рамках дії яких може налагоджуватись співпраця між органами місцевого самоврядування медичними та закладами;
- оптимізація господарських процесів лікарських закладів;
- надання платних медичних послуг, що сприятиме взаємовигідним відносинам між пацієнтом і лікарським закладом;
- оплата за надані медичні послуги, що отримуватиметься від страхових компаній;
- оплата за медичні послуги працівникам від їх роботодавців;
- надходження від благодійних організацій тощо.

У таблиці 3.9 наведено варіанти надання медичними закладами додаткових платних послуг.

Таблиця 3.9

Види додаткових платних послуг лікарськими закладами

Вид	Склад
Медичні послуги, котрі не покриваються програмами медичних гарантій	Візит пацієнта до «вузького» спеціаліста без направлення
	«Лабораторні, діагностичні та консультативні послуги за зверненням громадян, що надаються без направлення лікаря, зокрема із застосуванням телемедицини» [20]
	Стоматологічна допомога
	Корекція зору

Вид	Склад
	Оздоровчий масаж і гімнастика
	«Медична допомога хворим удома, зокрема із застосуванням телемедицини (діагностичне обстеження, процедури, маніпуляції, консультування, догляд)» [20]
	Надання санаторно-курортних послуг та інші
Немедичні послуги, тобто додаткові сервіси немедичного характеру, котрі може отримати пацієнт	Палати підвищеного класу комфорту (при обов'язковій наявності доступних безкоштовних альтернатив)
	Перевезення пацієнтів
	«Утилізація певних видів відходів (якщо заклад здійснює таку діяльність для своїх потреб) за договором з іншими медичними закладами» [20] тощо

Згідно із принциповою позицією Міністерства охорони здоров'я, перелік платних послуг категорично не може передбачати ті, що включені до державних програм гарантій медичного обслуговування населення, адже такі медичні послуги мають безоплатно надаватись населенню.

Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах» [74] затверджено перелік послуг, що не входять до державних програм медичних гарантій, а отже можуть надаватись за окрему додаткову плату, котра встановлюється закладом охорони здоров'я самостійно.

У таблиці 3.10 представлено альтернативні інструменти для отримання додаткових надходжень та оптимізації організації окремих процесів.

Таблиця 3.10

Альтернативні інструменти для отримання додаткових надходжень
та оптимізації організації окремих процесів

Альтернатива	Суть	
Надання окремих видів послуг за допомогою аутсорсингу	«Дозволяє комплексно надавати високоякісні послуги пацієнтам без необхідності капітальних фінансових вкладень. Так, на сьогоднішній день вже велика кількість медичних закладів віддали лабораторні послуги на аутсорсинг. Додатково можуть бути віддані на аутсорсинг такі послуги» [20]:	Транспортні
		Логістичні
		Послуги із харчування пацієнтів
		Пральні
		Косметологічні
Договори з іншими медичними	Цей інструмент допомагатиме при отриманні доступу до рідкісного чи дороговартісного обладнання. Наприклад, «вимогою для закупівлі пакету із лікування інсульту головного мозку по пріоритетному	

Альтернатива	Суть	
зкладами	переліку є можливість проведення медичної візуалізації, проте це не означає, що всі заклади обов'язково повинні купувати КТ або МРТ» [20]. Про використання такого обладнання можна домовитись з іншими медичними закладами або з приватними.	
	У рамках укладених договорів, у разі недостатності власних ресурсів для прийняття та лікування пацієнтів, можна домовлятись про їх пере направлення в інші медичні заклади	
	Наприклад, реабілітаційні послуги можуть надаватись на контрактній основі із залученням інших закладів	
Кооперація із аптечними закладами	Дозволений онлайн продаж лікарських засобів «дає можливість, в окремих випадках, надавати послуги пацієнтам із приїзду лікаря одразу з необхідними ліками, а також щодо доставки необхідних лікарських засобів та супутніх товарів безпосередньо у стаціонар» [20]	
Клінічні випробування	«Участь у міжнародних клінічних випробуваннях дозволяє не лише долучитись до провідних досліджень новітніх ліків, а й суттєво підвищити статус та дохідність медичного закладу, його персоналу, враховуючи значний інтерес та готовність іноземних інвесторів вкладати кошти у такі дослідження» [20]	
Участь у маркетингових та інформаційно-консультаційних та заходах	«Можливості для отримання доходу медичним закладом наявні також при взаємодії з фармацевтичними компаніями в частині надання в оренду приміщень для проведення професійних заходів, поширення інформації щодо лікарських засобів, медичних виробів або спеціалізованих продуктів серед спеціалізованої аудиторії. При цьому важливим є чітке дотримання вимог законодавства при взаємодії лікарів закладу з пацієнтами» [20]	
Передача приміщень в оренду	Приміщення, що не використовуються, «можуть бути передані в оренду аптекам, лабораторіям, рекреаційним центрам та, відповідно, перетворитись із тягара, який необхідно утримувати, на інструмент додаткового заробітку для лікарні» [20]	
Державно-приватне партнерство	Є інструментом, що «з одного боку, дозволяє забезпечити ефективне управління закладами охорони здоров'я, а з іншого – підвищити якість медичного обслуговування та доступність медичних послуг для пацієнтів» [20] Може відбуватись у формі:	Встановлення медичного / діагностичного обладнання
		Сервісного обслуговування медичного обладнання
		Технічне переоснащення, будівництво та утримання приміщень
Використання інших фінансових інструментів та залучення інвестицій	Спектр способів і шляхів залучення фінансування в Україні «обмежується лише законодавством, статутними документами (які, насправді, можна змінювати) та широтою мислення відповідних управлінців закладів» [20]	
	Відомі випадки залучення кредитних або лізингових коштів, але лише за згоди власника. «Однак, при цьому необхідно робити попередній розрахунок та вкладати такі кошти в активи, що приносятимуть лікарні дохід, а не лише в покращення стану будівлі (наприклад, ремонт адміністративних приміщень)» [20]	

