



Національний університет
водного господарства
та природокористування

1

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України
Національний університет водного господарства та
природокористування

О.В. Заячківська

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ
БЮДЖЕТНИХ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ**



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Монографія

Рівне 2012



УДК 657:658.115+614.528

ББК 65.052+5

3-12

*Рекомендовано вченою радою Національного університету водного господарства та природокористування.
(Протокол № 4 від 27 квітня 2012 р.)*

Рецензенти:

Давидюк Т.В., доктор економічних наук, доцент, директор Інституту обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету, м. Житомир;

Свірко С.В., доктор економічних наук, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний університет імені В. Гетьмана», м. Київ;

Павлов В.І., доктор економічних наук, професор Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне.

Заячківська О.В.

312 Облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів. Монографія. – Рівне: НУВГП, 2012. – 224 с.

ISBN 978-966-327-208-5

У монографії висвітлено теоретико-методичні основи обліку й контролю доходів і видатків бюджетних медичних закладів. Розкрито методику й техніку складання кошторису доходів і видатків медичних закладів, досліджено особливості організації бухгалтерського обліку доходів і видатків, надано його характеристику та проаналізовано підходи до нього, розкрито систему державного контролю в Україні, організацію внутрішнього контролю та методику його проведення на основі чого запропоновано шляхи їх удосконалення.

Видання розраховано на наукових працівників, викладачів, аспірантів, студентів вищих навчальних закладів, керівників та спеціалістів органів державного та регіонального управління, місцевого самоврядування, підприємницькі структури, а також широкого кола читачів.

УДК 657:658.115+614.528

ББК 65.052+5

ISBN 978-966-327-208-5

© Заячківська О.В., 2012

© Національний університет водного господарства та природокористування, 2012



ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

БК	Бюджетний кодекс
ВВП	валовий внутрішній продукт
ВРУ	Верховна рада України
ДКУ	Державне казначейство України
ЄС	Європейський союз
КЕКВ	коди економічної класифікації видатків
КМУ	Кабінет міністрів України
КРУ	Контрольно-ревізійне управління
м/о	меморіальний ордер
МОЗ	Міністерство охорони здоров'я
МСБОДС	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі
МСБО	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
МФУ	Міністерство фінансів України
ПСБО	Положення стандарти бухгалтерського обліку
ПСБОДС	Положення стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі
РОСДРЗН	Рівненський обласний спеціалізований диспансер радіаційного захисту населення
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards



ВСТУП

Інтеграція України в Європейський союз потребує реформування бюджетної сфери в цілому та охорони здоров'я зокрема, установи якої покликані забезпечувати виконання важливих соціально-економічних функцій державного значення. Насамперед, це пов'язано з невідповідністю рівня вітчизняних медичних послуг вимогам, які ставляться до них в умовах ринку. Вирішенню цього завдання сприятиме запровадження в межах вітчизняної бюджетної системи охорони здоров'я багатоканального механізму фінансового забезпечення: практика розвинутих країн світу свідчить, що в якості фінансових джерел у закладах охорони здоров'я країн паралельно виступають державні кошти, кошти медичного страхування, благодійні внески та оплата за лікування безпосередньо в касу або на рахунок в банку. Включення бюджетних медичних закладів до процесів надання платних послуг та медичного страхування вимагає попереднього формування методичних і організаційних засад їх інформаційного забезпечення з урахуванням специфіки розвитку економіки України, положень вітчизняного законодавства, потреб користувачів інформації.

Поступове залучення бюджетних медичних закладів до товарообмінних операцій, а отже набуття медичною послугою характеристики не тільки продукту діяльності, а й товару, формує вимогу переходу від затратного управління до управління за результатами, яке має бути побудоване на дієвій системі бухгалтерського обліку та контролю. Чинний бухгалтерський облік в бюджетних установах як в цілому, так і в частині обліку доходів і видатків зокрема, недостатньо адаптований до дієвого й адекватного відображення усіх явищ, об'єктів та операцій, притаманних процесам, котрі вже існують в галузі охорони здоров'я. Це стосується тих операцій, які пов'язані з наданням платних медичних послуг, для відображення яких необхідно передбачити відповідну систему рахунків.

Питання обліку та контролю доходів і видатків діяльності бюджетних установ розглядалися в роботах П.Й. Атамаса, П.Т. Ворончука, Р.Т. Джоги, Е.П. Дедкова, С.Я. Зубілевич, М.М. Каленського, Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької, І.О. Кондратюка, В.І. Крисяка, С.О. Левицької, Т.П. Остапчук,



Н.А. Остап'юк, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.І. Шуляк, І.Д. Фаріона, О.В. Юрченка.

Аналіз праць вітчизняних і закордонних вчених свідчить про вагомість та практичну цінність отриманих наукових результатів. Втім, варто відмітити поодинокий характер досліджень в сфері обліку та контролю діяльності бюджетних медичних закладів та відсутність таких досліджень у системі обліку та контролю доходів і видатків вказаних суб'єктів господарювання. У затвердженій у 2007 році “Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки” передбачено розробку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (далі – МСБОДС). Останні, на відміну від вітчизняної практики, передбачають застосування методу нарахування обліку доходів і витрат.

Подальшого дослідження потребують питання контролю доходів і видатків бюджетних медичних закладів з огляду на недостатню розробленість теоретичних і методичних підходів щодо формування системи контролю, підвищення їх значимості в удосконаленні механізму управління державною власністю і фінансовими ресурсами.

Необхідність вирішення вищеназваних питань обумовили вибір теми монографічного дослідження, мету, завдання та основні напрями дослідження.

Мета монографічного дослідження полягає у розробці науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації бухгалтерського обліку та контролю доходів і видатків медичних закладів.



РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ

1.1. Особливості функціонування закладів охорони здоров'я

Формування ринкових відносин в економіці України в тій чи іншій мірі викликає зміни практично у всіх галузях як матеріального виробництва, так і у соціальній сфері, оскільки при цьому на перший план виходять економічні інтереси як окремих суб'єктів господарювання, так і фізичних осіб.

Саме економічна зацікавленість (як індивідуальна, так і колективна) є головним стимулом прогресу у ринковому середовищі. Виходячи із зазначеного вище, необхідність реорганізації системи охорони здоров'я, як і відповідної організації бухгалтерського обліку та контролю, в Україні очевидна.

Водночас проблема формування нових засад функціонування медицини, адаптованої до вимог ринку, безпосередньо пов'язана з фінансовим покриттям витрат на надання медичних послуг і їх бухгалтерським обліком. Тому аналіз існуючого стану практики господарювання та досвіду зарубіжних країн щодо джерел фінансового забезпечення медичних закладів для формування в кінцевому підсумку національної концепції є особливо актуальним.

Реформуванням галузі охорони здоров'я займались ряд вчених [29; 47; 48; 49; 50; 51; 65; 119; 120]. Всі вчені, як стверджує О. Ціборовський, на основі проведеного аналізу щодо розуміння, сприйняття та створення системи обов'язкового медичного страхування як основного способу фінансування системи охорони здоров'я прийшли до висновку, що в сучасних умовах до цього не готові ні психологічно, ні фахово більшість адміністраторів, медиків, підприємців, населення України в цілому. Всі розуміють необхідність реформ, але чітко не "уявляють ні їхньої суті, ні механізмів реалізації" [250, с. 20].

В умовах становлення ринкових відносин в економіці України сфера охорони здоров'я стає одним із об'єктів дослідження економічної науки. До цього часу дані дослідження стосувалися лише окремих проблем галузі. Економічні аспекти охорони



здоров'я вивчалися як складові невиробничої, соціальної або ж інфраструктурної сфери. З розвитком суспільства економічні питання охорони та зміцнення здоров'я нації ставали все більш актуальними, а дослідження потребували розширення рамок економічних і соціальних наук, оскільки, безумовно, здоров'я людини – категорія не лише соціальна, а й економічна. Як результат, набуло нового звучання питання розрахунку ціни медичних послуг для громадян в сучасних умовах; оцінки ресурсного потенціалу та вивчення їх нових можливих джерел; дослідження потенціалу здоров'я як одного з важливих факторів економічного росту і складової національного багатства; визначення ефективного функціонування галузі в ринкових умовах.

Характерна риса галузі охорони здоров'я – відсутність достатньої інформації та конкурентоспроможного ринку. Відмінність ринку медичних послуг від загальноприйнятих ринків товарів є суттєвою. По-перше, за звичайних умов на конкурентних ринках представлена достатня кількість продавців, ринок же медичних послуг в більшості формується лише декількома медичними закладами (зазначене не стосується великих міст). По-друге, стандартний ринок пропонує однотипні товари, а ринок медичних послуг – різнотипні. По-третє, кожен продавець на звичайному ринку прагне отримати від продажу максимальний прибуток; медичні заклади, здебільшого, не працюють на комерційній основі. По-четверте, отримуючи медичні послуги, клієнти компенсують лише частину витрат, в той час, як на конкурентному ринку покупці повністю оплачують придбаний товар. По-п'яте, особливістю загальноприйнятого ринку є повна інформація про наявний товар; на ринку ж медичних послуг інформація відсутня в повному обсязі.

Державні витрати на охорону здоров'я в Україні є значно меншими, ніж в інших країнах світу (табл. 1.1).

Однією із найважливіших проблем після роздержавлення охорони здоров'я є її фінансове забезпечення. Сьогодні існує чотири можливі форми фінансування системи охорони здоров'я (рис. 1.1).

За оцінкою World Health Statistics 2007 [266], державна (точніше комунальна та державна) форма в галузі охорони здоров'я становить близько 80 %, хоч у структурі загальних видатків на охорону здоров'я в Україні державні витрати становлять лише



57 %, решта припадає на приватну й змішану медицину. Страхова медицина в Україні практично нерозвинена.

Таблиця 1.1

Державні витрати на охорону здоров'я в Україні та деяких країнах світу, % до ВВП [183; 259; 261; 263]

Країна	2000	2001	2004	2005	2006	2007 ¹	2008	2009
Україна ²	4,2	3,4	3,4	3,2	3,53	3,5	3,6	3,1
Великобританія	5,9	6,2	6,4	6,8	8,3	9,5	9,1	9,2
Італія	6,0	6,3	6,4	6,5	6,5	6,6	6,7	6,7
Німеччина	8,3	8,5	8,6	8,3	8,2	8,0	8,1	8,2
США	5,8	6,2	6,6	6,6	6,7	6,8	6,7	6,8
Франція	7,1	7,2	7,4	7,6	7,8	8,0	8,0	8,1
Японія	6,1	6,4	6,4	6,4	6,5	6,5	6,5	6,5

Крім того, досить показовим є той факт, що структура фінансового забезпечення закладів охорони здоров'я України на 82 % складається з коштів місцевого бюджету, а решта – з державного.

Однак в Україні можливе повноцінне функціонування всіх вищезгаданих варіантів, які певним чином пов'язані з джерелами фінансування.

Вважається за необхідне насамперед зосередити зусилля економіки охорони здоров'я на:

- пошуках альтернативних систем фінансування та оптимізаційних заходів, включаючи раціональну організацію бухгалтерського обліку та контролю;
- розробку національних програм розвитку галузі;
- залучення інвестицій (у т.ч. іноземних) і формування відповідного механізму забезпечення їх окупності;
- ефективне використання наявних ресурсів.

¹ Офіційні дані по зарубіжних країнах відсутні, числові значення узагальнено автором на основі опрацювання наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів.

² Дані за 2007-2010 рр. розраховано автором з використанням електронного ресурсу Державного комітету статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua/>).



Взагалі фінансування є одним з актуальних питань української системи охорони здоров'я. У центрі уваги економіки охорони здоров'я повинен бути процес переходу від державно-бюджетного фінансування до бюджетно-страхового. Основне завдання економічної науки при цьому полягає в мінімізації негативних аспектів даного процесу.

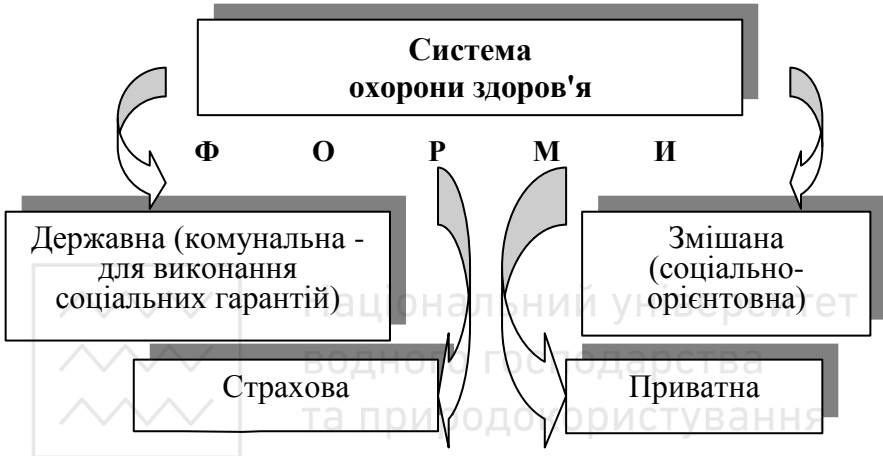


Рис. 1.1. **Форми фінансування охорони здоров'я**

Значимо, що рівень фінансового забезпечення системи охорони здоров'я безпосередньо залежить не лише від економічного становища в країні і, відповідно, від рівня наповнення загальнодержавного та місцевих бюджетів, але й від особливостей оподаткування доходів, одержаних лікувальними закладами, одержаними від надання платних послуг. Так, ст. 21 “Основ законодавства про охорону здоров'я” передбачає, що “...заклади охорони здоров'я, особи, які здійснюють підприємницьку діяльність в галузі охорони здоров'я, а також суб'єкти господарювання, що виробляють продукцію, необхідну для забезпечення діяльності закладів охорони здоров'я, користуються податковими та іншими пільгами, передбаченими законодавством” [177, с. 59-61].

Більш того, чинне податкове законодавство України сприяє організації надання платних послуг саме у державних лікувальних закладах, оскільки не тільки вони, але й всі організації, які



повністю, або ж частково фінансово забезпечуються з державного бюджету, практично, податків за ними не сплачують (за умови, що одержані кошти використовуються для покриття витрат, пов'язаних з основною діяльністю закладу).

Ідеальним варіантом функціонування державного закладу охорони здоров'я державної форми власності є його 100 % фінансове забезпечення з державного бюджету, однак в умовах нестабільної економічної ситуації, постійного скорочення видатків на бюджетну сферу виникає необхідність щорічного визначення частки державного фінансового забезпечення медичної галузі.

Розрахунки фінансового забезпечення доцільно здійснювати як у відсотковому відношенні від науково-обґрунтованої потреби, так і у реальних коштах (грн.) з розрахунку на одного жителя регіону. Так, за даними МОЗ України у 2000-2010 рр. бюджетне забезпечення одного мешканця України становило 87,8 грн. у 2000 р. до 849,9 грн. у 2010 р. (рис. 1.2), що є недостатнім у сучасних умовах.

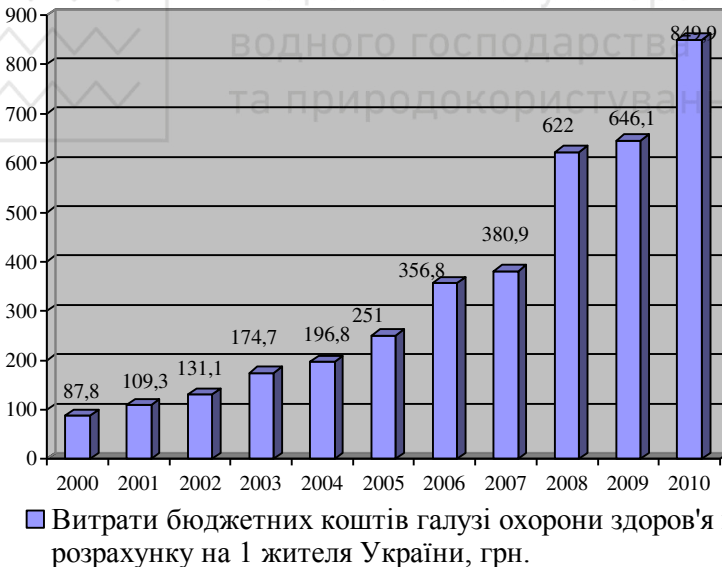


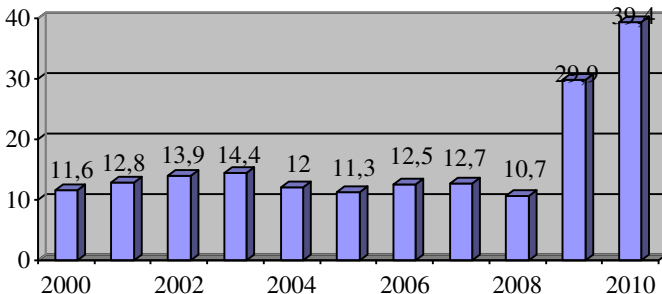
Рис. 1.2. Бюджетне забезпечення в галузі охорони здоров'я України на 1 жителя [260; 262]



Для порівняння можна навести приклад витрат на 1 жителя в медичній галузі інших країн. Так, аналогічний показник в Казахстані становить 314 дол. США, Росії – 694, Румунії – 467, Болгарії – 761, Чехії – 1479, Польщі – 869, Словаччині – 1159, Угорщині – 1482 [68]. Тобто, усі названі країни виділяють на охорону здоров'я набагато більше коштів, ніж Україна.

Галузь охорони здоров'я у 2011 р. продовжує функціонувати в режимі жорсткої економії бюджетних коштів. Незважаючи на збільшення фінансування потреб охорони здоров'я, вимоги законодавства щодо належного фінансування галузі та гідної оплати праці її працівників не виконуються. Внаслідок цього низка галузевих проблем залишається не вирішеною. Особливої актуальності набувають питання соціально-економічного захисту медпрацівників щодо суттєвого підвищення рівня заробітної плати в умовах значного зростання споживчих цін на товари та послуги, житлово-комунальних тарифів, зокрема, ціни на газ.

Проте в цілому показник питомої ваги видатків на охорону здоров'я в загальному обсязі видатків загального фонду зведеного бюджету характеризується позитивною динамікою: 2000 р. – 1,6 %; 2001 р. – 12,8 %; 2002 р. – 13,9 %; 2003 р. – 14,4 %; 2004 р. – 12,0 %; 2005 р. – 11,3 %; 2006 р. – 12,5 %; 2007 р. – 12,7 %; 2008 р. – 10,7 %, 2009 р. – 29,9 %, 2010 р. – 39,4 %. (рис. 1.3).



