

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

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент

Олена МАГОПЕЦЬ

«14» листопада 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Інформаційне забезпечення обліку і контролю запасів у закладах
охорони здоров'я»

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

Таран К.В.

«14» листопада 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент

Валерій РЕШЕТОВ

«14» листопада 2022 р.

Рецензент

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

Тетяна РЯБОВОЛИК

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., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« 14 » листопада 2022 року

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

_____ **Таран Катерина Василівна** _____
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Інформаційне забезпечення обліку і контролю запасів у закладах охорони здоров'я
2. Керівник роботи (проекту)
Решетов Валерій Олександрович, кандидат економічних наук, доцент
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)
3. Строк подання роботи до захисту 14 листопада 2022 р.
4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи
 (проекту) Метою дослідження є оцінка сучасного стану, обґрунтування напрямів та розробка рекомендацій з удосконалення обліку та контролю запасів у закладах охорони здоров'я
5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Дата видачі завдання

« 30 » вересня 2022 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 03 » жовтня 2022 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Таран Катерина Василівна Інформаційне забезпечення обліку і контролю запасів у закладах охорони здоров'я. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2022.

В першому розділі «Теоретичні основи інформаційно-аналітичного забезпечення управління запасами у закладах охорони здоров'я» розглянуто особливості та інформаційне забезпечення управління фінансово – господарської діяльності закладів охорони здоров'я та особливості запасів таких установ, визначена їх оцінка та класифікація в системі обліку.

У другому розділі «Організаційні особливості діяльності комунального некомерційного підприємства «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради»» висвітлено особливості діяльності досліджуваного підприємства та особливості організації та ведення обліку на ньому.

У третьому розділі «Сучасний стан та напрями удосконалення організації та методики обліку та контролю запасів КНП «КОЦПБС КОР»» досліджено сучасний стан та обґрунтовано напрями удосконалення інформаційного забезпечення обліку та контролю запасів на досліджуваному підприємстві.

Ключові слова: неприбуткові підприємства, облік, запаси, некомерційні підприємства, звітність

ANNOTATION

Taran Kateryna Vasylivna Information support of accounting and control of stocks in healthcare institutions - Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation" of the educational-professional program "Accounting and Taxation in Business Management and the Public Sector of Economy". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2022.

In the first chapter "Theoretical foundations of information and analytical support for stock management in health care institutions" the peculiarities and information support of the management of financial and economic activities of health care institutions and the features of stocks of such institutions are considered, their assessment and classification in the accounting system is determined.

In the second chapter "Organizational features of the activity of the communal non-profit enterprise "Kirovohrad Regional Center for AIDS Prevention and Control of the Kirovohrad Regional Council"" the features of the activity of the investigated enterprise and the peculiarities of its organization and record-keeping are highlighted.

In the third chapter "Current state and directions for improvement of the organization and methods of accounting and control of stocks of KNP "KOTSPBS KOR"" the current state is investigated and the directions of improvement of information support for accounting and control of stocks at the investigated enterprise are substantiated.

Key words: non-profit enterprises, accounting, non-profit enterprises, reporting

ЗМІСТ

ВСТУП	стор. 7
РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	12
1.1 Особливості та інформаційне забезпечення управління фінансово– господарської діяльності закладів охорони здоров'я	12
1.2 Характеристика та сутність запасів закладів охорони здоров'я: їх оцінка та класифікація в системі обліку	26
Висновки до розділу І	34
 РОЗДІЛ ІІ. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ЦЕНТР ПРОФІЛАКТИКИ ТА БОРОТЬБИ ЗІ СНІДом КІРОВОГРАДСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ»	 37
2.1 Організаційно – економічна характеристика КНП «КОЦПБС КОР»	37
2.2 Особливості організації та ведення обліку КНП «КОЦПБС КОР»	48
Висновки до розділу ІІ	61
 РОЗДІЛ ІІІ. ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ЦЕНТР ПРОФІЛАКТИКИ ТА БОРОТЬБИ ЗІ СНІДом КОР»:	 64
СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ	
3.1. Сучасний стан та напрями вдосконалення організації та методики обліку запасів КНП «КОЦПБС КОР»	64
3.2 Аналіз надходження та використання запасів КНП «КОЦПБС КОР»	79
3.3 Сучасний стан та напрями вдосконалення контролю операцій з запасами в КНП «КОЦПБС КОР»	87
Висновки до розділу ІІІ	97
ВИСНОВКИ	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	106
ДОДАТКИ	116

ВСТУП

Актуальність теми. Форми сучасного функціонування медичних закладів і системи охорони здоров'я потребує належного забезпечення матеріальними ресурсами. Запаси складають значну їх питому вагу.

У медичних закладах охорони здоров'я актуальним є питання бухгалтерського обліку матеріальних запасів, оскільки система бухгалтерського обліку зазнала суттєвих змін за останні роки. У процесі діяльності таких установ запасами є оборотні матеріальні активи, які є в установі й забезпечують ефективне її функціонування. У структурі запасів медичних установ найбільшу питому вагу займають медикаменти та продукти харчування, на придбання яких виділяються значні бюджетні кошти. У цьому контексті інформаційне забезпечення управління запасами та підвищення результативності використання бюджетних коштів є одним з найважливіших завдань, яке можливо вирішити завдяки розробці дієвої системи обліку та контролю, що є здатною оптимізувати співвідношення між витраченими ресурсами медичної установи та наданими нею послугами.

Організація ефективної системи управління запасами є актуальною проблемою для багатьох некомерційних медичних закладів. Необхідна якісна перебудова обліку з метою контролю їх наявності та використання. Проблема посилюється у зв'язку із складним процесом трансформації перетворення медичних бюджетних установ у комунальні некомерційні в державному секторі економіки. Саме ці обставини визначають актуальність та цільову спрямованість дослідження проведеного при виконанні кваліфікаційної магістерської роботи.

Проблеми інформаційно - аналітичного вдосконалення обліку, контролю і аналізу в установах бюджетного сектору економіки розглядаються у працях вчених М. Р. Лучка, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Н.М. Хорунжак, Р.Т. Джоги, П.Й. Атамаса, та інших.

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

Дослідження питань теорії та практики обліку цільового фінансування бюджетних установ здійснювали багато вітчизняних науковців. Праці О. С. Височан, О. О. Височан, А. І. Ясінської, О. В. Усачової та О. А. Чистякова присвячено удосконаленню методики обліку цільового фінансування в ОСББ та житлових кооперативах.

Питанням бухгалтерського обліку, особливо обґрунтуванню практичних підходів до облікового забезпечення в неприбуткових організаціях, приділяють увагу Пантейчук С.Л., Габрук О., Папінова О., Тарасова М. та ін. Окремі аспекти діяльності неприбуткових організацій розкривають праці В. Диканя, С. Панченка, Ю. Уткіна, В. Маслової, О. Полякової, О. Шраменка, Слободяник Ю.Б., Пантелійчук Л., І. Воловельської, та ін.

Проте, проблематиці інформаційного забезпечення обліку та контролю запасів в діяльності некомерційних неприбуткових підприємств не знайшли достатнього відображення у працях науковців, що негативно впливає на облікову практику, зокрема у сфері функціонування сучасних медичних закладів.

Мета дослідження. Метою дослідження є оцінка сучасного стану, обґрунтування напрямів та розробка рекомендацій з удосконалення обліку та контролю запасів у закладах охорони здоров'я.

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

- розглянуто сучасні особливості та інформаційне забезпечення управління фінансово – господарської діяльності закладів охорони здоров'я;
- з'ясовано особливості запасів медичних установ, визначена їх оцінка та класифікація в системі обліку;

- проведено організаційно – економічний аналіз господарської діяльності КНП «КОЦПБС КОР»;
- встановлено організаційні особливості обліку та критично оцінено його сучасний стан, визначено напрями удосконалення обліку КНП «КОЦПБС КОР»;
- досліджено сучасний стан та обґрунтовано напрями удосконалення обліку запасів КНП «КОЦПБС КОР»;
- обґрунтовано напрями удосконалення контролю операцій з запасами у КНП «КОЦПБС КОР».

Предметом випускної кваліфікаційної роботи є методологія обліку та контроль наявності та руху запасів у закладах охорони здоров'я.

Об'єктом є діяльність медичних установ. Дослідження проводилось на показниках фінансово-господарської діяльності Комунального некомерційного підприємства «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради»

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Джерелом інформації для написання випускної кваліфікаційної роботи були законодавчі акти, положення та інструкції, що стосуються діяльності некомерційних підприємств, нормативно-правової бази з ведення обліку та інвентаризації медичних закладів, фахова література з питань бухгалтерського обліку та інформаційного забезпечення управління, внутрішніх положень, даних первинного та зведеного бухгалтерського обліку, фінансової, статистичної та податкової звітності КЗ «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом» Кіровоградської обласної ради.

Методи дослідження. При розв'язанні завдань використовувалися як загальнонаукові методи (аналіз, синтез, абстрагування, конкретизація), так і емпіричні методи (документальний, розрахунково-аналітичний та балансовий методи). Крім того, застосовано методи теоретичного узагальнення та порівняння – для оцінки поточного стану обліку запасів досліджуваного

некомерційного підприємства; статистичні методи - для обробки статистичної інформації; абстрактно-логічний – для формулювання теоретичних висновків і узагальнень.

Результати, отримані в ході написання випускної кваліфікаційної роботи, полягають у рекомендаціях з оптимізації організації та методики обліку та контролю запасів медичних некомерційних підприємств. **Теоретична та практична значимість отриманих результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичної сутності запасів медичних установ і вирішенні комплексу питань щодо вдосконалення їх обліку та контролю. Основні результати, отримані в процесі вирішення поставлених у роботі завдань, що становлять її наукову новизну, включають:

- надано наукове обґрунтування та розроблено рекомендації з узгодження побудови системи рахунків і формування показників звітності в частині запасів за джерелами їх надходження з врахуванням специфіки діяльності некомерційних комунальних підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці конкретних рекомендацій з удосконалення діючої методики інформаційного забезпечення обліку та контролю запасів КНП «КОЦПБС КОР».

Практичне значення одержаних результатів також полягає в тому, що результати дослідження та практичні рекомендації, щодо оптимізації обліку та контролю запасів КНП «КОЦПБС КОР» прийняті до впровадження та можуть бути використані іншими некомерційними комунальними підприємствами.

Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах «Особливості обліку закладів охорони здоров'я - некомерційних комунальних підприємств» матеріалів IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково- фінансовий та управлінський аспекти» [25].

Структура випускної кваліфікаційної роботи складається зі основних трьох розділів розділів, вступу, висновків, списку використаних джерел,

додатків.

В першому розділі «Теоретичні основи інформаційно-аналітичного забезпечення управління запасами у закладах охорони здоров'я» розглянуто особливості та інформаційне забезпечення управління фінансово – господарської діяльності закладів охорони здоров'я та особливості запасів таких установ, визначена їх оцінка та класифікація в системі обліку.

У другому розділі «Організаційні особливості діяльності комунального некомерційного підприємства «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради»» висвітлено особливості діяльності досліджуваного підприємства та особливості організації та ведення обліку на ньому.

У третьому розділі «Сучасний стан та напрями удосконалення організації та методики обліку та контролю запасів КНП «КОЦПБС КОР»» досліджено сучасний стан та обґрунтовано напрями удосконалення інформаційного забезпечення обліку та контролю запасів на досліджуваному підприємстві.

Обсяг роботи. Робота викладена на 116 сторінках, вона містить 21 рисунків, 14 таблиці, додатки, список використаних джерел налічує 83 найменувань та викладений на 10 сторінках.

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1 Особливості та інформаційне забезпечення управління діяльністю закладів охорони здоров'я

На збільшення тривалості життя та зниження смертності впливає рівень доступності медичної допомоги та стан охорони здоров'я, що багатьох громадян не влаштовує. Щоб медична допомога стала доступною у всіх без винятку населених пунктів України, для всіх громадян незалежно від місця їх проживання, потрібне збільшення кількості медичних установ та достатній обсяг фінансування охорони здоров'я.

За показником Індексу людського розвитку (ІЛР), який відображає узагальнені характеристики людського потенціалу з урахуванням здоров'я та довголіття, освітніх здобутків та рівня життя населення, Україна посідає 88 позицію серед 189 країн і територій, які представлені в Доповіді Програми розвитку ООН про стан людського розвитку за 2021 рік. Попри помітне зростання значення ІЛР протягом 1991- 2020 років (відповідно з 0,705 до 0,750), позиція України поступово переміщувалась із 47 місця в 1991 році на 75 місце у 2000 році, 82 місце у 2010 році та 88 місце у 2020 році» [73]. До основних показників, що характеризують здоров'я нації, відносяться:

- середня тривалість життя населення,
- смертність, народжуваність,
- демографічний розвиток.

Тривалість життя – «інтегральний індикатор стану здоров'я населення, його благополуччя, а також підсумовуючою оцінкою умов життєдіяльності населення та мірилом ефективності охорони здоров'я. Українці живуть в середньому на 9 років менше, ніж громадяни Європейського Союзу: середня

очікувана тривалість життя в Україні становила 72 роки; у країнах Європейського Союзу середнє значення цього показника - 81 рік. Гострою проблемою України залишається висока передчасна смертність у працездатному віці, насамперед серед чоловіків, які живуть в середньому на 10 років менше, ніж жінки» [73]. Такий розрив помітно перевищує існуючі в розвинених європейських країнах відмінності у показниках дожиття за статтю, де вони становлять лише 3,5 - 5 років .

Чинниками такого незадовільного рівня життя та здоров'я громадян передусім є:

- «низький рівень ВНД в розрахунку на душу населення, за рівнем якого Україна значно поступається країнам з високим рівнем людського розвитку (відповідно 7994 доларів проти 14403 доларів США за паритетом купівельної спроможності)» [73];

- існуюча в Україні практика недофінансування медицини;
- незадовільний стан матеріально-технічного забезпечення лікувальних установ;

- низький рівень заробітної плати та матеріальна зацікавленість медичного персоналу.

Отже, першочерговим завданням успішного розвитку медицини в Україні є оптимізація фінансування відомства охорони здоров'я.

У сфері охорони здоров'я послуги можуть надаватися установами різних організаційно-правових форм:

- комунальної,
- державної
- приватної.

На особливості управління фінансуванням установ охорони здоров'я впливає порядок встановлення державного завдання та розмір фінансування, що виділяються на його виконання.

Заклади охорони здоров'я – це «підприємства, установи та організації,

завданням яких є забезпечення різних потреб населення в галузі охорони здоров'я шляхом надання медико-санітарної допомоги, включаючи широкий спектр профілактичних і лікувальних заходів або послуг медичного характеру, а також виконання інших функцій на основі професійної діяльності медичних працівників» [52]. Серед характеристик медичних послуг, що надаються медичними закладами, важливими є такі моменти:

- основним результатом діяльності таких закладів є обслуговування;
- показник ефективності роботи в цій сфері слід оцінювати з економічного та соціального аспектів, які зазвичай є пріоритетними;
- послуги не можуть виготовлятися «про запас», не можуть транспортуватися (перевезення послуги можливе лише шляхом зміни місцезнаходження виконавця), їх не можна споживати в кількості, більшій за необхідну. Ця особливість продукту сфери нематеріального виробництва зумовлює необхідність попереднього індивідуального або суспільного попиту на певні види діяльності;
- медичні заклади сьогодні існують на основі комунальної, державної чи приватної форми власності.

У сучасних умовах важливим наразі є диверсифікація джерел фінансування медичних установ. Основними джерелами фінансування є: (рис.1.1)

- державний бюджет України (17 % у 2021 році)
- місцеві бюджети (62% у 2021 році)
- фонди медичного страхування (8% у 2021 році)
- благодійні фонди (3% у 2021 році)
- інші джерела, не заборонені чинним українським законодавством (10% у 2021 році) .

Базовим нормативним документом, що регламентує діяльність медичних закладів та сферу охорону здоров'я є Закон України «Основи законодавства України про охорону здоров'я № 2801-XII від 19.11.1992 р.» [73]. Це документ,

в якому відображені пріоритети та основні напрямки державної політики у сфері охорони здоров'я, які потребують виділення значних бюджетних асигнувань. «Кошти бюджетів, асигновані на охорону здоров'я, використовуються для забезпечення населенню гарантованого рівня медичної допомоги, фінансування державних і місцевих програм охорони здоров'я. Обсяги бюджетного фінансування визначаються на підставі науково-обґрунтованих нормативів із

розрахунку на одного жителя. Економічний аспект охорони здоров'я слід розглядати як елемент суспільного виробництва, де галузь займає певний сектор виробництва нематеріальних благ (чи послуг)» [73, с.124- 125].



Рисунок 1.1 - Джерела фінансування закладів охорони здоров'я України

У січні 2022 року на засіданні міжсекторальної робочої групи Міністр охорони здоров'я України Ляшко Віктор представив нове бачення системи охорони здоров'я до 2030 року у проекті «Стратегії розвитку системи охорони здоров'я до 2030 року». Презентація проекту «Стратегія розвитку системи охорони здоров'я до 2030 року – це бачення розвитку медичної системи на найближчі вісім років. У центрі усіх змін, як завжди, залишається людина та її потреби. Його метою є - докласти максимум зусиль для того, щоб українці дійсно отримували якісні медичні послуги та відчували фінансову захищеність з боку держави у сфері охорони здоров'я» [52].

Цей проект передбачає наступні очікувані результати на 2030 рік:

- збільшення середньої тривалості життя чоловіків і жінок на 3 роки (до 70-80 років);
- зниження материнської та дитячої смертності до середнього рівня ЄС;
- зниження на третину передчасної смертності від неінфекційних захворювань;
- зниження рівня інвалідності внаслідок захворювань, яким можна запобігти;
- зниження захворюваності та інвалідності на туберкульоз, ВІЛ та гепатит С;
- зниження на третину смертності від травматизму під час дорожнього руху;
- зменшення споживання тютюну, алкоголю та солі [52].

Таким чином, першочерговим завданням реформування галузі охорони здоров'я залишається удосконалення її системи фінансування, пошук додаткових джерел фінансування шляхом формування страхових фондів обов'язкового та добровільного медичного страхування.

Актуальним є розвиток медичного страхування, що пов'язаний із «упорядкуванням та визначенням обсягу видатків бюджету в межах соціального медичного забезпечення, яке фінансується із бюджетів всіх рівнів,

запровадження відповідних страхових медичних фондів. Необхідно надалі розвивати обов'язкове медичне страхування, сприяти розвитку страхової медицини» [36].

Виходячи із зарубіжного досвіду, соціально орієнтованому економічному і суспільному ладу повинна відповідати «розгалужена система фінансування медичних послуг. Додаткові ресурси, що забезпечують підвищення якості та результативність видатків у галузі медицини є:

- обов'язкове медичне страхування;
- добровільне медичне страхування;
- кошти населення;
- цільові накопичувальні фонди громад;
- благодійні внески;
- інноваційні джерела фінансування, зокрема державно-приватне партнерство (ДПП) у формі фасиліті-менеджменту (facility management)» [48] .

Медичне страхування це такий вид страхування особи, який гарантує отримання медичної допомоги та компенсацію витрат, які пов'язані з виникненням проблем зі здоров'ям і відповідають страховому випадку. Закон України «Про страхування» зазначає, що медичне страхування (здоров'я, життя) може бути як добровільним так і обов'язковим видом страхування.

Обов'язкове медичне страхування є різновидом загальнообов'язкового державного соціального страхування, але слід зазначити, що в Україні на сьогодні питання про обов'язкове медичного страхування чітко не регулюється законодавством. Зокрема, Верховна Рада України 04.10.2018 року отримала проект Закону України «Про загальнообов'язкове державне медичне соціальне страхування в Україні», але 29.08.2019 року цей закон було відкликано. Але незважаючи на це, Міністерство охорони здоров'я України зазначає, що існують такі обов'язкові гарантії медичних послуг:

- 1) медичні послуги у разі хвороби (щодо надання первинної медичної допомоги, зокрема забезпечення за рецептом відповідними лікарськими

засобами та виробами, потрібними для надання такої допомоги; з медичної реабілітації);

2) медичні послуги по вагітності та пологам

Загальнообов'язкове соціальне медичне страхування здійснюється Страхувальними фондами, де основними суб'єктами є роботодавці та застраховані особи, а основним джерелом коштів є страхові внески страхувальників-роботодавців і застрахованих осіб, що сплачують їх в умовах та в порядку, передбачених законом. Відповідно до ст. 25 Закону України «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [38] послуги, які охоплює такий вид страхування:

- «є діагностика та амбулаторне лікування;
- стаціонарне лікування;
- надання готових лікарських засобів та виробів медичного призначення; профілактичні та освітні заходи;
- забезпечення медичної реабілітації осіб, які перенесли особливо важкі операції або мають хронічні захворювання» [38] .

У підвищенні доступності та якості медичних послуг велике значення мають страхові принципи, тобто відповідальність страхових медичних установ у сфері обов'язкового медичного страхування. Одним із принципів є забезпечення за рахунок коштів фондів загальнообов'язкового медичного страхування гарантій надання застрахованим безоплатної медичної допомоги при настанні страхового випадку в рамках територіальної програми загальнообов'язкового медичного страхування та основної програми обов'язкового медичного страхування. Соціальне страхування; стабільність фінансової системи, яка забезпечується на основі еквівалентності забезпечення із засобами загальнообов'язкового соціального страхування.

Для забезпечення конституційних прав громадян України на безкоштовне надання медичної допомоги реалізується Програма державних гарантій безоплатного надання громадянам медичної допомоги. Програмою

затверджено:

- перелік захворювань та станів, надання допомоги за яких здійснюється безкоштовно;
- категорії громадян;
- середні нормативи обсягу медичної допомоги;
- середні нормативи фінансових витрат за одиницю обсягу медичної допомоги;
- середні нормативи фінансування;
- порядок та структура формування тарифів на медичну допомогу та способи її оплати;
- вимоги до територіальних програмам державних гарантій безкоштовного надання громадянам медичної допомоги щодо визначення порядку та умов надання медичної допомоги;
- критерії доступності та якості медичної допомоги.

Населенню безкоштовно надаються:

- первинна медико-санітарна допомога, в тому числі первинна долікарська, первинна лікарська та первинна спеціалізована;
- спеціалізована, зокрема високотехнологічна, медична допомога;
- швидка, зокрема швидка спеціалізована, медична допомога;
- паліативна медична допомога, що надається медичними організаціями.

Крім обов'язкового медичного страхування, яке носить соціальний характер і здійснюється на державному рівні, та включає медичні послуги, що надаються абсолютно безкоштовно, в Україні використовується добровільне медичне страхування, яке гарантує громадянинові платні медичних послуг, які не входять до обов'язкового переліку. Його суть полягає в тому, що особа, яка купує річний поліс, у разі настання страхового випадку отримує право на безкоштовну та невідкладну медичну допомогу в межах бюджетів та переліку послуг, які вона надає.

Слід звернути увагу на те, що добровільне медичне страхування здійснюється страховими компаніями, і тому, щоб оформити зі страховою компанією страховий договір потрібні відповідні фінансові вклади. Сума фінансових вкладів дуже різноманітна, так як це все залежить від різноманітних факторів як:

- від переліку наданих послуг;
- від бонусних програм;
- від категорії медичних установ, включених у пакет обслуговування;
- кількості застрахованих;
- регіону обслуговування;
- стану здоров'я клієнта тощо.