Безумовно, що кожен новий для лікарняного закладу вид діяльності потребує попереднього ґрунтовного аналізу, планування та розробки необхідних внутрішніх регламентів, налагодження партнерських відносин та їх оформлення, підбір і навчання персоналу тощо. Враховуючи це, в закладах охорони здоров'я все частіше виникатиме необхідність у залучення окремих фахових спеціалістів та розширенні адміністративних процесів, які б допомагали досягати нових цілей.

Надзвичайно важливим елементом ефективної роботи медичного закладу стало питання правильної логістики як самого пацієнта, так і необхідних засобів медичного призначення. «Важливим елементом успішності стали питання сервісу, який починається із запису пацієнта до лікарні, маршруту пацієнта по лікарні, ставлення до його родичів, умов перебування, виписки пацієнта із лікарні, а також – питання відносин медичного персоналу і пацієнта» [20].

Не менш важливим перспективним напрямком у діяльності закладів охорони здоров'я є залучення лікарів-інтернів, адже саме вони є певною інвестицією в майбутнє. «Враховуючи кількість лікарів-пенсіонерів і тих, хто може залишити практику в найближчі роки, важливо підтримувати лікарів-інтернів, щоб зберегти потенціал закладу і обсяги обслуговування населення. Фінансування лікарів-інтернів можна здійснювати з фонду розвитку, інвестиційного фонду або залишкових коштів підприємства. Це саме стосується і вузькопрофільних спеціалістів, оскільки їх наявність у закладі є певною стратегічною перевагою у можливості залучення нових пацієнтів» [12].

Ще однією перевагою окремих лікарських закладів може стати функціонування на їх базі денних стаціонарів. Комунальні некомерційні підприємства за умови достатності коштів для надання повного обсягу заявленої медичної допомоги та за власним бажанням можуть їх фінансувати. «У разі нестачі можна звернутися до власника, зазначивши, яка кількість населення користується денним стаціонаром і які категорії пацієнтів

обслуговуються; визначити, скільки необхідно коштів для утримання, розробити програму додаткового фінансування. Для місцевих органів влади наявність денного стаціонару може бути електоральною перевагою, якщо населення бажає і звикло користуватися цією послугою. З іншого боку, лікування в умовах денного стаціонару оптимізує витрати вторинної ланки на ліжко-місця та утримання амбулаторій» [12].

Наразі більш очевидною стала необхідність лікарняного закладу дбати самостійно про власну успішність та формування позитивного іміджу. В умовах сьогодення, по-справжньому успішними зможуть бути лише ті медичні заклади, котрі створять комфортні умови для розвитку наявних фахівців, але не лише лікарів, а й інший медичний персонал, у т.ч. і обслуговуючий та адміністративний. Тобто значною частиною можливого успіху стануть питання раціонального використання людських ресурсів.

Отже, бути успішними в сучасних умовах зможуть тільки ті медичні заклади, що оперативно змінять традиційну парадигму своєї роботи та будуть залучати всі можливі інструменти доступні на ринку медичних послуг.

Висновки до розділу 3

Представлено пропозиції з удосконалення обліку та контролю окремих господарських операцій та доходів і витрат медичних закладів зокрема.

Вільна конкуренція за пацієнта, підбір кваліфікованих кадрів, якісне матеріально-технічне оснащення, різні фінансові інструменти – це рушійні фактори та мотиватори, що мають сприяти еволюційному способу оздоровлення національної системи охорони здоров'я.

Наразі система охорони здоров'я не отримує необхідного державного фінансування, а кроки у зростанні пріоритетності медичної галузі не робляться. При цьому також відсутні кроки для стимулювання населення до страхування, хоча страховий ринок в Україні доволі розвинений, має необхідний досвід і всі можливості щоб стати учасником створення ефективної та якісної системи охорони здоров'я.