■ Питома вага видатків на охорону здоров'я в загальному обсязі видатків загального фонду зведеного бюджету, %

Рис. 1.3. Показники питомої ваги видатків на охорону здоров'я в загальному обсязі видатків загального фонду зведеного бюджету України



За таких умов медицина має шукати додаткові ресурси, у тому числі й за рахунок надання додаткових медичних послуг. Отримання доходів від наданих медичних послуг має допомагати державі вирішувати проблеми, пов'язані з недостатнім бюджетним фінансовим забезпеченням галузі. В Україні за останні 10 років відбулося зниження частки ВВП, спрямованої на розвиток сфери охорони здоров'я. Загальні видатки на охорону здоров'я у розрахунку на душу населення у 2009 р. в Україні склали 646,1 грн., що на 24 грн. більше, ніж у 2008 р.

Негативна ситуація, яку маємо на сьогодні стосовно платних послуг, є наслідком безсистемного реформування галузі. На нашу думку, реформування системи охорони здоров'я повинно проходити за умови комплексних зусиль фахівців різного профілю та за спеціально розробленою програмою з одночасним відповідним забезпеченням кадровими та фінансово-матеріальними ресурсами. Як свідчить практика, не всі працівники медичної сфери усвідомлюють сутність переходу на нові форми господарювання.

Суттєве значення має й протидія окремих категорій працівників лікувальних закладів запровадженню платних послуг через касу, оскільки для них платна медицина "де-факто" існує давно. Наприклад, введення у 1997 р. системи надання платних послуг в КП Трускавецька міська лікарня показало, що стабільне й значне надходження до каси відбувалося лише з таких видів послуг, як профілактичні медичні огляди із висновком про стан здоров'я (350000 грн.) та операції зі штучного переривання вагітності в стаціонарі (250000 грн.). У той час, коли від надання послуг лікувального масажу у касу лікарні надійшло лише 1007 грн. за весь рік. Аналогічна ситуація простежується й сьогодні. Слід зауважити, що заробітна плата масажиста безпосередньо залежить від виробітку. Однак, навіть цей фактор не став стимулюючим для медпрацівників. Відвідувачі надають перевагу в даному випадку так званій "безкоштовній" медицині, де доведеться платити лише один раз без оплати послуг поліклініки. Наведені вище факти дають підстави стверджувати небажання медперсоналу позбутися старого стереотипу мислення. Лікарні і поліклініки, як правило, вимушено відмовляються від надання таких "платних" послуг.

Тінізації платної медицини в державних закладах охорони здоров'я частково сприяло прийняття КМУ 17.09.1996 р. Постанови



№ 1138 “Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров’я та вищих медичних закладах освіти”, яка фактично ліквідувала правові засади платної медицини в державних лікувальних закладах [195]. Однак зміни й доповнення, внесені у її текст в останні роки в деякій мірі відновили статус-кво.

Слід відмітити і те, що у червні 2011 р. в газеті “Український медичний часопис” був опублікований наказ МОЗ України “Про затвердження Методики розрахунку вартості послуг з охорони здоров’я” [214], який був пізніше скасований як такий, що підлягав державній реєстрації, але не був зареєстрований в Міністерстві юстиції України. Отже, питання формування ціни на медичні послуги ще досі залишається відкритим.

Разом з тим, за даними МОЗ на даний час в Україні діє 2 тис. медичних закладів недержавної форми, що складає 12 % від загальної кількості медичних закладів. Початок формування приватного сектору медицини досить незначний, однак зацікавленість до такого виду медичних послуг зростає.

Створення та розширення нової форми медицини надасть змогу клієнтам вибирати самому лікувальні заклади, не лише збереже робочі місця, а й створить нові. В даний сектор підуть люди, які мають змогу заплатити за своє лікування, при цьому вони вивільняють кошти бюджетного фінансового забезпечення для надання медичних послуг малозабезпеченим верствам населення.

Формування ринку медичних послуг дозволить в кінцевому підсумку, по-перше, створити здорову конкуренцію між лікувальними закладами різних форм власності, по-друге, при розширенні обсягів платних послуг закладів охорони здоров’я, ліквідувати заборгованість з оплати праці працівників останніх.

Оскільки більшість медичних закладів України – некомерційні, тому у лікарів відсутній матеріальний стимул. Фінансовий стан установи залежить не від результатів діяльності медиків, а від державного фінансування лікарень. Саме цей факт сприяє розвитку платних послуг медичних закладів. Тому в ході реструктуризації штатної системи охорони здоров’я важливо пам’ятати про незацікавленість медперсоналу у результатах своєї праці.

Описана ситуація є ще однією причиною впровадження



офіційної комерційної діяльності в медичній галузі, оскільки значна частка коштів від надання платних послуг спрямовується на розрахунки із заробітної плати.

Однак, як справедливо стверджують науковці [131], важливо знати не скільки функціонує медичних закладів, а настільки вони є доступними. Показником, що характеризує ступінь доступності є, наприклад, кількість ліжок на 10 тис. населення. У 2006 р. в Україні було 95,2 лікарняних ліжок на 10 тис. жителів в амбулаторно-поліклінічних закладах, 211,7 відвідувань за зміну, а у 2007 р. відповідні показники склали 95,1 та 212,0. Вказані показники порівняно з аналогічними даними ряду інших країн свідчать про те, що Україна характеризується як держава, яка має загалом належний рівень медичного обладнання й відповідну якість медичних послуг. Однак попри наявність матеріальної бази та доступність послуг, що надаються вітчизняними медичними закладами, світовий розвиток науки та техніки вимагає подальшого підвищення якості медичних послуг. Крім того, розширення мережі медичних закладів, в тому числі на основі приватної власності, вимагає належного контролю в галузі охорони здоров'я, який би забезпечував високу конкурентоспроможність вітчизняних медичних закладів. За даними рейтингових оцінок конкурентоспроможності, здійснених Світовим Економічним Форумом за 2007-2008 рр., згідно з його звітом, позиція України в світовому рейтингу конкурентоспроможності економік у 2007-2008 рр. – 72 місце, що на 1 сходинку нижче порівняно з минулим роком [243].

За рівнем диференціації якості медичного обслуговування багатих і бідних країн Україна посіла 82 місце, пропустивши країни центральної та Східної Європи, Білорусь, Росію та Грузію [76, с. 3]. Свідченням низької якості умовного медичного обслуговування є неухильне зниження показника здоров'я населення України (рис. 1.4).

Як видно з рисунка, показник умовного здоров'я за останні 15 років знизився більше, ніж удвічі [131]. Цьому сприяли екологічні, соціальні та економічні умови, які зумовили високий рівень захворюваності в Україні, дитячу і загальну смертність, зниження тривалості життя тощо.

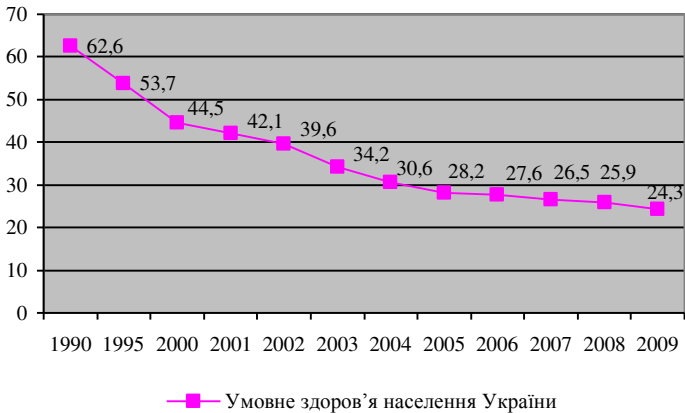


Рис. 1.4. Динаміка показника умовного здоров'я населення України³

Незважаючи на зростання забезпеченості населення лікарями в Україні, причинами негативного стану здоров'я населення України слід вважати:

- недосконалість механізму державного регулювання якості медичних послуг і недостатній рівень контролю;
- відсутність дієвого юридичного захисту пацієнтів і зловживання лікарями службовим становищем;
- спрощеність механізму обліку благодійних надходжень і систему забезпечення медикаментами в медичних закладах;
- дефіцит кадрових ресурсів у первинній ланці системи охорони здоров'я;
- старіння працівників, недостатній приплив молодих спеціалістів внаслідок практики фінансування за залишковим принципом і встановлення мінімальних посадових окладів, що призводить до розвитку корумпованості у галузі медицини;
- відсутність рекомендацій щодо встановлення офіційної плати за лікування в державних медичних закладах і установах;

³ За даними: Заклади охорони здоров'я та захворюваність населення України в 2005 році: статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат, 2006. – 254 с. – С. 3; Стратегія розвитку України “Україна 2020: Стратегія національної модернізації”, розроблена Міністерством економіки України в 2009 р. (<http://galenko.org.ua/node/226>).



недосконалість механізму планування видатків і доходів медичних закладів та ін.

Україна за загальною кількістю лікарів на 10 тис. населення значно відстає від інших країн (рис. 1.5).

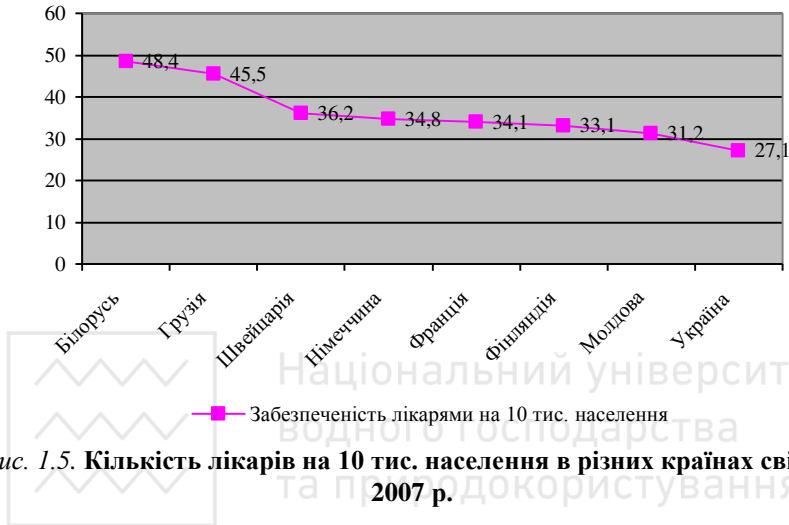


Рис. 1.5. Кількість лікарів на 10 тис. населення в різних країнах світу в 2007 р.

Укомплектованість медичних закладів фізичними особами становить 81,3 %. Кадровий дефіцит складає майже 16 тис. лікарів. Особливо великий він на селі. За даними МОЗ України, укомплектованість сільських лікарських амбулаторій складає менше 74 %, а дільничними терапевтами і педіатрами – 78 % [41, с. 288].

Однак, враховуючи те, що більшість населення України соціально незахищена, безкоштовна медицина потрібна, про що свідчить ст. 49 Конституції України. Разом з тим, вважаємо за доцільне визначення обсягу безкоштовних медичних послуг проводити пропорційно до реального державного фінансування. Більшість медичних закладів потрібно перевести на часткове бюджетне фінансове забезпечення (змішане фінансування).

Ще одним шляхом виходу з даної ситуації є впровадження системи медичного страхування. Для цього державою, на нашу думку, повинні бути створені відповідні як економічні, так і правові умови. З приводу впровадження нових форм господарювання і



запровадження медичного страхування ведуться дискусії. В даний час нема одностайної думки вчених щодо цих процесів. Всі вищезазначені факти дають нам підстави стверджувати, що реформування системи охорони здоров'я вкрай необхідне. Однак, на думку Ю. Коваленко, “реформою охорони здоров'я на державному рівні займаються безсистемно” [119, с. 4].

До Верховної Ради за останні роки були подані для розгляду законопроекти щодо розвитку медичного страхування (в основному обов'язкового), а саме:

1. Проект Закону “Про загальнообов'язкове державне соціальне медичне страхування” № 4505 від 12.12.2003 р. (Подання І. Франчука) [208].

2. Проект Закону “Про загальнообов'язкове державне соціальне медичне страхування” № 4505-1 від 06.02.2004 р. (Подання І. Шурми) [209].

3. Проект Закону “Про фінансування охорони здоров'я та медичне страхування” № 3370 від 08.10.2003 р. (Подання М. Поліщука, Р. Богатирьової) [213].

4. Проект Закону “Про загальнообов'язкове медичне страхування” № 3370-1 від 27.01.2004 р. (Подання М. Добкіна, О. Морозова) [210].

5. Проект Закону “Про обов'язкове медичне страхування” № 5655 від 16.06.2004 р. (Подання М. Добкіна, О. Морозова, В. Хомутинікі) [211].

Слід відмітити, що у Верховній Раді за останній період було зареєстровано три проекти законів, що регулюють обов'язкове медичне страхування.

По-перше, це законопроекти “Про фінансування охорони здоров'я та медичне страхування” (№ 3370, автори М. Поліщук, Р. Богатирьова) та “Про загальнообов'язкове медичне страхування” (№ 3370-1, автори М. Добкін та О. Морозов). Обидва законопроекти передбачають створення багаторівневої системи фінансування охорони здоров'я. Але незважаючи на те, що законопроект № 3370 містить багато позитивних моментів, деякі позиції (монополізація медичного страхового ринку та нерегульованість фінансових аспектів діяльності учасників системи) роблять його неприйнятним для подальшого розгляду у якості базового законопроекту з медичного страхування. Слід також нагадати, що профільним



комітетом для законопроектів 3370 та 3370-1 було призначено Комітет соціальної політики та праці, і як відомо, цей Комітет не підтримав обидва вищезазначені законопроекти.

По-друге, 17.06.2004 році був зареєстрований законопроект “Про обов’язкове медичне страхування” (№ 5655, автори М. Добкін, О. Морозов, В. Хомутич), відповідно до якого профільним комітетом було визначено Комітет з питань фінансів та банківської діяльності. Цей проект є по суті доопрацьованим законопроектом № 3370-1. Однак, на наш погляд, передача повноважень щодо такого важливого напрямку як страхова медицина Комітету з питань фінансів та банківської діяльності, не зовсім коректне.

Наступний проект Закону про фінансування охорони здоров’я та обов’язкове соціальне медичне страхування в Україні № 4744 від 30.06.2009 р. (Подання Бахтеєвої Т.Д., Сорочинської-Кириленко Р.М., Коновалюка В.І. та Шарова І.Ф.) було включено до порядку денного за № 2951-VI від 01.02.2011 р.

Разом з тим, для надання процесу переходу на страхову медицину незворотності, слід провести децентралізацію лікувально-профілактичних закладів та створити фонди обов’язкового медичного страхування. При належній оплаті праці медперсоналу зростає його соціальна та економічна відповідальність за результати своєї роботи.

Наведені вище факти дають підстави вести мову про доцільність переходу до бюджетно-страхової системи фінансування. На сьогодні існує широкий спектр думок щодо вирішення даної проблеми. Не ставлячи за мету їх детальне дослідження, ми обмежилися лише аналізом зарубіжного досвіду, реального стану економіки України, діючої системи охорони здоров’я.

Досвід зарубіжних країн свідчить про необхідність роздержавлення наявної системи охорони здоров’я та створення сприятливих умов для ринку медичних послуг.

Джерелами фінансування галузі при цьому можуть бути як кошти бюджетів усіх рівнів, так і інші надходження (рис. 1.6).

Крім того, до страхових фондів слід віднести кошти, що формуються завдяки функціонуванню державного обов’язкового страхування (за їх рахунок має надаватися перша невідкладна допомога), а також кошти добровільного страхування населення (особовий страховий фонд фізичної особи (громадянина)). До інших

надходжень слід віднести формування лікарняних кас, кас взаємодопомоги та благодійні внески.

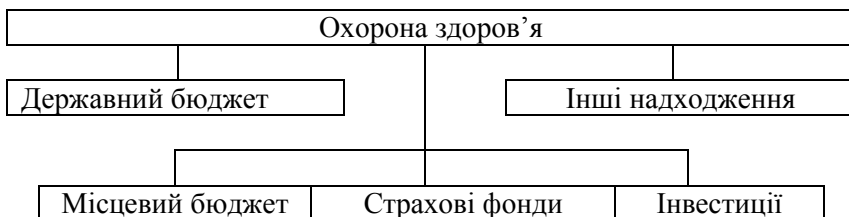


Рис. 1.6. Узагальнення міжнародного досвіду джерел фінансування системи охорони здоров'я

У зарубіжних країнах не розмежовують поняття загальний і спеціальний фонд. Поширеним є подання інформації про структуру видатків у відсотках в загальній сумі за такими складовими, як державні та приватні (рис. 1.7).

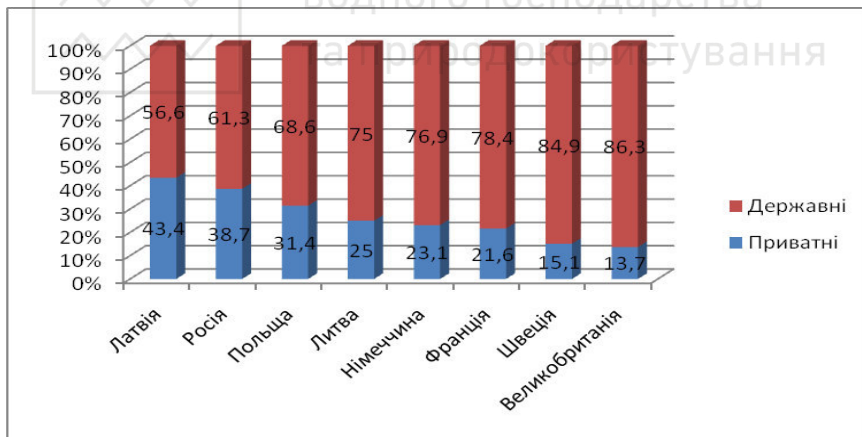


Рис. 1.7. Структура загальних видатків на охорону здоров'я в Європейських країнах [266]

У європейських державах підприємництво у медичній сфері більш розвинуте в периферійних системах. Ними охоплені стоматологія, фармація, сімейна медицина. Проте практично підприємництво не набуло поширення в стаціонарній та



екстремальній допомозі. Це характерно не лише для України. У Німеччині у державній власності знаходиться 55 % лікарень, у Франції – 65 %, у Нідерландах – практично всі. Однак частка комерційних лікарень зростає і в країнах Західної Європи. Так, в Італії нині їх нараховується 10 %, в Іспанії – 18 %, у Франції – 20 % [131, с. 290].

Проблемою, безпосередньо пов'язаною з організацією комерційної діяльності державних медичних закладів, є реформування системи охорони здоров'я, яка залишилася Україні в спадок від колишнього Радянського Союзу. Те, що в минулі роки в системі МОЗ народжувались і утримувались непотрібні інстанції, заперечень не викликає.

Для нормального функціонування закладів охорони здоров'я в умовах ринкової економіки необхідно визначити їх завдання на макро- і мікрорівні. Виконання останніх дозволить розвиватися медичним закладам, здатним конкурувати між собою, задовольняючи при цьому потреби в наданні медичних послуг.