І тому середньостатистичний розмір внеску становить від 400 грн. до 6000 грн.

Платні медичні послуги надаються за бажанням громадянина при надання медичної допомоги, та платних немедичних послуг (наприклад, побутових, сервісних, транспортних послуг), що надаються додатково при наданні медичної допомоги. Громадяни отримують платні медичні послуги за рахунок власних коштів, коштів роботодавців та інших коштів виходячи з договорів, зокрема договорів ДМС.

Платні послуги можуть надавати установи, які беруть участь у реалізації програми державних гарантій безоплатного надання громадянам медичної допомоги.

У сучасних умовах у зв'язку із збільшенням бюджетних асигнувань у охорону здоров'я та зростанням платних медичних послуг постає питання про запровадження ефективних методів інформаційного забезпечення управління фінансами закладів охорони здоров'я, які передбачають підвищення результативності використання ресурсного потенціалу.

Під управлінням фінансами (англ. financial management) розуміється свідомий вплив органів управління на фінанси установ та на фінансові процеси,

фінансову діяльність, здійснювану з метою досягнення та підтримки збалансованості, фінансової стійкості установи, отримання доходів для фінансового забезпечення економічних та соціальних завдань установи, що вирішуються.

Суб'єктами управління фінансуванням охорони здоров'я України є:

- на державному рівні Міністерство охорони здоров'я України, підвідомчі Міністерству організації; Фонд обов'язкового медичного страхування;
- на регіональному рівні – міністерства або департаменти охорони здоров'я.

Управління фінансуванням закладів охорони здоров'я здійснюється у трьох напрямках (рис. 1.2).



Рисунок 1.2. - Управління фінансуванням закладів охорони здоров'я України

Найбільш поширеними методами інформаційного забезпечення управління фінансуванням діяльністю закладів охорони здоров'я є:

- фінансове планування;
- прогнозування;

- програмування;
- регулювання;
- контроль.

Об'єктом фінансового планування в закладах охорони здоров'я є розподіл доходів, формування та використання кошторису. Всі учасники фінансового планування впливають на якість управління фінансами. У системі управління фінансами закладів охорони здоров'я використовуються такі види фінансових планів:

- за термінами планування (короткострокові (до 1 року); середньострокові (від 3 до 5 років) та довгострокові (понад 10 років)
- за центрами відповідальності (зведений бюджетний кошторис та плани фінансово-господарської діяльності).

Базовим методом фінансового планування є нормативний, він заснований на використанні нормативів, тобто величин, що забезпечують гранично допустимі чи середньо-допустимі кількісно та мінімально необхідні результати.

Програмно-цільовий метод застосовується нещодавно, але показав високу ефективність. Суть цього методу полягає у бюджетуванні, орієнтованому на результат. У фінансовий план медичних установ включаються цільові індикатори та обсяги фінансування, які дозволяють досягти певних результатів.

На різних рівнях інформаційного забезпечення управління фінансово – господарською діяльністю закладів охорони здоров'я можна виділити наступні етапи:

1. розробка фінансової та облікової політики установи;
2. складання плану фінансово-господарської діяльності:
 - вибір фінансових методів та інструментів;
 - визначення співвідношення джерел фінансування;
 - вибір методики ціноутворення тарифів на медичні послуги;

- розробка та затвердження економічних нормативів.

3. прогнозування фінансових результатів:

- за обсягом медичних послуг
- за доходами,
- за витратами,
- за витратами та ефективністю використання ресурсів.

4. виконання плану фінансово – господарської діяльності:

- мобілізація ресурсів;
- витрачання фінансових коштів.

5. контролю над виконанням плану фінансово – господарської діяльності.

Одним з основних етапів управління фінансово – господарської діяльністю закладів охорони здоров'я є розробка облікової політики установи. Облік є одним із функцій управління. З цією метою установа розробляє та затверджує облікову політику з метою бухгалтерського обліку (конкретних принципів, методів, процедур, правил) ведення бухгалтерського обліку, підготовки та подання бухгалтерської (фінансової) звітності. Розробляється головним бухгалтером чи іншою особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Затверджується керівником установи.

В обліковій політиці обов'язково встановлюється порядок визначення доходів від надання послуг. Для цього запроваджується:

- перелік доходів відповідно до затвердженого Статуту;
- критерії визнання доходів;
- які доходи від надання послуг визнаються у складі доходів поточного звітного періоду, а які – у складі доходів майбутніх періодів;
- підстави прийняття до обліку доходів;
- дату (момент) визнання доходів;
- вартісну оцінку та застосування коригування (знижки, пільги, ставки дисконтування) очікуваних надходжень доходів від надання послуг;
- порядок розрахунків за доходами (готівкою, безготівковим

розрахунком);

- порядок припинення визнання (вибуття) з урахування дебіторської заборгованості з доходів, не виконаної боржником, зокрема безнадійної до стягнення тощо.

Лева частка доходів медичних установ України – це доходи від основної діяльності – надання послуг. Проте, як показує практика, існують проблеми з документальним підтвердженням таких доходів та моментом їх оприбуткування. Проте, на жаль, касовий метод бюджетування минулого глибоко вкорінився в думках бухгалтерів закладів охорони здоров'я та заважає їм перейти на бухгалтерський облік за принципом нарахування.

Як відомо, відповідно до ч. 1 ст. 10 Закону України від 19.10.17 р. № 2168-VIII «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення, на всій території України встановлюються єдині тарифи оплати медичних послуг, лікарських засобів та медичних виробів, розміри реімбурсації лікарських засобів, які надаються пацієнтам за програмою медичних гарантій. Оплата за тарифом гарантована всім надавачам медичних послуг відповідно до укладених з ними договорів про медичне обслуговування населення. До того ж, медичні установи можуть використовувати для підвищення якості медичного обслуговування населення кошти, отримані від юридичних та фізичних осіб, якщо інше не встановлено законом. Такі підприємства встановлюють плату за послуги з медичного обслуговування, що надаються поза договорами про медичне обслуговування населення, укладеними з Національною Службою Здоров'я України» [36].

Отже, медичні установи надають:

- послуги за програмою медичних гарантій (які оплачує НСЗУ);
- платні послуги (за рахунок юридичних і фізичних осіб).

Наступна важлива функція управління фінансово – господарської діяльності медичних установ є контроль. Обліковою політикою визначається порядок організації та здійснення внутрішнього контролю з метою

встановлення відповідності фінансово-господарських операцій, що проводяться вимогам нормативних правових актів, оперативного виявлення, усунення та припинення порушень норм законодавства, виявлення та припинення дій посадових осіб, які негативно впливають на ефективність використання фінансових коштів та майна.

Ефективність внутрішнього контролю дозволить:

- підвищити рівень інформаційно – аналітичного забезпечення обліку, складання звітності;
- зменшити помилки та порушення норм законодавства, що регулює ведення обліку та складання звітності;
- підвищити ефективність використання бюджетних коштів та майна.

Завершальним етапом розробки облікової політики медичних установ є зазначення складання та подання бухгалтерської та відомчої звітності. Основною метою звітності є надання інформації про джерела, про розподіл та використання фінансових ресурсів; про способи фінансування діяльності установи та задоволення її потреб у фінансових ресурсах; про здатність установи фінансово забезпечувати свою діяльність та виконувати державні повноваження, здійснювати діяльність з виконання робіт, надання послуг; про фінансовий стан установи та її зміни; про використання державного майна, тощо. Медичні установи складають бухгалтерську звітність щоквартально та за рік. Звітним роком є календарний рік з 1 січня до 31 грудня включно. Квартальна звітність є проміжною та складається на 1 квітня, 1 липня, 1 жовтня поточного року. У ній відображаються операції, що змінюють вхідні залишки поточного року на рахунках бухгалтерського обліку. Вони пов'язані із внесенням змін до нормативно - правових актів, які регламентують порядок ведення обліку, чи проведенням реорганізації. Щоб інформація, подана у звітності, відповідала вимогам достовірності, відповідно до облікової політики установи проводиться інвентаризація активів та зобов'язань. Звітність подається до державного органу (органу місцевого самоврядування), який здійснює

функції та повноваження засновника, або до фінансового органу публічно-правової освіти, з бюджету якого установі надається субсидія за його рішенням; до податкового органу за місцем знаходження установи. Крім того, звітність може надаватися іншим зацікавленим користувачам, наприклад, одержувачам державних послуг; виконавцям державних контрактів, кредиторам, інвесторам, позичальникам; співробітникам установ тощо.

Для реалізації принципу відкритості (прозорості) звітність публікується у електронному вигляді на офіційному сайті установи.

1.2 Характеристика та сутність запасів закладів охорони здоров'я: їх оцінка та класифікація в системі обліку

Форми сучасного функціонування медичних закладів і системи охорони здоров'я потребує належного забезпечення матеріальними ресурсами. Запаси складають значну їх питому вагу.

З 2017 року їх облік регулюється Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та Планом бухгалтерського обліку в державному секторі. Сучасний облік став більш демократичним і гнучким. Проте облік запасів продовжує жорстко регламентуватися, вимагаючи дотримання принципів бухгалтерського обліку, затверджених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». План бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013.

Особливістю об'єктів обліку запасів медичних установ є те, що до них відносяться лікарські засоби та медичні вироби. Інформацію про них у бухгалтерському обліку медичні установи формують, керуючись «Методичними рекомендаціями ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджених наказом МОЗ від 09.09.2014 № 635» [38]. Але, враховуючи існуючу медичну реформу, яка

почалася у 2018 році і продовжується і досі та реорганізацію медичних закладів в залежності від їхнього типу можна виділити ще дві групи документів:

- для медичних установ, які ще залишаються бюджетними установами - НПСБОДС 123 «Запаси», «План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі з наказу Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219, а також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору з наказу Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11» [36; 37]
- для медичних установ, що реорганізовані в комунальні некомерційні підприємства - НП(С)БО 9 «Запаси» та «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій з наказу Мінфіну від 30.11.1999 № 291, а також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів з наказу Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2» [36; 37].

Для медичних установ, які залишаються бюджетними у Положенні 123 «Запаси» введено ряд нових понять стосовно зазначених активів. Як зазначено в стандарті, «одиницею обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид), а саме запаси визнаються активом, якщо їх вартість можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, або вони мають потенціал корисності, що контролюється суб'єктом державного сектору» [24]. Порівняно з попереднім визначенням це визначення ближче до міжнародної практики обліку запасів у державному секторі, основним критерієм якого є не зовнішній вигляд об'єкта, а його внутрішня сутність. Відповідно до п. 4, розділу 1 НП(С)БО ДС 123 «Запаси» до запасів відносять активи, що мають певні характерні ознаки (рис. 1.3).

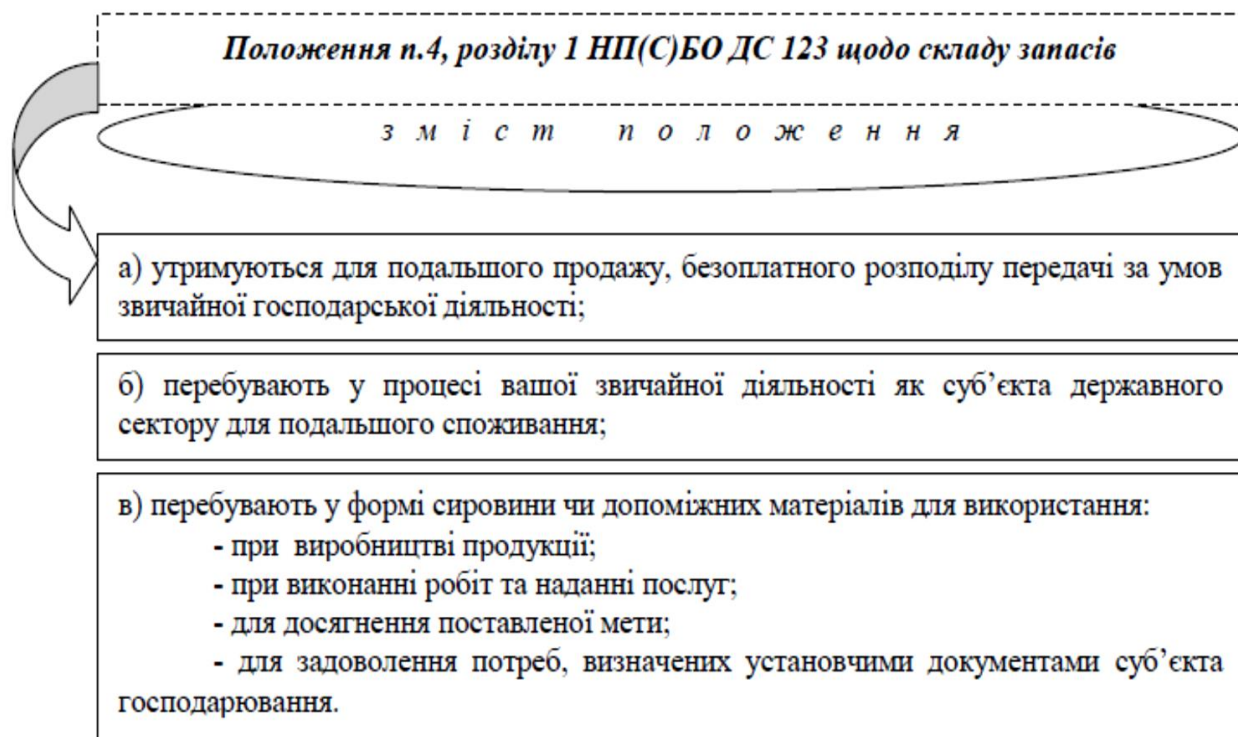


Рисунок 1.3 - Характеристики запасів, визначені НП(С)БО ДС
123 «Запаси»

Відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси» обліковою одиницею запасів є «їх однорідна група або найменування. Для визнання запасів активом мають бути виконані 2 умови:

- їх вартість можна достовірно визначити;
- є ймовірність того, що їхнє використання призведе до отримання майбутніх економічних вигід, або (та) запаси мають потенціал корисності» [24] .

До інших інновацій слід віднести наступне:

- «при формуванні первісної вартості запасів тепер включають низку витрат які раніше не формували їхню вартість, зокрема суми податку на додану вартість, транспортно-заготівельні витрати;
- оцінка запасів провадиться на дату складання балансу;
- застосування альтернативних підходів до оцінки вибуття запасів (нові

методи оцінки вибуття)» [24].

Також варто зазначити, що НП(С)БО ДС 123 містить детальний перелік витрат, які рекомендується включати до первісної вартості запасів (рис. 1.4)

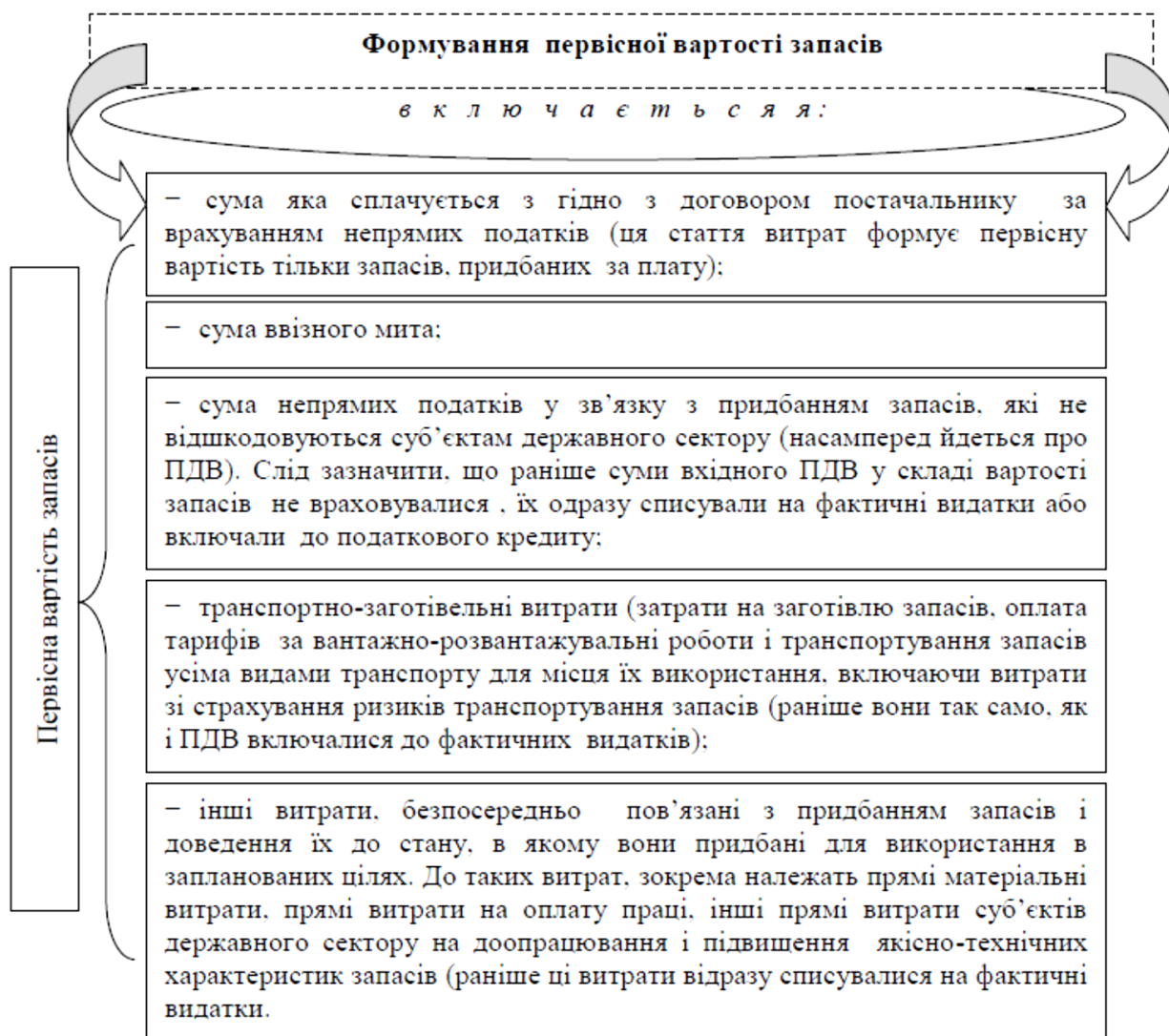


Рисунок 1.4 - Витрати, які включаються до первісної вартості запасів відповідно до НП(С)БО ДС 123 «Запаси»

Суттєвою відмінністю є те, як оцінюються придбані запаси, та як оцінюються запаси, що отримані медичним закладом як благодійна чи спонсорська допомога. Цю специфіку узагальнено наведено в таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Оцінка запасів відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси»

№ з/п	Умови отримання запасів	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
1	Придбання	Первісна вартість що включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
2	Виготовлення	Первісною вартістю є виробнича собівартість
3	Отримання безоплатно: - від фізичних та юридичних осіб	Первісною справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БОДС 123
	- від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості запасів установи, що їх передала, з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БОДС 123
4	Зміна первісної вартості після переоцінки	-
5	Створення та випуск запасів, на які держава має виключне право, зокрема поштові марки, бланки цінних паперів тощо	Первісна вартість (вартість їх виготовлення, друкування, чекання тощо).
6	Запаси які утримуються з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті щодо яких не існує активного ринку	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або відновлення на вартість
7	Отримання результатів обміну	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості переданих запасів, якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість

Первісна вартість при придбанні запасів також передбачає включення різних витрат, згідно з НП(С)БОДС 123, які узагальнені нами на основі його дослідження в таблиці 1.2

Таблиця 1.2

Порівняльний аналіз складових первісної вартості запасів при їх придбанні відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси»

з/п	Складові первісної вартості	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
1	Суми що сплачуються постачальнику згідно з договором	+
2	Транспортно-заготівельні витрати	+
3	Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні(купівлі) запасів, що включаються до податкового кредиту	-
4	Суми ввізного мита	+
5	Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які невідшкодовуються	+
6	Інші витрати які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	+

Відповідно до НП(С)БОДС 123 первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами медичними установами є їх виробнича собівартість. До витрат, що не включаються до первісної вартості запасів входять 4 складові (табл. 1.3).

Аналіз Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 року № 1203 показав, що запаси у ньому розмежовані в розрізі групування зазначеного НП(С)БО ДС 123. Так, зокрема запаси, що позиціонуються як група «сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності» за Планом рахунків вважаються «виробничими запасами». Підставою такого підходу є те, що ці запаси призначені для забезпечення діяльності з надання послуг і досягнення поставленої мети щодо

задоволення потреб установи (п. 2 розд. II НП(С)БОДС 123) . Також ці запаси відповідно до Плану рахунків можна ідентифікувати як інші нефінансові активи, в складі яких є відповідні елементи, рисунок 1.5

Таблиця 1.3

Склад витрат, що не включаються до первісної вартості запасів
відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси»

№ з/п	Склад витрат, що не включаються до первісної вартості запасів НП(С)БОДС 123 «Запаси»
1	Понаднормові втрати і нестачі запасів
2	Фінансові витрати
3	Витрати на зберігання, крім тих витрат які необхідні перед наступним етапом виробництва
4	Загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придбані для використання у запланованих цілях
5	Витрати на збут

Запаси, які відносяться до групи «готова продукція або незавершене виробництво» за НП(С)БО ДС 123 відносяться: виробництво та інші нефінансові активи. За тим на якому рахунку обліковується готова продукція, можна стверджувати, що класифікаційно вона віднесена до підгрупи інші нефінансові активи. Щодо запасів з групи «поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за НП(С)БО ДС 123, то для них у Плані рахунків передбачено відповідні рахунки і їх, відповідно слід класифікувати як поточні біологічні активи. В їхньому складі є сільськогосподарська продукція, продукція лісового господарства, продукція науково-дослідних закладів.