ВИСНОВКИ

Здійснені етапи медичної реформи привели до перетворення фінансового механізму управління державною системою охорони здоров'я, впроваджуючи принцип фінансування медичних закладів за схемою «гроші йдуть за пацієнтом». Очікується, що реформована система охорони здоров'я підвищить ефективність використання та розподілу бюджетних коштів.

Інституційні зміни, що відбулись у медичній сфері пов'язані з перетворенням закладів охорони здоров'я із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства, що дозволило їм набути фінансову автономію та стати самостійними у формуванні власних доходів і видатків.

Нами з'ясовано та узагальнено суть та особливості кожного з чотирьох можливих варіантів організації фінансування закладів охорони здоров'я, що перетворені у комунальні некомерційні підприємства: шляхом укладення договорів про медичне обслуговування населення, котрі укладаються відповідними розпорядниками бюджетних коштів; шляхом фінансування з відповідного бюджету із використанням програмно-цільового методу (тобто, за бюджетною програмою); шляхом надання фінансової підтримки із місцевих бюджетів; додаткові джерела фінансування.

Доходи і витрати медичних закладів є важливим аспектом фінансового управління в галузі охорони здоров'я. Ефективне планування, моніторинг і управління фінансами допомагають забезпечити стійкість і надійність медичних установ. Основні елементи доходів включають: бюджетне фінансування (кошти, що надходять від держави в особі НСЗУ чи органів місцевого самоврядування для фінансування медичних послуг); платні послуги (грошові внески від пацієнтів за надані медичні послуги або консультації); благодійні внески (кошти, надані у вигляді грантів чи благодійних внесків від різних організацій чи приватних осіб); страхові виплати (внески від страхових компаній або пацієнтів для забезпечення медичного страхування); інші доходи (можуть включати додаткові послуги,

оренду приміщень, аптеки та інші джерела доходів). Основними напрямками витрат закладів охорони здоров'я є зарплата (витрати на оплату праці медичного та адміністративного персоналу) та пов'язані з нею обов'язкові нарахування податків і зборів; закупівля медичного обладнання та препаратів (капітальні та поточні витрати на придбання обладнання, медичних інструментів, ліків і медичних виробів); оплата комунальних послуг (енергопостачання, водопостачання, опалення та інші комунальні витрати); витрати на навчання та професійний розвиток медичного персоналу; інші витрати (адміністративні витрати, страхування відповідальності, маркетинг і реклама); формування фінансових резервів для вирішення непередбачених ситуацій та екстрених витрат.

Якісна організація обліку доходів і витрат у будь-якій медичній установі можлива лише при ефективній організації всіх елементів методу бухгалтерського обліку. Основою облікового процесу є документування, в діяльності закладів охорони здоров'я надзвичайно важливо забезпечити усі облікові процеси первинними документами належної якості, у т.ч. і при наданні медичних послуг. Метод інвентаризації дає змогу контролювати процеси надання усіх медичних послуг і роботу матеріально відповідальних осіб – сімейних лікарів, лікарів вторинної і третинної ланки медичної допомоги, молодший медичний персонал тощо. За допомогою оцінки трудові й натуральні характеристики медичної послуги перераховують у вартісні. Особливо актуальним є питання відсутності нормативних актів, що б регламентували алгоритм калькулювання собівартості медичної послуги. Бухгалтерські рахунки, як елемент методу за допомогою якого групують інформацію про економічно-однорідні об'єкти обліку (медичні послуги) передбачають окремі рахунки з обліку коштів одержаних як плата за надані медичні послуги. Метод подвійного запису полягає у відображенні надання кожної медичної послуги за дебетом одного і кредитом іншого рахунка вартості витрат кожної статті калькулювання собівартості медичної послуги. Баланс і звітність передбачають подання інформації про діяльність закладу

охорони здоров'я до відповідних органів у чітко встановлені строки.

Мета контролю діяльності закладів охорони здоров'я полягає в забезпеченні високого рівня надання медичних послуг, безпеки пацієнтів і виконання встановлених стандартів якості. Основними завданнями контролю закладів із надання медичних послуг є перевірка якості медичної допомоги (підтвердження рівня забезпечення ефективності та ефективності медичної допомоги, включаючи правильну діагностику, лікування та реабілітацію пацієнтів); стану безпеки пацієнтів (запобігання помилкам у медичному обслуговуванні, надання безпечного середовища для пацієнтів та забезпечення дотримання стандартів і протоколів лікування); доступності послуг (забезпечення рівного доступу до медичної допомоги для всіх груп населення та ефективного використання ресурсів); ефективності управління (забезпечення ефективного управління ресурсами, оптимізація процесів та впровадження сучасних методів управління для покращення результатів); дотримання законодавчих вимог при формуванні й визнанні доходів і видатків; порядку обліку доходів і витрат закладів охорони здоров'я. Контроль за цими аспектами допомагає підтримувати високий стандарт медичної допомоги та забезпечує довіру громадськості до системи охорони здоров'я.