Належна ефективність діяльності медичних закладів в Україні можлива за умови вдосконалення організації надання медичної допомоги (в т.ч. використанням зарубіжного досвіду), а також завдяки розвитку дієвої системи контролю.

За останнє десятиріччя в державі склалася тенденція щодо погіршення показників здоров'я громадян України, темпи зростання народжуваності практично не вплинули на величину природного приросту, який продовжує залишатися від'ємним, особливо у групі осіб працездатного віку. У зв'язку із цим та на основі міжнародного досвіду МОЗ затвердило “Концепцію управління якістю медичної допомоги у галузі охорони здоров'я в Україні на період до 2010 року” [163].

Оскільки на вітчизняному просторі медичні послуги поступово стануть товаром, вони, як і будь-який товар, отримують споживчі властивості, однією з яких є якість. Якісною медичною послугою вважається та, яка відповідає досягненням сучасної науки та передової практики, позитивно впливає на здоров'я пацієнта та задовольняє його потреби [138].

В Україні рівень якості медичної допомоги, за даними експертних оцінок, досить низький – інтегральний показник якості лікування становить приблизно 56 %. Населення невдоволене



якістю надання медичної допомоги, про що свідчать результати соціологічних опитувань – більше опитаних оцінює якість послуг з охорони здоров'я як низьку. Низька якість медичної допомоги обмежує можливості впливу на здоров'я населення та призводить до марнотратного витрачання обмежених коштів системи.

Поліпшення якості медичної допомоги в Україні є однією з найактуальніших проблем. В Національному плані розвитку системи охорони здоров'я на період до 2010 року, затвердженому постановою КМУ від 13.06.2007 року № 815, визначено основні напрями удосконалення системи контролю якості медичної допомоги населенню в Україні. Як один з інструментів цього процесу вперше у структурі МОЗ створений самостійний підрозділ – Департамент інспектування та контролю якості медичних послуг [163].

Під час контролю якості медичної допомоги оцінюються три основні компоненти якості:

- структурний (кадри, ресурсне забезпечення, медична техніка, будівлі, споруди, допоміжна та організаційна техніка);
- процесуальний або технологічний (медична, управлінська);
- кінцевий результат (показники обсягу діяльності (медичні, економічні), показники результативності (соціальні, медичні, економічні)) [138].

Метою Концепції є визначення основних підходів до створення і функціонування державної системи управління якістю медичної допомоги населенню, спрямованої на задоволення обґрунтованих потреб та очікувань споживачів медичної допомоги [163].

Якість будь-якого товару закладається ще на рівні стандарту, який є чітким критерієм оцінки зробленого. Набагато складніше створити стандарт на послугу, особливо коли йдеться про медичну допомогу. Водночас весь цивілізований світ пішов саме цим шляхом. Система стандартизації медичних послуг на засадах доказової медицини та кращої міжнародної практики – це спосіб істотного поліпшення якості медичних послуг населенню, сприяння її вирівнюванню у місті та селі, раціонального використання ресурсів галузі, а також встановлення чітких критеріїв, які визначатимуть відносини між лікарем і пацієнтом. Ці положення вже підтверджено й вітчизняним досвідом. Упродовж 2004–2006 рр.



здійснювався Проект ЄС “Підтримка розвитку системи медичних стандартів в Україні”.

До цієї важливої для нашої системи охорони здоров'я справи залучено міжнародних і вітчизняних експертів, вчених, провідних медичних фахівців, економістів, юристів, спеціалістів з інформаційних технологій. Вітчизняні та зарубіжні експерти розробили Програму національного стратегічного планування розвитку системи медичних стандартів, якою визначено напрями та механізми, що мають на меті наблизити вітчизняну систему стандартизації до європейської. Більше того, створено Центр з контролю якості та розвитку національних медичних стандартів на базі Інституту громадського здоров'я МОЗ України. Позитивним моментом є те, що нинішня робота щодо стандартизації галузі не є короткочасною кампанією.

Створений фахівцями Національний стратегічний план розвитку системи медичних стандартів у нашій державі розраховано на 10 років. Перші вагомі кроки зроблено, нагромаджено позитивний досвід. Напрацювання фахівців дадуть змогу наблизити вітчизняну систему стандартизації до європейської. Важливо продовжити рух уперед, врахувавши плюси й мінуси перших двох років роботи за Проектом ЄС. В Україні повинна реалізуватися Програма національного стратегічного планування розвитку системи медичних стандартів, розрахована на десятирічну перспективу. Метою стандартизації медичної допомоги є досягнення встановлених критеріїв якості за рахунок ефективного використання ресурсів галузі в умовах обмежених фінансових можливостей. Медичні стандарти не лише поліпшать якість допомоги хворим, а й зміцнять фінансове становище медичної галузі [110].

Система оцінки якості та ефективності медичної допомоги повинна функціонувати в кожному лікувальному закладі безперервно. Це дозволяє оперативно отримувати необхідну для управління інформацію. Тільки за рахунок покращення якості медичної допомоги досягаються всі цілі управління: забезпечується довготерміновий успіх організації в цілому і кожного співробітника окремо, визначається свій сегмент ринку медичних послуг і залучення інвестицій, і нарешті, забезпечується задоволеність пацієнта та благополуччя персоналу лікувально-профілактичного



закладу. Отже, якість медичної допомоги пацієнтам визначає якість життя персоналу лікувально-профілактичного закладу [138].

Таким чином, в галузі охорони здоров'я в останні роки відбулися не лише структурні зрушення, а й з'явилися абсолютно нові явища, зокрема платні послуги, фінансова діяльність тощо. Це призвело до появи нових об'єктів обліку та контролю, відповідним чином ускладнило порядок відображення таких операцій в облікових регістрах і бухгалтерській звітності, а також призвело до зміни його принципів обліку. Крім того, вищезазвані характеристики сприяли виникненню ряду інших проблем, що вимагають розвитку й удосконалення обліку, а також формування дієвого і ефективного контролю за усіма процесами та явищами, що відбуваються в діяльності медичних закладів.

Основними чинниками, які впливають на методикау бухгалтерського обліку в медичних закладах є:

- зміна підходів до фінансового забезпечення (що вимагає застосування методу нарахування та відокремленого обліку доходів і витрат);
- розвиток платних послуг: з'являється необхідність розробки критеріїв якості медичних послуг і обліку якісних параметрів (проте, це не належить до об'єкту нашого дослідження, а має лише дотичне значення до нього);
- зміна категорійного апарату у зв'язку з прийняттям Бюджетного кодексу і курсом на впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі (вимагає вдосконалення теорії обліку та контролю);
- міжнародна інтеграція галузі (передбачає використання міжнародних стандартів якості та розробки ефективної системи розрахунків з іноземними пацієнтами);
- розширення асортименту та обсягів медичних послуг (потребує широкого впровадження автоматизованих інформаційних систем і розвитку управлінського обліку).

В умовах формування ринкової інфраструктури в економіці України слід кардинально змінювати й підходи до фінансування системи охорони здоров'я й, відповідно, до обліку доходів і витрат медичних закладів. Покриття витрат, пов'язаних з наданням медичних послуг, за рахунок не одного (державного бюджету), а декількох джерел дозволить в кінцевому підсумку



підвищити зацікавленість медичного персоналу в результатах власної праці, а клієнтів – у збереженні власного здоров'я. Разом з тим, розвиток системи платних послуг вимагає розробки відповідного механізму ціноутворення, бухгалтерського обліку та калькулювання витрат, визначення фінансових результатів і дієвого контролю в даній галузі.

1.2. Економічна сутність доходів і витрат бюджетних медичних закладів та принципи їх обліку

Доходи та видатки є основними об'єктами бухгалтерського обліку бюджетних медичних закладів. Враховуючи основне завдання бюджетних закладів щодо кінцевого результату діяльності – виконання кошторису доходів і видатків – яке визначає, по суті, другу назву обліку бюджетних установ, а саме облік виконання кошторису доходів і видатків, дане твердження є безсумнівним. З огляду на це, організація бухгалтерського обліку доходів і видатків є пріоритетною.

Проте законодавством чітко не визначено основу ведення бухгалтерського обліку в державному секторі. За постановою КМУ “Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки”, яка прийнята 16.01.2007 р., № 34 [200] бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами й видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах і державних цільових фондах ведеться паралельно за методом нарахування та касовим методом, яким відповідають специфічні різновиди видатків: фактичні та касові, відповідно. Суттєвою прогалиною, яка визнана на офіційному рівні є й те, що зведена звітність про виконання бюджетів Державним казначейством і головними розпорядниками бюджетних коштів ведеться паралельно, що призводить до збільшення витрат бюджету для обробки інформації.



У зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообороту, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого забезпечення виникла потреба удосконалити поняття “доходи” і “витрати” розпорядників бюджетних коштів.

Метою розробленої Стратегії [200] є удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Завданнями Стратегії є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку й звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

На наш погляд, найбільш суттєвою та проблематичною ділянкою обліку та контролю у даному випадку є саме доходи і видатки, адже їх обсяги, як свідчать дані досліджуваних медичних закладів, постійно зростають (табл. 1.2., 1.3).

Відповідно до рекомендованих державною Стратегією напрямів її реалізації у частині доходів і видатків за вказаними об'єктами дослідження, на наш погляд, слід:

- досягти удосконалення системи бухгалтерського обліку доходів і видатків, в т.ч. шляхом запровадження їх класифікації у різних установах бюджетної сфери (адже склад статей калькулювання, на відміну від бюджетної класифікації видатків, є різним);

- здійснити розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку доходів, видатків і витрат (останні якраз стосуються конкретного суб'єкта господарювання, а не Державного казначейства);

- розробити та запровадити національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку “Доходи в державному секторі”, “Видатки в державному секторі”, “Витрати в державному секторі на надання платних послуг” та єдиний План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізований з бюджетною класифікацією (у якому слід передбачити окремі рахунки для обліку витрат і доходів від надання платних послуг);

Таблиця 1.2

Динаміка доходів досліджуваних бюджетних медичних закладів, грн.

Показник	Роки				
	2003	2004	2005	2006	2007
Трускавецька міська лікарня					
Доходи загального фонду	68850500	68915200	69030150	6958500	6975800
Доходи спеціального фонду, всього	675500	690350	720000	781400	900420
в т.ч.:					
- за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями;	675500	690350	720000	781400	900420
- від господарської та/або виробничої діяльності;					
- за оренду майна бюджетних установ;					
- від реалізації майна;					
- фінансування;					
- інші джерела власних надходжень бюджетних установ;					
- інші надходження					
Рівненський обласний спеціалізований диспансер радіаційного захисту населення					
Доходи загального фонду	2012598	2723400	3517883	4549680	5781000
Доходи спеціального фонду, всього	2274	3062	3206	3556	3500
в т.ч.:					
- за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями;	2274	3062	3206	3556	3500
- від господарської та/або виробничої діяльності;					
- за оренду майна бюджетних установ;					
- від реалізації майна;					
- фінансування;					
- інші джерела власних надходжень бюджетних установ;					
- інші надходження					

продовження табл. 1.2

Городенківська центральна районна лікарня					
Доходи загального фонду	4461000	5074000	6327600	10323800	11233300
Доходи спеціального фонду, всього	78000	80000	100000	150000	120000
в т.ч.:					
- за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями;	78000	80000	100000	150000	120000
- від господарської та/ або виробничої діяльності;					
- за оренду майна бюджетних установ;					
- від реалізації майна;					
- фінансування;					
- інші джерела власних надходжень бюджетних установ;					
- інші надходження					

Таблиця 1.3.

Динаміка видатків досліджуваних бюджетних медичних закладів, грн.

Показники	Р О К И				
	2003	2004	2005	2006	2007
Трускавецька міська лікарня					
Видатки загального фонду, всього	6880500	6895200	6930150	6958500	6975800
Видатки спеціального фонду, всього	675500	690350	720000	781400	900420
Рівненський обласний спеціалізований диспансер радіаційного захисту населення					
Видатки загального фонду, всього	2012598	2723400	3517883	4549680	5781000
Видатки спеціального фонду, всього	2274	3062	3206	3556	3500
Городенківська центральна районна лікарня					
Видатки загального фонду, всього	4461000	5074000	6327600	10323800	11233300
Видатки спеціального фонду, всього	78000	80000	100000	150000	120000



сформувати концептуальні підходи та створити сприятливі умови для розвитку страхової медицини в Україні й відповідного їй порядку обліку;

– забезпечити можливості автоматизації облікових, аналітичних, розрахункових і контрольних процедур з метою формування цілісної та ефективної системи управління доходами, видатками та витратами.

У контексті таких вимог повинні бути спрямовані методичні та наукові розробки щодо чіткого окреслення порядку функціонування та надання послуг бюджетних установ, принципів і вимог до організації бухгалтерського обліку й контролю доходів і видатків.

У сучасних умовах існує певна двозначність у трактуваннях і підходах до визначень таких важливих економічних категорій бюджетних установ, у тому числі медичних закладів, як доходи, видатки і витрати.

Слід уточнити визначення поняття “доходи”, оскільки в результаті законодавчого дозволу надання бюджетними установами платних послуг, даний термін, певною мірою, втратив свою першооснову, яка полягала у бюджетному фінансовому забезпеченні. Таким чином, назріла нагальна потреба в уточненні категорійного апарату щодо вказаних понять, визначенні їх галузевих особливостей, а також відповідного регулювання на законодавчому рівні.

Визначенню поняття доходи в бюджетних установах у вітчизняній науковій, навчальній літературі і нормативних документах приділено недостатньо уваги. Так, згідно з БК України доходи бюджету й бюджетних установ поділяються на доходи загального фонду та доходи спеціального фонду [36]. Загальний фонд бюджету охоплює всі доходи бюджету, за винятком тих, які згідно з діючими законодавчими рекомендаціями мають належати до спеціального фонду.

Поняття “доходи загального фонду” почало використовуватися після затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [155]. До того застосовувалося поняття “фінансування бюджетних установ” як процес виділення коштів з відповідного бюджету [12; 45; 57; 58; 74; 165; 175; 176].



На рівні бюджетних установ до доходів загального фонду належать кошти, які надходять із загального фонду бюджету для виконання бюджетними установами своїх основних функцій. Таким чином, поняття доходів ототожнюється з надходженням (отриманням) грошових коштів.

Такого визначення дотримується більшість авторів [4; 31; 33; 61; 62; 63; 97; 104; 106; 120; 182; 186; 226; 228; 238]. Зокрема Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник [61] зазначають, що загальний фонд охоплює всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду. На рівні бюджетних установ до доходів загального фонду належать кошти, які надходять із загального фонду бюджету для виконання бюджетними установами своїх основних функцій.

Проф. Ф.Ф. Бутинець, Т.П Остапчук, Н.А Остап'юк та С.В Сисюк [31] дають наступне визначення: “Доходи загального фонду – це кошти, що надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого бюджету для її утримання. Їх ще називають асигнуваннями (фінансуванням) з бюджету відповідного рівня”.

Доходи спеціального фонду – це надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством України, а також кошти, перераховані бюджетним установам для виконання ними окремих доручень, благодійні внески, гранти та дарунки [31].

Доходи, отримані за послуги, що надаються бюджетними установами, мають постійний характер і обов'язково плануються в бюджеті. Доходи за іншими джерелами власних надходжень не мають постійного характеру, адже наперед важко спрогнозувати напрями співпраці з потенційними їх споживачами та потребами. Плануються доходи за іншими джерелами власних надходжень лише у разі прийняття відповідних рішень КМУ або згідно з вже укладеними угодами, в тому числі міжнародними, або відповідно до затверджених календарних планів проведення централізованих заходів.

Удосконалення визначення поняття “доходи”, адаптоване до сучасних умов і особливостей галузі охорони здоров'я, на наш погляд, можна досягти шляхом використання поняття “економічна вигода”.



Поняття економічної вигоди визначено в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Отже, економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів [81]. Поняття економічної вигоди для підприємств та для бюджетних установ повинно бути максимально наближеним одне до одного. Це випливає з того, що не тільки підприємства мають потенційну можливість отримувати грошові кошти, але й цю можливість мають і бюджетні установи, зокрема, медичні заклади. Отже, уточнення визначення економічної вигоди для бюджетних медичних закладів здійснено таким чином: “Економічна вигода для бюджетних медичних закладів – це потенційна можливість отримання грошових коштів з бюджету та з інших джерел для здійснення покладених на них функцій”.

Враховавши факт того, що бюджетні медичні заклади можуть мати два джерела доходів: загальний та спеціальний фонди, можна удосконалити поняття “доходи бюджетних медичних закладів” таким чином: це отримання економічних вигод із загального і спеціального фондів у вигляді надходжень активів або зменшення зобов’язань, які призводять до збільшення в чистих активах. При визначенні цього поняття враховано принцип нарахування, а також поняття адаптовано до особливостей галузі охорони здоров’я.

Необхідність здійснення категорійних уточнень передбачає і План рахунків бюджетних установ і організацій. Зокрема, у ньому існує розбіжність у застосуванні таких понять, як видатки і витрати: клас 8 називається “Витрати”, а рахунки у ньому мають назви:

- 80 “Видатки із загального фонду”;
- 81 “Видатки із спеціального фонду”;
- 82 “Виробничі витрати”.

Якщо заглибитися в історію, то визначення видатків можна знайти в “Інструкції про порядок складання у 2003 р. квартальної фінансової звітності установами і організаціями, які отримують кошти з державного та/ або місцевого бюджетів” [158], у якій зазначено, що видатки бюджетної установи – це сума фактичних видатків, проведених бюджетною установою за рахунок коштів державного та/ або місцевого бюджетів на утримання установи та інші заходи, що передбачені кошторисом даної установи. Витрати бюджетної установи – це виробничі витрати на випуск



готових виробів у виробничих майстернях, видання друкованої продукції і надання послуг, незавершене виробництво продукції, науково-дослідні і конструкторські роботи, виготовлення різних експериментальних пристроїв для проведення наукових експериментів, які виконуються за рахунок державного бюджету [158].

Вважається, що визначення витрат у вищезазначеній інструкції дещо не відповідає сучасним особливостям діяльності бюджетних установ в цілому, й бюджетних медичних закладів, зокрема. Особливо дискусійним є вживання у визначенні такої економічної категорії, як “виробничі витрати”. Специфічною особливістю медичних закладів, як і в більшості бюджетних установ, є яраз не виробництво, а надання послуг, тому вживання такого терміну, на наш погляд, є недоцільним.

Проте цілком справедливим є підхід з приводу розмежування терміну “видатки” й “витрати”.