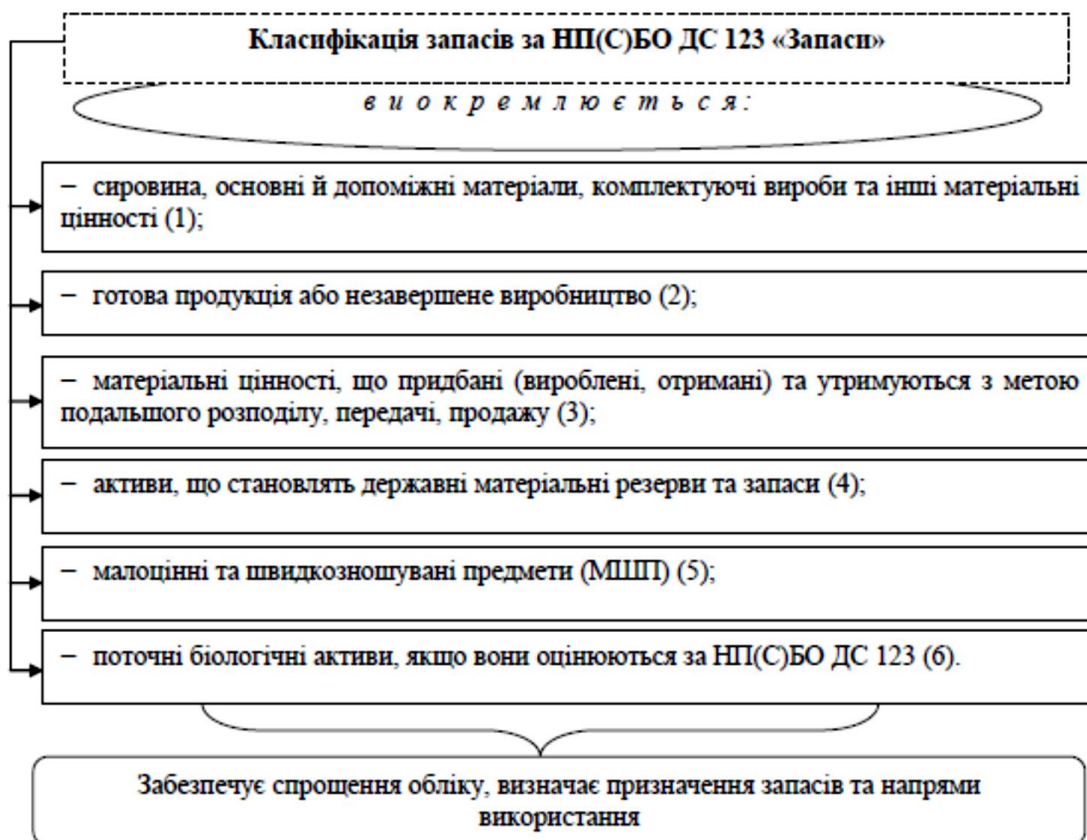


Рисунок 1.5 - Класифікація запасів як нефінансових активів

Запаси інших груп за НП(С)БО ДС 123 згідно Плану рахунків відносяться до інших нефінансових активів. Запаси з виокремленої у НП(С)БО ДС 123 групи «державні матеріальні резерви та запаси», які установи обліковують на субрахунку 1814 «Державні включають в себе, зокрема, резерви нафтопродуктів тощо.

І насамкінець, запаси групи «матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу» включають в себе дорогоцінні метали, каміння, дорогоцінне каміння органогенного утворення і напівдорогоцінне каміння, інші матеріали.

Особливості обліку запасів тих медичних установ, що були реорганізовані в комунальні некомерційні підприємства та регламентуються

НП(С)БО 9 «Запаси» та Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій з наказу Мінфіну від 30.11.1999 № 291, а також Методичними рекомендації з бухгалтерського обліку запасів з наказу Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2 буде розглянуто у розділі III на прикладі досліджуваної установи - Комунального некомерційного підприємства «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради»

Висновки до розділу I

У результаті проведеного дослідження теоретико-правових основ обліку та інвентаризації запасів медичних закладів було зроблено ряд висновків.

Сучасний рівень фінансування медичних закладів потребує раціонального використання бюджетних коштів на закупівлю матеріалу. Такий висновок випливає з того, що бюджетне фінансування залишається практично єдиним реальним і стабільним джерелом доходів медичних закладів. При цьому купівля товарно-матеріальних цінностей займає в ній відносно незначну частку. Тому вдосконалення їх обліку та контролю є одним із важливих шляхів раціонального витрачання коштів в умовах такої обмеженості ресурсів.

Облік запасів, його раціональність і якість визначаються багатьма факторами. Одним із них є стандартизація. Впровадження в практику національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, зокрема НП(С)БОДС 123 «Запаси», дозволило максимально адаптувати порядок обліку запасів до міжнародних стандартів. Водночас, однак, це призвело до появи кількох проблемних аспектів.

В цьому контексті важливо, насамперед, узгодити між собою різні нормативно-правові документи, які регулюють порядок обліку запасів у

медичних установах. На нашу думку, необхідно розробити конкретні рекомендації щодо порядку обліку запасів у медичних установах з урахуванням специфіки їх діяльності шляхом систематизації нормативно - правових документів та ґрунтуючись на рекомендаціях НП(С)БОДС123 «Запаси». Наприклад, для установ охорони здоров'я слід впорядкувати і деталізувати облік медикаментів і продуктів харчування, як найбільш масових видів запасів.

Особливістю об'єктів обліку запасів медичних установ є те, що до них відносяться лікарські засоби та медичні вироби. Інформацію про них у бухгалтерському обліку медичні установи формують, керуючись Методичними рекомендаціями ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджених наказом МОЗ від 09.09.2014 № 635. Але, враховуючи існуючу медичну реформу, яка почалася у 2018 році і продовжується і досі та реорганізацію медичних закладів в залежності від їхнього типу можна виділити ще дві групи документів:

- для медичних установ, які ще залишаються бюджетними установами - НП(С)БОДС 123 «Запаси», План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі з наказу Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219, а також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору з наказу Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11;

- для медичних установ, що реорганізовані в комунальні некомерційні підприємства - НП(С)БО 9 «Запаси» та План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій з наказу Мінфіну від 30.11.1999 № 291, а також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів з наказу Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2.

Лева частка доходів медичних установ України – це доходи від основної діяльності – надання послуг. Проте, як показує практика, існують проблеми з документальним підтвердженням таких доходів і моменту їх визнання в бухгалтерському обліку. Усе ж таки, на жаль, касовий метод з бюджетного

минулого глибоко засів в уявлення бухгалтерів медичних установ і заважає їм перебудуватися на бухгалтерський облік підприємства, який базується на методі нарахування.

РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ЦЕНТР ПРОФІЛАКТИКИ ТА БОРОТЬБИ ЗІ СНІДом КІРОВОГРАДСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ»

2.1 Організаційно – економічна характеристика КНП «КОЦПБС КОР»

ВІЛ-інфекція продовжує залишатися однією з актуальних проблем охорони здоров'я, що зумовлено її інтенсивним поширенням, особливо серед молоді, як чоловіків, так і жінок. За даними ЮНЕЙДС, станом на кінець 2021 року пандемія ВІЛ вбила понад 39 мільйонів людей, а приблизно 35 мільйонів зараз інфіковані ВІЛ.

В Україні протягом останніх років продовжує розвиватися епідемія ВІЛ-інфекції. Сучасна ситуація щодо ВІЛ-інфекції характеризується зростанням масштабів та фемінізацією епідемії, розширенням вікової структури хворих, підвищенням ролі статевого шляху передачі вірусу, щорічним зростанням кількості нових випадків інфекції та зростання захворюваності на туберкульоз у поєднанні з ВІЛ-інфекцією. Реєструється несприятлива динаміка поширення ВІЛ-інфекції. Внаслідок зростання захворюваності на ВІЛ-інфекцію спостерігається зростання таких негативних тенденцій, як висока смертність та поширення епідемії з найбільш уразливих груп населення на широкі верстви населення, що створює загрозу демографічній ситуації. та економічний розвиток країни.

22 червня 2000 року з метою обмеження зростання захворюваності на ВІЛ-інфекцію утворено структурний підрозділ Кіровоградської обласної державної адміністрації з питань охорони здоров'я Кіровоградського міського закладу «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі

СНІДом». Відповідно до рішення № 308 від 19.05.2017 «Про перетворення об'єктів комунальної власності» зі змінами згідно з рішенням № 604 від 18.12.2018 встановлено порядок перетворення комунальних закладів охорони здоров'я, що перебувають у співвласності територіальних громад муніципальних утворень, муніципалітетів та міст області до комунальних некомерційних підприємств та завершено реєстрацію в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб та громадських формувань. Наразі медичний заклад набув статусу суб'єкта господарювання з надання медичних послуг населенню. Це означає, що він може бути одержувачем бюджетних коштів лише в рамках окремих бюджетних програм для сфери охорони здоров'я, а також не їхній адміністратор.

КНП «КОЦПБС КОР» у своїй діяльності керується «Конституцією України, законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-розпорядчими документами Міністерства охорони здоров'я України, розпорядчими документами «Кіровоградської обласної ради, розпорядженнями голови Кіровоградської обласної державної адміністрації», організаційно-розпорядчими документами структурного підрозділу Кіровоградської обласної державної адміністрації з питань охорони здоров'я, іншими нормативно-правовими актами» [36,37,39].

КНП «КОЦПБС КОР» виконує лікувальну, лікувально-профілактичну, консультативну, організаційно-методичну, аналітично-інформаційну, санітарно-просвітницьку діяльність, епідеміологічний моніторинг за ВІЛ-інфекцією і СНІДом у Кіровоградській області.

Основною метою створення досліджуваної установи є:

- профілактика серед недиференційованого (загального) населення. Працівниками КНП «КОЦПБС КОР» проводиться санітарно-освітня робота, спрямована на запобігання зараженню ВІЛ. Здійснюється поширення санітарно-освітньої літератури в ході до - та післятестового консультування пацієнтів, при проведенні профілактичних та протиепідемічних заходів у

вогнищах ВІЛ-інфекції, виявлених фахівцями центру;

- індивідуальна профілактика зараження ВІЛ – консультування, яке поєднується з проведенням тестування на ВІЛ;
- профілактична робота з групами населення, важливими для організації профілактичних заходів (медичні працівники);
- профілактична робота з доступними для навчання організованими групами населення;
- профілактична робота серед особливо вразливих та малодоступних груп населення;
- ін.

Відповідно до статуту предмет діяльності КНП «КОЦПБС КОР» - забезпечення медичного обслуговування населення області, шляхом надання йому медичної допомоги (послуг) в порядку та обсязі, встановлених законодавством. Таблицею 2.1 наведено предмет діяльності установи який здійснюється фактично та можливо здійснення у перспективі.

Таблиця 2.1

Предмет діяльності КНП «КОЦПБС КОР»

Предмет діяльності за статутом	Здійснюється фактично	У перспективі
створення разом із Засновником умов, необхідних для забезпечення доступної та якісної медичної допомоги населенню області, організації належного управління внутрішнім лікувально-діагностичним процесом та ефективного використання майна та інших ресурсів	+	
надання населенню області спеціалізованої та високо спеціалізованої консультативної, діагностичної, лікувальної та профілактичної допомоги, медико-психологічної та соціальної допомоги ВІЛ-інфікованим та хворим на СНІД	+	

Продовження табл. 2.1

забезпечення населення доступністю та належною якістю безоплатного тестування з метою виявлення ВІЛ-інфекції, відповідне дотестове та післятестове консультування, а також забезпечення безпеки тестування	+	
забезпечення вільного доступу до послуг з проведення постконтактної профілактики осіб, які мали підвищений ризик контакту з ВІЛ під час виконання професійних обов'язків та в інших випадках	+	
забезпечення вільного доступу до послуг з профілактики передачі ВІЛ-інфекції від ВІЛ-інфікованих вагітних жінок їхнім новонародженим дітям	+	
виявлення джерел зараження, затучення до обстеження, лікування та досягання прихильності в лікуванні	+	
ведення диспансерного обліку хворих на ВІЛ-інфекцію/СНІД та здійснення медичного нагляду за зазначеними особами	+	
здійснення постійного моніторингу епідемічної ситуації та контролю за здійсненням заходів із запобігання захворюванню на ВІЛ-інфекцію	+	
здійснення діагностики ВІЛ-інфекції та інших видів лабораторних досліджень	+	
проведення науково-практичних конференцій, круглих столів, тренінгів, виступи в ЗМІ, втілення та розповсюдження наукових винаходів та пропозицій в сфері діагностики та лікування ВІЛ-інфекції		+
планування, організація, контроль за проведенням профілактичних оглядів та диспансеризації населення, здійснення профілактичних заходів, у тому числі надання послуг з консультування та тестування населення з метою своєчасного обстеження швидкими тестами для виявлення хвороб, пов'язаних з ВІЛ-інфекцією/СНІДом	+	
проведення періодичної перевірки роботи Кабінетів «Довіра» та сайтів видачі АРТ в області, забезпечення організаційно-методичного керівництва їх роботою	+	
взаємодія з суб'єктами надання первинної, вторинної (спеціалізованої) та третинної (високоспеціалізованої) медичної допомоги з метою своєчасного діагностування та забезпечення лікування хворих на ВІЛ-інфекцію/СНІД	+	
забезпечення дотримання міжнародних принципів доказової медицини та галузевих стандартів у сфері охорони здоров'я	+	
упровадження нових форм та методів профілактики, діагностики, лікування та медичного супроводу хворих на ВІЛ-інфекцію/СНІД	+	
проведення нарад та конференцій лікарів-інфекціоністів, педіатрів, акушер-гінекологів та інших лікарів з питань профілактики, діагностики, лікування та медичного супроводу хворих на ВІЛ-інфекцію/СНІД		+

Продовження табл. 2.1

продовження табл. 2.1

направлення на медико-соціальну експертну комісію осіб зі стійкою втратою працездатності	+	
участь у проведенні інформаційної та освітньо-роз'яснювальної роботи серед населення щодо формування здорового способу життя	+	
участь у державних та регіональних програмах щодо організації безкоштовного забезпечення лікарськими засобами населення у визначеному законодавством порядку та відповідно до фінансового бюджетного забезпечення галузі охорони здоров'я	+	
надання платних послуг та медичного супроводу в порядку і в межах, встановлених чинним законодавством України		+
визначення потреби структурних підрозділів підприємства та населення у лікарських засобах, виробів медичного призначення, медичному обладнанні та транспортних засобах для забезпечення населення доступною, своєчасною та якісною медичною допомогою		+
забезпечення підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників підприємства	+	
закупівля, зберігання та використання ресурсів, необхідних для надання медичних послуг, зокрема лікарських засобів, обладнання та інвентарю	+	
координація діяльності лікарів із надання медичної допомоги з опортуністичними захворюваннями, викликаними ВІЛ-інфекцією іншими суб'єктами надання медичної допомоги, зокрема закладами вторинної та третинної медичної допомоги, а також з іншими службами, що опікуються добробутом населення, зокрема соціальна служба та правоохоронними органами	+	
надання будь-яких послуг іншим суб'єктам господарювання, що надають медичну допомогу з опортуністичних інфекцій пов'язаних з ВІЛ на території селищ, міст, області		+
здійснення господарської, фінансової та іншої діяльності по забезпеченню виконання мети	+	

Досліджувана установа відноситься до об'єктів спільної власності і користується майном, що належить до спільної власності територіальних одиниць муніципалітетів, муніципалітетів і міст області і доручено на праві оперативного управління з обмеженням повноважень. розпорядження відокремленим майном, яке здійснюється за згодою власника в установленому порядку та межах, встановлених правовими актами, та власника майна або

уповноваженого ним органу.

Також КНП «КОЦПБС КОР» здійснює розробку методичних матеріалів з проблем збереження та зміцнення здоров'я, гігієнічного виховання населення, вивчає ефективність роботи з формування здорового способу життя, гігієнічного виховання населення з метою оперативної корекції.

Лабораторія КНП «КОЦПБС КОР» має найсучасніше обладнання та проводить дослідження на ВІЛ-інфекцію, вірусні гепатити, інші дослідження для всіх закладів охорони здоров'я Кіровоградської області, а також проводить дослідження на вірусне навантаження, імунологічні дослідження, клініко-біохімічні дослідження, вірусологічні дослідження, дослідження на опортуністичні інфекції та інші. дослідження ВІЛ-інфікованих та хворих на СНІД у Кіровоградській області.

Фінансування КНП «КОЦПБС КОР» здійснюється за рахунок бюджетних коштів. Додатковими джерелами фінансування можуть бути кошти отримані:

- із територіального бюджету за виконання державних замовлень;
- із спонсорських надходжень від благодійних фондів, підприємств, установ, організацій та приватних осіб;
- із фондів страхових компаній за профілактичну діяльність;
- із грантами від міжнародних організацій.

Досліджувана установа має ліцензії на медичну практику, на підставі яких здійснює свою діяльність (Додаток Д). У разі необхідності провадження нових видів діяльності, на які потрібний спеціальний дозвіл, підприємство отримує його в порядку, визначеному законодавством України. На теперішній момент в умовах воєнного стану та пандемії достатньо складним є розвиток діяльності, пов'язаної з наданням платних послуг. Відповідно до стратегії реформування у складі фінансування передбачено зростання таких послуг, досліджувана установа таких послуг не надає, проте у перспективі таке передбачено.

КНП безпосередньо співпрацює з іншими закладами і службами охорони здоров'я та забезпечує планового виконання соціального замовлення органів, закладів і служб охорони здоров'я стосовно організації та проведення просвітницьких заходів, розробки методичних матеріалів, видання друкованих санітарно-освітніх матеріалів для населення, підготовку інформацій та довідок щодо профілактики СНІДу, тощо. Працівники установи беруть участь у роботі наукових з'їздів, конференцій, семінарів, тренінгів тощо з метою висвітлення питань збереження та зміцнення здоров'я. Приймають участь у розслідуванні випадків захворювання з підозрою на зараження під час переливання крові, при виконанні медичних маніпуляцій, при грудному вигодовуванні та парентеральному побутовому контакті

Трудовий колектив КНП «КОЦПБС КОР» складається з громадян, які беруть участь у його діяльності на підставі трудових договорів. Основною формою здійснення повноважень трудового колективу є загальні збори, які скликаються в міру необхідності, але не рідше двох разів на рік. Загальні збори трудового колективу оцінюють проект колективного договору і приймають рішення про схвалення або відхилення цієї пропозиції. Відносини між трудовим колективом та адміністрацією закладу регулюються колективним договором. На досліджуваному підприємстві згідно штатного розпису працює 26 осіб (Додаток Е)

КНП «КОЦПБС КОР» здійснює некомерційну господарську діяльність, організовує свою діяльність відповідно до фінансового плану (додаток К), самостійно організовує надання медичних послуг. Протягом досліджуваного періоду, як уже зазначалося, платні послуги не надавалися, але витрати (крім ліків та медикаментів) покриваються за рахунок коштів, отриманих від НСЗУ на реалізацію гарантованого пакету медичних послуг. Прийом фінансових коштів відбувається на підставі укладеного договору про оздоровлення населення в рамках програми гарантування здоров'я. Сума коштів, яку сплачуватиме НЗПЗ, вказана в спеціалізованих умовах надання оздоровчих

послуг. Кошти в договорі розраховані на 1 рік, річний внесок ділиться на 12. Відповідна розбивка по місяцях міститься у зазначених додатках до договору. Досліджувана установа виставляє до НСЗУ рахунок на отримання коштів. Рахунок-фактура складається на підставі послуг та розмірів оплати, зазначених у зазначених додатках до договору. Оплата НСЗУ здійснюється протягом 10 днів. Кошти зараховуються на поточний рахунок. Кошти НСЗУ не є цільовим фінансуванням.

Порівняння коштів НСЗУ з цільовим фінансування з бюджету наведена таблицею 2.2

Таблиця 2.2

Порівняння коштів НСЗУ з цільовим фінансування з бюджету

Критерії порівняння	Кошти від НСЗУ	Цільове фінансування з державного/місцевого бюджету
Документ, що є підставою для отримання коштів	Договір про медичне обслуговування	Паспорт бюджетної програми, порядок фінансування з місцевої ради, закон про державний бюджет, рішення місцевої ради про місцевий бюджет.
Ким укладається документ	Медзакладом та НСЗУ. Це двосторонній договір	Кабмін, МОЗ, місцева рада. Це одностороннє рішення.
Поняття авансу (попередньої оплати)	Так, аванс можливий.	Поняття авансу як таке взагалі відсутнє. Це кошти, які у разі отримання, треба використати за цільовим призначенням.
Предмет фінансування	Оплата послуги, яку надає медзаклад НСЗУ. НСЗУ виступає як замовник послуги.	Закупівля певних матеріальних активів: медикаментів, медичного обладнання. Оплата певних послуг, навчання медперсоналу тощо.
Контроль за використанням	Розподіл даних коштів вирішується на основі фінансового плану медзакладу. В першу чергу, вони йдуть на покриття собівартості наданої послуги, але якщо залишаються, то можуть бути використані на будь-що в межах статутної діяльності.	Кошти можуть бути використані тільки на ціль, заради якої були виділені. Все інше – нецільове фінансування.
Прибуток	Так, цілком можливий і має бути використаний на статутні цілі медзакладу.	Ні. Кошти йдуть виключно на покриття певних витрат. Якщо їх занадто й вони не були освоєні, то повертаються назад до бюджету.

З 2022 року вартість пакету медичних послуг не змінилась, що обумовлює фінансові ускладнення пов'язані із зміною мінімальної оплати праці та відповідного збільшення посадових окладів. Проблема частково вирішувалась за рахунок запровадження у 4 кварталі 2021 року другого – спеціального пакету послуг на ці цілі, але у 2022 році таке фінансування не здійснювалось, що може потенційно загрожувати збитками. Підприємство зобов'язано ефективно використовувати наявні ресурси, чому сприяє ефективна система інформаційного забезпечення.

Структура активів та цільового фінансування КНП «КОЦПБС КОР» наведені таблицею 2.2

Таблиця 2.2

Структура активів, власного капіталу та зобов'язань КНП «КОЦПБС КОР» за станом на 01.01.2022 р

	на 01.10.2020 р., тис.грн	на 01.01.2021 р., тис.грн	на 01.01.2022 р., тис.грн	Відхилення (абсолютне, 2022/2021 тис.грн)
I. Необоротні активи				
Основні засоби:	375,2	333,6	1603,9	1270,3
первісна вартість	1 239,8	1239,8	2681,0	1441,2
знос	(864,6)	(906,2)	(1077,1)	170,9
Усього за розділом I	375,2	333,6	1603,9	1270,3
II. Оборотні активи				
Запаси:	8957,7	7309,5	4557,4	-2752,1
Інша поточна дебіторська заборгованість	12,7	-	-	
Витрати майбутніх періодів	-	0,9		-0,9
Усього за розділом II	8970,4	7310,4	4557,4	-2753
Баланс	9345,7	7644,0	6161,3	-1482,7
I. Власний капітал				
Додатковий капітал	375,2	333,6	273,4	-60,2

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

Як показує таблиця 2.2 в активах переважають оборотні матеріальні активи – медикаменти, а у пасивах – цільове фінансування. Ця структура повністю відповідає особливостям діяльності медичних установ. Динаміка зміни показників балансу КНП «КОЦПБС КОР» за 2020 -2021 роки наведена рисунками 2.1 та 2.2

Спостереження за досліджувані роки показало, що у структурі активів необоротні активи представлені основними засобами та на момент трансформування балансу у 2020 році їх залишкову вартість віднесено до додаткового капіталу. Запаси, що знаходились на балансі (крім отриманих на засадах цільового фінансування) на момент трансформування закладу відповідно до відомчих рекомендацій було віднесено до фінансового результату. Дебіторська заборгованість представлена у балансі це заборгованість по лікарняних, що мають бути виплачені за рахунок ДФСС. За період 2020-2022 роки структура балансу кардинально не змінювалась.