КНП «МПБ» є закладом охорони здоров'я – комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги в амбулаторних та стаціонарних умовах вагітним жінкам, матерям та новонародженим групи низького та середнього ступеню ризику, а також жінкам з порушенням репродуктивної функції, що потребують високої інтенсивності лікування та реабілітації на основі використання сучасних перинатальних технологій з доведеною ефективністю у порядку та на умовах, встановлених законодавством України та Статутом КНП «МПБ».

Майно КНП «МПБ» є комунальною власністю територіальної громади м. Кропивницького в особі Кропивницької міської ради. Органом управління є Управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради.

Місцезнаходження підприємства: 25005, м. Кропивницький, вулиця Олени Журливої, буд.1. Структурний підрозділ КНП «МПБ» знаходиться за адресою: 25031, м. Кропивницький, вулиця Генерала Жадова, буд.23, корп.2.

Згідно із Витягом з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань від 06.12.2022р. реєстраційний номер справи 14440142869, код ЄДРПОУ 20652012, вид діяльності за КВЕД 86.10 «Діяльність лікарняних закладів» (основний). КНП «МПБ» зареєстроване у Державній службі статистики (37507880) та у Кропивницькій ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області (43995486).

Середня кількість працівників на КНП «МПБ» у 2021 році становила 456 чоловік, прогнозний показник на 2022 рік – 422 чоловіки. Протягом 2022 року КНП «МПБ» неодноразово проводили оптимізацію використання трудових ресурсів шляхом зміни організаційної структури та скорочення штатних посад. Станом на 01 січня 2023 року кількість штатних посад була скорочена на 63 і склала відповідно 359 одиниць.

В КНП «МПБ» розроблено та введено Наказ про облікову політику. Облік в КНП «МПБ» ведеться за допомогою програмного комплексу «KBS-Бухгалтерія», у якій генеруються такі наступні регістри синтетичного обліку: Журнал 1, відомості дебетових оборотів за рахунками 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», аналітичні дані до рахунків 30, 31, 33; Журнал 3, що включає в себе: Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунку 36); Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунку 37); Відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків з постачальниками а підрядниками (до рахунку 63); Відомість 3.5 аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями (до рахунку 68); Відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом; Журнал 4 за кредитом рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»,

15 «Капітальні інвестиції», 18 «Інші необоротні активи», 18 «Гудвіл», 35 «Поточні фінансові інвестиції», що включає в себе відомість 4.1 аналітичного обліку інвестицій, відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів; Журнал 5 за кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 28 «Товари», 39 «Витрати майбутніх періодів», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці»; Журнал 6 за кредитом рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 73 «Інші доходи», 79 «Фінансові результати».

Контроль доходів і видатків КНП «МПБ» здійснює Управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради. Згідно даних здійсненого контролю та з урахуванням внесених змін до Фінансового плану, встановлено що загальна величина доходів КНП «МПБ» на 2022 рік була запланована у сумі 110307,1 тис.грн., а фактична їх величина склала 89725,4 тис.грн., тобто менше на 20581,7 тис.грн., план виконано на 81,3%. Загальна величина фактичних видатків КНП «МПБ» у 2022 році становила 92246,4 тис.грн., що на 18060,7 тис.грн. менше від запланованого показника (110307,1 тис.грн.), план виконано на 83,6%.

В умовах реформування системи охорони здоров'я в Україні в медичних закладах виникають проблеми, пов'язані з необхідністю розробки дієвих й ефективних методик для вдосконалення порядку отримання, обробки та подання бухгалтерської інформації. Особливо це стосується автоматизації облікових процесів у системі охорони здоров'я у цілому та в діяльності окремих медичних закладів зокрема.

Представлено напрямки вдосконалення організації і методики обліку й контролю доходів і витрат закладів охорони здоров'я перетворених із бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства. Зазначено, що якісно організований аналітичний облік медикаментів враховуватиме різні шляхи їх надходження, передбачаючи відповідний порядок обліку наявності та використання. Доведено, що суттєве значення в організації обліку

лікарських засобів і медичних виробів має чітко визначена система документообороту між місцями зберігання запасів і бухгалтерською службою, а також чіткий розподіл обов'язків між матеріально відповідальними особами на місцях і працівниками бухгалтерії, які відповідальні за облік медикаментів.

Основними чинниками, що впливають на розвиток галузі охорони здоров'я та потребують подальшого їх покращення є: зміна підходів і джерел до фінансового забезпечення діяльності; розширення обсягів і видів якісних медичних послуг; розвиток платних медичних послуг; міжнародна інтеграція галузі тощо.