Відповідно до наказу “Про затвердження змін до роз’яснень щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету”, затвердженого МФУ та ДКУ від 25.11.2008 р. № 495, під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними (односторонніми). Категорія видатків не включає платежі в рахунок погашення державного боргу, які класифікуються як фінансування.

Аналіз вітчизняних літературних джерел свідчить про незначні розходження в поняттях витрати і видатки. Так, відомі українські економісти М.В. Кужельний, В.Г. Лінник у випадку здійснення обліку процесу виробництва виділяють поняття “витрати” [126, с. 205]. Такий підхід також досліджувався та отримав підтримку рядом представників української облікової думки, зокрема М.Т. Білухою [20, с. 95], С.Ф. Головим [44, с. 213], М.С. Пушкарем [219, с. 125], Ф.Ф. Бутинцем [31, с. 34].

Щодо поняття “видатки”, то активне вживання зазначеного терміну в системі бюджетного обліку наштовхує на думку про обмеженість його у використанні та дії. Однак за очевидного відокремлення понять “витрати” і “видатки” більшість авторів вільно ними оперують як синонімічними категоріями [7; 29; 32; 33; 40; 47; 49; 53; 54], що, на наш погляд, абсолютно не обґрунтовано.



Так, С.В. Свірко в дисертаційному дослідженні обґрунтувала підпорядкованість, взаємозв'язок та логічну послідовність таких економічних понять, як видатки і витрати, та запропонувала такі визначення: витрати – зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання; видатки – загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб'єкта господарювання [226, с. 272].

Професор Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк вважають, що видатки бюджетних установ – це сума коштів, використаних установою у процесі господарської діяльності в межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків [31, с. 330]. Цілком справедливою, на нашу думку, є позиція вищевказаних авторів щодо виділення терміну “витрати”. Проте цей термін розглядається ними лише у контексті субрахунків, призначених для обліку витрат на виробництво (виробничих майстерень, підсобних господарств, здійснення науково-дослідних робіт тощо (субрахунки до рахунку 82 “Виробничі витрати”). Вважаємо таку позицію дещо обмеженою, хоч і цілком справедливою, якщо йдеться не про наукове дослідження, а про підручник з бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Дослідник О. Сліпачук стверджує, що видатки – це витрати, які здійснює установа для свого утримання та виконання своїх функцій, в т.ч. видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою і не виплаченою заробітною платою і стипендіями тощо, одним словом – кредиторська заборгованість [230, с. 23].

Як бачимо, у даному визначенні для пояснення одного терміну (видатки) використовуються інші (витрати), що також не може вважатися обґрунтованим.

Проведені дослідження також свідчать, що неточність у визначеннях “витрат” та “видатків” властива також і російській економічній термінології [142].

Науковець Н.М. Позняковська, використовуючи рекомендації МСБОДС, запропонувала уточнити поняття витрат бюджетів/ бюджетних установ таким чином: це зменшення потенційних послуг або економічної вигоди у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань (для установ), що призводить до



зменшення чистих активів бюджетів/ капіталу установи (крім зменшення фондів установи) [186, с. 14].

МСБОДС [266] під витратами суб'єктів державного сектору розуміють зменшення потенційних економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення в чистих активах (за винятком зменшення чистих активів за рахунок розподілення власниками).

У даному визначенні зайвим є, на нашу думку, уточнення, зроблене в дужках, адже власником державних медичних закладів (бюджетних установ) є держава.

П(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” [169] не передбачає визначення таких понять, як “витрати” і “видатки”. У даному нормативному документі обумовлено лише те, що витрати на придбання та створення активу відображаються у Звіті про фінансові результати, а не у Балансі.

Поняття витрат підприємств визначене П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [187, с. 16] як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Це визначення відповідає МСФЗ в приватному секторі [145, с. 62].

Таким чином, визначення витрат для приватних підприємств і установ державного сектору за міжнародними стандартами майже однакові. Вважаємо, що в Україні також слід застосовувати такий підхід.

Отже, на наш погляд, термін видатки грошових коштів може стосуватися безпосередньо руху грошових коштів, отриманих з різних джерел, на здійснення діяльності бюджетної установи. Визначення поняття витрат для бюджетних медичних закладів, на нашу думку, можна запропонувати таким чином: це зменшення потенційних економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення в чистих активах.

Тобто, це витрати, понесені, але ще не сплачені (нараховані) або понесені та сплачені. Застосування поняття витрат у бюджетних медичних установах можливе тоді, коли доходи і витрати будуть



відображатися в обліку так, як вимагає цього принцип нарахування доходів і витрат (у момент їх виникнення, а не отримання або сплати грошових коштів).

Суттєвий вплив на формування економічної інформації про доходи і витрати мають принципи бухгалтерського обліку.

Слово принцип (лат. *principium* – початок чи основа), базове положення, яке визначає всі подальші твердження [258, с. 126]. Енциклопедичне визначення даного терміну наступне: “Принцип – основне, початкове положення будь-якої теорії” [22, с. 588]. У сучасному економічному словнику, за ред. Б.А. Райзберга та інших [217, с. 264] та бухгалтерському словнику за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця [34, с. 143] слово “принцип” означає установлені, загальноприйняті, найпоширеніші правила господарських дій і властивості економічних процесів.

П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [187] визначає, що принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

На думку Л.А. Бернстайна, принципи бухгалтерського обліку – це правила і чинні керівництва з обліку. Ці правила, які, зокрема у США зараз розглядаються як стандарти, дають відповіді на питання, наприклад, як використовуються активи, коли виникають зобов’язання, коли дохід вважається отриманим, коли нараховуються витрати і збитки [17, с. 47].

Розповсюдженою є думка про те, що загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP) — це принципи та правила, якими повинні користуватися компанії відповідної країни у ході підготовки фінансових звітів [175].

З наведеного можна зробити висновок про те, що П(С)БО 1 надало чітке визначення принципу бухгалтерського обліку.

Крім того, необхідно відмітити, що МСБО приватному секторі встановлюють принципи підготовки фінансової звітності, визначаючи відповідні якісні характеристики, припущення та обмеження. Відповідно, П(С)БО, Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності по виконанню державного та місцевих бюджетів в органах Державного



казначейства визначають принципи бухгалтерського обліку. В цьому полягає суттєва різниця між західним та вітчизняним бухгалтерським обліком.

Співвідношення припущень, обмежень, якісних характеристик і принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за МСБО в приватному секторі та US GAAP зображено на рис. 1.8.

Відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності по виконанню державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства [191] бухгалтерський облік та фінансова звітність в органах Державного казначейства ґрунтуються на таких принципах, як законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, привалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, співставність, своєчасність, безперервність, консолідація, окреме відображення активів і пасивів. У Положенні передбачено, що воно розроблене на основі Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, чинного законодавства України, нормативно-правової бази бюджетного процесу, основних принципів МСБО.

Однак методологічні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, проголошені ДКУ, не в повній мірі відповідають Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Складається враження, що Державне казначейство не бажає узгоджувати ці принципи з МСБО та розробило свій перелік принципів.

Тобто, у даному нормативному документі зустрічаються якісні характеристики, які Державне казначейство віднесло до принципів. Це стосується суттєвості та достовірності інформації. У зв'язку з цим, необхідно на науковому рівні чітко визначити, що відносити до принципів, а що – до якісних характеристик.

На основі результатів порівняння підходів до викладення методологічних основ обліку та звітності в різних вітчизняних законодавчих документах [81; 191; 204], розбіжності у переліку методологічних принципів бухгалтерського обліку та їх тлумаченні, на наш погляд, можливо ліквідувати шляхом наведення одного



МСБО	US GAAP
<i>Припущення</i>	
Нарахування	Автономність підприємства
Безперервності діяльності	Безперервності діяльності
	Грошовий вимір
	Періодичність (обліковий період)
<i>Обмеження</i>	
Своєчасність	Суттєвість (матеріальність)
Співвідношення вигод і витрат	Співвідношення вигод і витрат
	Галузева практика
	Консерватизм
<i>Якісні характеристики</i>	
<i>Принципи</i>	
Зіставність	Послідовність (постійність)
Доречність (суттєвість)	Історичної собівартості
Зрозумілість	Фактична реалізація
Достовірність (повнота, превалювання змісту над формою, обачність, нейтральність, правдиве подання)	Відповідність
	Повне розкриття

Рис. 1.8. Співвідношення припущень, обмежень, якісних характеристик та принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за МСБО та US GAAP



переліку й тлумачень основних термінів як для приватних підприємств, так і для бюджетних і банківських установ.

Більшість українських учених (Ф.Ф. Бутинець [27; 28; 31], Н.М. Грабова [52, с. 15-20; с. 227-228], В.С. Лень [133, с. 22], Г.В. Нашкерська [171, с. 33-37], М.С. Пушкар [216, с. 30], В.Г. Швець [252, с. 41-43]) у своїх працях притримуються такого ж переліку принципів, який визначений у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Безперечно цікавими є дослідження з цього питання проф. В.В. Сопка [231, с. 13-19]. Автор аргументує 12 принципів: двоїстості, доказовості, вартісного вимірювання (грошової оцінки), рахунку, суцільності (повноти), безперервності, одиниці обліку, періодичності, облікового періоду, нарахування, реєстрації доходу, співвідношення. Він відмічає, що в деяких країнах до принципів бухгалтерського обліку відносять також принципи безперервності, послідовності, відповідності, потенційності, консерватизму, реалізації, повноти відображення, розрахунків за бруто тощо.

Проф. В.В. Сопка, В.Г. Завгородній виділяють крім принципів, що визначають методологію бухгалтерського обліку, також принципи раціональної організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, до яких відносять додержання системного підходу, цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджувального відображення, системотвірних відносин окремих частин і елементів [232, с. 8-9].

Ряд вчених зазначають, що принципи формуються залежно від національних особливостей і суспільно-економічного розвитку країн, форми власності, капіталу, способів господарювання. В Україні найважливішими в бухгалтерському обліку є принципи автономності, безперервності, доказовості, грошової оцінки, собівартості, обачності, закріплення власності, дискретності, нарахування, суттєвості, правомочності, відповідності, облікової політики, реалізації та періодизації.

Вчені М.В. Кужельний, В.Г. Лінник [126, с. 313] звертають увагу на те, що для подолання негативних явищ, піднесення рівня бухгалтерського обліку, уніфікації його понятійного апарату та змісту розроблено й схвалено загальні, фундаментальні принципи бухгалтерського обліку: двосторонності, грошового виміру, собівартості, автономності, безперервності, консерватизму



(обережності), матеріальності (суттєвості), реалізації, відповідності (періодичності, облікового періоду). У цих принципах узагальнено чинну практику ведення бухгалтерського обліку більшості країн. Зрозуміло, що вони не вичерпують усіх сторін облікового процесу, але вважаються методологічною основою його побудови.

Дослідник С.В. Свірко [226, с. 67] стверджує, що на сьогодні існує 10 основоположних принципів бухгалтерського обліку та звітності, які розподілені таким чином: принципи-умови (автономність, безперервність, періодичність, єдиний вимірник); принципи-рекомендації (повне висвітлення, нарахування та відповідність доходів і витрат, історична собівартість); принципи-обмеження (обачність, послідовність, превалювання сутності над формою).

Проф. Н.М. Ткаченко [241, с. 19] зазначає, що бухгалтерський облік здійснюється на основі таких принципів: подвійного запису господарських операцій, фактичної собівартості, визнання доходів, розмежування доходів і витрат між періодами та узгодженість (відповідність) доходів звітного періоду з витратами, завдяки яким одержані ці доходи, повноти відображення, достовірного і точного подання фінансової звітності, обережності й передбачливості, постійності.

Науковець П. Житній вважає, що серед відомих загальнонаукових принципів найважливішими для формування облікової політики є: системність, комплексність, науковість і обґрунтованість, ефективність, планомірність і динамізм, профілактика, неперервність, “селекція”, сумісність особистих, регіональних, державних інтересів тощо [71, с. 26]. О.А. Заїнчковський [172, с. 15-16] дотримується думки, яка визначена у Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності по виконанню державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства щодо переліку принципів.

Підсумовуючи вищевикладене, потрібно відзначити, що використання законодавчо встановлених принципів бухгалтерського обліку має вирішальний вплив на його методологію та організацію. Саме тому правильне трактування та узгодження цих принципів з МСБО є важливими завданнями бухгалтерської науки на сучасному етапі. Вирішення проблемних аспектів щодо застосування й використання принципів



бухгалтерського обліку, що враховують вимоги міжнародних стандартів, дозволить сформувати в Україні облікову систему, здатну забезпечувати потенційних користувачів належною інформаційною базою для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень.

Критична оцінка і аналіз існуючих підходів дозволили узагальнити в табл. 1.5 пропозиції щодо внесення змін у діюче законодавство, що регламентує методику та організацію обліку й звітності виконання державного й місцевих бюджетів в органах ДКУ.

На нашу думку, для визнання та оцінки доходів і витрат (видатків), а також для відображення їх в обліку найбільший вплив серед принципів, які відображені у табл. 1.5, матимуть безперервність діяльності, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою і обачність.

Обґрунтуванням доцільності вибору рекомендованих принципів обліку є той факт, що по-перше, завдяки такому підходу буде досягнуто єдності бази обліку (така позиція дозволяє відокремити з усієї сукупності принципів, що визначені Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах ДКУ, ті з них, які є ключовими й складають теоретичну основу обліку від суто якісних параметрів, що відносити до принципів недоречно). По-друге, вони відповідають вищому законодавчому документу, який регламентує організацію обліку усіх суб'єктів – Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

З метою обґрунтування доцільності використання рекомендованих принципів слід зазначити наступне. Принцип безперервності діяльності важливий для визнання доходів і витрат тим, що неможливо визначити нараховані доходи і витрати якщо діяльність буде припинена. Він застосовується тоді, коли бюджетний медичний заклад постійно функціонує і продовжуватиме в майбутньому свою діяльність.

Хоча діяльність бюджетних медичних закладів в певній мірі залежить від діяльності Головного управління охорони здоров'я, але це ніякому разі не говорить про те, що якщо припиняється



діяльність одного закладу, то припиняється діяльність цілої галузі.

Таблиця 1.5

Рекомендації автора щодо внесення змін до складу принципів бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах

Принципи бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах [193]	Зміни до принципів бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах, запропоновані автором
1	2
-	Автономність організації, установи
Безперервність діяльності	Безперервність діяльності
-	Нарахування доходів і витрат
-	Відповідність доходів і витрат
Повне висвітлення	Повне висвітлення
Сталість	Послідовність
Обачність	Обачність
Превалювання сутності над формою	Превалювання сутності над формою
-	Єдиний грошовий вимірник
Незалежність	Періодичність
Окреме відображення активів і пасивів	-
Дата операції	-
Консолідація	-
Прийнятність вхідного балансу	-
Суттєвість	-
Законність	-
Достовірність	-
Доречність	-
Правильність	-
Співставність	-
Своєчасність	-



Відповідно, визначення даного принципу може бути уточнене таким чином: оцінка нарахованих доходів та витрат здійснюється постійно до того моменту, поки не буде призначена для продажу відокремлювана частина установи у вигляді сукупності активів і зобов'язань або окремих активів такої частини установи, без яких діяльність, що підлягає припиненню, надалі неможлива. Якщо діяльність продовжується, господарські засоби включаються до балансу за їх фактичною собівартістю, якщо ні, то за ліквідаційною вартістю. Бухгалтерський облік та складання фінансової звітності відбувається за кожною господарською одиницею.

Наступним принципом, який доцільно застосовувати при обліку доходів і витрат, є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. На практиці, як і в теорії, немає чітко визначеного порядку застосування вказаного принципу й методики обліку у системі рахунків у бюджетній сфері.

Зокрема, це стосується предмета монографічного дослідження – доходів і видатків. На даний момент застосовується касовий метод стосовно доходів і видатків, тільки за нарахованою заробітною платою, за несплаченими рахунками кредиторів застосовується принцип нарахування. Обґрунтовано, що необхідно застосовувати принцип нарахування до всіх видів доходів і видатків. При цьому необхідно враховувати те, що доходи і витрати, які здійснюються із загального та спеціального фондів, спочатку повинні бути нараховані, а пізніше буде відбуватися надходження чи сплата грошових коштів.

Застосування даного принципу важливе для бюджетних медичних закладів тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи (загальний і спеціальний фонди) звітного періоду з витратами, що здійснені.

У бухгалтерському обліку доходи і витрати будуть відображатися в тому періоді, в якому вони були нараховані, незалежно від того коли фактично були отримані чи сплачені кошти.

Принцип нарахування – це принцип, за допомогою якого можна досягти поєднання обліку видатків з обліком послуг, що надаються державними медичними закладами на платній основі. Однією з переваг даного принципу, порівняно з касовим, є те, що витрати визнаються в тому періоді, до якого вони відносяться



(одночасно це той період, до якого відносяться доходи, які відповідають понесеним витратам). Доходи ж визнаються в тому періоді, у якому вони зароблені.

Тобто, різниця між принципами, які розглядаються, полягає в тому, що при касовому методі на фінансовий результат за звітний період впливає рух грошових коштів, а за умови використання рекомендованого принципу нарахування цього не відбувається.

Проте попри означений нами позитивізм застосування методу нарахування, в умовах України його запровадження (про що свідчить досвід виробничих суб'єктів господарювання) в окремих випадках призвело до появи певних проблемних аспектів. Проблемність застосування даного принципу обліку пов'язана з тим, що, на жаль, в Україні поки що не розроблена ефективна облікова політика погашення дебіторської заборгованості. Тому частими є випадки, коли така заборгованість, визнана відповідно до принципу нарахування як дохід у момент реалізації, насправді обертається збитками внаслідок того, що дебітори не в змозі її погасити.

Вважається, що обґрунтованість застосування принципу нарахування при організації обліку в бюджетних медичних закладах очевидна. Проте, слід внести деякі уточнення у його визначення. Уточнене визначення даного принципу, на наш погляд, може звучати таким чином: принцип нарахування доходів і витрат – доходи і витрати загального та спеціального фондів відображаються у момент їх нарахування/здійснення, а не в момент фактичного отримання/витрачання коштів.

У нормативних документах, які регулюють облік в бюджетних установах, ні вимог, ні рекомендацій щодо застосування принципу відповідності доходів і витрат не існує.

На нашу думку, можна запропонувати таке визначення: принцип відповідності доходів і витрат – це зіставлення нарахованих доходів звітного періоду із здійсненими у звітному періоді витратами для визначення результату виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи. Міжнародні стандарти не враховують специфіки вітчизняних бюджетних установ і це визначення рекомендується автором особисто, оскільки якраз і враховує таку особливість, як кошторис, а не бюджет, як це є в зарубіжній практиці.



Принцип превалювання сутності над формою важливий для визнання доходів і витрат. Всі операції, які пов'язані з отриманням доходів та їх витрачанням, необхідно відображати за їх сутністю та економічним змістом (оренда майна, продаж з наступним викупом і т.п.).