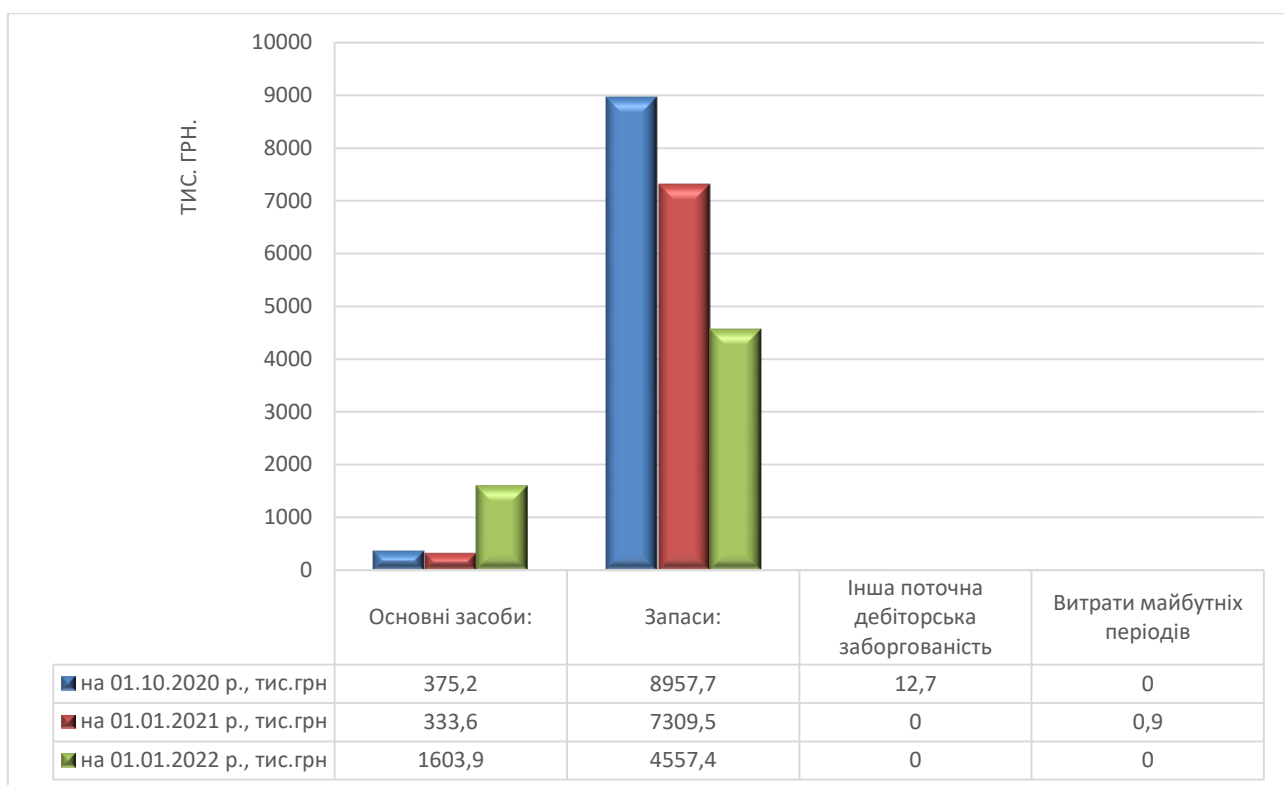


Рисунок 2.1 – Динаміка зміни показників у структурі активів КНП «КОЦПБС КОР» у період спостереження з 2020 по 2022 роки

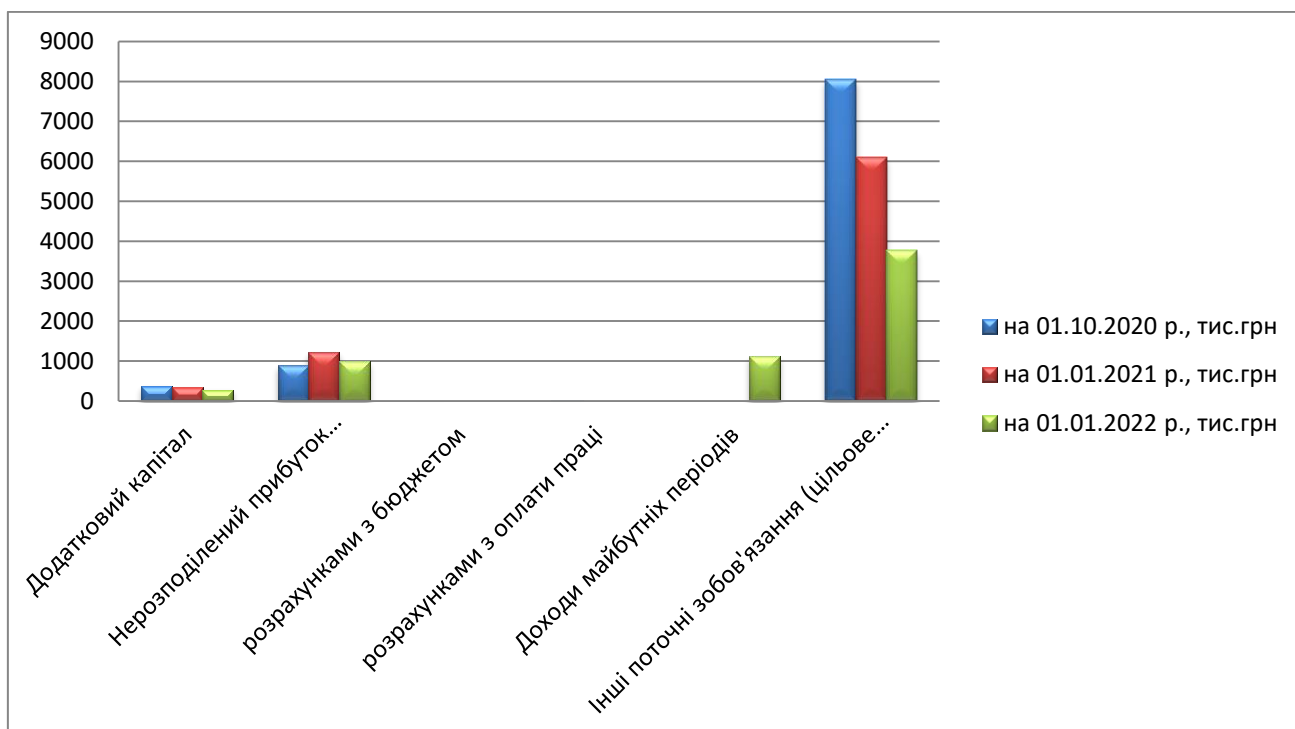


Рисунок 2.2 – Динаміка зміни показників у структурі пасивів КНП «КОЦПБС КОР» у період спостереження з 2020 по 2022 роки

Для досліджуваного неприбуткового підприємства переважають кошти цільового фінансування в частині отримання ліків та лікарських засобів у порядку централізованих закупівель від НСЗУ, а також гуманітарної допомоги. Витрати, пов'язані з оплатою послуг субпідрядних лабораторних досліджень та перевірки обладнання, покриваються за рахунок власних коштів у моніторинговому періоді. Дуже значна частка необхідних ресурсів надходить у вигляді гуманітарної допомоги.

У статуті зазначено, що «статутний капітал становить балансову вартість основних засобів, визначених у передавальному акті майна, коштів, прав та обов'язків від комунального закладу «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом» до комунального некомерційного підприємства «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради», проте відповідно до відомчих рекомендацій, з чим ми погоджуємося, залишкову вартість віднесено до додаткового капіталу, як безоплатно отримані необоротні активи» [36].

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

2.2 Аналіз організаційних аспектів обліку та облікової політики КНП «КОЦПБС КОР»

Досліджуване підприємство відповідно із вимогами законодавства самостійно організовує та здійснює бухгалтерський облік, складає статистичну, бухгалтерську та медичну (відомчу) звітність і подає її органам, уповноваженим здійснювати контроль за відповідними напрямками діяльності.

Згідно з п. 3 ст. 8 р. III Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996 відповідальним за організацію бухгалтерського обліку, фіксацію фактів усіх проведених господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого строку на підприємстві є його керівник – головний лікар КНП який здійснює керівництво відповідно до законодавства та установчих документів» [39]. На досліджуваному підприємстві створений спеціальний структурний підрозділ - бухгалтерська служба.

У КНП «КОЦПБС КОР» у штаті бухгалтерії працює 4 штатні працівники. Відповідно до посадових обов’язків вони відповідають за ведення обліку, складання та подання фінансової, податкової, статистичної звітності та здійснюють інформаційне забезпечення управління, що проілюстровано рисунком 2.3.



Рисунок 2.3 – Склад бухгалтерії КНП «КОЦПБС КОР»

Головний бухгалтер несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, розподіл і кооперацію роботи бухгалтерів, збереження і ефективне використання всіх ресурсів і дотримання фінансової дисципліни. На нашу думку, необхідно оптимізувати організаційну сторону бухгалтерського обліку, особливо суттєвим недоліком є те, що робочі інструкції були складені ще до перетворення медичного закладу з бюджетної установи на некомерційне підприємство. Облікова політика також повинна бути офіційно оформлена. Підприємство не має договору, складеного спеціально для досліджуваної компанії, і при прийнятті рішень керується загальними відомчими рекомендаціями. Відповідно до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у разі виявлення розбіжностей між рекомендаціями будь-якої галузі чи відомства та стандартами, необхідно використовувати стандарти.

На підприємстві не розроблено робочий план рахунків відповідно до зміни організаційно – правової форми суб'єкта господарювання та трансформування його з бюджетної установи в некомерційне підприємство. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203, впроваджено з 1 січня 2017 року. Досліджувана установа користується саме ним, проте не розроблено та не закріплено робочий план рахунків, що призводить до певних методичних помилок, зокрема в частині запасів. Бюджетні установи мали ще на початок 2017 року обов'язково розробити й затвердити робочий план рахунків, у 2018 роу після трансформування у КНП повинні були розробити новий план рахунків додавши його до наказу про облікову політику тому вважаємо, що є термінова необхідність здійснити це у 2022 році.

Позитивним є те, що в установі застосовують нові форми меморіальних ордерів, з яких відповідно до специфіки діяльності та стану інформаційного забезпечення управління складають такі:

Меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної

казначейської служби України (банках)» [52] та меморіальний ордер № 3 (№ 3-авт) «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [52] за будовою подібні до меморіального ордера № 1. Вони «призначені для відображення надходження на рахунки установи асигнувань та здійснення касових видатків загального і спеціального фондів бюджету. Накопичувальні відомості складають окремо з кожного реєстраційного (поточного) рахунку, застосовуючи для них додаткову нумерацію (№ 2-1, № 2-2, № 3-1, № 3-2 і т. ін.). Записи до цих відомостей здійснюють на підставі щоденних виписок з реєстраційних (поточних) рахунків та доданих до них первинних документів (платіжних доручень тощо). У кінці місяця підсумки меморіальних ордерів переносяться до книги Журнал-головна у розрізі кореспондуючих рахунків» [52].

Меморіальний ордер № 5 (№ 5-авт) «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати складається в установах, які оформлюють декілька розрахунково-платіжних відомостей. Не зважаючи на те, що в установі складають одну відомість її підсумки переносять до меморіального ордеру №5. У цій же відомості на суми нарахованої заробітної плати здійснюють нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ)» [52]. До меморіального ордера додають всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати.

Меморіальний ордер № 6 (№ 6-авт) «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами» використовується для обліку розрахунків, які обліковують на субрахунках «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» «Розрахунки з іншими кредиторами».

Для узагальнення інформації по списанню запасів ведуть Меморіальний ордер № 13 «Виробничі запаси (витрачання)». До нього вносяться дані про витрачання виробничих запасів. По всіх записах зазначаються документи та матеріально відповідальні особи

Також в установі складають меморіальні ордери 17, 19, 20 за операціями по рахункам, які не потребують накопичувальних відомостей та зведен. Кожний меморіальний ордер за окремий місяць отримує свій номер, починаючи з 17 (тобто 18, 19 і т. д. по місяцях)

По закінченню кварталу головний бухгалтер трансформує лише залишки та здійснює вибірку за оборотами відповідно до потреб складання фінансової звітності (Баланс та Звіт про сукупний дохід) та форм відомчого звіту.

При розробці робочого плану рахунків доцільно дотримуватись як вимог чинного законодавства стосовно трансформування обліку так і враховувати специфіку та розміри господарської діяльності.

У таблиці 2.4. представлено трансформування рахунків бухгалтерського обліку з бюджетної класифікації до плану рахунків № 291, яке пропонуємо зафіксувати у Наказі про облікову політику КНП «КОЦПБС КОР».

Таблиця 2.4.

Трансформування рахунків бухгалтерського обліку КНП «КОЦПБС
КОР»

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

Суттєвим недоліком організації обліку в установі є те, що не розроблено Положення з бухгалтерської служби а у своїй діяльності керівництво установи та головний бухгалтер опираються на Типове положення «Про бухгалтерську службу бюджетної установи», що затверджено Постановою КМУ №59 від 26.01.2011 р з послідовними змінами та доповненнями. Відповідно до

специфіки діяльності та згідно з Типовим положенням є необхідним розробити Положення «Про облікову службу КНП «КОЦПБС КОР» та Наказ «Про облікову політику». Можливим і прийнятним є варіант за яким установа прийме рішення використовувати варіанти методології за рекомендацією Обласного управління охорони здоров'я, якому відомчо підпорядковано.

Особливістю медичних закладів та їх відмінністю від інших суб'єктів господарювання є те, що у своїй діяльності вони повинні дотримуватись як загального законодавства з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, так і законодавства про охорону здоров'я, яке є пріоритетним. Правові підстави складання такої звітності визначені пунктом 28 «Типової форми договору про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій, що затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 25.04.2018 № 410» [56]. Відповідно до договору з НСЗУ про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій, КНП «КОЦПБС КОР» надає щокварталу до останнього дня наступного місяця НСЗУ в електронній формі звіт про доходи та витрати. Звіт заповнюється згідно даних регламентованого бухгалтерського обліку, результатів господарських операцій, проведення, оборотно-сальдової відомості після закриття періоду. Дані у всіх таблицях звіту, окрім Балансу заповнюються в гривнях з двома знаками після коми, Баланс заповнюється в тисячах гривень з одним знаком після коми.

Форму для складання звіту реалізовано у таблиці Excel, вона містить відкриті комірки для внесення даних обліку, комірки, заповнені синім кольором не заповнюються, оскільки містять формули та є захищеними. Звіт містить 10 вкладок. Вкладка «Валідація» та «Аналіз» формується автоматично. Інформація щодо відображення господарських операцій на вкладці «Звіт Пацієнт» викладена у додатку 1 до цієї інформації (додається). Звіт містить дані за звітний період та відповідний період минулого року. Кожний заклад отримує персональний EXCEL -файл для заповнення.

При аналізі організації обліку досліджуваної установи було виявлено, що до витрат відносяться:

- виробничі витрати - виробничі витрати, що закриваються на виробничу собівартість робіт та послуг рахунку 903 (Дт 791 Кт 903);
- адміністративні витрати - це витрати, що закриваються на 791 рахунок (Дт 791 Кт 92). Ці витрати - здійснені за рахунок пакету медичних послуг та власних можливостей (наприклад наданих платних медичних послуг);
- цільові витрати – це витрати за рахунок бюджетів усіх рівнів та благодійної допомоги. Одночасно з цільовими витратами визнається інший операційний цільовий дохід. Цільові витрати обліковуються на затратних рахунках - 23, 94. Загальна схема закриття рахунків: 23 на 903, далі 903, 92, 94 на 791 (Дт 23 Кт 91, Дт 903 Кт 23, Дт 791 Кт 903, 92, 94);

Особливістю обліку досліджуваної установи відповідно до її організаціо – правової форми є:

- установа повинна звітувати про бухгалтерський прибуток/збиток. У п. 133.4.2 ст. ПКУ зазначає, що Іюходи (прибутки) неприбуткової організації слугують виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її створенням;
- нерозподілений прибуток не може бути від’ємним. В операційній діяльності всі витрати, здійснені за рахунок бюджетів усіх рівнів та благодійної допомоги, прирівнюються до доходу. Дохід від пакету медичних послуг має покривати фактичні позабюджетні витрати. Комунальне некомерційне підприємство здійснює свою господарську діяльність відповідно до вимог Господарського кодексу України, яким передбачено складання та затвердження фінансового плану на рік, відповідно до якого підприємство отримує доходи та здійснює витрати, визначає розмір і напрямки коштів на виконання своїх функцій відповідно до установчих документів. Фінансовий план, затверджений

власником підприємства, не включає дохід збитків від господарської діяльності, тому їх насправді бути не повинно;

- відносини з Національною службою здоров'я України, які не є цільовим фінансуванням, складаються з наступних господарських операцій: отримані аванси, дебіторська заборгованість, що визнається одночасно з доходами від наданих медичних послуг на підставі звіту про медичні послуги; зарахування отриманого авансу в покриття дебіторської заборгованості; отримання оплати за надані послуги (кінцевий розрахунок за звітний період). Ці операції обліковуються окремо за кожним пакетом медичних послуг;

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

- господарські операції з передачі в іншу організацію ТМЦ, що придбані (отримані) за кошти цільового фінансування (Дт 48 Кт 201) не є витратами періоду та не визнаються доходом.

Окремими особливостями обліку досліджуваної установи є облік за джерелами фінансування, а саме особливості відображення господарських операцій щодо розрахунків з Національною службою здоров'я України, цільового фінансування, безоплатно отриманих необоротних активів. При цьому враховується така аналітика проведень:

1. відносини досліджуваної установи з Національною службою здоров'я України не є цільовим фінансуванням, а є відносинами згідно договору, тому в обліку це:

- дебіторська заборгованість за розрахунками з Національною службою здоров'я України за обсяги наданих медичних послуг та кредиторська заборгованість (отримані аванси) за такими аналітиками: контрагент (НСЗУ), договір № (номер договору з НСЗУ), пакет № (номер пакету медичних послуг за ПМГ);

– дохід від реалізації робіт та послуг за кожним пакетом медичних послуг визнається на основі первинного документу - звіт про обсяг наданих медичних послуг за пролікований випадок/медичну послугу (акт наданих послуг) та формується проведення Дт 36 Кт 703 пакет № (проілюстровано рисунком 2.5;

ЗВІТ №0001111598521K2A про обсяг наданих медичних послуг за пролікований випадок/медичну послугу Звітний період: Листопад 2021 року Дата складання: 10.12.2021 Згідно з Договором про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій № [REDACTED] укладеного між Надавачем та Замовником (надалі - Договір), Надавач склав цей звіт про те, що за звітний період ним були надані медичні послуги в обсягах згідно з додатками. Загальна вартість наданих послуг становить 615 352,15 грн. (шістсот п'ятнадцять тисяч триста п'ятдесят дві гривні, 15 копійок) ЗАГАЛЬНА СУМА ДО СПЛАТИ ЗА ЗВІТОМ СТАНОВИТЬ: 447 110,24 грн. (чотириста сорок сім тисяч сто десять гривень, 24 копійки)	
Глобальна ставка за звітний період, грн	0,00
Глобальна ставка за звітний період з урахуванням строку дії договору та ліцензій, грн	0,00
Розрахунок-коригування за попередні звітні періоди поточного року, грн	0,00
Розрахунок-коригування за минулі роки, грн	0,00
Загальна вартість наданих медичних послуг, що підлягає оплаті, грн	279 289,69
в т.ч. загальна вартість наданих медичних послуг відповідно до звіту про обсяг наданих медичних послуг за глобальною ставкою, грн	0,00
в т.ч. загальна вартість наданих медичних послуг відповідно до звіту про обсяг наданих медичних послуг за пролікований	279 289,69
Гранична сума оплати у звітному періоді згідно з договором, грн	180 255,53
в т.ч. Гранична сума оплати у звітному періоді згідно з договором за глобальною ставкою, грн	0,00
в т.ч. Гранична сума оплати у звітному періоді згідно з договором за пролікований випадок/медичну послугу, грн	180 255,53
Залишок (+) /перевищення (-) граничної суми оплати у звітному періоді, грн	-99 034,16
в т.ч. Залишок (+) /перевищення (-) граничної суми оплати у звітному періоді за глобальною ставкою, грн	0,00
в т.ч. Залишок (+) /перевищення (-) граничної суми оплати у звітному періоді за пролікований випадок/медичну послугу, грн	-99 034,16
Загальна вартість наданих медичних послуг за пакетом, що підлягає оплаті за звітний період (в межах граничної суми оплати), становить: двісті сімдесят дев'ять тисяч двісті вісімдесят дев'ять гривень, 69 копійок	
Залишок (+) /перевищення (-) граничної суми оплати у попередніх звітних періодах, грн	-37 027,63
в т.ч. Залишок (+) /перевищення (-) граничної суми оплати у попередніх звітних періодах за глобальною ставкою, грн	0,00
в т.ч. Залишок (+) /перевищення (-) граничної суми оплати у попередніх звітних періодах за пролікований випадок/медичну	-37 027,63
Сплачена кредиторська заборгованість, грн	37 027,63

Рисунок 2.5 - Фрагмент звіту про обсяг наданих медичних послуг за пролікований випадок/медичну послугу

– при обробці банківської виписки (первинний документ «Вхідне платіжне доручення») щодо грошових коштів, що зайшли в заклад від НСЗУ (надходження грошових коштів) формуються проведення Дт 31 Кт 36 пакет №, Дт 31 Кт 681 пакет №;

– при взаємозаліку заборгованостей в кінці періоду виникають проведення Дт 681 пакет №, Кт 36 пакет №;

- якщо звіт про обсяг наданих медичних послуг за пролікований випадок/медичну послугу отримано у наступному після звітного періоду місяці, але до встановленої дати подання звітності, то його дані враховують у звітному періоді; якщо після дати подання звіту – то вже у наступному звітному періоді;
- якщо при закритті періоду виник від’ємний фінансовий результат внаслідок не отримання звіту про обсяг наданих медичних послуг за пролікований випадок/медичну послугу за місяць звітного періоду, то складається бухгалтерська довідка на основі самостійної оцінки обсягу наданих послуг. При подальшому надходженні відповідного звіту робиться коригування, а саме: донараховується різниця у випадку отримання більшої суми доходу або здійснюється «часткове червоне сторно» - у разі отримання меншої суми доходу.

Підставою для здійснення таких облікових операцій є п.3.5 «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995, де зазначено: «Перенесення інформації з первинних документів до облікових регістрів повинно здійснюватися в міру її надходження до місця обробки, проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та іншої звітності і розрахунків» [39].

У місяці надходження від контрагента первинного документа щодо господарської операції, інформація про яку в минулих звітних періодах була перенесена до облікових регістрів бухгалтерського обліку згідно з внутрішнім первинним документом (актом), до облікових регістрів бухгалтерського обліку КНП «КОЦПБС КОР» за звітний період переноситься інформація про таку господарську операцію, при цьому її обсяг зазначається шляхом коригування на суму різниці між оцінкою такої господарської операції за внутрішнім первинним документом (актом) та первинним документом, отриманим від контрагента

2. В обліку з операційних витрат виокремлюються цільові витрати, до них

відносяться витрати здійснені за рахунок бюджетів усіх рівнів та благодійної допомоги.

3. Витрати деталізовані за статтями витрат.

4. Запаси та капітальні інвестиції обліковуються на окремих складах за джерелами «Бюджет та благодійна допомога» і «ПМГ та власні можливості», оскільки при списанні зі складу «Бюджет та благодійна допомога» одночасно потрібно визнавати інший операційний цільовий дохід на суму списання (цільових витрат). При введенні в експлуатацію необоротних активів зі складу «Бюджет та благодійна допомога» здійснюється одночасне проведення Дт 48 Кт 69, зменшивши цільове фінансування та збільшивши доходи майбутніх періодів на суму введення в експлуатацію необоротних активів. В наступному місяці на суму нарахованої амортизації одночасно визнається дохід.

5. В обліку необоротних активів окремо виділяються ті, що отримані:

- безоплатно;
- як цільове фінансування;
- капітал в дооцінках.

Так при нарахуванні амортизації потрібно визнавати дохід, одночасно зменшуючи відповідний рахунок пасиву, а саме: рахунки 424 (безоплатно отримані НА), 69 (отримані НА як цільове фінансування), 411 (капітал в дооцінках);

6. Оплата праці - в обліку витрат деталізовані за категоріями працівників: виробничі, загальновиробничі, адміністративні, цільові та інші операційні.