Забезпечення якісної медичної допомоги при обмежених бюджетних ресурсах є неможливим. З цією метою необхідно залучати додаткові фінансові ресурси, зокрема для надання медичних послуг соціально незахищеним верствам населення, лікування важких захворювань, що включає використання сучасного медичного обладнання та інноваційних технологій.

Наразі важливим аспектом діяльності окремих закладів охорони здоров'я є моніторинг забезпечення задоволення пацієнтів, що передбачає оцінку та покращення рівня задоволення пацієнтів від отриманої медичної допомоги та обслуговування. Забезпечення надійного та необхідного функціонування медичних закладів в умовах надзвичайних ситуацій та кризових ситуацій є теж не менш важливим, особливо в умовах воєнного стану в країні. Постійне навчання, підвищення кваліфікації та розвиток медичного персоналу сприятимуть забезпеченню високого рівня професійної компетентності лікарів і допоміжного персоналу закладів охорони здоров'я.

У найближчій перспективі Україні необхідно звернути увагу на можливості збільшення питомої ваги витрат на охорону здоров'я та наближення до середнього рівня європейських країн функціональної структури загальних бюджетних видатків. Не менш важливо популяризувати розвиток страхової медицини, оскільки світовий досвід підтверджує, що саме

такий формат фінансових відносин у медичній сфері є найбільш ефективним у реаліях сьогодення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амбарчян М.С. Методика обліку доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів. *Економічний форум*. 2016. № 3. С. 299-304.
2. Артюх О.В., Максимова В.Ф., Черкашина Т.В. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, Ротапринт, 2013. 264 с.
3. Безкоровайна Л.В. Особливості обліку медикаментів у закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах. *Інфраструктура ринку*. 2021. Вип. 52. С. 168-174
4. Бондаренко Н.М. Гузенко Ю.А. Сучасні підходи до сутності доходів і видатків бюджетних установ. *Економіка та суспільство*. 2017. № 8. С. 716-722
5. Бухгалтерський облік як наука: від основ до наукової картини світу : колективна монографія ; за заг. ред. В.Я. Плаксієнка. К.: «Центр учбової літератури», 2021. 320 с.
6. Бюджетна система : підручник / за ред. д.е.н., професора В.Г. Дем'янишина, д.е.н., професора О.П. Кириленко та д.е.н., професора З.М. Лободіної. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. 624 с.
7. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 11.11.2023)
8. Васильєва В.Г., Таргонська О.С. Удосконалення організації і методики обліку та контролю доходів і видатків у бюджетних установах. *Економічний простір*. 2018. № 138. С. 164-182
9. Васильєва В., Семенюк Д. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Економічний простір*. 2019. № 147. С. 128-139.
10. Гбур З. Механізм та інструменти менеджменту медичного закладу комунального неприбуткового підприємства в умовах реформи

- охорони здоров'я. *Публічне урядування*. 2020. № 23 (3). С. 75-94
11. Гресь Н.Л., Недоступ К.К. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. пос. ; за заг. ред. проф. М.Т. Теловатої. Дніпро: НТУ «ДП», 2019. 152 с.
 12. Гузій О.В. Бухгалтерський облік закладів первинної медичної допомоги: методика, ситуації, роз'яснення фахівців. *Український медичний часопис*. 2018. URL: www.umj.com.ua/uk/publikatsia-131637-buhgalterskij-oblik-zakladiv-pervinnoyi-medichnoyi-dopomogi-metodika-situatsiyi-roz-yasnennya-fahivtsiv (дата звернення: 14.11.2023)
 13. Данилевська Ю.М., Мельянова Л.В. Контроль операцій з обліку доходів. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. № 10 (3). С. 210-215.
 14. Данченко О.Б., Лепський В.В. Моделі стратегічного менеджменту медичних проектів проектно-орієнтованого медичного закладу. *Bulletin of the National Technical University "KhPI". Series: Strategic management, portfolio, program and project management*. 2018. № 2 (1278). С. 45-52.
 15. Деякі питання реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення у 2023 році : Постанова КМУ від 27.12.2022 р. № 1464. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1464-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 11.11.2023)
 16. Дідик А., Лемішовський В. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність : навчальний посібник. К.: Апріорі, 2017. 1168 с.
 17. Дікань Л.В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання. *Бізнес Інформ*. 2013. № 10. URL: http://www.business-inform.net/pdf/2013/10_0/296_301.pdf. (дата звернення: 13.11.2023).
 18. Дмитрук О.В., Свінцицька О.М. Управління адаптацією персоналу закладів охорони здоров'я в нових умовах господарювання. *Приазовський економічний вісник*. 2018. С. 182-186.
 19. Довгопол Н.В., Полозова Т.В., Радченко М.О. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Харків: ХНУРЕ, 2021. 300 с.