Даний принцип в бюджетних установах означає, що доходи і витрати повинні відображатися відповідно до їх сутності та економічного змісту. Тобто, є можливість отримання або збільшення економічної вигоди (отримання грошових коштів з бюджету та з інших джерел) та достовірного визначення витрат, які будуть здійснені у звітному періоді.

Принцип обачності можна сформулювати таким чином: запобігти завищенню доходів за допомогою створення резерву сумнівних боргів, і заниженню витрат, які виникають у процесі діяльності бюджетних медичних установ. Доходи обліковують, коли можливість їх отримання стає визначеною подією, тоді як витрати мають відображатися, коли їх здійснення є можливою подією.

Отже, вище проаналізоване дає можливість стверджувати, що єдність методологічних принципів для усіх сфер економіки можлива тільки після того, як будуть приведені у відповідність документи ДКУ, зокрема Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності по виконанню державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства для бюджетних установ.

Визначені базові основи бухгалтерського обліку та контролю доходів, видатків і витрат, такі як категорійна визначеність та однозначність трактувань (включаючи їх законодавче закріплення) і розробка методологічних принципів обліку, без формування зваженого підходу до класифікації даних об'єктів, на нашу думку, свідчатиме про незавершеність наукового дослідження.

З метою забезпечення цілісності, належної наукової новизни та практичної цінності розроблених рекомендацій необхідно також дослідити можливості удосконалення існуючої класифікації доходів і видатків, а також визначити нові підходи та запропонувати авторський перелік класифікаційних ознак (чи статей або елементів), який відповідає сьгоднішній економічній ситуації та умовам в галузі охорони здоров'я.



1.3. Класифікація доходів, видатків і витрат медичних закладів, для потреб бухгалтерського обліку і контролю

Раціональність обліку доходів і витрат бюджетних установ забезпечується єдністю системи бухгалтерського обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію, введена в дію постановою ВРУ ще у 1996 році, а в подальшому наказом МФУ в 2001 році. За 10 років зміни, які пройшли в економіці країни та в бюджетній сфері дозволили Міністерству фінансів затвердити наказ від 14.01.2011 р., № 11 “Про бюджетну класифікацію” [167].

БК України визначає, що бюджетна класифікація – це єдине систематизоване згрупування доходів, видатків (в тому числі кредитування за вирахуванням погашення) та фінансування бюджету за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою та іншими ознаками відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів [36].

За Законом Російської федерації бюджетна класифікація – це групування доходів і видатків бюджетів усіх рівнів з присвоєнням об’єктам класифікації групових кодів. Вона забезпечує співставність показників бюджетів усіх рівнів [78].

Бюджетна класифікація має організуюче і правове значення. Так, перше полягає в тому, що вона дає змогу однаково (за єдиною методикою) обрахувати доходи і витрати бюджетної установи, складати звітність про виконання кошторису, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і видатків. Правове значення бюджетної класифікації полягає в тому, що всі показники доходів і видатків, передбачені у бюджеті і вказані у відповідних підрозділах класифікації, є фінансовими планами, обов’язковими для виконання на всіх рівнях управління [78].

Такі підходи до визначення та обґрунтування ролі бюджетної класифікації на сьогодні, зважаючи на існуючу дефіцитність бюджету є цілком справедливими, однак вони не враховують такої особливості діяльності бюджетних медичних закладів (як і ряду інших бюджетних установ), як надання платних послуг.

Не зважаючи на те, що бюджетні установи переважно належать до галузей соціально-культурної сфери, процес надання платних



послуг робить їх дещо схожими з тими підприємствами й організаціями, котрі займаються виробництвом.

Таким чином, бюджетна класифікація повинна бути єдиною для всіх рівнів її застосування. Але ця єдність не завжди виконується. Відмінною особливістю бюджетної класифікації є те, що вона розрізняє два рівня її застосування: перший рівень – це рівень бюджету; другий – це бюджетні установи.

Узагальнену схему чинної класифікації доходів бюджету і бюджетних установ наведено на рис. 1.9.

Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги включають: плату за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями;

надходження бюджетних установ від господарської та (або) виробничої діяльності (від допоміжних підприємств, майстерень, квартирна плата, плата за гуртожиток тощо);

плата за оренду майна бюджетних установ;

надходження бюджетних установ від реалізації майна.

Доходи за іншими джерелами власних надходжень включають:

благодійні внески, гранти та дарунки (всі види добровільної безповоротної та безоплатної допомоги, у тому числі внески від спонсорів і меценатів);

кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ, а також інвестиції, які згідно із законодавством надходять до бюджетних установ, у т.ч. на спорудження житлових будинків.

Сучасна специфіка діяльності бюджетних медичних закладів ставить ряд проблем стосовно основи та, власне, організації бухгалтерського обліку доходів.

За даними рис. 1.9, існують відмінності між класифікаційними ознаками доходів бюджету і бюджетних установ. Це призводить до деякої плутанини. Отже, починаючи з 2002 р. класифікація доходів за джерелами фінансування має дещо інший вигляд [156]. Доходи бюджетних медичних закладів за джерелами фінансового забезпечення включають: доходи загального фонду та доходи спеціального фонду. У свою чергу, доходи загального фонду включають: доходи державного та місцевого бюджетів, а доходи спеціального фонду складаються із доходів за коштами,

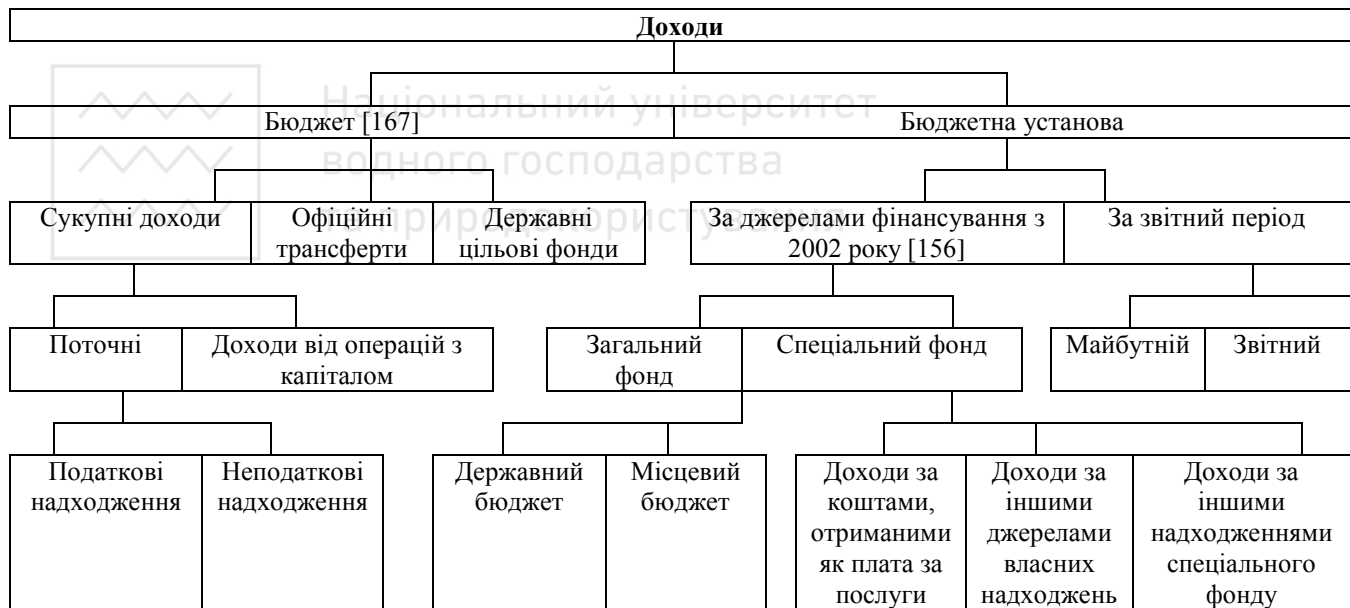


Рис. 1.9. Сучасна класифікація доходів бюджету та бюджетних медичних закладів України (починаючи з 2002 р.)



отриманими як плата за послуги, доходів за іншими джерелами власних надходжень, доходів за іншими надходженнями спеціального фонду.

Доходи, отримані за послуги, що надаються бюджетними установами, мають постійний характер і обов'язково плануються в бюджеті. Доходи за іншими джерелами власних надходжень не мають постійного характеру й плануються лише у випадках, що попередньо визначені рішеннями КМУ, укладеними угодами, в тому числі міжнародними, календарними планами проведення централізованих заходів тощо.

Як свідчить рис. 1.9, сучасна класифікація доходів спеціального фонду бюджетних медичних закладів, як і всіх інших бюджетних установ в цілому, сформована відповідно до того, який перелік послуг дозволяється надавати та яку звітність, відповідно до цього, слід подавати. Якщо дослідити склад звітності по спеціальному фонду, то назви форм практично використовують термінологію, котра вживається щодо груп власних надходжень.

Власні надходження бюджетних медичних закладів використовуються відповідно до Закону України “Про державний бюджет” (на відповідний рік) чи рішення про місцевий бюджет для покриття (відшкодування) видатків, пов'язаних з їх одержанням:

- на покриття видатків, пов'язаних з організацією послуг, що надаються бюджетними медичними закладами;
- на організацію діяльності, а також на господарські видатки бюджетних медичних закладів;
- на утримання, обладнання, ремонт майна та придбання нових необоротних активів;
- для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій, фізичних осіб або інших бюджетних установ.

Порядок отримання бюджетною установою цих коштів подібний до порядку одержання асигнувань із загального фонду відповідного бюджету, проте відрізняється джерелом отримання таких доходів – коштами, що надходять до бюджету відповідного рівня від реалізації майна держави, у вигляді збору від виноградарства, садівництва, хмелярства тощо.

Крім того, до інших коштів спеціального фонду належать також доходи, отримувані з інших бюджетів на виконання певних



програм. Прикладами таких доходів є кошти, отримувані розпорядниками коштів державного бюджету з місцевого на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів.

За звітними періодами розрізняють: доходи звітного періоду та доходи майбутніх періодів. Доходами звітного періоду є фінансове забезпечення з державного та місцевого бюджетів на видатки установи та інші заходи. До доходів майбутніх періодів включають суми коштів за договорами з фізичними або юридичними особами за надані послуги, що надійшли у звітному періоді і не використані, але будуть витрачені в наступному періоді на видатки, передбачені договорами [155]. Відмінність між цими поняттями полягає у тому, що перші є доходами, а другі зобов'язаннями.

Таким чином, у бюджетній сфері зроблений акцент на джерела отримання доходів. Зважаючи на необхідність суворого контролю за обмеженими коштами державного бюджету, використання цих класифікацій є обґрунтованим. Проте, на наш погляд, сьогодні це не можна вважати достатнім.

Класифікація доходів, яка розглядається, цілком відповідає сучасній бюджетній системі України та її бюджетному устрою. Однак централізація коштів і відповідний казначейський контроль за їх використанням у сучасній економіці є невиправданим, оскільки бюджетні установи й особливо медичні заклади позбуваються одного з основних і рушійних важелів управління на місцях – такої функції управління, як стимулювання.

Для подолання вказаного недоліку слід вдосконалити бюджетну систему та надати власне бюджетних установам більших повноважень і можливостей щодо використання коштів, отриманих ними від надання послуг на платній основі, тобто не за рахунок бюджетних асигнувань.

Відповідні зміни повинні відбутися в системі організації бухгалтерського обліку доходів і витрат бюджетних медичних закладів. На наш погляд, доцільно було б застосувати наступну класифікацію доходів (рис. 1.10).

Рекомендована класифікація за умови розмежування за відповідними рахунками сприятиме не лише дієвості та оперативності контролю і його позитивного впливу на формування

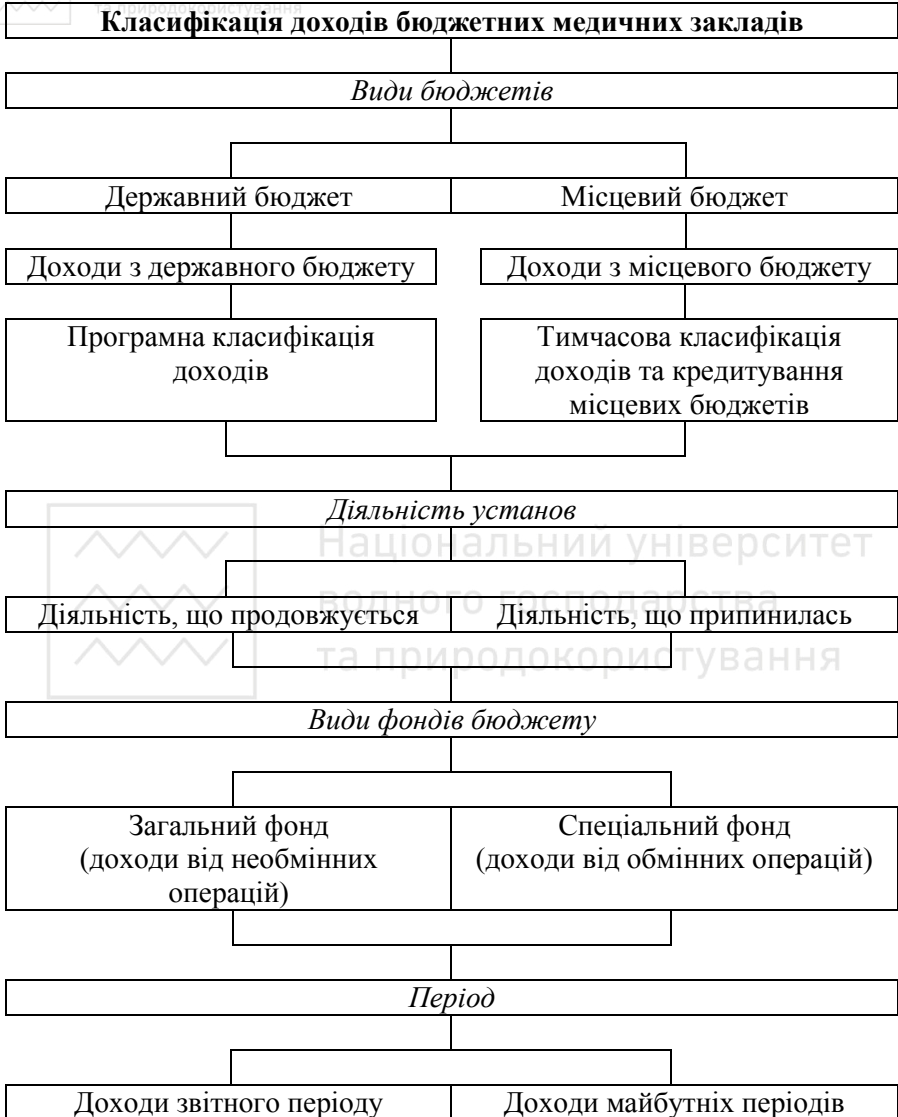


Рис. 1.10. Запропонована класифікація доходів бюджетних медичних закладів



доходів медичних закладів, а й забезпечить можливість їх прогнозування й збільшення.

Загальнотеоретичною основою раціональної організації бухгалтерського обліку та забезпечення на цій основі ефективного функціонування суб'єкта господарювання є класифікація доходів його діяльності.

Зокрема, Н.М. Позняковська [186] у своєму дисертаційному дослідженні запропонувала розподіляти доходи за видами діяльності (операційна, фінансова та інвестиційна).

Відповідно до цього удосконалена класифікація послуг може мати такий вигляд (рис. 1.11).

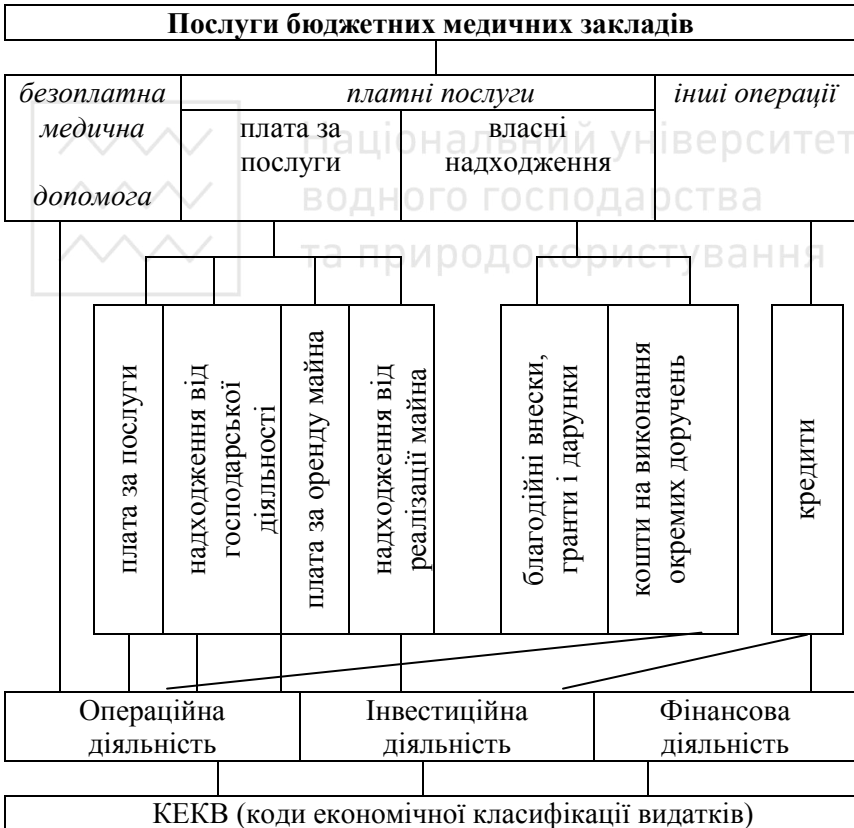


Рис. 1.11. Класифікація послуг бюджетних медичних закладів



На сучасному етапі розвитку бюджетної сфери фінансова діяльність бюджетних установ є проблематичною, тому що за ст. 21 БК України бюджетні установи не мають права здійснювати запозичення або надавати позички за рахунок бюджетних коштів [36].

Однак у прийнятому П(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” передбачено, що відноситься до фінансової діяльності. І це вносить деяку плутанину. Один нормативний документ не передбачає даного виду діяльності, а другий дозволяє.

Ключові позиції, на нашу думку, дійсно мають раціональне зерно. Вказана позиція відповідає положенням МСБОДС та дозволяє розмежовувати доходи залежно від виду діяльності, що, за умови зміни податкової політики, зокрема впровадження позитивного зарубіжного досвіду щодо встановлення різних ставок оподаткування по різних видах доходів, забезпечить відповідний державний вплив на розвиток того чи іншого виду діяльності медичного закладу та більш ефективного використання бюджетних коштів в цілому.