Важливим елементом облікової політики є порядок включення до первісної вартості фінансових оборотних активів транспортно – заготівельних витрат (ТЗВ). Вибір методу обліку та списання сум ТЗВ під час вибуття запасів кожна установа самостійно визначає за видами та групами запасів (п. 10 розд. IV НП(С)БО 123 та п. 9 розд. II Методрекомендацій щодо запасів). Застосування того чи іншого методу обліку ТЗВ необхідно передбачити в наказі про облікову політику.

Доцільно для досліджуваної установи рекомендувати обліковувати ТЗВ окремо і не включати їх до первісної вартості.

Можливими для застосування є три методи:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Для установи при списанні з огляду на періодичний характер надходження запасів та їх придбання партіями вважаємо можливим рекомендувати оцінку запасів при списанні за методом Fifo.

Поряд із цим чинним законодавством не заборонено застосовувати одночасно кілька методів оцінки вибуття різних за призначенням запасів в одній установі. Безумовно, використання більше ніж одного методу має бути належним чином обґрунтовано та зафіксовано у наказі про облікову політику установи.

Управлінська спрямованість КНП як суб'єкта державного сектору економіки дасть змогу повною мірою впливати на економічні процеси. Формування облікової політики медичного закладу можна розглядати як напрям підвищення ефективності його функціонування. Це процес, який поєднує організацію бухгалтерського обліку та його методологічні принципи.

Формуючи облікову політику та створюючи правила внутрішнього розпорядку, необхідно максимально враховувати особливості діяльності установи та інформаційні вимоги керівництва, особливо запасів.

Облікова політика як елемент управління установою дозволить керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати роботу бюджетної установи, здійснювати та контролювати цільове використання ресурсів відповідно до затвердженого кошторису. Раціональне формування облікової політики дасть змогу створити ефективну систему бухгалтерського обліку як елемента управління закладом.

Висновки до розділу II

22 червня 2000 року з метою обмеження зростання захворюваності на ВІЛ-інфекцію утворено структурний підрозділ Кіровоградської обласної державної адміністрації з питань охорони здоров'я Кіровоградського міського закладу «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом». Відповідно до рішення № 308 від 19.05.2017 «Про перетворення об'єктів комунальної власності» зі змінами згідно з рішенням № 604 від 18.12.2018 встановлено порядок перетворення комунальних закладів охорони здоров'я, що перебувають у співвласності територіальних громад, міст та області до комунальних некомерційних підприємств та завершено реєстрацію в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб та громадських формувань.

Досліджуваний КНП «КОЦПБС КОР» здійснює лікувальну, лікувально-профілактичну, консультаційну, організаційно-методичну, аналітико-інформаційну, санітарно-освітню діяльність, епідеміологічний моніторинг ВІЛ-інфекції та СНІДу в Кіровоградській області.

Предметом діяльності КНП «КОЦПБС КОР» є, відповідно до статуту, оздоровлення жителів області шляхом надання медичної допомоги (послуг) у порядку та обсязі, встановлених нормативно-правовими актами.

Фінансування КНП «КОЦПБС КОР» здійснюється за рахунок бюджетних коштів. Іншими джерелами фінансування можуть бути кошти, отримані від:

- з територіального бюджету на виконання державних контрактів;
- за рахунок спонсорських надходжень від благодійних фондів, підприємств, установ, організацій та фізичних осіб;
- з коштів страхових компаній на профілактичну діяльність;
- за гранти міжнародних організацій.

Для досліджуваного неприбуткового підприємства переважають кошти цільового фінансування в частині отримання ліків та лікарських засобів у порядку централізованих закупівель від НСЗУ, а також гуманітарної допомоги.

Витрати, пов'язані з оплатою послуг субпідрядних лабораторних досліджень та перевірки обладнання, покриваються за рахунок власних коштів у моніторинговому періоді. Дуже значна частка необхідних ресурсів надходить у вигляді гуманітарної допомоги.

Керівництво КНП «КОЦПБС КОР» здійснює головний лікар, призначення якого на посаду та звільнення з посади головного лікаря здійснюється відповідно до законодавства та актів. Головний лікар призначається на посаду Кіровоградською обласною радою на основі відбору шляхом укладення з ним контракту, в якому визначаються умови грошового забезпечення та інші умови найму.

У КНП «КОЦПБС КОР» в бухгалтерії працює 4 штатних працівники. У рамках своїх посадових обов'язків вони відповідають за ведення обліку, складання та подання фінансової, податкової, статистичної звітності та надання управлінської інформації, яка відображається

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

Недоліком облікової політики перевіреного підприємства є неузгодженість структурної побудови синтетичних рахунків згідно з вимогами Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291.

В закладі використовуються елементи автоматизації бухгалтерського обліку, пов'язані зі створенням та поданням відомчої звітності за допомогою EXELE. Меморіальні ордери складаються в комп'ютерних таблицях, але з ручним введенням даних.

Формуючи облікову політику та створюючи правила внутрішнього розпорядку, необхідно максимально враховувати особливості діяльності установи та інформаційні вимоги керівництва, особливо запасів.

Облікова політика як елемент управління установою дозволить керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати роботу бюджетної установи, здійснювати та контролювати цільове використання ресурсів відповідно до затвердженого кошторису. Раціональне формування облікової політики дасть змогу створити ефективну систему бухгалтерського обліку як елемента управління закладом.

РОЗДІЛ III. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ КНП «КОЦПБС КОР»

3.1. Інформаційно – аналітичне забезпечення відображення в обліку надходження та списання запасів КНП «КОЦПБС КОР»

Як було зазначено у II розділі досліджувана установа КНП «КОЦПБС КОР» у 2018 році була реформована у комунальний некомерційний заклад. Тому, при організації та обліку запасів керується такими нормативними документами:

- «Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджені наказом МОЗ від 09.09.2014 № 63» [23];
- «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом МФУ від 20.10.1999 № 246» [26];
- «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом МФУ від 10.01.2007 № 2» [25];
- «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом МФУ від 27.06.2013 № 635» [22];
- «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 № 291» [36];
- «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 № 291» [36].

На досліджуваному підприємстві запаси визнають активом, відповідно нормативного визначення. Основними видами запасів у КНП «КОЦПБС КОР» є, «лікарські засоби, медичні вироби, сировина, матеріали, паливо, запасні

частини, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані матеріали. Запаси КНП обліковуються за місцем їх відповідального зберігання (знаходження) та у бухгалтерії. У бухгалтерії облік запасів ведеться в грошовому вимірнику за субрахунками, групами запасів і матеріально-відповідальними особами в оборотній відомості лише в сумовому виразі» [23] .

Синтетичний облік запасів здійснюється за рахунками другого класу «Запаси» за рахунками 20 «Виробничі запаси». Недоліком є те, що для обліку, наприклад, МШП не відокремлено рахунок 22, що ми пропонуємо у майбутньому обов'язково зробити.

Після реформування досліджуваній заклад не перейшов, відповідно до «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 № 291» [36], з бюджетного та не розробив робочий план рахунків, але при їх надходженні та списанні використовують рахунки 2 класу:

- рахунок 201 «Сировина і матеріали» - «лікарські засоби, медичні вироби, сировина, матеріали, паливо, запасні частини, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані матеріали, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи» [36];

- рахунок 23 «Виробництво» - «незавершене виробництво» - кров, її компоненти, препарати і кровозамінники.

Суттєвим недоліком є те, що в установі не виокремлюються окремі субрахунки для обліку палива, запасних частин та МШП. Це ускладнює контроль за цими видами запасів. Для удосконалення обліку запасів, зокрема обліку немедикаментозних запасів (запасні частини, паливо, МШП) доцільно акумулювати їх на окремих субрахунках (22 «МШП», 202 «Немедикаментозні запаси»). Це дозволить підвищити якість управлінського та фінансового обліку, покращити процес звітності, зменшити кількість помилок, більш точно та детально проаналізувати надходження та використання запасів.

Облік виробничих запасів, зокрема медикаментів та інших лікарських засобів у КНП «КОЦПБС КОР» відображаються за субрахунками бюджетної класифікації бухгалтерських рахунків, потім в кінці кварталу трансформуються залишки по цих рахунках на рахунок 20 «Виробничі запаси» відповідно з джерелами надходження та аналітикою відповідно до видів та груп лікарських засобів (згідно з відомчою класифікацією та потребами складання відомчої звітності).

За рахунком 20 «Виробничі запаси» відкрити такі субрахунки 2 та 3 го порядку:

201.1 - придбані медикаменти та лікарські засоби за рахунок власних коштів, які надійшли від НСЗУ;

201.2 - медикаменти та лікарські засоби, які надійшли в порядку централізованих закупівель;

201.3 - медикаменти та лікарські засоби, що надійшли в порядку цільового фінансування (благодійна допомога);

201.4 - інші виробничі запаси (немедикаменти) придбані за рахунок власних коштів;

201.5 - немедикаменти, що надійшли в порядку цільового фінансування (благодійна допомога).

201.6 - медикаменти та лікарські засоби, що надійшли як цільове фінансування в порядку перерозподілу за рішенням засновника.

Саме аналітичні рахунки дають змогу покращити роботу матеріально відповідальних осіб, а також забезпечити якісний контроль за запасами та чітке їх розмежування.

Особливістю запасів досліджуваної установи є те, що 95% з них складають медикаменти, перев'язувальні засоби та вироби медичного призначення. Одиницею бухгалтерського обліку запасів у КНП «КОЦПБС КОР» є лікарські засоби однорідної групи (виду) та медичні вироби за

їх найменуванням. Схематично облік лікарських засобів на досліджуваному підприємстві зображають наступним чином (рисунок 3.1)

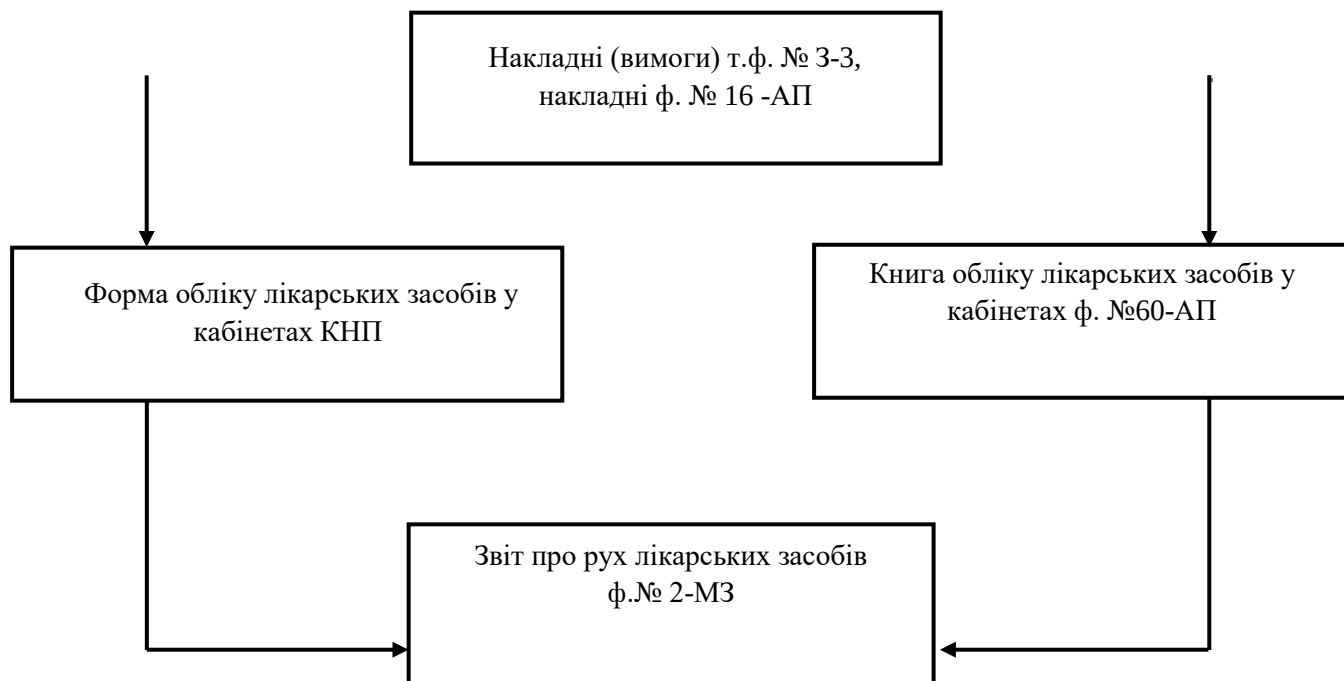


Рисунок 3.1 – Схема обліку лікарських засобів КНП «КОЦПБС КОР».

Лікарські засоби та медичні вироби, які придбали (отримали) бухгалтерія КНП «КОЦПБС КОР» зараховує на баланс за первісною вартістю. До початкової вартості таких запасів включається вартість заготівлі, переробки та інші витрати, понесені для доставки лікарських засобів і виробів медичного призначення до місця зберігання (використання) та приведення їх у стан, у якому вони придатні для використання.

У тих випадках, коли КНП «КОЦПБС КОР» придбало за оплату лікарські засоби та медичні вироби, їх первісною вартістю є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- «суми, що сплатили згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків, зокрема податку на додану вартість (ПДВ);

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків (ПДВ) у зв'язку з їх придбанням, які досліджувана установа не відшкодовує;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [23] .

В досліджуваній установі не включаються до первісної вартості лікарських засобів та медичних виробів:

- «понаднормові втрати і нестачі лікарських засобів та медичних виробів;
- фінансові витрати;
- витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою лікарських засобів та медичних виробів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;
- адміністративні витрати
- витрати на збут» [23].

Відповідно до законодавства МОЗ впровадило у медичних закладах єдині підходи до обліку надходження, переміщення, списання використаних і непридатних лікарських засобів та медичних виробів, а також посилило матеріальну відповідальність за їх збереження та використання. На виконання цієї вимоги КНП «КОЦПБС КОР» для обліку запасів, зокрема лікарських засобів та медичних виробів, розробило та затвердило відповідний Порядок.

Відповідно до п. 8 розділу III Методичних рекомендацій № 11, відповідно до якого лікарські засоби та медичні вироби означені як виняток, їх облік у книзі складського обліку не ведеться. На досліджуваному КНП, відповідно до Методичних рекомендації № 2 норм щодо медикаментів не має.

Розробляючи такий Порядок КНП «КОЦПБС КОР» враховує норми про облік медикаментів відповідно до п. 3 глави 1 розділу II Методичних рекомендацій № 635, а саме:

- «за місцем їх відповідального зберігання (знаходження, використання), тобто: на складі; у відділеннях; на постах (у маніпуляційних кімнатах, кабінетах);
- у бухгалтерській службі.

Бухгалтерія КНП «КОЦПБС КОР» лікарські засоби та медичні вироби обліковує:

- у кількісному і сумарному вимірах - у гривнях із копійками;
- за одиницями обліку, тобто за їх найменуваннями;
- за кожною відповідальною особою в оборотних відомостях, у яких щомісяця підраховує обороти і визначає залишки кожної групи лікарських засобів та медичних виробів на початок наступного місяця за кожним місцем їх зберігання» [23].

Для достовірного відображення всіх операцій з обліку запасів матеріально відповідальні особи КНП «КОЦПБС КОР» складають первинні документи. Після перевірки первинних документів бухгалтер складає облікові регістри аналітичного та синтетичного обліку лікарських засобів та медичних виробів. Не приймаються до обліку документи, які підготували з порушенням встановлених вимог або провели за господарськими операціями, що порушують законодавство.

Матеріально відповідальні особи надають у бухгалтерію КНП «КОЦПБС КОР» такі первинні документи:

- прибуткові та видаткові документи;
- книгу складського обліку лікарських засобів та медичних виробів.

У досліджуваній установі приймає та зберігає медикаменти матеріально відповідальна особа - головна медична сестра, з якою обов'язково укладають договір про повну матеріальну відповідальність. До її обов'язків відноситься

оприбуткування медикаментів на склад на підставі прибуткових накладних, які складаються у 3 примірниках. Перший примірник накладної надсилається до розрахункової каси КНП, другий залишається у матеріально відповідальній особі, третій примірник повертається постачальнику.

Особливостями складського обліку медикаментів КНП «КОЦПБС КОР» є те, що вони обліковують на складі за найменуваннями за кожним лікарським засобом та медичним виробом окремо із зазначенням його назви, дозування, форми випуску (таблетки, ампули тощо), інформації про упаковку (коробки, флакони, туби тощо), назви виробника, кількості, ціни та суми.

Лікарські засоби видаються зі складу у відділення за накладною (заявкою) за формою. Випишується у двох примірниках головною медичною сестрою. Матеріально відповідальна особа відпускає зазначені лікарські засоби та під кожним найменуванням, ціною та кількістю записує фактичну кількість відпущених лікарських засобів, загальну суму згідно з цим обліковим документом. Один примірник повністю оформленої накладної (вимоги) залишається у головної медичної сестри, другий - у матеріально відповідальній особі персоналу. Після цього матеріально відповідальна особа вносить відомості з накладної до журналу обліку виданих накладних (заявок) та додає до неї саму накладну.

Тому всю інформацію з прибуткових накладних матеріально відповідальна особа фіксує у журналі обліку отриманих прибуткових накладних, видаткових накладних (вимог) у журналі обліку виданих накладних (вимог). Ці реєстри складаються у двох примірниках і подаються до бухгалтерської служби не пізніше першого числа місяця, наступного за місяцем подання звіту. Один примірник реєстру зі скріпленими накладними залишається в бухгалтерії КНП, а другий - з відміткою бухгалтера про приймання повертається матеріально відповідальній особі складу. Не пізніше другого числа місяця, наступного за звітним, матеріально відповідальна особа

складає та подає до бухгалтерії «Звіт про надходження і відпуск (використання) лікарських засобів та медичних виробів».

Приклад відображення надходження та списання медикаментів у КНП «КОЦПБС КОР» наведено у таблиці 3.1

Таблиця 3.1

Приклад відображення надходження та списання медикаментів у КНП
«КОЦПБС КОР»

	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Придбано медикаменти за кошти	201.1	631
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
3	Оплачено заборгованість постачальнику	631	311
4	Нараховано компенсувальні податкові зобов'язання з ПДВ	201.1	641
5	Отримано гуманітарну допомогу у формі медикаментів	201.3	483
6	Отримано медикаменти від департаменту охорони здоров'я	201.6	484
7	Використано медикаменти, придбані за власні кошти	23	201.1
8	Використано медикаменти, отримані як гуманітарна допомога	94	201.3
9	Визнано дохід від отриманої гуманітарної допомоги	483	718
10	Використано медикаменти, отримані від департаменту охорони здоров'я	94	201.6
11	Визнано дохід від цільового фінансування	484	718

Коли медикаменти надходять у КНП «КОЦПБС КОР», то їх облік стає обов'язком матеріально відповідальної особи відділення, яка обліковує медикаменти в кількісному вимірі за їх найменуваннями. Матеріально відповідальна особа відділення повинна дотримуватись вимог щодо:

- умов зберігання лікарських засобів і медичних виробів;
- своєчасного їх оприбуткування в разі отримання зі складу та відображення видачі на пости (у маніпуляційні кімнати, кабінети);

- дотримання термінів складання звітів про отримання лікарських засобів і медичних виробів від складу, видачі на пости (у маніпуляційні кімнати, кабінети) та використання.

- своєчасного подання відділеннями звітів до бухгалтерської служби.

Надходження та використання медикаментів у КНП «КОЦПБС КОР» відображають у Журналі обліку відділеннями отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів. На підприємстві заведені окремі книги для обліку наркотичних речовин, спирту, отруйних лікарських засобів, а також перев'язувальних матеріалів. Відповідальність за правильність зберігання медикаментів з урахуванням санітарних вимог та інструкцій зі зберігання медикаментів у відділенні покладена на старшу медичну сестру.

Використання медикаментів для надання медичних послуг КНП «КОЦПБС КОР» відображає як поточні витрати. Якщо такі витрати можна пов'язати з наданням конкретної медичної послуги, то вони є прямими.

Тобто витрати медикаментів є прямими матеріальними витратами. Якщо медикаменти використовуються для забезпечення роботи лікувального відділення і їх не можна прямо пов'язати з конкретними медичними послугами, то їх обліковують у складі загальновиробничих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Відповідно до вимог НП(С)БО 16 «Витрати» необхідно обліковувати витрати за напрямками їх здійснення, а не за джерелами фінансування таких витрат. Тому ми вважаємо, що відображати використання медикаментів потрібно на рахунку 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати» незалежно від того, чи ці медикаменти придбані за власні кошти КНП, чи надані як цільове фінансування. Пропонуємо вести аналітичний облік медикаментів за джерелами їх отримання. Це дасть змогу і правильно сформувати витрати, пов'язані з наданням медичних послуг, і підготувати необхідну аналітичну інформацію щодо джерел фінансування таких витрат.

Як зазначалося у II розділі досліджуване КНП отримує гуманітарну

допомогу у формі медикаментів. При цьому суттєвим недоліком є часткова відсутність первинних документів, які підтверджують вартість отриманих медикаментів. Звісно, якщо керуватись постановою про військовий стан, то можна не обліковувати отриману гуманітарку або обліковувати кількісно. Проте ми вважаємо, якщо у підприємства виникає необхідність поставити таку гуманітарку на облік, то слід визначити її вартість, відповідно норм НП(С)БО 9 «Запаси». У п. 12 НП(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнано їхню справедливу вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 9 цього стандарту. Визначення справедливої вартості НП(С)БО 9 «Запаси» не містить, однак його містять інші національні стандарти, такі як НП(С)БО 7 «Основні засоби» та НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Так, під справедливою вартістю розуміють суму, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

У п. 2.9 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів зазначено, що «під час визначення справедливої вартості запасів підприємство може використовувати дані про:

- останню ринкову ціну операцій з відповідними запасами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);
- ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня незавершеного виробництва, для якого визначають справедливу вартість;
- додаткові показники, які характеризують рівень цін на запаси» [23].

На досліджуваному КНП така комісія не створена. Тому ми рекомендуємо її створити. Результати оцінки запасів внутрішньою комісією товариства можуть бути оформлені документом довільної форми, оскільки такої форми в законодавстві немає. Рекомендуємо обов'язково відобразити в ньому всі реквізити, визначені в ч. 2 ст. 9 Закону про бухгалтерський облік як обов'язкові для первинного документа.

Особливістю є відображення на досліджуваному підприємстві отриманої гуманітарної допомоги у формі медикаментів та безоплатне їх передання. У випадку, коли КНП отримує гуманітарну допомогу і частину отриманих медикаментів використовує у власній діяльності, на баланс зараховується лише та частина, яка буде використовувати безпосередньо. Ту частину, яку потрібно передати, на баланс не зараховується, а відображається в позабалансовому обліку.

Наприклад, КНП отримав гуманітарну допомогу у формі медикаментів на суму 45 000,00 грн. Частину медикаментів на суму 20 000,00 грн підприємство повинно залишити для себе, щоб використати під час надання медичної допомоги, а іншу частину згідно з розпорядженням має передати іншому медичному підприємству. У цьому випадку оприбуткування гуманітарної допомоги відображають кореспонденцією субрахунків:

Дт 201.3 - Кт 483 на суму 20 000,00 грн.