20. Задорожна А., Хренов М. Як лікарням підвищити дохідність в умовах реформи? Де шукати джерела наповнення бюджетів лікарень в ринкових умовах. *Українська правда*. 2020. 23 грудня. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2020/12/23/669472/> (дата звернення: 10.11.2023)
21. Карп'як Я.С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. *Вісник Національного університету Львівська політехніка. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 794. С. 172-180.
22. Коптєва Г.М. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. посібник. 2-ге вид., доп. та перероб. Харків, 2021. 492 с.
23. Косяк А.П., Зубенко А.В. Бухгалтерський облік II : навч. посібник. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2020. 326 с.
24. Краєвський В.М., Колісник О.П., Гуріна Н.В. та ін. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 388 с.
25. Крупко М.П. Державний фінансовий контроль доходів і витрат суб'єкта державного сектора на прикладі Сварицевицької сільської ради. Молодий вчений. 2017. № 5 (45). URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/143.pdf>. (дата звернення: 13.11.2023).
26. Кубік В.Д. Проблеми обліку доходів на підприємстві у світлі застосування національних і міжнародних стандартів обліку. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2013. № 18. Вип. 3 (2). С. 60-63.
27. Кузнецова С.А. Облік та контроль доходів і витрат з урахуванням специфіки підприємств. *Ефективна економіка*. 2014. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3311> (дата звернення: 14.11.2023)

28. Кузь В.І. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т імені Юрія Федьковича, 2019. 224 с.
29. Левицька С.О. Звітність підприємств : навч. посібник. Рівне: НУВГП. 2015. 213 с.
30. Левицька С.О. Фінансові результати господарської діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку та менеджменту. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 12. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe. (дата звернення: 13.11.2023).
31. Левицька С.О., Осадча О.О., Антонюк О.Р., Зінкевич О.В. [та ін.]. Бухгалтерський облік в управлінні : підручник для студентів вищих навчальних закладів. Рівне, 2023. 244 с.
32. Левченко Н.М., Головань С.В. Удосконалення обліку медикаментів та лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. *Інноваційна економіка*. 2015. № 1. С. 198-202.
33. Лепський В.В. Стратегічне управління сучасними медичними закладами. *Вісник Черкаського державного технологічного університету*. 2016. № 4. С. 62-68.
34. Лиско Н.А. Метод нарахування доходів і витрат в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України. *Ефективна економіка*. 2012. № 12. URL: <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=1647> (дата звернення: 13.11.2023)
35. Лондаренко О.О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. № 9. С. 15-19
36. Мардус Н.Ю., Єлізарова Х.П. Особливості обліку доходів і витрат підприємства: проблеми та шляхи вдосконалення. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка*. 2015. № 20. Вип. 4. С. 251-255.
37. Мартинюк О.А., Курдибанська Н.Ф. Впровадження системи управління

- якістю в медичних закладах. *Причорноморські економічні студії*. 2016. № 6. С. 75-79.
38. Матюха М.М. Облік і звітність в оподаткуванні : опорний конспект лекцій. К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2018. 220 с.
 39. Методичні Рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства : Протокол Міністерства охорони здоров'я від 14.04.2017 р. № 9. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0001282-17#Text> (дата звернення: 11.11.2023)
 40. Миськів Г. Бюджетна система : теоретичні та практичні аспекти (у схемах і таблицях) : навчальний посібник. Львів: Растр-7, 2020. 272 с.
 41. Небилиця О.А. Особливості формування іміджу медичних закладів. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 8 (2). С. 110-113.
 42. Облік, аудит і оподаткування: бакалаврський курс. Частина 1: Навчальний посібник для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування» / Колектив авторів. За ред. проф. Мардус Н.Ю. Харків: НТУ «ХП», 2022. 523 с.
 43. Осадча Г.Г., Пушкарьова М.В. Облік доходів у системі управління підприємством. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. № 6. С. 71-75.
 44. Основи законодавства України про охорону здоров'я : Закон України від 19.11.1992 р. № 2801-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text> (дата звернення: 11.11.2023)
 45. Піхоцька О.М., Фурдичко Л.Є., Синютка Н.Г. Бюджетна система : навчальний посібник. Львів: ТНЕУ, 2019. 328 с.
 46. Піхоцька О.М., Хомякова І.С. Фінансування системи охорони здоров'я в умовах її реформування. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2021. № 12. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=2503>

(дата звернення: 14.11.2023).

47. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 11.11.2023).
48. Побережець О.В. Особливості обліку доходів і витрат від інвестиційної та інноваційної діяльності. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2014. № 1 (2/2). С. 91-98.
49. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення: 10.11.2023)
50. Подмешальська Ю.В., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400 с.
51. Позняковська Н.М., Зубілевич С.Я., Міклуха О.Л. та ін. Обліково-аналітичне забезпечення суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції»: монографія. Рівне: НУВГП. 2019. 414 с.
52. Полковниченко С.О., Шкулепіна А.В. Маркетингове забезпечення сфери медичних послуг. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2019. № 4 (20). С. 176-186.
53. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ М-ва фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 13.11.2023).
54. Полятикіна Л.І., Бур'ян Н.Ю. Формування та облік доходів і витрат підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2020. Вип. 33. Ч. 2. С. 36-40.
55. Потриваєва Н.В., Кореновська Т.О. Нормативно-правові особливості облікового забезпечення витрат та доходів діяльності підприємств.