Сучасна специфіка діяльності бюджетних медичних закладів ставить ряд проблем не лише в системі обліку доходів. До числа інших, не менш важливих проблем, слід віднести також проблеми в методиці бухгалтерського обліку видатків і витрат.

Однак видатки бюджетних установ, в тому числі державних медичних закладів, які вони здійснюють у процесі надання нематеріальних (медичних) послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат виробничих підприємств.

Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги [226].

Видатки, як свідчить практика функціонування медичних закладів, можна вважати базовим показником, що є основою визначення результатів фінансово-господарської діяльності бюджетної установи. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів.

Основними нормативними документами, що визначають склад та структуру видатків бюджетних установ з 2011 року, є наказ МФУ “Про бюджетну класифікацію” від 14 січня 2011 р., № 11 та наказ



МФУ та ДКУ “Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів” від 05.01.2011 р., № 2 (рис. 1.12). Відповідно до зазначених нормативних документів вирізняють такі види класифікації видатків бюджету:

- функціональну;
- відомчу;
- програмну;
- економічну.

Перші три класифікаційні ознаки виконують адресну функцію щодо видатків відповідних розпорядників коштів загалом і мають досить обмежене використання у процесі бухгалтерського обліку, а саме коди класифікацій виступають одним із основних реквізитів облікових реєстрів. Економічна класифікація видатків, на відміну від попередніх, має безпосереднє застосування в межах системи бухгалтерського обліку, оскільки саме стосовно її кодів здійснюється планування та облік видатків бюджетних установ.

Бюджетну класифікацію видатків покладено в основу планування видатків, їх синтетичного й аналітичного обліку. Ця класифікація істотно впливає на організацію бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ у цілому.

Бюджетна класифікація видатків застосовується для здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення необхідного аналізу за організаційними, функціональними й економічними категоріями видатків, забезпечення загальнодержавної та міжнародної порівнянності бюджетних показників [61, с. 28].

Бюджетні медичні заклади, які фінансово забезпечуються з державного бюджету, використовують відомчу та програмну класифікації, а ті установи, що одержують кошти з місцевих бюджетів, застосовують тимчасову класифікацію.

Класифікацію видатків бюджетних медичних закладів необхідно доповнити таким показником, як діяльність установ. Дана пропозиція вже дискутується в науковій літературі.



Рис. 1.12. Класифікація видатків бюджету та бюджетних медичних закладів України (починаючи з 2011 р.)



Зокрема, Позняковська Н.М. [186] запропонувала застосовувати класифікацію видатків за ознакою “діяльність установ” і виділити доходи та видатки від діяльності, яка продовжується, і яка припиняється.

Погоджуємося з таким підходом, відповідно, загальними теоретичними основами обліку платних послуг бюджетних установ є специфіка суб’єкта господарювання, класифікація витрат, а також обсяги виділених асигнувань та їх види.

Враховуючи показник діяльності, можна досягти того, що легко й оперативно буде визначатися, які медичні установи продовжуватимуть свою діяльність, а які ні. Авторські рекомендації щодо запропонованої інтегрованої класифікації витрат подані на рис. 1.13.

Класифікація видатків бюджету за відомчою ознакою дозволяє розмежовувати головних розпорядників бюджетних коштів. Це дозволяє органам ДКУ та місцевим фінансовим органам вести реєстр розпорядників бюджетних коштів у розрізі міністерств та відомств.

За економічною класифікацією видатки бюджету розмежовуються за такими ознаками: поточні видатки, капітальні видатки та кредитування за вирахуванням погашення, склад яких визначається Міністром фінансів України [36].

Суттєвих зауважень щодо бюджетної класифікації у нас немає, однак вважаємо, що іноді вона дещо відстає від нових підходів у класифікації галузей національної економіки, а також від державних та законодавчих підходів до вирішення соціальних проблем українського суспільства. У зв’язку з цим, виникають ситуації, коли програма прийнята, а фінансове її забезпечення відсутнє, або недостатнє.

У зв’язку з ринковими відносинами, потребами удосконалення управління бюджетними медичними закладами та впровадження IPSAS виникла потреба в удосконаленні бухгалтерського обліку бюджетних медичних закладів. Враховуючи те, що бюджетні медичні заклади не в повному обсязі використовують економічну класифікацію видатків бюджету можна врахувати вимоги IPSAS 1 та запропонувати скорочену економічну класифікацію видатків. Це перегрупування зроблено у зв’язку з тим, щоб наблизити бухгалтерський облік і відображати витрати бюджетних медичних

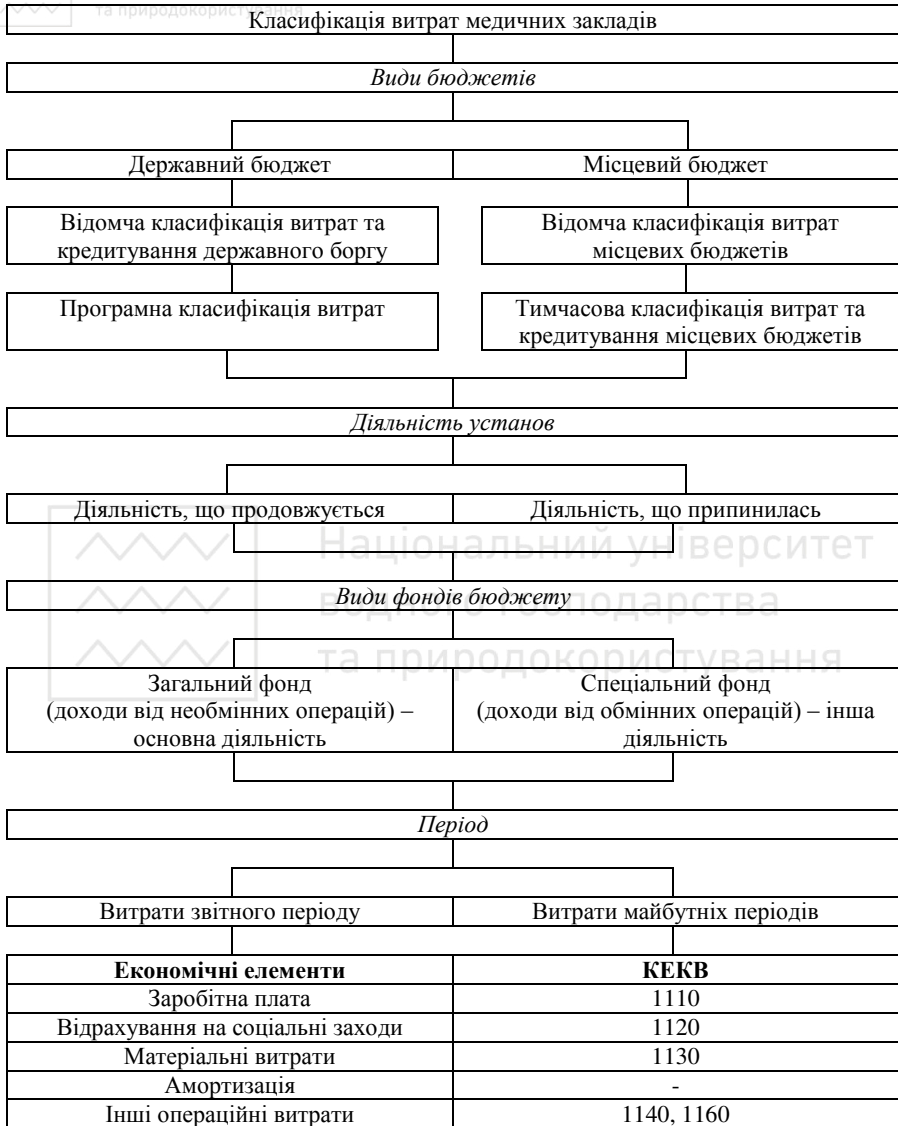


Рис. 1.13. Запропонована інтегрована класифікація витрат бюджетних медичних закладів



закладів, використовуючи принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Нами зроблено перегрупування видатків у витрати за економічними елементами, результати чого узагальнені у табл. 1.4. Запропонований підхід дозволить досягти можливості використання принципу нарахування й відповідності доходів і витрат у бюджетних установах.

Таблиця 1.4

Запропонована скорочена класифікація видатків медичних закладів, що фінансуються з місцевого бюджету

Назви статей	КЕКВ	За економічними елементами
Оплата праці працівників бюджетних установ	1110	Витрати на оплату праці
Нарахування на заробітну плату	1120	Відрахування на соціальні заходи
Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	1130	Матеріальні витрати
Видатки на відрядження	1140	Інші операційні витрати
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	1160	
-		Амортизація

У табл. 1.4 узагальнено інформацію, яка повинна враховуватися у складі елементів витрат. Фактично дотримуємося позиції, що до них слід включати витрати, що відносяться до розглянутих кодів економічної класифікації.

На даний момент бюджетні установи нараховують знос, який не має конкретного відношення до будь-якого з КЕКВ. Лише при придбанні основних засобів (необоротних активів) видатки йдуть на конкретний КЕКВ (за рахунок якого вони придбаються). При нарахуванні зносу в обліку задіяно лише рахунок “Фонд в необоротних активах”.



Такий підхід до класифікації витрат в галузі охорони здоров'я дозволить вирішити деякі проблеми, пов'язані з необхідністю визначення вартості медичних послуг.

Адже при організації обліку в державних медичних закладах, які надають платні послуги та є одночасно бюджетними установами, як це є у нашому випадку, повинні також враховувати таку специфічну особливість як класифікація витрат для цілей калькулювання. На нашу думку, при калькулюванні вартості послуги до складу витрат необхідно віднести:

1. Матеріальні витрати (у тому числі на використання сировини, матеріалів (в т.ч. медикаментів і перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо), палива, енергії, інструментів, пристроїв, спеціального одягу і взуття; на проведення поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування основних фондів, які використовуються для надання послуг; на службові відрядження, оплату послуг зв'язку, дозволів (ліцензій) для надання платних послуг тощо. При касовому методі придбання матеріалів означає момент купівлі цих матеріалів за грошові кошти, за принципом нарахування витрати це саме використання матеріалів за певний період.

2. Витрати на оплату праці.

3. Суми внесків на соціальні заходи (збори на державне соціальне страхування, державне пенсійне страхування тощо).

4. Амортизацію (знос) основних фондів, які використовуються при наданні послуг.

5. Інші витрати (зокрема, витрати на реалізацію послуг, сплату відсотків за кредитами та ін.).

Крім вказаних витрат, у ціну послуги слід включати додатковий дохід (якщо такий планується), обов'язкові податки, відрахування, збори, платежі згідно із чинним законодавством.

Варто підкреслити, що не лише склад калькуляційних статей є не розробленим в науковому плані питанням, яке притаманне організації бухгалтерського обліку в медичних закладах, які фінансово забезпечуються з бюджету. Надзвичайно актуальною є і проблема обґрунтування класифікації витрат за ознакою способу їх включення до собівартості наданих медичних послуг та формування відповідного понятійного апарату.

Зокрема, ті витрати, які у галузі виробництва належать до



адміністративних, в ряді наукових праць з питань обліку в бюджетній сфері рекомендується називати загально установчі (у зв'язку з тим, що до бюджетної сфери відноситься велика кількість установ, а не підприємств. Крім цього, мабуть врахована і специфіка самої діяльності цих суб'єктів – назвати діяльність бюджетних установ господарською дещо некоректно). Проте в зарубіжній економічній літературі (особливо з питань контролінгу в державному секторі) рекомендованим є поділ витрат на прямі та непрямі. Причому до останніх якраз і належать загальногосподарські витрати.

Загалом такий підхід, на нашу думку, є цілком обґрунтованим, тому вищевказаний термін також вважається прийнятним.

Ринкові відносини, зокрема, конкуренція різних форм власності, які стали сьогодні об'єктивною реальністю, призвели до того, що охорона здоров'я перетворилася у сферу комерційних стосунків із низкою відповідних особливостей.

Зокрема, можна відзначити формування ринкового конкурентного середовища в даній галузі та розвиток приватної форми власності. Одночасно виникає потреба в подальшому розвитку платних послуг, які надаються державними медичними закладами, адже саме вони лежать в основі формування коштів спеціального фонду кошторису.

Дослідження практики та чинного законодавства з питань калькулювання платних медичних послуг свідчать про відсутність єдиного підходу щодо вказаної ділянки бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим медичні заклади, на наш погляд, повинні визначити методику калькулювання в наказі про облікову політику. У цьому випадку облікова політика має охоплювати такі питання:

- перелік статей витрат для калькулювання вартості платних медичних послуг;
- обґрунтування вибору медичного закладу щодо методики розподілу непрямих витрат;
- методику розрахунку вартості платних медичних послуг.

Таким чином, основою для розробки методики калькулювання й відповідних нормативів повинні стати економічні розрахунки медичних закладів, адаптовані до формування статистичних показників в цілому по галузі.



Завдяки використанню інформації про витрати, узагальнені у вигляді елементів витрат, можна досягти більшої її адаптації для цілей управління. Крім того, на наш погляд, у сучасних умовах контрольна функція обліку в державних медичних закладах також потребує такої його організації, яка б забезпечувала отримання різнобічної інформації про видатки залежно від місця й часу їх виникнення.

Аналіз праць відомих вчених-економістів радянського часу А.М. Белова [13], А.І. Гуєва [54], Є.П. Дєдкова [59], А.М. Кузьмінського [176], І.І. Кутузова [130], В.І. Самборського [223] засвідчує, що всі вони однозначно дотримувалися єдиної думки про те, що при виконанні кошторису слід розрізняти касові та фактичні видатки.

Касові видатки дають уявлення про касове виконання кошторису і про залишки асигнувань на визначену дату. Касові видатки не відображають фактичного виконання витратних норм, затверджених кошторисом, так як грошові кошти, отримані в банку, можуть бути направлені на утворення запасів матеріальних цінностей, збільшення кредиторської заборгованості та інші цілі [176, с. 51].

Дослідники А.М. Белов та ін. визначають, що касові видатки – це суми, видані банком з бюджетних або поточних рахунків бюджетних установ на їх видатки. Ці суми можуть видаватися як готівкою, так і шляхом безготівкових розрахунків. Однак на їх основі не можна говорити про фактичне використання коштів, так як окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені [12, с. 86]. За сучасних умов виконання бюджету України касові видатки не можуть перевищувати асигнувань.

Фактичні видатки – це показники кінцевого виконання кошторису видатків [176, с. 51]. Це дійсні витрати установи, оформлені відповідними документами. До них належать видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою і несплаченою заробітною платою, за стипендіями.

Такий розподіл видатків в обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів, наданих з бюджету. Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків дає можливість



контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами [4, с. 73-74]. Отже, за радянських часів використовувалися поняття касових та фактичних видатків, тобто існувала змішана метода обліку.

Сучасні науковці [227; 230] також розмежовують поняття касові й фактичні видатки. Так, С.В. Свірко зазначає, що касовими видатками вважаються всі суми, проведені органами Державного казначейства України або установою банку з реєстраційного або поточного рахунку установи як шляхом безготівкової оплати рахунків, так і готівкою [227, с. 38].

На думку О. Сліпачука, під касовими витратами маються на увазі всі суми, перераховані банком чи органами Державного казначейства з поточних, бюджетних, реєстраційних рахунків установи в безготівковій і готівковій формі [230, с. 23-24].

Фактичні видатки, відмічає С.В. Свірко, на відміну від касових, це дійсні видатки установ для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами [227, с. 38].

Під фактичними витратами О. Сліпачук має на увазі нараховані витрати установи, оформлені відповідними документами, включаючи видатки по неоплачених рахунках кредиторів і нарахованій заробітній платі і стипендіях [230, с. 23-24].

Впровадження IPSAS у державний сектор забезпечить відображення доходів і видатків за принципом нарахування і відповідності. Також цей принцип дає можливість зробити не тільки зміни у переліку статей, за якими повинні класифікуватися доходи і витрати, але й внести зміни до змісту окремих статей чинних класифікацій. Принцип нарахування передбачає відображати доходи і витрати у таких моментах:

- доходи – доходи майбутніх періодів, нараховані доходи, момент отримання грошових коштів;
- витрати – витрати майбутніх періодів, нараховані витрати, момент сплати грошових коштів.

Таким чином, нові економічні умови, що розвинулися в галузі охорони здоров'я, призвели до необхідності запровадження інших, більш досконалих підходів до методики їх бухгалтерського обліку й контролю. В основу удосконалення яких цілком обґрунтовано покладається впорядкування термінологічного апарату, розробка



базових принципів обліку і підходів до його організації (з урахуванням нових об'єктів).

Крім того, поява такої специфічної особливості діяльності бюджетних установ, як платні послуги, вимагає удосконалення класифікації витрат, розмежування видатків (а саме забезпечення можливості відокремленого відображення коштів загального й спеціального фондів, що витрачаються на надання послуг згідно з функціональними повноваженнями та на платній основі), а також впорядкування питань калькулювання й методики відображення господарських операцій з урахуванням рекомендованих базових принципів обліку.





РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИДАТКІВ І ВИТРАТ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ

2.1. Сучасні проблеми обліку виконання кошторису доходів і видатків медичних закладів та передумови їх вирішення

Одним з найважливіших етапів управління доходами та видатками бюджетних медичних закладів є процес розрахунку величин доходів і видатків при їх плануванні, а саме при розробці кошторису.

Початок вдосконалення обліку бюджетних і спеціальних коштів покладено після прийняття постанови КМУ від 21.02.1997 р. № 180, яка визначила нові принципи складання єдиного кошторису доходів і видатків. За період з 1997-2002 рр. були ще декілька спроб внесення змін та затвердження нових постанов стосовно даного питання, але всі вони втратили чинність у зв'язку із прийняттям постанови, яка регулює порядок складання кошторису на даний момент – Постанови КМУ від 28.02.2002 р. № 228 (із змінами і доповненнями) про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [198].

Початковим етапом формування кошторису є складання проекту кошторису всіма бюджетними установами на наступний бюджетний рік. Після складання проектів кошторисів бюджетними установами складаються проекти зведених кошторисів. На основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити. Бюджетні установи складають свої проекти кошторисів на основі доведеної головними розпорядниками їм такої інформації: граничних обсягів видатків із загального фонду бюджету, терміну подання проектів кошторисів, вказівок щодо їх складання; інших показників, яких вони повинні дотримуватися виходячи із законодавства і які необхідні для правильного визначення видатків у проектах кошторисів.