Іншу частину (25 000,00 грн) відображають - Дт 023. Після передачі медикаментів іншому ЗОЗ, їх вартість списується з Кт субрахунку 023.

Якщо на момент розміщення гуманітарної допомоги невідомо про її подальшу передачу, вона розміщується в повному обсязі. А після отримання доручення на передачу гуманітарної допомоги витрати будуть відображені в бухгалтерському обліку.

Таблиця 3.2

Приклад відображення безоплатного передання медикаментів, отриманих як гуманітарна допомога у КНП «КОЦПБС КОР»

	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано гуманітарну допомогу	201.3	483
2	Передано безоплатно медикаменти	94	201.3
3	Визнано дохід від отримання гуманітарної допомоги	483	718

Відповідно до норм ст. 23 Закону України «Про лікарські засоби» від 04.04.1996 № 123/96-ВР. зазначено, що неякісні лікарські засоби, включаючи ті, термін придатності яких закінчився, підлягають утилізації та знищенню. У КНП утилізують та знищують лікарські засоби відповідно до Правил утилізації та знищення лікарських засобів, затверджені наказом МОЗ від 24.04.2015 № 242. В установі до таких запасів відносяться лікарські засоби, які не підлягають використанню або є неякісними. Неякісні лікарські засоби – «лікарські засоби, якість яких не відповідає вимогам нормативних документів, лікарські засоби, які зазнали механічного, хімічного, фізичного, біологічного або іншого впливу, що унеможлиблює їх подальше використання, а також лікарські засоби з терміном придатності, що минув» [23].

У тому випадку, коли у КНП виявлено лікарські засоби, які не підлягають подальшому використанню їх «вилучають з обігу і складають Акт про наявність лікарських засобів, що не підлягають подальшому використанню. Лікарські засоби, що не підлягають подальшому використанню, набувають статусу відходів, і їх передають для утилізації або знешкодження до організацій, які мають відповідні ліцензії на здійснення такої діяльності, безпосередньо або через постачальників, якщо таке передбачено відповідними договірними умовами» [23].

Вартість лікарських засобів, що непридатні для використання списуються на субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Витрати, пов'язані з утилізацією зіпсованих ліків відображаються на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Таблиця 3.3

Приклад відображення списання й утилізації медикаментів

КНП «КОЦПБС КОР»

	Зміст операції	Кореспонденція рахунків
--	-----------------------	--------------------------------

		Дт	Кт
1	Списано вартість ліків, термін придатності яких минув	947	201
2	Визнано дохід від цільового фінансування	48	718
3	Відображено витрати на утилізацію ліків:	949	631
4	Відображено податковий кредит із ПДВ (якщо ПН зареєстровано в ЄРПН)	641	631
5	Нараховано компенсувальні податкові зобов'язання з ПДВ	949	641
6	Сплачено послуги з утилізації	631	311

Особливим видом запасів досліджуваної установи є наркотичні засоби. Це «природні чи синтетичні речовини, препарати, рослини, включені до Переліку наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, затверджений постановою КМУ від 06.05.2000 № 770 абз. 14 ст. 1 Закону України Про наркотичні засоби, психотропні речовини і прекурсори від 15.02.1995 № 60/95-ВР. Препарати зі вмістом наркотичних засобів у встановлених дозах, які доцільно використовувати в медичній практиці та які безпечні для здоров'я людини, відносять до наркотичних лікарських засобів. У разі нестачі, пошкодження упаковки, невідповідності кількості, зазначеній у документах, складають відповідний акт, форма якого визначена Порядком придбання, перевезення, зберігання, відпуску, використання та знищення наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів у закладах охорони здоров'я, затверджений постановою КМУ від 13.05.2013 № 333. Відповідно до п. 4 цього Порядку приймає та зберігає наркотичні лікарські засоби, як і решту медикаментів, матеріально відповідальна особа на підставі накладної, складеної у трьох екземплярах, які отримують постачальник, матеріально відповідальна особа та бухгалтерія. Дані щодо надходження наркотичних лікарських засобів фіксують у Журналі обліку наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, препаратів (лікарських засобів), що містять наркотичні засоби, психотропні речовини, включені до таблиць II і III переліку, та (або) прекурсори, включені до таблиці IV переліку, в кількості, що перевищує

гранично допустиму, форма якого затверджена Постановою КМУ «Про затвердження Порядку провадження діяльності, пов'язаної з обігом наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, та контролю за їх обігом» від 03.06.2009 № 589» [39].

Наприкінці кожного місяця головна медична сестра КНП звіряє наявні наркотичні речовини з даними щоденника, у разі виявлення розбіжностей у триденний термін за вказівкою головного лікаря КНП проводиться інвентаризація. Такі ліки необхідно зберігати в сейфі (на відміну від звичайних ліків) або в холодильнику, якщо необхідно дотримання температурного режиму.

Перелік осіб, допущених до роботи з наркотичними лікарськими засобами, затверджені на досліджуваному підприємстві наказом головного лікаря КНП. До таких працівників відносяться «старші медсестри відділень, які отримують наркотичні лікарські засоби (7-денну норму) від головної медичної сестри, про що зазначають у Журналі обліку препаратів наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів у відділеннях і кабінетах лікувально-профілактичних закладів охорони здоров'я (№ 129-6/о), затвердженому Наказом МОЗ «Про деякі питання придбання, перевезення, зберігання, відпуску, використання та знищення наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів у закладах охорони здоров'я» від 07.08.2015 № 494. А коли постові медичні сестри отримують також 7-денну норму препаратів, відповідний запис вносять до Журналу обліку препаратів наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів на постах відділень лікувально-профілактичних закладів охорони здоров'я (№ 129-7/о), затвердженого також наказом № 494. Ведення зазначених журналів обов'язкове, а вносити недостовірні відомості та виправляти заборонено» [36].

Суттєвим недоліком в установі є те, що не ведеться кількісний аналітичний облік зі щоденним відображенням «пересування» ліків.

При встановленні нестачи або надлишків наркотичних лікарських засобів, обов'язково повідомляється Нацполіція. Крім того, раз на рік до 31 березня керівник зобов'язаний надавати до Державної лікувальної служби Звіт про кількість препаратів наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, що використані закладом, а також про кількість їх запасів на 31 грудня звітного року.

В установі створено комісію з приймання та знешкодження наркотичних речовин, а також інвентаризаційну комісію, яка щоквартально проводить планову інвентаризацію зазначених препаратів. До складу комісії входить представник територіального підрозділу поліції, у присутності якого здійснюється знешкодження наркотичних речовин.

Недоліком є те, що в установі не розроблен розпорядчий документ в якому зазначено способи знищення та списання таких препаратів. Рекомендуємо списання та визначення його методу прописати в наказі про облікову політику, спираючись на норми НП(С)БО 9 «Запаси».

Для фіксації руху наркотичних лікарських засобів пропонуємо використовувати аналітичні рахунки обліку. У цьому прикладі пропонуємо до рахунку 201 відкрити відповідні аналітичні рахунки:

201.1/ЗК - наркотичні засоби, які зберігаються в загальній кімнаті

201.1/В - передані до відділень

201.1/П - видані на пости.

При надходженні та руху наркотичних лікарських засобів пропонуємо використовувати наступну кореспонденцію наведену у таблиці 3.4

Таблиця 3.4

Приклад відображення в обліку КНП «КОЦПБС КОР» наркотичних лікарських засобів

	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано від постачальника наркотичні лікарські засоби	201.1/ЗК	631

2	Відображено податковий кредит із ПДВ (якщо ПН зареєстровано в ЄРПН)	641	631
3	Перераховано заборгованість постачальнику	631	311
4	Нараховано компенсувальні податкові зобов'язання з ПДВ	201.1/ЗК	641
5	Видано наркотичні лікарські засоби із загальної кімнати зберігання у відділення	201.1/В	201.1/ЗК
6	Видано наркотичні лікарські засоби на пости	201.1/П	201.1/В
7	Списано наркотичні лікарські засоби, використані для лікування пацієнтів	23	201.2/П

На досліджуваній установі зведена інформація щодо руху запасів відображається у таблиці 2 «Придбання, оприбуткування ТМЦ» та таблиці 12 «Передача, вибуття НА, ТМЦ та незавершених капітальних інвестицій, що отримані як цільове фінансування, безоплатно отримані» відомчої звітності «Звіту про доходи та витрати 1-НС». В звітності відображається вартість придбаних, отриманих та оприбуткованих матеріалів, комплектуючих виробів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших матеріальних цінностей, які відповідно до стандарту «Запаси», визнаються запасами (що обліковуються по Дт 20). Запаси деталізуються за відповідними джерелами надходжень. Дані щодо придбання, оприбуткування цільової благодійної допомоги в частині добровільного фінансування пацієнтом лікарських засобів та/або медичних виробів (Пц) у вигляді грошових коштів або в натуральному вигляді для свого лікування переносяться автоматично з вкладки «Звіт Пацієнт».

3.2 Аналіз надходження та використання запасів КНП «КОЦПБС КОР»

На підставі відомчої звітності Комунального некомерційного підприємства «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради» - Звіту про доходи та витрати №1-НС за 2021 рік нами проведено ґрунтовний аналіз за темою дослідження магістерської випускної кваліфікаційної роботи КНП «КОЦПБС КОР» за 2021

рік (Таблиці 3.5, 3.6)

Таблиця 3.5

Надходження виробничих запасів КНП «КОЦПБС КОР» за 2021 рік, грн.

№ п/п	Місяць надходження	201.1 (придбані медикаменти та ЛЗ за рахунок власних коштів від НСЗУ)	201.2 (медикаменти та ЛЗ, які надійшли в порядку централізованих закупівель)	201.3 медикаменти та ЛЗ, що надійшли в порядку цільового фінансування (благодійна допомога)	201.4 (інші виробничі запаси придбані за рахунок власних коштів)	201.5 Не медикаменти що надійшли в порядку цільового фінансування (благодійна допомога)	201.6 медикаменти та ЛЗ, що надійшли як цільове фінансування в порядку перерозподілу за рішенням засновника
1	Січень	-	221078,52	-	-	6942,00	135487,80
2	Лютий	-	176026,96	500853,39	-	-	-
3	Березень	73146,03	753480,20	186028,86	-	-	-
4	Квітень	-	52190,19	41875,29	-	-	-
5	Травень	-	98087,40	82365,94	-	-	-
6	Червень	138390,89	831224,50	1297,12	-	-	-
7	Липень	2680,00	210766,88	1657951,60	-	-	-
8	Серпень	-	244544,40	315477,82	-	4034,00	-
9	Вересень	157133,93	185496,30	247768,17	-	-	218433,60
10	Жовтень	-	32059,46	856937,38	-	-	-
11	Листопад	-	98360,78	15300,00	-	-	-
12	Грудень	101273,64	0,00	807028,18	10476,00	-	-
Всього		472624,49	2903315,59	4712883,75	10476,00	10976,00	353921,40

Отже, як видно із таблиці 3.5 найбільше запасів надходило на КНП у 2021 році в порядку цільового фінансування (благодійна допомога) - 4712883,75 грн. Це становить 55,7% всіх запасів. Найменша частка запасів у структурі всіх займають інші виробничі запаси придбані за рахунок власних коштів – 0,12 %.

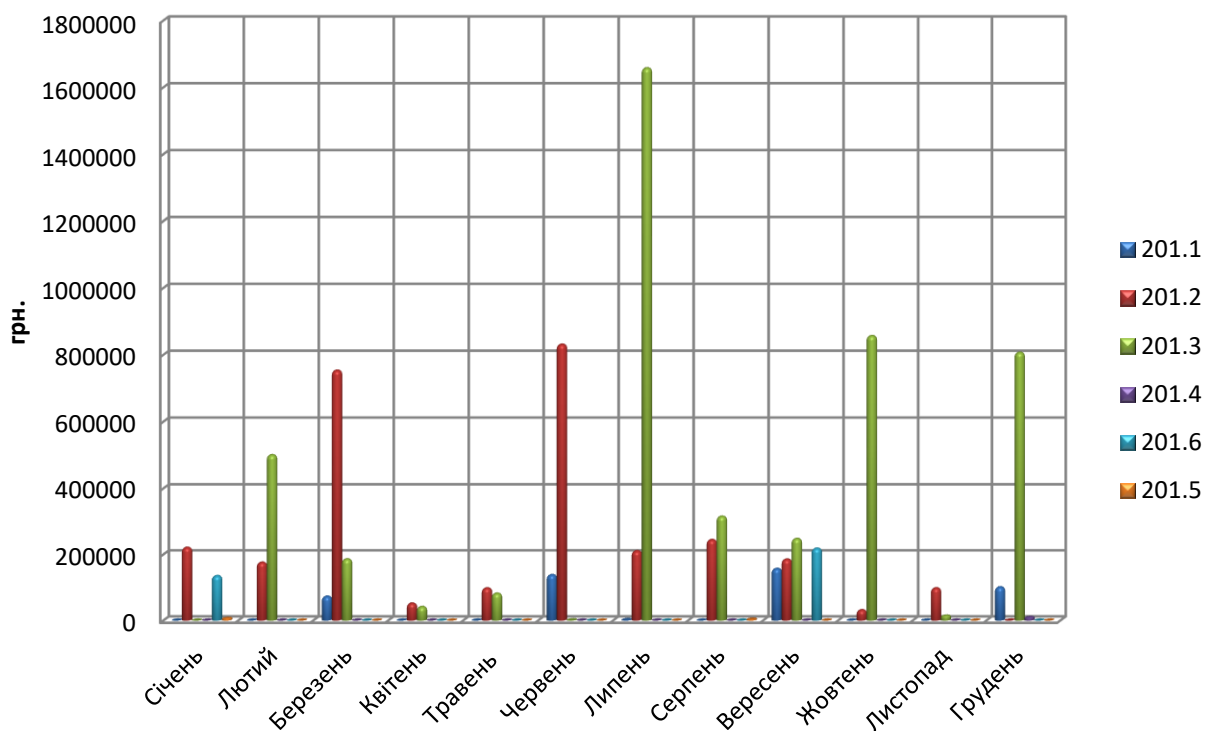


Рисунок 3.2 - Надходження виробничих запасів КНП «КОЦПБС КОР» за 2021 р.

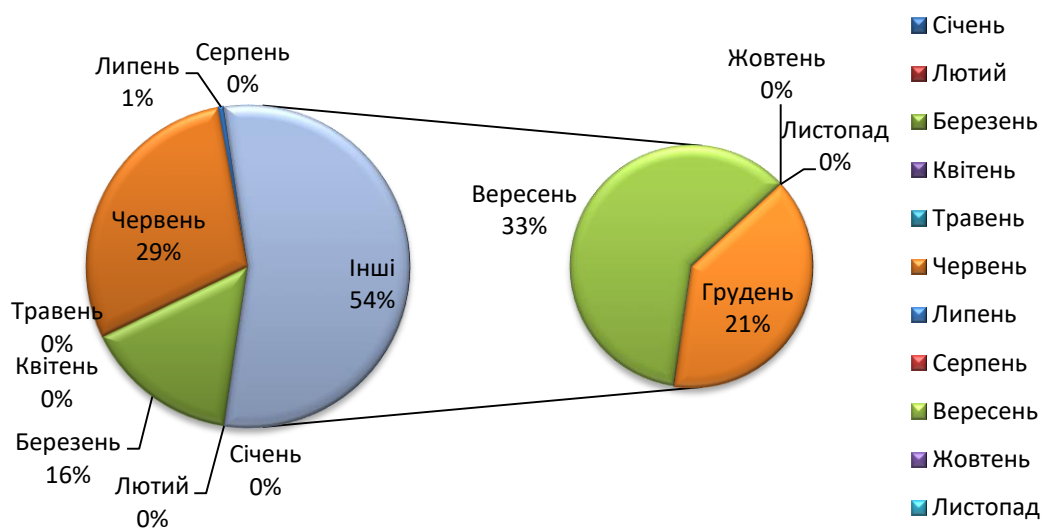


Рисунок 3.3 – Надходження по місяцям медикаментів та лікарських засобів, які придбані за рахунок власних коштів у 2021 році

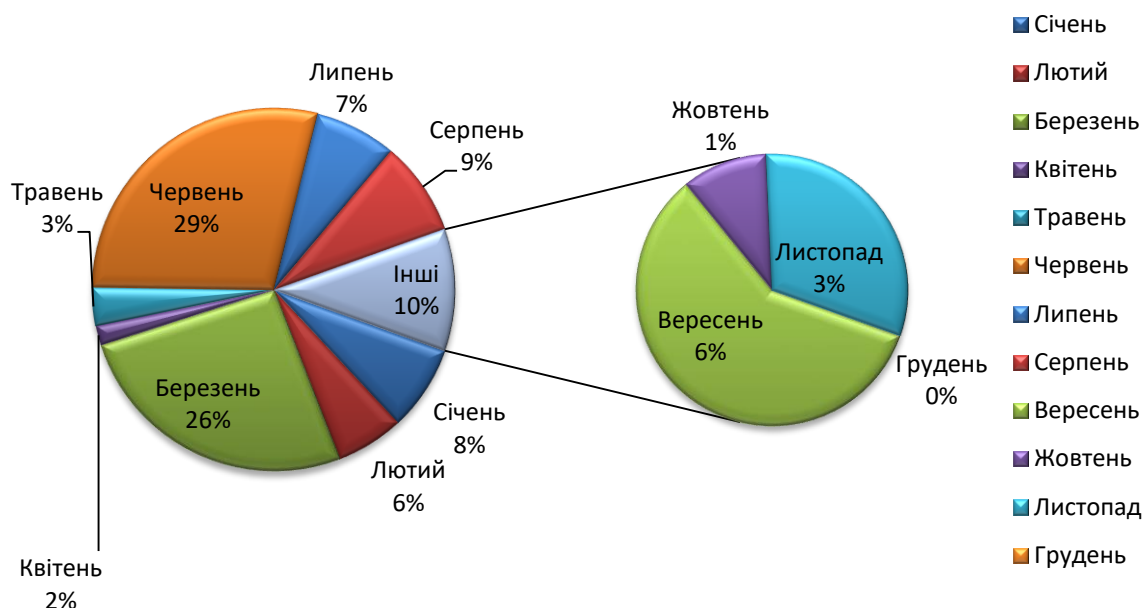


Рисунок 3.4 - Надходження по місяцям медикаментів та лікарських засобів, які надійшли від НСЗУ (в порядку централізованих закупівель) у 2021 році

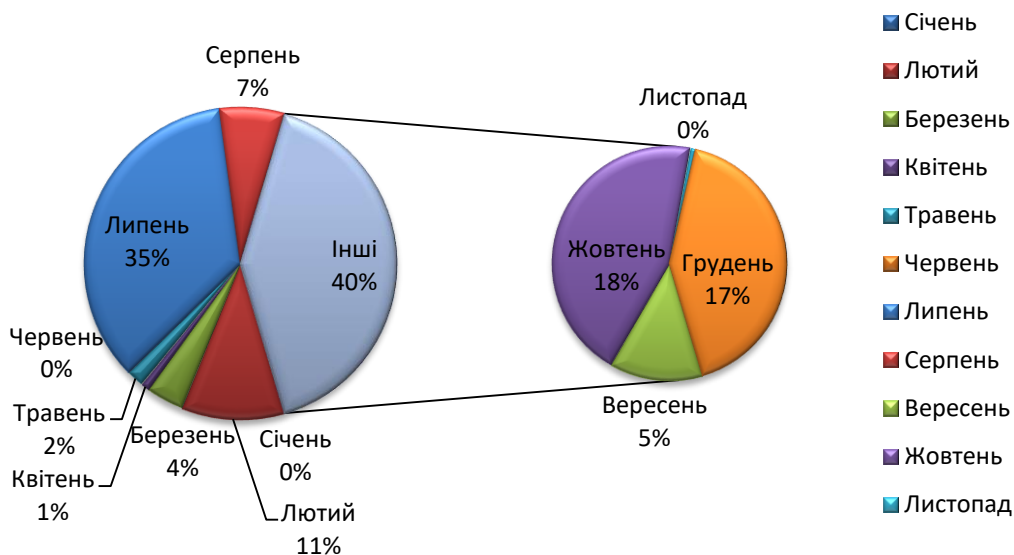


Рисунок 3.5 - Надходження по місяцям медикаментів та лікарських засобів, що надійшли в порядку цільового фінансування (гуманітарна допомога) у 2021 році.

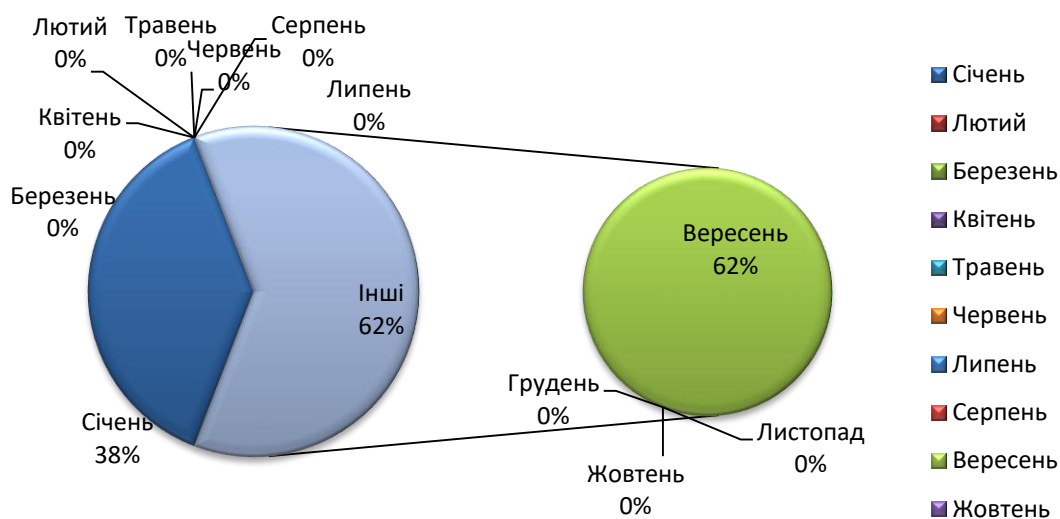


Рисунок 3.6 - Надходження по місяцям інших запасів у 2021 році.

Із вищенаведених рисунків можна зробити висновок, що надходження запасів на протязі року на досліджуване підприємство має нестабільний характер. Найбільше надходження запасів - медикаментів та лікарських засобів, що надійшли в порядку цільового фінансування було у липні місяці, найменше у листопаді.

Далі проаналізуємо списання запасів КНП «КОЦПБС КОР» за 2021 рік (Таблиця 3.6)

Таблиця 3.6

Списання виробничих запасів КНП «КОЦПБС КОР» за 2021 рік, грн.