Вісник аграрної науки Причорномор'я. 2016. Вип. 1. С. 9-18.

56. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.11.2023)
57. Про бюджетну класифікацію : Наказ М-ва фінансів України від 14.01.2011 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (дата звернення: 10.11.2023)
58. 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. № 2002-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2002-19#Text> (дата звернення: 10.11.2023)
59. Про впорядкування безоплатного та пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у разі амбулаторного лікування окремих груп населення та за певними категоріями захворювань : Постанова Кабінету Міністрів України від 07.08.1998 р. № 1303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1303-98-%D0%BF#Text> (дата звернення: 14.11.2023)
60. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення : Наказ М-ва праці та соціальної політики України та М-ва охорони здоров'я України від 05.10.2005 р. № 308/519. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05#Text> (дата звернення: 11.11.2023)
61. Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів) : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.12.1996 р. № 1548 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1548-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 14.11.2023)

62. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення : Закон України від 19.10.2017 р. № 2168-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19#Text> (дата звернення: 10.11.2023)
63. Про деякі питання оплати праці працівників державних та комунальних закладів охорони здоров'я : Постанова Кабінету Міністрів України від 13.01.2023 р. № 28. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/28-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.11.2023)
64. Про затвердження змін до форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації : Наказ М-ва фінансів України від 28.04.2017 р. № 469. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0653-17#Text> (дата звернення: 14.11.2023)
65. Про затвердження Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору : Наказ ДПС України від 04.05.2023 р. № 322. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0322912-23#Text> (дата звернення: 10.11.2023)
66. Про затвердження Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1075. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-2017-%D0%BF#n10> (дата звернення: 11.11.2023)
67. Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я : Наказ М-ва охорони здоров'я України від 09.09.2014 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> (дата звернення: 10.11.2023)
68. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 14.11.2023)
69. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ М-ва фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 13.11.2023).
 70. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 13.11.2023).
 71. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення: 13.11.2023).
 72. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ М-ва фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>. (дата звернення: 13.11.2023).
 73. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ М-ва фінансів України від 18.05.2012 р. № 568. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12/> (дата звернення: 13.11.2023).
 74. Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.09.1996 р. № 1138. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1138-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 11.11.2023)

75. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 11.11.2023).
76. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 11.11.2023).
77. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : Наказ М-ва фінансів України від 23.08.2012 р. № 938. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1569-12#n18> (дата звернення: 11.11.2023)
78. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 14.11.2023)
79. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування : Наказ М-ва фінансів України від 24.01.2012 р. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text> (дата звернення: 14.11.2023)
80. Про заходи щодо підвищення конкурентоспроможності закладів охорони здоров'я та забезпечення додаткових гарантій для медичних працівників : Указ Президента України від 18.06.2021 р. № 261/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/261/2021#Text> (дата звернення: 11.11.2023)
81. Про лікарські засоби : Закон України від 04.04.1996 р. № 123/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 13.11.2023).

82. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80/conv#Text> (дата звернення: 10.11.2023)
83. Про схвалення Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 30.11.2016 р. № 1013-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1013-2016-%D1%80#Text> (дата звернення: 10.11.2023)
84. Про схвалення Концепції розвитку електронної охорони здоров'я : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 28.12.2020 р. № 1671-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1671-2020-%D1%80#Text> (дата звернення: 11.11.2023)
85. Про утворення Національної служби здоров'я України : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1101. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення: 11.11.2023)
86. Пугаченко О.Б. Визначення понять «предмет», «об'єкт» та «метод» бухгалтерського обліку в літературних джерелах : колективна монографія «Соціально-економічні засади формування економічної системи України» ; за ред. д.е.н., професора О.О. Непочатенко. Умань: Видавець «Сочинський М.М.», 2019. С. 197-205.
87. Пугаченко О.Б. Передумови адаптації українського законодавства до вимог Європейського Союзу. *International scientific conference «World Scientific And Technical Trends'2022» : Conference proceedings. Karlsruhe, Germany. October 2022.* Р. 111-116.
88. Пугаченко О.Б., Зарудна Н.Я. Базові, специфічні, глобальні принципи управлінського обліку: склад і кількість. *Економічний простір: Збірник наукових праць.* 2021. № 172. С. 73-80.
89. Пугаченко О.Б., Зарудна Н.Я., Кундеус О.М. Визначення терміну «документооборот» у законодавчих актах і літературних джерелах. *Економіка та суспільство.* 2023. № 47. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-