Другим етапом є розгляд кошторису. Згідно із зазначеними лімітними довідками головні розпорядники уточнюють установам нижчого рівня річні обсяги бюджетних асигнувань, проводять помісячний розподіл асигнувань із загального фонду та доводять до



них відповідні лімітні довідки.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування – це документ, який містить затверджені бюджетні призначення та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі відповідних нормативів [202]. Бюджетні медичні заклади згідно з бюджетними асигнуваннями та іншими показниками, що доведені лімітними довідками, приводять у відповідність з ними свої витрати. Для цього чисельність працівників закладу, що пропонується до затвердження за штатним розписом, повинна бути приведена у відповідність з визначеним фондом оплати праці, а інші витрати – у відповідність з іншими встановленими асигнуваннями таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій [198].

Затвердження кошторисів є третім етапом у формуванні кошторису. Кошторис затверджується керівником відповідної керівної організації не пізніше ніж через місяць після затвердження відповідного бюджету, з якого здійснюється фінансування бюджетного медичного закладу [256]. Він затверджується за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами року в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів [198]. Кошториси та плани асигнувань підписуються керівником та головним бухгалтером бюджетного медичного закладу.

Затвердження кошторисів, планів асигнувань, штатних розписів бюджетних медичних закладів скріплюється гербовою печаткою і підписом керівника закладу, уповноваженого затверджувати такі документи, із зазначенням дати. Кошториси, плани асигнувань і штатні розписи закладів, які не мають керівної установи (центральні районні, центральні міські лікарні тощо), затверджуються райдержадміністраціями або виконавчими органами відповідних місцевих рад.

Після завершення формування кошторису відбувається його виконання. Для здійснення контролю за відповідністю асигнувань, визначених у кошторисах і планах асигнувань розпорядників, з асигнуванням, затвердженим річним розписом призначень бюджету та помісячним розписом асигнувань загального фонду бюджету, органи Державного казначейства здійснюють реєстрацію та ведуть облік зведених кошторисів і планів асигнувань. У разі



невідповідності кошторисів і планів асигнувань витягу, отриманому від відповідних органів Державного казначейства, розпорядники повинні перезатвердити зазначені документи згідно з витягом [198].

Виконання кошторисів і планів асигнувань здійснюється наростаючим підсумком з початку року. Звіти про виконання кошторисів і планів асигнувань подаються у порядку та за формою, установленною Державним казначейством України.

Якщо до кошторису і плану асигнувань необхідно внести зміни, то вони вносяться за потреби у перерозподілі асигнувань розпорядника; прийняття нормативного документа про передачу повноважень і бюджетних асигнувань одного розпорядника іншому; прийняття рішення щодо розподілу нерозподілених бюджетних асигнувань між розпорядниками; необхідності збільшення видатків спеціального фонду бюджету внаслідок перевищення надходжень до цього фонду з урахуванням залишків бюджетних коштів на початок поточного бюджетного періоду, не використаних у попередньому бюджетному періоді, порівняно з надходженнями, урахованими у бюджеті на відповідний рік; прийняття рішення щодо скорочення видатків загального фонду бюджету в цілому на рік; внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет).

Визначаючи обсяги видатків, бюджетні установи мають враховувати об'єктивну потребу в коштах, виходячи зі своїх основних виробничих показників і контингентів, що встановлюються для установ, обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності реалізації окремих програм і запланованих заходів щодо скорочення видатків у плановому періоді [184, с. 32].

При цьому обов'язковим є виконання вимог стосовно так званих "захищених статей видатків бюджету". За ст. 55 БК України ними визнаються статті видатків Державного бюджету, обсяг яких не може змінюватися при проведенні скорочення затверджених бюджетних призначень [36]. Це стосується видатків на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарські потреби установи.

Потреба в асигнуваннях на цілі, які не є основними, має визначатися з урахуванням наявності відповідного обладнання та інвентарю, а в кошторисах мають плануватися видатки на придбання тільки тих матеріальних цінностей, яких заклад потребує [184, с. 33].



Формуючи видатки, бюджетні медичні заклади враховують такі показники:

- мережу та контингенти, які вони обслуговують, тобто оперативно-виробничі показники своєї діяльності (кількість медичних закладів і лікарняних ліжок тощо);
- норми бюджетних видатків на розрахункову одиницю (на ліжко або ліжко-день у лікарні).

При цьому норми бюджетних видатків – це обсяг витрат (у натуральному або вартісному виразі), установлені згідно з основними показниками діяльності закладу. В сучасних умовах норми видатків розмежовують за видами. Так, матеріальні норми видатків (у натуральному виразі) відображають витрати матеріальних ресурсів (у кількісному виразі) на одиницю виміру витрат. Грошова норма – це матеріальна норма, переведена у грошовий вираз згідно з установленними тарифами.

Розглядаючи застосування бюджетними установами норм видатків, зауважимо, що їх можна поділити на обов'язкові та розрахункові. Обов'язкові норми встановлюються законодавчо-нормативними документами і їх застосування обов'язкове для всіх бюджетних установ. До них належать ставки заробітної плати, штатні нормативи, норми добових, норми видатків на харчування тощо.

Розрахункові норми – це середні витрати, що припадають на розрахункову одиницю з урахуванням конкретних умов діяльності установи.

Використовуючи встановлені для неї норми видатків і основні виробничі показники, бюджетна установа визначає видатки на своє утримання та функціонування.

У плануванні видатків за кошторисом бюджетним установам неодмінно потрібно враховувати обмеження бюджетних видатків, установлені чинним законодавством.

Так, Указом Президента України “Про запровадження режиму жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших державних витрат, заходи щодо забезпечення надходження доходів до бюджету і запобігання фінансовій кризі” від 21.01.1998 р. № 41/98 для установ і організацій, що фінансуються з державного бюджету, установлені такі обмеження:

- заборона починати будівництво нових об'єктів;



призупинення проведення капітальних і поточних ремонтів службових приміщень (споруд), крім випадків, пов'язаних з аварійним станом будівель (споруд, приміщень);

– обмеження придбання меблів, технічного обладнання, побутових приладів за рахунок бюджетних коштів.

Ці обмеження є прямою забороною для планування бюджетними установами видатків на наступний рік за відповідними кодами економічної класифікації.

На даний час організацію бюджетного процесу регулює постанова ВРУ “Про Основні напрями бюджетної політики на 2011 рік” від 04.06.2010 р., № 2318-VI [201]. Вона визначає не тільки порядок створення умов для рішучого подолання наслідків фінансово-економічної кризи, проведення ефективної податково-бюджетної політики, переходу до інвестиційно-інноваційної моделі розвитку економіки, підвищення рівня зайнятості населення, збільшення розміру заробітної плати, сприяння ціновій та валютно-курсовій стабільності, але й передбачає скорочення переліку захищених статей видатків з передбаченням їх визначення переважно соціального характеру на:

- оплату праці працівників бюджетних установ;
- нарахування на заробітну плату;
- придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів;
- забезпечення продуктами харчування;
- оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
- поточні трансферти населенню;
- поточні трансферти місцевим бюджетам.

Усі видатки, включені до проекту кошторису, мають бути обґрунтовані відповідними розрахунками щодо кожного коду економічної класифікації. Це означає, що під час складання проекту кошторису бюджетні установи для обґрунтування сум видатків наводять докладне розшифрування видатків щодо кожного коду економічної класифікації видатків.

У табл. 2.1 згруповані основні підходи, які використовуються у сучасній практиці планування видатків медичними закладами.

Як свідчить табл. 2.1, в основу планування видатків покладено виробничі показники, норми видатків, встановлені на них, а також фактичний досягнутий рівень видатків за звітний період. На наш погляд, такий підхід в умовах дефіцитності бюджету є в цілому



виправданим.

Таблиця 2.1

Базові підходи та концепції планування видатків медичних закладів

№ з/п	Показники	База визначення величини видатків
1	2	3
1	Затверджені кошторисні асигнування	Згідно з лімітною довідкою
2	Очікуване виконання затверджених кошторисних асигнувань у поточному році	Для обчислення обсягів очікуваного виконання кошторису поточного періоду використовують звітні дані бухгалтерського обліку за період, що минув і обсяги прогнозних витрат за місяці, що залишилися до кінця року
3	Видатки на заробітну плату	Чисельність працівників x ставки заробітної плати. Ставки планують окремо відповідно до існуючої класифікації груп працівників в галузі охорони здоров'я (лікарський персонал, середній медичний персонал, молодший медичний обслуговуючий та адміністративно-господарський персонал). Розміри ставок (посадових окладів) беруться згідно рекомендацій чинного законодавства
4	Господарські витрати	Розраховуються залежно від обсягу, умов і режиму роботи медичного закладу, витрат на опалення, освітлення, прибирання, утримання будівлі, яку займає лікувальний заклад. При цьому використовуються норми вказаних витрат, затверджені відповідними органами
5	Витрати на водопостачання, каналізацію	При обчисленні за основу беруть середні витрати витрат на ліжку, що були досягнуті у попередньому звітному періоді
6	Витрати на ремонт інвентарю та обладнання, включаючи м'який інвентар	Плануються відповідно до встановлених відсотків від балансової вартості інвентарю й обладнання



продовження табл. 2.1

1	2	3
7	Витрати на харчування	Норми набору продуктів х середньорічну кількість ліжок
8	Витрати на придбання медикаментів і перев'язувальних матеріалів	Визначаються згідно норм, які затверджує уряд (на один ліжко-день у стаціонарних лікарнях, на одне лікарське відвідування в поліклініці та одну установу в фельдшерських здоров'я пунктах, що входять до складу об'єднаної лікарні)
9	Витрати на придбання інвентарю, обладнання	Визначаються відповідно до встановлених меж, які затверджує своїм наказом міністр охорони здоров'я та з урахуванням наявності придатного до використання інвентарю на початок року
10	Витрати на придбання одягу, взуття та постільної білизни	Визначаються відповідно з показниками, затвердженими міністерством охорони здоров'я у таблиці оснащення лікарень м'яким інвентарем
11	По тих господарських витратах, по яких не встановлені норми, розрахунок обсягів проводиться з урахуванням фактичних показників, досягнутих у попередньому звітному періоді (році). В даному випадку слід також передбачати їх можливу економію	

Проте, він не сприяє розвитку ініціативності з боку працівників медичного закладу щодо поліпшення фінансового забезпечення, а також не враховує дійсних реальних потреб у грошових коштах для забезпечення належного функціонування медичних закладів.

У сучасних умовах планування видатків вимагає удосконалення не лише з точки зору вибору розрахункових показників, а й з метою врахування економічної ситуації щодо рівня цін на ті чи інші ресурси. Українська економіка сьогодні характеризується значним рівнем інфляції та суттєвою зміною індексів цін.

При плануванні видатків на утримання медичних закладів, на наш погляд, це потрібно обов'язково врахувати.

Оскільки індекси цін стосуються не усіх статей бюджетної класифікації, то їх доцільно використовувати лише у тому випадку коли йдеться про видатки на придбання цінностей, оплату комунальних послуг і т.п. При плануванні видатків на заробітну плату такий порядок не може бути застосований. Таким чином, у



загальному вигляді формула з розрахунку величини видатків при плануванні може мати вигляд:

$$B = (B_1 + B_2 + B_3 + \dots + B_n) \cdot I_i, \quad (2.1)$$

де B – загальний плановий обсяг видатків медичного закладу;

$B_1, B_2, B_3 \dots B_n$ – планові видатки за кодами (статтями) економічної класифікації, розраховані відповідно до діючих рекомендацій і норм;

I_i – офіційний індекс інфляції за звітний рік (також можливе застосування прогнозного індексу цін, який слід розраховувати як середнє арифметичне за 3-5 попередніх років).

Слід зауважити, що у даній формулі було б більш доцільніше використовувати прогнозний індекс інфляції, однак його розрахунок мав би велику ймовірність похибки, адже прогнозні показники завжди характеризуються певною суб'єктивністю і неточністю. Формула, запропонована автором, дасть можливість враховувати більш реальні суми видатків.

Крім того, суттєво знижує достовірність та інформаційність існуючої форми кошторису той факт, що йому притаманні ряд інших недоліків, а саме:

- відсутність чіткої й прозорої системи розрахунків обсягів доходів і видатків, адже в основу покладається також принцип раніше досягнутого рівня, а не дійсні альтернативи;

- неможливість отримання чіткої та достовірної інформації про розмежування видатків за рівнями первинної, вторинної та третинної допомоги, а також за видами діяльності медичного закладу. Вирішення цієї проблеми можливе через посередництво використання запропонованої у першому розділі інтегрованої класифікації доходів і витрат, а також розробки нового підходу до планування і складання кошторису медичного закладу: запровадження планування за рівнями медичної допомоги з послідовним складанням зведеного кошторису;

- недостатня гнучкість кошторисів, які діють у сучасних умовах;

- кошторис лікарень формується постатейним методом, однак більш прогресивним був би підхід, який би передбачав запровадження методів оплати, спрямованих на врахування результатів діяльності, які б сприяли підвищенню мотивації до



підвищення якості послуг і ефективності використання ресурсів;

– при формуванні кошторису за спеціальним фондом слід пам'ятати, що видатки цього фонду провадяться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень до нього на підставі кошторису (глава 2 п. 3 ст. 13 БК, п. 1 та п. 5 Порядку № 228). Цей факт має бути врахований шляхом розробки калькуляції витрат на платні послуги. Оскільки немає затвердженої методики розрахунку вартості платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я, та порядку формування тарифів на них, то при складанні калькуляції витрат необхідно пам'ятати, що вартість цих послуг не може бути меншою від фактичної їх собівартості.

Отже, повинні бути передбачені видатки, пов'язані з використанням та експлуатацією ресурсів бюджетної установи (основних засобів, обігових коштів тощо), видатки, необхідні для оплати праці осіб, що виконують цю роботу.

Щодо останнього недоліку варто зазначити, що з точки зору організації праці, слід упевнитися, що роботи, які виконуються на платних умовах, не перешкоджають виконанню головних функцій установи й не відволікають штатних працівників від основної роботи. Наказом МОЗ затверджено Методику розрахунку вартості послуг з охорони здоров'я [214], якою визначено, що розрахунок вартості послуг з охорони здоров'я здійснюються витратним методом, який заснований на розрахунку виробничої собівартості з урахуванням витрат, які необхідні для надання послуг з охорони здоров'я. Але на жаль, цей наказ не пройшов реєстрації в Міністерстві юстиції.

Водночас цією Методикою визначено склад витрат медичних установ та закладів охорони здоров'я, які можуть бути включені до калькуляції вартості послуги. Це такі статті, як: прямі витрати, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, інша інформація щодо медичної установи та витрати, що включаються до кожної статті витрат.

Більшість із вказаних недоліків може бути ліквідована, якщо буде досягнуто запровадження використання методу нарахування та відповідності доходів і витрат у галузі охорони здоров'я. Організаційно процес складання кошторису повинен здійснюватися за схемою: економіст (економічний відділ) → розрахунок вихідних показників та визначення на цій основі обсягів доходів і видатків →



головний бухгалтер медичного закладу → перевірка доцільності і правильності показників кошторису → головний лікар → загальне керівництво процесом складання кошторису.

Отже, методика формування кошторису доходів і видатків потребує удосконалення. Одним із методів формування бюджетів, який сьогодні оптимально відповідає принципам бюджетної системи України, визначеним ст. 7 БК, є програмно-цільовий метод [36], який передбачає класифікацію видатків бюджету за цільовими програмами. Даний метод спрямований на визначення першочергових цілей держави, складання програм для їх досягнення, забезпечення цих програм фінансовими ресурсами.

Програмно-цільовий метод полягає в тому, що розроблені розпорядниками коштів бюджетні програми повинні мати мету, завдання, а також забезпечувати контроль за правильним використанням коштів, які надані державою [218].

Характерною рисою програмно-цільового методу є зосередження уваги на продуктивності. Продуктивність визначається як встановлення зв'язку між ресурсами й результатами діяльності, а результативність – рівень результатів діяльності, які можна виміряти.

Тобто метою запровадження програмно-цільового методу у бюджетному процесі є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання. Система показників результатів виконання програм охоплює показники затрат, продукту, ефективності, результату (якості) [218].

У даному випадку для оцінки результатів виконання бюджетних програм доцільно використовувати показники, розроблені І.Є. Янулем [257]. Цей висновок базується на критичній оцінці рекомендованого вищевказаним автором підходу та отриманні в результаті цього позитивних висновків.

Узагальнення автора про те, що показники якості (тобто зменшення рівня захворюваності й смертності, збільшення рівня виживаності і тривалості життя) залежать від показників витрат (збільшення чисельності медичних працівників), показників продукту (збільшення кількості звернень хворих до лікарів) і показників ефективності (збільшення звернень пацієнтів на одного лікаря, зменшення вартості ліжко-днів), дозволяє розробити пропозиції, узагальнені в табл. 2.2.



Таблиця 2.2

Рекомендації щодо вибору показників результативності та якості в галузі охорони здоров'я

Показники	Показники для медичних установ та їх обґрунтування
Показники витрат	КЕКВ 1110, КЕКВ 1120, КЕКВ 1132, КЕКВ 1134, КЕКВ 1140, КЕКВ 1160 (ЗВ)
Показники продукту	Обсяг наданих медичних послуг в грошовому вимірі (РП)
Показники ефективності	Відношення: ЗВ/РП; показник ефективності використання грошових коштів (доцільно розраховувати при здійсненні аудиту)
Показники результату (якості)	Результат виконання кошторису; кількість повторних звернень та скарг чи судових справ

Слід зауважити, що розробка системи даних показників залишається актуальною проблемою, яка, однак, не є предметом нашого дослідження, адже для досягнення успіху програмно-цільового методу необхідно приділяти увагу структурі бюджетних медичних закладів та їхній діяльності, а це не належить до предметної сфери бухгалтерського обліку й контролю.

Проте якщо обрати за основу витрати і доходи, то на основі загальних рис програмно-цільового методу планування можна сформулювати найбільш важливі аспекти, які належать до компетенції обліково-аналітичних та контрольних служб.

У табл. 2.3 узагальнено авторський підхід, сформований на основі використання програмно-цільового методу планування в галузі охорони здоров'я на мікрорівні, тобто йдеться про локальні програми. Проте визначені основні характеристики можуть бути використані для розробки міждержавних, державних, міжгалузевих, галузевих, міжрегіональних і регіональних програм.

Оскільки програмно-цільовий підхід вирішення вказаної проблеми в даному випадку може бути досить вдало застосований, сформовано Проект програми “Психологічне здоров'я підлітків” для Міжрайонної спеціалізованої психоневрологічної МСЕК (33028, м. Рівне, вул. Словацького, 5) (Додаток А).