№ п/п	Місяць надходження	201.1 (придбані медикаменти та ЛЗ за рахунок власних коштів від НСЗУ)	201.2 (медикаменти та ЛЗ, які надійшли в порядку централізованих закупівель)	201.3 медикаменти та ЛЗ, що надійшли в порядку цільового фінансування (благодійна допомога)	201.4 (інші виробничі запаси придбані за рахунок власних коштів)	201.5 запаси – благодійна допомога (немедикаменти)	201.6 медикаменти та ЛЗ, що надійшли як цільове фінансування в порядку перерозподілу за рішенням засновника
1	Січень	78077,12	663925,32	687842,57	2199,50	-	4516,34
2	Лютий	104573,51	370992,71	331690,94	1443,20	-	9032,69
3	Березень	115367,20	294059,16	246664,01	1441,50	-	752,72
4	Квітень	62078,92	421662,24	269071,75	1787,50	-	46668,89

5	Травень	60833,05	407857,58	204210,61	1718,70	-	29356,24
6	Червень	51602,88	559157,70	329994,33	1616,00	-	29356,24
7	Липень	43226,88	268957,65	428895,14	1396,80	-	15804,72
8	Серпень	89329,31	643821,62	154833,87	1936,30	-	0,00
9	Вересень	67720,35	607617,56	1357570,03	615,50	-	0,00
10	Жовтень	126823,57	491355,67	242566,15	1989,86	-	23829,12
11	Листопад	64420,79	377593,26	301273,03	418,60	-	15886,08
12	Грудень	29201,85	185960,03	264272,18	1470,60	-	19857,60
Всього		893255,43	5292960,50	5292960,50	18034,06	0	195060,64

Як видно із таблиці 3.6 найбільше витрачання було запасів , за рахунок гуманітарної допомоги – 5292960,5 грн. Це становило 52,8% всіх запасів. Найменша частка списаних запасів у структурі займають інші виробничі запаси придбані за рахунок власних коштів – 0,12 %.

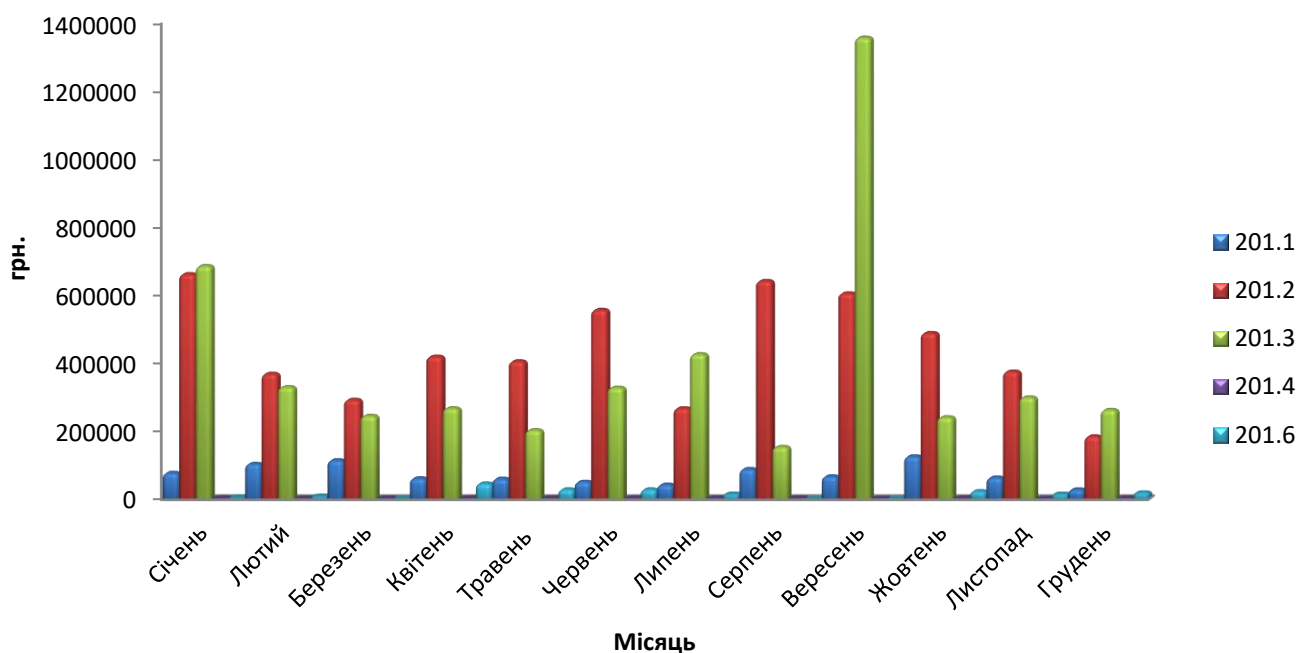


Рисунок 3.7 - Списання виробничих запасів КНП «КОЦПБС КОР» за 2021 р.

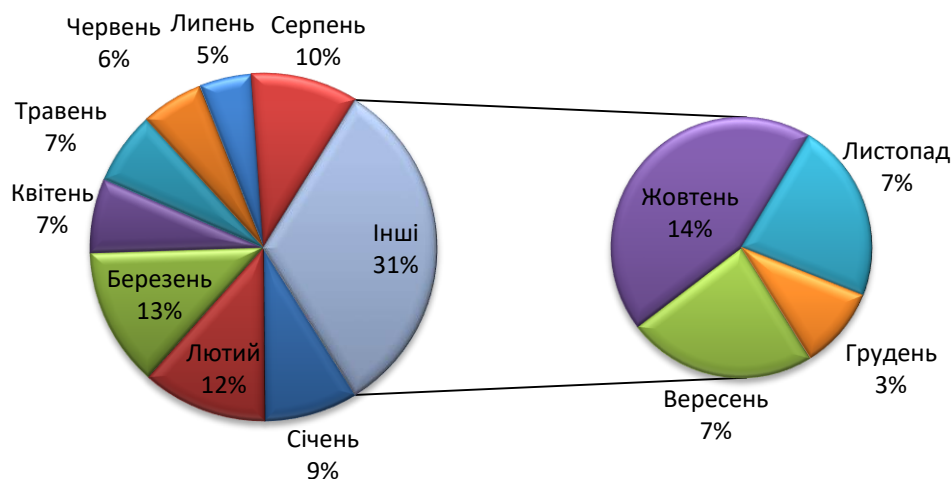


Рисунок 3.8 - Списання по місяцям медикаментів та лікарських засобів, які придбані за рахунок власних коштів КНП «КОЦПБС КОР» у 2021 році

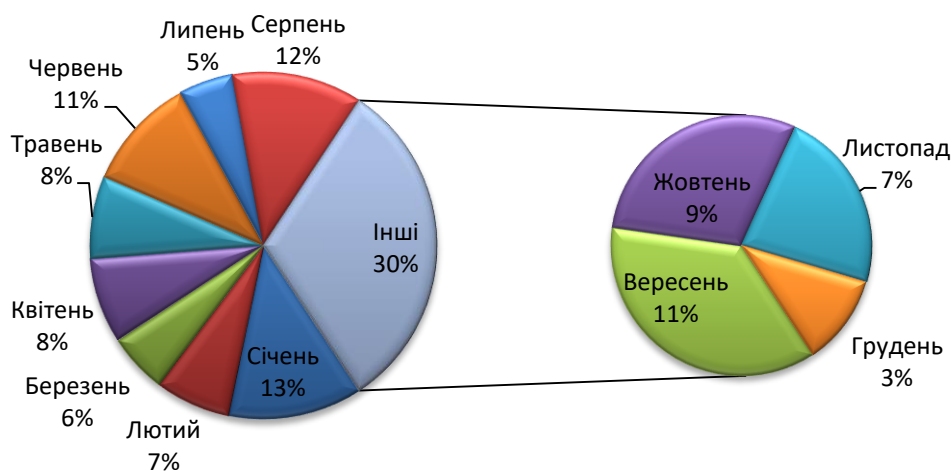


Рисунок 3.9 - Списання по місяцям медикаментів та лікарських засобів, які надійшли від НСЗУ (в порядку централізованих закупівель) у 2021 році

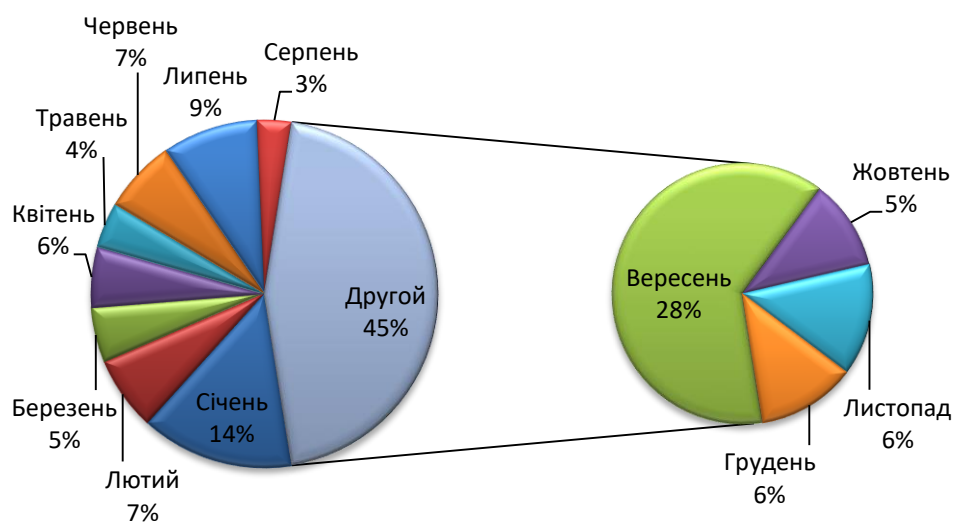


Рисунок 3.10 - Списание по месяцам медикаментов та лікарських засобів, що надійшли в порядку цільового фінансування (гуманітарна допомога) у 2021 році.

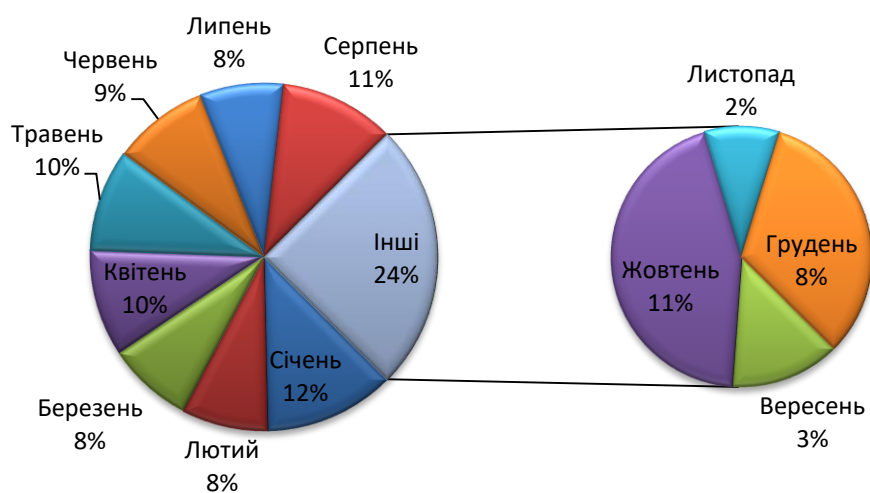


Рисунок 3.11 - Списание по месяцам інших запасів у 2021 році.

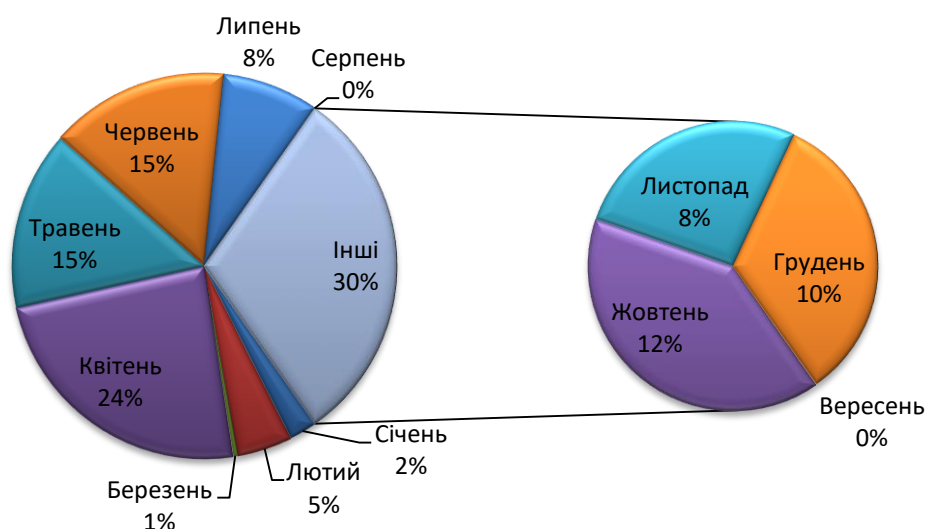


Рисунок 3.12 - Списання по місяцям медикаменти та лікарських засобів, що надійшли як цільове фінансування в порядку перерозподілу за рішенням засновника у 2021 році.

Ефективне використання виробничих запасів в КНП «КОЦПБС КОР» є запорукою його довгострокового функціонування. Щоб процес був максимально узгодженим і точним, науково-дослідна установа повинна приділяти значну увагу обліку та контролю запасів. Кожен напрям сам по собі дасть високий результат, тому заклад має бути зацікавлений у високій якості кожного з них.

3.3. Сучасний стан та напрями удосконалення контролю операцій з запасами в КНП «КОЦПБС КОР»

Яу було зазначено у попередньому підпункті лівова частина запасів досліджуваного КНП становлять медикаменти та лікарські засоби. Всі запаси КНП «КОЦПБС КОР» є державним майном тому потребують належного контролю за їх наявністю, правильністю їх оцінювання, відповідним використанням та збереженням, а також виявленням і попередженням

порушень, пов'язаних з діями над ними. Для ефективного управління запасами, належного та правильного їх інформаційного забезпечення, уникнення порушень законодавства необхідно посилити внутрішній контроль на підприємстві щодо відповідності та правильності оприбуткування, стану збереження та використання запасів. Основні напрями контролю запасів КНП «КОЦПБС КОР» наведені на рис. 3.3

Найбільш дієвим і оперативним є контроль, який здійснюється в установі відповідними працівниками. В науковій літературі та практиці його називають внутрішньогосподарським або внутрішнім контролем. Його перевагою перед зовнішнім контролем (який здійснюється відповідними контролюючими органами, наприклад Держаудитслужбою) є постійність. Такий контроль може здійснювати у будь-який момент часу. Організація процесу внутрішнього контролю запасів має передбачати три стадії його проведення:

- підготовча - забезпечення контрольних дій,
- основна – проведення перевірки,
- заключна - підготовка звіту за результатами перевірки.

Під внутрішнім контролем розуміється сукупність організаційної структури, методик і процедур, прийнятих керівництвом установи як засоби упорядкованого та ефективного ведення господарської діяльності, яка в тому числі включає організовані всередині цієї установи самостійний нагляд та перевірку:

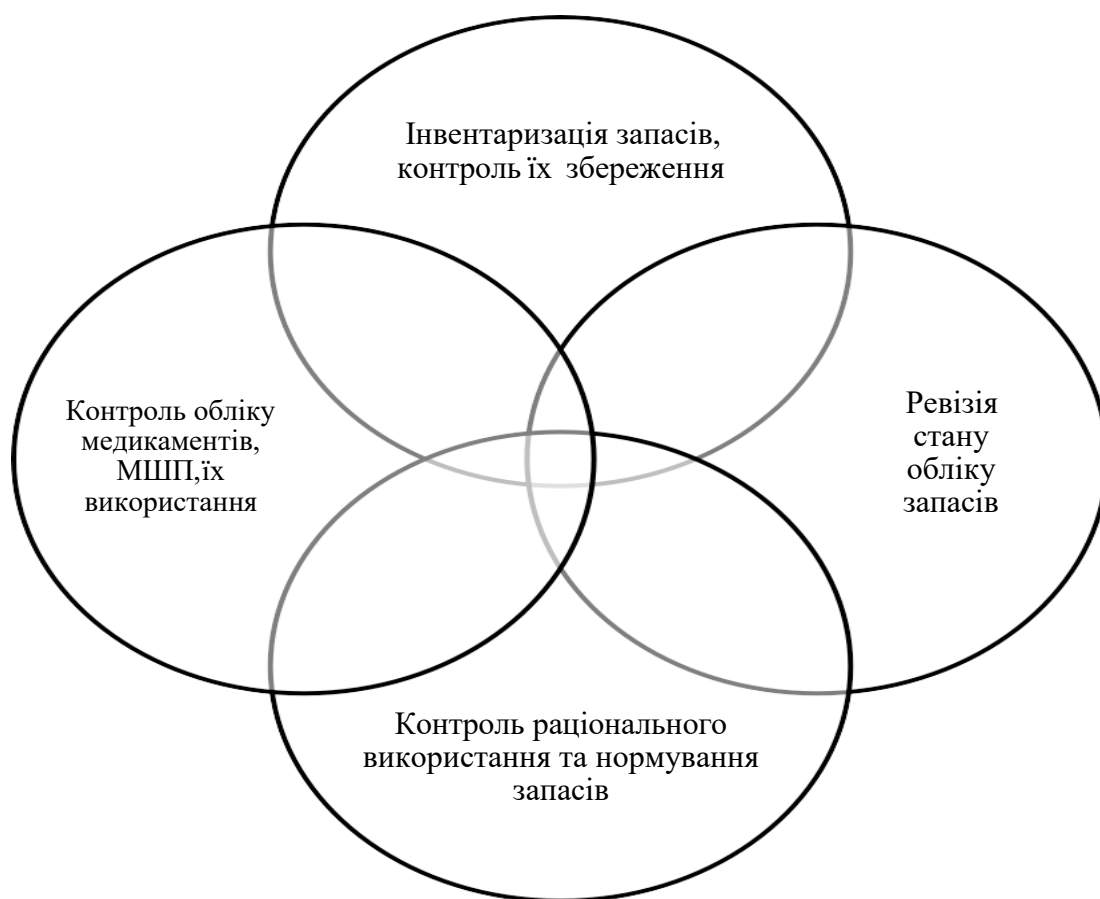


Рисунок 3.13 - Основні напрями контролю запасів КНП «КОЦПБС КОР»

- дотримання в установі законів та нормативно – правових відомчих актів;
- виконання наказів та розпоряджень керівника установи;
- організація обліку та забезпечення збереження майна в установі;
- встановлення відповідності здійснюваних операцій регламентам, повноваженням співробітників;
- встановлення відповідності проведених фінансових операцій законодавству;
- точність та повнота документації бухгалтерського обліку;
- запобігання помилкам та спотворенням в обліку;
- вивчення причин недоліків та порушень у фінансово-господарській діяльності, вживання дієвих заходів для їх усунення;
- вивчення досвіду практичного застосування в установі діючих

розпоряджень.

Метою внутрішнього контролю установи є забезпечення ефективності діяльності. Крім того, він може включати інші заходи та питання, що підлягають внутрішньому контролю.

Сучасними науковцями (таблиця 3.7) наводяться основні види внутрішнього контролю, з якими ми погоджуємось і пропонуємо провадити на досліджуваному підприємстві.

Таблиця 3.7

Основні види внутрішнього контролю на підприємстві

За характером проведення за часом здійснення	Види контролю
	- попередній контроль здійснюється для того, щоб переконатися, що працівники зможуть виконати доручені ним обов'язки; - поточний контроль здійснюється безпосередньо під час проведення робіт. Його мета - виявити і своєчасно припинити порушення та відхилення; - заключний контроль дає керівнику інформацію планування у разі, якщо аналогічні роботи пропонується проводити у майбутньому, з допомогою оцінки якості виконаної роботи, сприяє вдосконаленню мотивації ефективності діяльності персоналу.
за ступенем охоплення явищ і процесів, що спостерігаються.	- загальний контроль передбачає суцільне вивчення виробничо-господарської діяльності, соціально-економічного процесу. - вибіркового контролю - отримав найширший розвиток у перевірці дотримання технологічних процесів, насамперед у виготовленні великих партій деталей, масовому виробництві.
щодо встановлення раціональних термінів проведення	- систематичний контроль – організовується та проводиться щодо найважливіших, відповідальних об'єктів господарської діяльності підприємства. Він проводиться у заздалегідь встановленому режимі. - разовий контроль. Він, як правило, проводиться відомчими структурами та спрямований на всебічну перевірку окремого аспекту або всієї виробничо-господарської діяльності.
за формою здійснення	- фінансовий контроль проводиться шляхом отримання кожним структурним

	підрозділом фінансової звітності за найважливішими економічними показниками. - адміністративний контроль здійснюється за відповідністю господарських результатів показникам, запланованим у поточному році. - технічний контроль використовується для перевірки параметрів господарювання. Він необхідний для своєчасного усунення технічних неполадок, перевірки стану устаткування.
--	---

Внутрішній контроль запасів у КНП обов'язково має включати елементи бухгалтерського обліку (рахунки та подвійний запис, інвентаризація та документація, балансове узагальнення); ревізію, контроль, аудит (перевірку надходження запасів, перевірку арифметичних розрахунків, дотримання правил оприбуткування запасів, інвентаризацію запасів, усне опитування матеріально – відповідальних осіб, простеження).

Організація та постановка системи внутрішнього контролю розпочинається на етапі розробки внутрішніх нормативних документів. Їх кількість може бути різною. Ми наведемо лише деякі, властиві багатьом медичним установам, що можемо запропонувати застосовувати і досліджуване КНП «КОЦПБС КОР», це такі:

- Положення про внутрішній контроль КНП;
- Положення про розрахунки з підзвітними особами КНП;
- Положення про документообіг КНП.

До засобів внутрішнього бухгалтерського контролю комунальних некомерційних неприбуткових установ відноситься:

- перевірка первинних облікових документів;
- документальне підтвердження та відповідність плану фінансово-господарської діяльності усіх бухгалтерських записів;
- розподіл обов'язків між різними особами щодо санкціонування господарської операції;

- рознесення операцій за рахунками обліку;
- контроль за взаємозалежними операціями;
- звіряння даних обліку з фактичною наявністю коштів, наприклад проведення інвентаризацій, оформлення зведеної відомості та інвентаризаційного опису;
- забезпечення безпеки інформації.

Контроль запасів медичних установ, у тому числі і досліджуваної, має свої особливості. На етапі надходження запасів важливо правильно оформити оприбуткування, витрачання, списання лікарських препаратів, нелікарських матеріалів, витратних матеріалів. Враховуються усі лікарські засоби, розхідники за вартістю витрат на їх придбання. Для відображення матеріально-виробничих запасів на досліджуваному підприємстві використовується рахунок 20 «Виробничі запаси». При оприбуткуванні розхідників та препаратів на облік необхідно обов'язково перевіряти наявність та відповідність підтверджуючих первинних документів (накладних від постачальників, тощо).

При вивченні обліку запасів на досліджуваному КНП «КОЦПБС КОР», були виявлені наступні проблеми обліку та контролю наявності та руху медикаментів:

- проблеми помилок у документальному оформленні та правильності відображення елементів процесу обліку руху медикаментів;
- відсутність комунікації всіх відповідальних осіб структурних підрозділів установи, що забезпечують облік руху медикаментів;
- не розроблен регламент про облікову політику, в якому повинні зазначатись основні положення щодо організації внутрішнього контролю запасів;
- відсутність ведення аналітичного обліку руху матеріалів у бухгалтерії;
- помилки у використанні та дотриманні методики обліку матеріальних запасів (зокрема медикаментів);

- відсутність договорів щодо матеріальної відповідальності підзвітних осіб;
- поорушення термінів проведення інвентаризації матеріальних запасів та часткове проведення вибіркової інвентаризації.