47-57

90. Пугаченко О.Б, Фоміна Т.В. Податковий контроль як інструмент запобігання тіньовій економіці. *Стратегічні пріоритети детінізації України у системі економічної безпеки: макро та мікро вимір* : Монографія / За ред. Черевка О.В. Черкаси: ПП Чабаненко Ю.А., 2014. С. 259-280, С. 436-441.
91. Рівні надання медичної допомоги / КНП «Арбузинський РЦ ПМСД». URL: <https://arb-rc.pmsd.org.ua/abetka-reformuvannya/> (дата звернення: 10.11.2023)
92. Рура І.В. Особливості організації і методики обліку медичних послуг у бюджетних установах. Наукові записки *Національного університету «Острозька академія»*. Економіка. 2013. Вип. 22. С. 123-127
93. Рязанова Н.О. Бухгалтерський облік : навчально-методичний посібник. Старобільськ: ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2022. 287 с.
94. Свірень М., Хлистун Т. Ризики при здійсненні внутрішнього контролю *Актуальні питання права та соціально-економічних відносин: Збірник наукових статей*. Кропивницький: ЦРПЛ, 2023. С. 384-396
95. Свірень М.М., Хлистун Т.П. Особливості внутрішнього контролю переоцінки нематеріальних активів. *Облік і оподаткування: контрольно-аналітичний аспект : збірник тез доповідей за матеріалами IV Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, 18 травня 2023 року*. Ірпінь: Державний податковий університет, 2023. С. 69-71
96. Свірко С.В. Механізми державного управління бюджетною безпекою : монографія. Житомир: ТОВ «Видавничий дім “Бук-Друк”», 2021. 436 с.
97. Свірко С.В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. Вип. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2014_2_20. 83 55. (дата звернення: 13.11.2023).
98. Скоробогатова Н.Є. Бухгалтерський облік: практикум: навчальний

- посібник для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти. К.: КПП ім. Ігоря Сікорського. 2023. 114 с.
99. Сопко В.В. Організація оцінки і обліку доходів та витрат в системі економічної безпеки підприємства. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. № 2. С. 241-251.
 100. Стригуль Л.С., Остапенко В.П. Актуальні проблеми системного підходу до організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник Національного технічного університету ХПІ. Серія: Актуальні проблеми розвитку українського суспільства*. 2014. № 37. С. 116-120.
 101. Теловата М.Т., Петраковська О.В. Фінасовий облік – 1 (у схемах і таблицях) Частина – 1 : навч. посіб. ; за заг. ред. М.Т. Теловатої. К.: Інтердрук, 2019. 217 с.
 102. Технічний регламент щодо медичних виробів : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.10.2013 р. № 753. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/753-2013-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.11.2023).
 103. Третьяк О.П. Роль менеджменту персоналу у формуванні та використанні трудового потенціалу медичних закладів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 11. С. 331-336.
 104. Усатенко О.В. Бухгалтерський облік та звітність організацій : навч. посіб. Дніпро: НТУ «ДП», 2022. 74 с.
 105. Фірко Н.Б., Канак Й.В. Облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. № 10 (4). С. 341-348.
 106. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Документальне забезпечення податкових перевірок та експертних досліджень за загальнодержавними податками. *Економіка та суспільство*. 2023. № 51. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-17>.
 107. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б., Коломоєць О.Д. Податкові перевірки як

- спосіб здійснення податкового контролю. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2023. № 9 (42). С. 153-163. DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9\(42\).153-163](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).153-163).
108. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Організація і методика податкових перевірок : навчальний посібник. Дніпро: Середняк Т.К., 2020. 292 с.
 109. Хонда В.О. Фінансування закладів охорони здоров'я у 2021-2023 роках : Аналітична записка ; за заг. ред. загальною редакцією О.В. Слобожана. К.: Асоціація міст України спільно за підтримки U-LEAD з Європою, 2023. 20 с.
 110. Цятковська О. Особливості обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору відповідно до НП(С)БОДС. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2017. № 3-4. С. 72-79.
 111. Шкуліпа Л.В. Розвиток бухгалтерського обліку у вимірі міжнародних стандартів фінансової звітності та інноваційних технологій: методологія та практика : монографія. Ніжин: Видавництво «Орхідея» 2020. 616 с.
 112. Щербаченко Л.В. Фінансове планування доходів та витрат у діяльності бюджетних медичних закладів. *«Вісник ЖДТУ»: Економіка, управління та адміністрування*. 2010. № 1 (51). С. 246-248.
 113. Щодо визначення одержувача бюджетних коштів : Лист Державної казначейської служби від 25.09.2015 р. № 14-08/868-23932. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DKU1496> (дата звернення: 14.11.2023)
 114. Яремко С.А. Впровадження інформаційних систем в організаційно-управлінські структури медичних закладів. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2015. № 1. С. 237-241.

ДОДАТКИ