Важливим завданням установ охорони здоров'я, у тому числі і досліджуваної установи, є забезпечення безпеки та цільового використання товарно-матеріальних цінностей, у тому числі ліків, перев'язувальних матеріалів та виробів медичного призначення. Керівництву установ необхідно мати повну інформацію про наявність та використання запасів, щоб визначити їх реальну потребу. Наявність усіх цих проблем, а також велика різноманітність лікарських засобів, посилення конкуренції між постачальниками, постійне збільшення наборів фінансових, медичних та статистичних звітів, підвищення вимог до швидкості обробки – все це визначає необхідність вирішення наступних основних завдань:

- здійснення своєчасного контролю запасів за місцями їх зберігання;
- коректне оформлення документації операцій з руху матеріалів;
- виявлення та відображення всіх витрат, які пов'язані з заготівлею матеріальних запасів;
- збір даних для розрахунку фактичної собівартості матеріалів;
- систематичний контроль за дотриманням норм запасів, визначення надлишків та невикористовуваних матеріалів;
- оперативне отримання необхідної інформації щодо залишків, що знаходяться на складі підприємства;
- своєчасне здійснення розрахунків з постачальниками, контроль за матеріалами, що знаходяться в дорозі.

Вирішивши ці завдання, проблеми, можна підвищити раціональність використання фінансових ресурсів, надати можливість керівникам медичних установ та завідувачам відділень отримувати вичерпну достовірну інформацію для прийняття обґрунтованих рішень та організації лікувального процесу.

Бухгалтерський облік передбачає документальний облік усіх фактів господарської діяльності, а чинне законодавство вимагає ведення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Вимоги щодо здійснення внутрішнього контролю не поширюються на КНП, проте є необхідність організації та проведення внутрішнього контролю, що обумовлено діяльністю самих комунальних неприбуткових установ. Виходячи з цього, щоб зменшити ймовірність помилок, можна запропонувати такі напрями вдосконалення обліку руху лікарських засобів у КНП, а саме необхідно:

- підвищувати кваліфікацію персоналу та постійно здійснювати внутрішній контроль;
- використовувати можливості обліку матеріалів, закріплених в обліковій політиці.

Для медичних установ закупівля та переміщення лікарських коштів становить значну частину обсягу всіх запасів, тому рекомендується розробити інструкцію для матеріально відповідальних осіб про порядок обігу лікарських засобів та медичних матеріалів у відділеннях та кабінетах. Нормативною основою для розробки такої інструкції повинні стати накази та інструкції з обліку лікарських засобів. У структурі інструкції слід відображати порядок роботи медичного персоналу з різними видами ліків та витратних матеріалів, отриманих з аптек, а також їх утилізація за всіма правилами, з дотриманням усіх норм та стандартів.

У розділі документації та документообігу вказати первинні документи та бухгалтерські записи, що використовуються в цій галузі обліку. Окремо вказувати документи для обліку цінностей, що використовуються матеріально відповідальними особами: книги обліку матеріальних цінностей чи облікові картки.

Необхідно вказати графік інвентаризації матеріалів щорічно, додаткових описів при зміні матеріально відповідальних осіб, вибіркові інвентаризації, які сприяють підвищенню дисциплінованості співробітників підприємства, що

допомагають оперативно виявляти порушення, зловживання та факти розкрадання, сприяють безпеці матеріалів організації.

Прийом, рух та списання лікарських засобів оформляється відповідними обліковими документами та здійснюється тільки в відповідно до нормативно-правових документів, що є раціональною організацією бухгалтерського обліку в установі.

Складність контролю над переміщенням певних видів медикаментів може бути вирішена шляхом створення служби внутрішнього контролю, яка дозволить вести діяльність лікувальних установ впорядковано та ефективно, забезпечувати запобігання чи виявлення відхилень від встановлених норм та процедур, а також спотворення даних бухгалтерського обліку та звітності.

Внутрішній контроль дозволяє досягти:

- дотримання вимог законодавства;
- точність та повноту бухгалтерської документації;
- своєчасність підготовки достовірної фінансової звітності;
- запобігати помилкам та спотворенням;
- своєчасне виконання замовлень та розпоряджень;
- забезпечити збереження майна організації.

Виходячи з вищевикладеного, внутрішній контроль в установі може мати такі форми, які ілюстративно наведені рисунком 3.14



Рисунок 3.14 - Форми внутрішнього контролю, які може проводити досліджуване КНП «КОЦПБС КОР»

Для створення служби внутрішнього (фінансового) контролю у КНП необхідно провести наступні заходи, спрямовані на організацію більш ефективного обліку та контролю руху лікарських засобів:

По перше - видати наказ про створення служби внутрішнього фінансового контролю, затвердити план заходу та довести його до всіх співробітників.

По-друге, внести зміни до структури установи, створити структурний підрозділ.

Створення на досліджуваному підприємстві служби внутрішнього контролю дозволить удосконалювати облік та управління за рухом медикаментів, це дасть можливість оперативніше вести бухгалтерський облік, виводити інформацію за короткий період часу, відповідальним особам за медикаменти у відділеннях відстежувати наявність, залишок лікарських засобів препаратів, що дозволить забезпечити їх збереження, запобігти проблемі залежування медикаментів, а також подальшого їх знищення (при закінченні термінів придатності), плановому відділу (відділу закупівель) розрахувати потреба (зокрема, як щомісячну, і річну) у цьому чи іншому лікарському препараті, тобто забезпечити своєчасність закупівель. Розробка всіх цих заходів економічного суб'єкта з обліку матеріальних запасів дозволить досліджуваній установі повною мірою розкрити основні організаційні та методичні положення, що дасть можливість підвищити якість та достовірність облікової інформації щодо матеріальних запасів, для прийняття правильних рішень. Це суттєво підвищить якість діяльності бухгалтерської служби та інформаційно – аналітичного забезпечення управління запасами КНП «КОЦПБС КОР» .

Висновки до розділу III.

При вивченні обліку, аналізу та контролю запасів на досліджуваному КНП «КОЦПБС КОР», були виявлені наступні проблеми обліку та контролю наявності та руху медикаментів та медичних лікарських засобів:

- проблеми помилок у документальному оформленні та правильності відображення елементів процесу обліку руху медикаментів;

- відсутність комунікації всіх відповідальних осіб структурних підрозділів установи, що забезпечують облік руху медикаментів;
- не розроблен регламент про облікову політику, в якому повинні зазначатись основні положення щодо організації внутрішнього контролю запасів;
- відсутність ведення аналітичного обліку руху матеріалів у бухгалтерії;
- помилки у використанні та дотриманні методики обліку матеріальних запасів (зокрема медикаментів);
- відсутність договорів щодо матеріальної відповідальності підзвітних осіб;
- поорушення термінів проведення інвентаризації матеріальних запасів та часткове проведення вибіркової інвентаризації.

Важливим завданням досліджуваної установи, є забезпечення безпеки та цільового використання матеріальних запасів, у тому числі ліків, перев'язувальних матеріалів та виробів медичного призначення. Керівництву установ необхідно мати повну інформацію про наявність та використання запасів, щоб визначити їх реальну потребу. Наявність усіх цих проблем, а також велика різноманітність лікарських засобів, посилення конкуренції між постачальниками, постійне збільшення наборів фінансових, медичних та статистичних звітів, підвищення вимог до швидкості обробки – все це визначає необхідність вирішення основних завдань.

Ефективне використання виробничих запасів у КНП «КОЦПБС КОР» є запорукою тривалого її функціонування. Щоб процес був якомога злагоджених та точний, досліджувана установа повинна приділяти значну увагу обліку та

контролю запасів. Кожний напрямок окремо надасть високого результату, тому установа повинна бути зацікавлена у високій якості кожного із них.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження теоретичних і нормативно-правових основ обліку та контролю запасів медичних установ зроблено низку висновків.

Сучасний рівень фінансування медичних закладів потребує раціонального використання бюджетних коштів на закупівлю матеріалу. Такий висновок випливає з того, що бюджетне фінансування залишається практично єдиним реальним і стабільним джерелом доходів медичних закладів. При цьому купівля товарно-матеріальних цінностей займає в ній відносно незначну частку. Тому вдосконалення їх обліку та контролю є одним із важливих шляхів раціонального витрачання коштів в умовах такої обмеженості ресурсів.

Особливістю об'єктів обліку запасів медичних установ є те, що до них відносяться лікарські засоби та медичні вироби. Інформацію про них у бухгалтерському обліку медичні установи формують, керуючись Методичними рекомендаціями ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджених наказом МОЗ від 09.09.2014 № 635. Але, враховуючи існуючу медичну реформу, яка почалася у 2018 році і продовжується і досі та реорганізацію медичних закладів в залежності від їхнього типу можна виділити ще дві групи документів:

- для медичних установ, які ще залишаються бюджетними установами - НПСБОДС 123 «Запаси», План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі з наказу Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219, а також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору з наказу Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11;

- для медичних установ, що реорганізовані в комунальні некомерційні підприємства - НП(С)БО 9 «Запаси» та План рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій з наказу Мінфіну від 30.11.1999 № 291, а також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів з наказу Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2.

Лева частка доходів медичних установ України – «це доходи від основної діяльності – надання послуг. Проте, як показує практика, існують проблеми з документальним підтвердженням таких доходів і моменту їх визнання в бухгалтерському обліку. Усе ж таки, на жаль, касовий метод з бюджетного минулого глибоко засів в уявлення бухгалтерів медичних установ і заважає їм перебудуватися на бухгалтерський облік підприємства, який базується на методі нарахування» [23].

Для стримування зростання захворюваності на ВІЛ інфекцію структурним підрозділом Кіровоградської обласної державної адміністрації з питань охорони здоров'я Кіровоградської обласної ради було 22.06.2000 р. створено комунальний заклад «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом». Відповідно до рішення Кіровоградської обласної ради від 19 травня 2017 року № 308 «Про перетворення комунальних закладів», зі змінами згідно з рішенням обласної ради від 18 грудня 2018 року № 604, завершено процедуру перетворення комунальних закладів охорони здоров'я спільної власності територіальних громад сіл, селищ і міст області в комунальні некомерційні підприємства та проведено реєстрацію в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань досліджувану установу було перетворено у комунальне некомерційне підприємство «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради» (КНП «КОЦПБС КОР»).

Досліджувана установа КНП «КОЦПБС КОР» виконує лікувальну, лікувально-профілактичну, консультативну, організаційно-методичну,

аналітично-інформаційну, санітарно-просвітницьку діяльність, епідеміологічний моніторинг за ВІЛ-інфекцією і СНІДом у Кіровоградській області.

Відповідно до статуту предмет діяльності КНП «КОЦПБС КОР» - забезпечення медичного обслуговування населення області, шляхом надання йому медичної допомоги (послуг) в порядку та обсязі, встановлених законодавством.

Фінансування КНП «КОЦПБС КОР» здійснюється за рахунок бюджетних коштів. Додатковими джерелами фінансування можуть бути кошти отримані:

- із територіального бюджету за виконання державних замовлень;
- із спонсорських надходжень від благодійних фондів, підприємств, установ, організацій та приватних осіб;
- із фондів страхових компаній за профілактичну діяльність;
- із грантами від міжнародних організацій.

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

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

У КНП «КОЦПБС КОР» у штаті бухгалтерії працює 4 штатні працівники. Відповідно до посадових обов'язків вони відповідають за ведення обліку, складання та подання фінансової, податкової, статистичної звітності та здійснюють інформаційне забезпечення управління, що проілюстровано

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

Суттєвим недоліком облікової політики досліджуваного підприємства є розбіжність у структурній будові синтетичних рахунків відповідно з вимогами Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1203 та Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291.

В установі використовують елементи автоматизації обліку, що стосується формування і подання відомчої звітності з використанням EXELE. Меморіальні ордери складають у комп'ютерних таблицях, але з внесенням даних у ручному режимі.

Є необхідним при формуванні облікової політики та розробці внутрішніх регламентів максимально врахувати особливості діяльності установи та врахувати інформаційні запити управління, зокрема запасами.

Облікова політика як елемент управління установою дасть змогу керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати роботу бюджетної установи, здійснювати і контролювати цільове використання ресурсів відповідно до затвердженого кошторису. Раціональне формування облікової політики дасть змогу створити ефективну систему бухгалтерського обліку, як елементу управління установою.

Ефективне використання виробничих запасів у КНП «КОЦПБС КОР» є запорукою тривалого її функціонування. Щоб процес був якомога злагоджених та точний, досліджувана установа повинна приділяти значну увагу обліку та

контролю запасів. Кожний напрямок окремо надасть високого результату, тому установа повинна бути зацікавлена у високій якості кожного із них.

Аналітичний облік медикаментів та лікарських засобів, що надійшли у вигляді благодійної допомоги КНП має вестись в кількісному й вартісному вимірі за найменуваннями, за джерелами фінансування, за характером благодійної допомоги і в розрізі матеріально-відповідальних осіб. Запровадження на практиці поданих пропозицій дозволить підвищити якість обліково-інформаційного забезпечення управління запасами на досліджуваному підприємстві.

Для створення служби внутрішнього (фінансового) контролю у КНП необхідно провести наступні заходи, спрямовані на організацію більш ефективного обліку та контролю руху лікарських засобів:

По перше - видати наказ про створення служби внутрішнього фінансового контролю, затвердити план заходу та довести його до всіх співробітників.

По-друге, внести зміни до структури установи, створити структурний підрозділ.

У досліджуваній установі введення служби внутрішнього контролю дозволить удосконалювати облік та управління за рухом медикаментів, це дасть можливість оперативніше вести бухгалтерський облік, виводити інформацію за короткий період часу, відповідальним особам за медикаменти у відділеннях відстежувати наявність, залишок лікарських засобів препаратів, що дозволить забезпечити їх збереження, запобігти проблемі залежування медикаментів, а також подальшого їх знищення (при закінченні термінів придатності), плановому відділу (відділу закупівель) розрахувати потреба (зокрема, як щомісячну, і річну) у цьому чи іншому лікарському препараті, тобто забезпечити своєчасність закупівель. Розробка всіх цих заходів економічного

суб'єкта з обліку матеріальних запасів дозволить досліджуваній установі повною мірою розкрити основні організаційні та методичні положення, що дасть можливість підвищити якість та достовірність облікової інформації щодо матеріальних запасів, для прийняття правильних рішень. Це суттєво підвищить якість діяльності бухгалтерської служби та діяльності складів організації охорони здоров'я.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алешко Д. Медична реформа: перебудова галузі та свідомості. *Юридична газета*. 2019. № 45. С. 14–15.
2. Бенько І. Д. Аналіз запасів медичних установ. *Сталий розвиток економіки*. 2018. № 1. С. 267-270.
3. Бенько І.Д. Оцінка ефективності системи управління запасами медичних установ: українська та світова практика. *Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка”* Вип. 1. Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. 2018. С.200-203.
4. В. М. Михальчук, А. В. Коломоєць, , З. В. Гбур. Медико-соціальне обґрунтування логістики в управлінні комунальним неприбутковим підприємством закладу охорони здоров'я. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/328038267.pdf>
5. Височан О. С., Височан О. О., Ясінська А. І. Особливості бухгалтерського обліку цільового фінансування у небюджетних неприбуткових організаціях. *Облік і фінанси АПК*. 2017. № 1. С. 17–24. URL: https://Oif_apk_2017_1_4.pdf
6. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-152>.
7. Гура Н., Методика бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 12. С. 3-8.
8. Дані Національної Служби Здоров'я України: URL: <https://nszu.gov.ua/novini/liki-za-programoyu-reimbursaciyi-vidpuskayut-u-7-430-aptekah-157>
9. Західна О.Р. Медична реформа в умовах децентралізації влади в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 11(51). С. 1155–1158.
10. Заячківська О. В. Облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: монографія. Нац. ун-т вод. госп- ва та

природокористування. Рівне : НУВГП, 2012. 223 с.

11. Іваненко Ю., Економічне визначення поняття «некомерційна організація». *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 5 (167). С.8-19.

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

13. Кірсанова Ю.В. Бухгалтерський облік для неприбуткових організацій: нові стандарти – нові можливості. К.: Центр інновацій та розвитку. 2018. с. 81-85.

14. Конституція України від 28.06.1996 URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua.6>.

15. Котова С. С. Оперативний облік видатків бюджетних установ охорони здоров'я: теорія та практика: монографія. Укоопспілка, ВНЗ «Полтав. ун-т економіки і торгівлі». Полтава : ПУЕТ, 2012. 225 с.

16. Левченко Н. М. Удосконалення обліку медикаментів та лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. *Інноваційна економіка*. 2015. № 1. С. 198-202.

17. Лукановська І.Р. Фінансова звітність бюджетних установ за новими правилами та стандартами. *Причорноморські економічні студії*. 2017. №22. С. 209-212.

18. Лучко М. Р., Адамик О. В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 252 с.

19. Лучко М.Р. Контроль в державному секторі економіки / М.Р. Лучко, Н.М. Зорій, Н.М. Хорунжак. Навчальний посібник. Економічна думка. 2015.

20. Медична інформаційна система «ЕМСИМЕД» URL: <https://emci.ua/>

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

22. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я Затверджено. Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 № 635. URL: http://www.moz.gov.ua/docfiles/dn_20140909_0635_dod.pdf

23. Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0001282-17#Text>

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 12 «Запаси». URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_12.pdf

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

26. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <http://www.minfin.gov.ua/controPuk/publish/article>.

27. Олійник Я.В. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій. *Бізнес-інформ*. 2012. № 5. С.234-236.10.

28. Основи законодавства України про охорону здоров'я: Закон України від 19.11.1992 р. № 2801-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2801-12>.

29. Особливості фінансування охорони здоров'я у 2022 р.: МОЗ роз'яснює проект бюджету. *Аптека UA*. URL: <http://www.apteka.ua/article/385956>

30. Офіційний сайт Державної служби України з лікарських засобів та контролю за наркотиками. URL: <https://www.dls.gov.ua/news>

31. Офіційний сайт Міністерства охорони здоров'я URL:

<http://www.moz.gov.ua>

32. Офіційний сайт Міністерства соціальної політики URL: <http://www.msp.gov.ua>

33. Офіційний сайт НСЗУ. URL: <https://nszu.gov.ua/e-data/dashboard/reimb-prescription-details>

34. Перелік платних послуг, які можуть надаватись державними закладами охорони здоров'я та вищими медичними закладами освіти: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.09.96 р. №1138 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1138-96-%D0%BF#Text>

35. Петрук О. М. Внутрішній контроль бюджетних установ. *Вісник Сумського національного аграрного університету*: Наук. -метод. Журнал. Серія : фінанси і кредит. 2015. № 2 (29). С. 111-115.

36. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>

37. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>

38. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

39. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності від 19.12.2006 р № 1213. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06#Text>

40. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності від 19.12.2006 р № 1213 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06#Text>

41. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я: Закон України від 6 квітня 2017 року № 2002-VIII. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172002.html

42. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я: Закон України від 6 квітня 2017 року N2002-VIII. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172002.html

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

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

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

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

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

48. 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2002-19#Text>

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

50. Про затвердження Концепції галузевої програми «Електронна система реєстрації та обміну медичною інформацією між закладами, установами і організаціями охорони здоров'я» : наказ Міністерства охорони здоров'я України від 25 лип. 2008 року № 409 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0409282-08#Text>

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

52. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору. Наказ МФУ від 23.01.2015 № 11 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>

53. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879 (зі змінами №868 від 04.10.2016 р.). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

54. Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру. Постанова Кабінету Міністрів України від 13.07.2016 №440 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-2016-%D0%BF#Text>

55. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання. Наказ МФУ від 08.09.2017 № 755 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>

56. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011р. № 59 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text>

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

58. Про порядок визначення обсягів потреби в закупівлі лікарських засобів закладами і установами охорони здоров'я, що повністю або частково фінансуються з державного та місцевих бюджетів: Наказ Міністерства охорони здоров'я від 11.07.2017 № 782.

59. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету Міністрів від 20 червня 2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>

60. Рожкова І. В. Децентралізація управління у сфері охорони здоров'я на місцевому рівні : монографія / І. В. Рожкова, І. М. Солоненко. –К. : Фенікс, 2018. 160 с.

61. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо реалізації Концепції розвитку системи екстреної медичної допомоги»: <https://moz.gov.ua/article/reform-plan/kabinet-ministriv-ukraini-zatverdiv-plan-realizacii-koncepciirozvitku-ekstrenoi-medichnoi-dopomogi>

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

63. Рура І. В. Медична послуга як економічна категорія. *Вісник Львівського національного університету імені Івана Франка*. 2012. № 48. С. 585-593. (Серія економічна).

64. Рура І. В. Обліково-аналітичне забезпечення послуг в сімейній медицині. *Науковий журнал “Вісник ЖДТУ”*. 2018. № 4 (58). С. 124-128.

65. Рура І. В. Особливості організації і методики обліку медичних послуг у бюджетних установах. *Наукові записки*. 2013. № 22. С. 123-127.

66. Савчук В. К. До аналітичного забезпечення управління діяльністю неприбуткових організацій. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. (2(11), 319–327. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2008-2\(11\)-319-327](https://doi.org/10.26642/pbo-2008-2(11)-319-327)

67. Сисюк С. В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення. *Вісник Запорізького національного університету*. Сер. Економічні науки. 2015. № 2. С. 181-186.

68. Сисюк С. В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2014. Вип. 44. С.51-55.

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

70. Сушко Н. І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі. *Державний бухгалтер і аудитор*. 2019. № 1. С. 11-17.

71. Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. № 6. 2019. С. 56-57.

72. Тищенко Т. Я. Контроль та система контролюючих органів за діяльністю бюджетних установ: теорія, практика, іноземний досвід. *Економіка: проблеми теорії та практики* : Зб. наук. пр. Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. Вип. 255. Т. IV. С. 887-894.

73. Україна продовжує крокувати вперед до кращого розвитку людського потенціалу. URL: <https://ukraine.un.org/uk/105324-ukraina-prodovzhue-krokovati-vpered-do-kraschogo-rozvitku-lyudskogo-potencialu>

74. Федоренко Ю. Облік лікарських засобів та медичних виробів у

програмі ПАРУС. *Головбух: Бюджет*. 2016. №16. URL: <http://parus.ua/7/108/>.

75. Хорундак Н.М. Бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я: історичний аспект. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Сер. Економічні науки. 2010. № 4. С. 197-200.

76. Хорунжак Н.М. Модель системи внутрішнього контролю витрат бюджетних установ на надання послуг. *Науковий вісник Херсонського державного ун-ту*. Серія: Економічні науки. Вип. 9. Херсон: ХДУ. 2014. С.213-217.

77. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

78. Чуприна Л. М. Бюджетна установа як особливий суб'єкт фінансових правовідносин. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2019. № 2 (88). С. 103-110.

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

80. Юрченко О.В., Кононенко Л.В. Зміна облікової парадигми та її вплив на перспективи формування моделі обліку діяльності некомерційних комунальних підприємств - закладів охорони здоров'я в умовах глобалізації. *Економічний простір: Збірник наукових праць*. № 172. Дніпро: ПДАБА, 2021. С. 99-105 URL <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/821>)

81. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць. Тернопільський національний економічний університет. 2011. Вип. 9. Ч. 1. С. 351-353.

82. Яцишин С. Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка. *Торгівля, комерція, підприємництво* : зб. наук. праць. 2014.

Вип. 16. С. 159-163.

83. <https://buhplatforma.com.ua/article/7741-buhgalterskiy-oblk-koshtv-otrimanih-vd-nszu>»

ДОДАТКИ