Таблиця 2.3

Рекомендований програмно-цільовий підхід для установ і закладів охорони здоров'я, що фінансового забезпечуються з бюджету

№ з/п	Завдання	Зміст	Заходи
1	Визначення проблеми та формулювання цілей	Недостатність фінансового забезпечення діяльності. Ціль – зниження рівня видатків і витрат на надання медичних послуг	Проведення swot-аналізу, оцінка вихідного фінансового становища та можливостей досягнення цілі
2	Розробка й реалізація програми, спрямованої на досягнення цілей	Встановлення відповідно до обраного напрямку	Вибір напрямів, складання економічно обґрунтованої програми, розробка форм внутрішньої звітності та організація її підготовки й подання, надання рекомендацій щодо забезпечення обліку виявлених резервів
3	Систематичний контроль за якістю та результатами робіт, передбачених програмою	Збір інформації, встановлення стандартів і виявлення проблем для вирішення завдань, що стоять перед медичним	Виявлення резервів збільшення фінансових ресурсів: аналіз доцільності наявності матеріальних і трудових ресурсів, оптимізація організації праці. Сприяння раціональному витрачанням



продовження табл. 2.3

1	2	3	4
		закладом	матеріальних цінностей і грошових коштів: ліквідація непродуктивних витрат
4	Коригування заходів, спрямованих на реалізацію цілей	Застосування оперативних засобів впливу на проблемну ділянку	Виявлення винних осіб у збільшенні витрат, дослідження причин зростання витрат (поломки обладнання, його застарілість), забезпечення усунення недоліків

Можна запропонувати такі види кошторисів для бюджетних медичних закладів:

- кошторис надходжень і видатків грошових коштів;
- кошторис доходів і витрат.

Метою складання запропонованих автором кошторисів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися не тільки у грошових коштах бюджетної установи за звітний період, але й у нарахованих доходах і витратах.

У кошторисі надходжень і видатків грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності з розподілом на загальний та спеціальний фонди. Кошторис надходжень і видатків грошових коштів складається за формою, запропованою автором та наведеною в додатку Б1.

Чистий рух грошових коштів у результаті операційної діяльності складається на підставі даних обліку про суми видатків на:

- оплату праці працівників бюджетних установ;
- нарахування на заробітну плату;
- придбання предметів постачання і матеріалів, оплату послуг та інші видатки;
- інші цілі операційної діяльності.



Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу “Необоротні активи”.

У статті “Надходження від продажу основних засобів” відображається надходження грошових коштів від продажу основних засобів.

У статті “Продаж нематеріальних активів” відображається надходження грошових коштів від продажу нематеріальних активів.

У статті “Інші доходи” відображається надходження грошових коштів, отриманих в результаті продажу інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

У статті “Придбання основних засобів” показуються суми сплачених за придбання основних засобів грошових коштів.

У статті “Придбання нематеріальних активів” відображаються суми грошових коштів, витрачені на придбання нематеріальних активів.

У статті “Інші видатки” відображаються суми грошових коштів, сплачені (витрачені) для придбання інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

У статті “Чистий рух грошових коштів від інвестиційної діяльності” відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності.

Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається як різниця між статтями “Отримання позик” та “Повернення позик”.

У статті “Отримання позик” показуються суми грошових коштів, які надходять у результаті операцій з борговими зобов'язаннями (позики, векселі, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язані з операційною діяльністю).

У статті “Повернення позик” відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик.

У статті “Чистий рух грошових коштів фінансової діяльності” відображається результат руху коштів від фінансової діяльності.

У статті “Чистий рух коштів за звітний період” показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: “Чистий рух коштів операційної діяльності”, “Чистий рух коштів інвестиційної діяльності” та “Чистий рух коштів від фінансової діяльності”.



У статті “Залишок грошових коштів на початок року” показується залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

У статті “Залишок грошових коштів на кінець року” наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях “Залишок грошових коштів на початок року”, “Чистий рух грошових коштів за звітний період”. Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

У кошторисі доходів і витрат наводяться дані про нараховані доходи і витрати протягом звітного періоду в результаті діяльності бюджетного медичного закладу. Кошторис доходів і витрат складається за формою, запропонованою автором та наведеною в додатку Б2.

Даний кошторис побудований у вигляді наскрізної таблиці на основі принципу нарахування та в розрізі запропонованої інтегрованої класифікації доходів і витрат бюджетних медичних закладів (п. 1.3). Його застосування забезпечить можливість отримання даних не лише за видами фондів та кодами економічної класифікації (діють на даний час), але й розмежування та чіткого підпорядкування доходів і витрат за іншими ознаками класифікації (за видами бюджетів, програмами, діяльності, фондами, кодами економічної класифікації та економічними елементами).

Слід звернути увагу на те, що бюджетні медичні заклади, які фінансуються за рахунок коштів загального фонду бюджету, не нараховують амортизацію основних засобів та інших необоротних активів, оскільки на результат праці не переноситься вартість продукту (товарів, робіт, послуг), що створюється. Тому бюджетні медичні заклади нараховують знос основних засобів та інших необоротних активів, адже під ним розуміють поступову втрату їх споживчої вартості. Тому метою його нарахування не є створення резерву для відновлення необоротних активів. Проте у процесі надання бюджетними медичними закладами платних послуг створюється продукт (послуга), на який можна систематично розподіляти вартість необоротних активів. Частина вартості основних засобів, яка приймає при цьому участь, повинна переноситися у вигляді амортизації на вартість таких послуг. Це



забезпечить відтворення необоротних активів, які використовуються в наданні платних послуг, за рахунок відповідних джерел фінансування.

Нараховувати амортизацію можна аналогічно до того, як це робиться у випадку зносу. Обов'язки з нарахування амортизації слід покласти на бухгалтера з обліку необоротних і оборотних активів, а обов'язки зі складання запропонованих кошторисів – на головного бухгалтера та економіста. Функцією головного бухгалтера є визначення службових обов'язків працівників бухгалтерської служби з метою запобігання дублювання, а також забезпечення належного рівня якості їх виконання та встановлення відповідальності за допущені помилки. За кожним працівником закріплюється певний обсяг робіт, який він повинен виконати. Структура бухгалтерської служби бюджетних медичних закладів наведена на рис. 2.1.

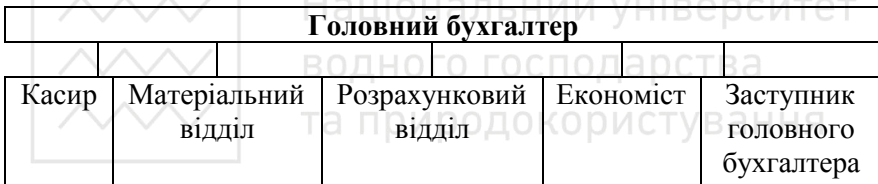


Рис. 2.1. Типова організаційна структура бухгалтерської служби бюджетних медичних закладів

Бухгалтерська служба веде контроль за використанням засобів і дотриманням фінансової дисципліни, здійснює складання балансів, розрахунки з робітниками та службовцями. Працівники даного підрозділу повинні обрахувати та зафіксувати всі видатки, витрати та доходи медичного закладу з тим, щоб підсумувати результати діяльності, а також регулярно аналізувати наявні активи й борги, щоб мати чітке уявлення про майновий стан закладу. Економіст відповідає за організацію планової роботи в установі та контролює виконання планових завдань. У його компетенції є також питання організації праці, фінансів, заробітної плати.

Слід зауважити, що складання бюджетів у практиці суб'єктів господарювання нашої країни не є новим явищем. За часів колишнього Радянського Союзу практика розробки бюджетів, які



мали вигляд кошторису, була звичною і, навіть, обов'язковою в ході планування. Однак сучасні поняття “кошторис” і “бюджет” практично не відповідають тому, яке вживалося за часів командно-адміністративної системи. У переважній своїй більшості автори вживали ці терміни у відношенні до виробничих підприємств. На відміну від цього досвіду в сучасній економічній літературі вищевказаний термінологічний апарат вживається щодо бюджетної сфери, а от стосовно промислових підприємств й, особливо у практиці зарубіжних компаній, нині набуло поширення поняття “бюджетування”.

Питання бюджетування фінансово-господарської діяльності розглядали у своїх працях західні економісти – Г. Андерсон, Р. Брейлі, Е. Джонс, Д. Ірвін, Т. Карлін, С. Майерс, Ш. Міллз, Б. Нідлз, Дж. Сігел, Д. Хан, Дж. Шим, які стали основоположниками найважливішого розділу фінансового менеджменту.

Цій же проблематиці присвячено праці вітчизняних вчених та вчених ближнього зарубіжжя – М.М. Алексєєвої, І.Т. Балабанова, М.Д. Білик, Є.В. Бикова, Н.Г. Данилочкіної, С.Ф. Голова, І.В. Зятковського, А.М. Кармінського, Т.П. Карпової, В.Е. Керімова, В.В. Ковальова, К.В. Павлюк, Г.О. Партина, Ю.В. Малаховського, О.Г. Мельник, В.Н. Самочкіна, О.С. Стоянової, О.О. Терещенка, А.Ю. Харко, В.Е. Хруцького, А.Д. Шеремета, К.В. Щіборща. Однак, незважаючи на велику кількість фахових видань і досліджень, присвячених даній проблемі, єдиного підходу до визначення терміну “бюджетування” поки що не досягнуто.

Нами було зроблено порівняння визначень “бюджетування” за різними науковими джерелами [19; 24; 36; 42; 72; 173; 224; 248; 249; 253]. Як свідчить проведений аналіз, одні фахівці вважають, що бюджетування – це метод фінансового планування, другі – що це процес, треті – що це система. Узагальнюючи сказане та враховуючи специфічність бюджетних установ як суб'єктів господарювання, для бюджетної сфери можна запропонувати таке визначення бюджетування – процес складання кошторису за допомогою програмно-цільового методу, в якому відображена інформація про грошові потреби бюджетної установи для її функціонування.

Вживання у визначенні такого понятійного терміну, як програмно-цільовий метод відповідає принципам до



планування у бюджетній сфері та пояснюється тим, що в Україні планування не зорієнтоване на тривалу стратегічну перспективу. Дослідження існуючої практики планування в бюджетних медичних закладах дозволяє стверджувати, що часто традиційно використовується постатейний метод, який визначений чинним законодавством, відповідно до якого фінансування та його обсяги визначаються за кодами програм. На наш погляд, такий підхід є дещо завуальованим і не зрозумілим з точки зору забезпечення прозорості й контрольованості при плануванні. Основні відмінності методів планування, які використовуються в бюджетній сфері, показано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Відмінності програмно-цільового та постатейного методів

Постатейний метод	Програмно-цільовий метод
<i>Планування бюджету здійснюється</i>	
на 1 рік (короткострокова перспектива)	на 3-5 років (середньострокова перспектива)
<i>Видатки визначаються на основі</i> усталеної практики, без оцінювання доцільності їх та якості бюджетних послуг тобто на основі даних попередніх років	фактичних потреб громади та визначених цілей, при цьому встановлюються показники соціальної й економічної ефективності та результативності
<i>Бюджет складається за такими критеріями</i>	
бюджетні функції	видатки бюджетних програм статті економічної класифікації видатків (КЕКВ)
<i>Бюджет спрямований на</i>	
утримання мережі бюджетних установ	досягнення якнайефективніших, якісних результатів від витрачених коштів
<i>Відповідальність за результати діяльності бюджетних установ та якість надаваних послуг</i>	
не передбачено	персональна відповідальність
<i>Приймання рішень владою</i>	
за “закритими” дверима	пропозиції виносяться на громадські слухання, де приймаються рішення



Провівши аналіз методів, охарактеризованих у табл. 2.4, можна зробити такі висновки:

– бюджетування за статтями є загально прийнятим методом розподілу бюджету у програмах державного сектору. Постатейні бюджети часто базуються на минулорічних зразках, і з кожним роком його змінюють тільки зважаючи на рівень інфляції. Часто накладаються суворі обмеження на переміщення фондів з однієї статті бюджету на іншу;

– бюджет по програмах є корисним розширенням постатейного бюджету. Він дає низку переваг: по-перше, бюджет складається й планується на 3-5 років у розрізі програм, що дає розуміння громаді того, куди витрачаються їх грошові кошти; по-друге, на відміну від традиційного методу, обґрунтування видатків відбувається на основі визначення основних цілей і показників ефективності та результативності досягнення їх; по-третє, найважливіше, що такий підхід побудований на основі прозорості та підзвітності, а також підвищує відповідальність керівників установ за досягнення визначених спільно з громадою результатів, що в результаті спонукає їх до ефективного управління. Отже, програмно-цільовий метод забезпечує комплексний підхід до формування та виконання бюджету.

У своїй праці Ю.В. Пасічник [181] визначає, що існують такі методи бюджетного планування:

– метод коефіцієнтів. Передбачає використання показників, які досягнуті в минулому періоді. Вказані показники коригуються відповідно до коефіцієнтів, які враховують зміни, що передбачаються в плановому періоді;

– нормативний метод. Передбачає використання нормативів, які регламентують різні види надходжень і видатків;

– балансовий. Забезпечує узгодженість між джерелами надходжень та джерелами видатків;

– предметно-цільовий. Характерний для здійснення фінансування окремих державних програм економічного і соціального розвитку.

Планування діяльності бюджетного медичного закладу в першу чергу стосується складання бюджету. На наш погляд, складання бюджету вимагає врахування ряду чинників, котрі мають вплив на величну видатків, фінансове становище і



грошове й матеріальне забезпечення досягнення поставлених перед медичним закладом цілей. Основні з усіх можливих факторів, зображені на рис. 2.2.

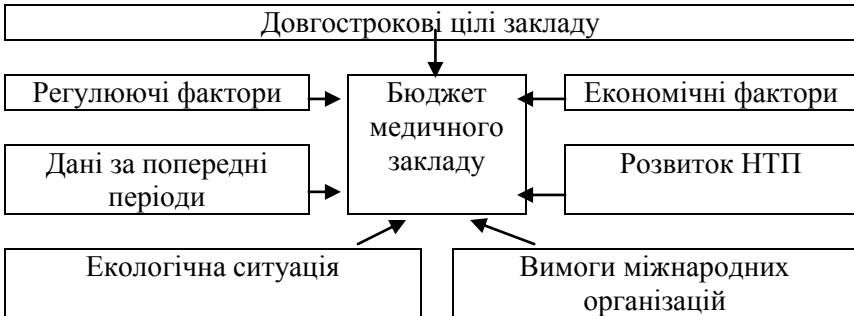


Рис. 2.2. Чинники впливу на формування та обсяги бюджетів медичних закладів

Відповідного уточнення та деталізації вимагають регулюючі та економічні фактори. До регулюючих відносимо існуючий попит і пропозицію на медичні послуги, а до економічних – стан матеріально-технічної бази медичного закладу та ефективність її використання, інфляційні процеси, рівень дефіцитності бюджету, за рахунок якого здійснюється фінансування медичного закладу, продуктивність праці персоналу тощо.

Таким чином, ефективність і якість управління в охороні здоров'я зрештою залежить від правильного планування сил і коштів, їх відповідності зростаючим потребам населення в медичній допомозі, пошуку оптимальних співвідношень потреб і з економічними можливостями території й держави.

У такому випадку одним із альтернативних варіантів удосконалення планування видатків медичних закладів може бути використання зарубіжного досвіду складання гнучких кошторисів (бюджетів). Згідно з західною економічною літературою [227; 251] важливими етапами складання таких кошторисів є:

– повідомлення подробиць політики складання кошторисів і основних напрямів особам, відповідальним за складання кошторисів. Багато рішень, які здійснюють вплив на показники кошторисного року, будуть прийматися заздалегідь як елементи



перспективного планування. Перспективний план є стартовою позицією підготовки річного кошторису. Таким чином, керівництво повинно надати інформацію про вплив перспективного плану на політику складання кошторису особам, які відповідають за підготовку кошторисів поточного року. У процесі повідомлення інформації керівникам повинно бути зрозуміло, хто відповідає за підготовку кошторису і як вони повинні реагувати на зміни зовнішніх умов;

– первинна підготовка кошторису. Відповідальність керівників за складені ними кошториси. Підготовка кошторису проходить знизу вгору. Дані минулих років можуть використовуватися як стартова позиція складання кошторису, але це не означає, що кошторис складають виходячи із того, що подія мала місце у минулому, то вона виникне і в майбутньому;

– обговорення кошторисів з вищим керівництвом. Обговорення повинно починатися з нижчого рівня керівництва. Керівники цього рівня зобов'язані складати кошториси підпорядкованих їм установ, подавати їх на затвердження вищим керівникам, які, в свою чергу мають звести всі кошториси, за які відповідають, в один і представити його на затвердження своєму керівнику. Обговорення вважається одним із найважливіших етапів процесу підготовки кошторису, адже завдяки його проведенню можна визначити чи кошторис є обґрунтованим, чи сприятиме він ефективному функціонуванню установи і чи він при цьому основою раціонального управління;

– координація і аналіз розглянутих кошторисів. По мірі складання кошторисів знизу вгору в процесі обговорення необхідно вивчати відповідність показників кошторисів. Це робиться для того, щоб досягти збалансованості кошторисів. У процесі координації потрібно складати кошторис доходів і видатків, баланс і звіт про рух грошових коштів, щоб гарантувати, що всі вони відповідають і утворюють одне ціле;

– заключне прийняття (затвердження) кошторису. Коли кошториси складені відповідно один з одним, їх зводять в загальний кошторис (сукупний фінансовий кошторис). Після затвердження останнього його разом з усіма іншими у відповідні центри відповідальності установи (організації). Прийняття загального кошторису є основою виконання кошторису керівниками усіх центрів відповідальності;



наступний аналіз кошторисів. Процес складання кошторисів не повинен закінчуватися їх погодженням. Фактичні результати щомісячно порівнюються із запланованими і до середини наступного місяця розробникам бюджетів подається звіт за результатами порівняння. Протягом кошторисного року планово-фінансова комісія повинна періодично оцінювати фактичні результати і переглядати плани установ на майбутнє. Планово-фінансова комісія повинна складатися із спеціалістів високого рівня. Основним їх завданням є забезпечення прийняття реалістичних кошторисів і їх координація. Важливо відмітити, що складання кошторису на поточний рік не закінчується з початком кошторисного періоду. Складання кошторису потрібно розглядати як неперервний і динамічний процес.

Іншими словами, завдяки використанню принципів бюджетування можна забезпечити: більш дієвий контроль витрат і ефективність використання матеріальних і нематеріальних ресурсів; поліпшення ефективності надання медичних послуг і їх якості; оптимізацію грошових потоків; покращення фінансового стану медичного закладу тощо. Проте для його розвитку слід дати критичну оцінку та здійснити аналіз діючої практики обліку доходів і витрат.

2.2. Аналіз практики обліку доходів і видатків загального фонду медичних закладів, що фінансово забезпечуються з місцевого бюджету, та шляхи її удосконалення

Специфіка бюджетних установ та сучасний порядок їх фінансового забезпечення формують до бухгалтерського обліку та контролю відповідні вимоги й необхідність використання ряду принципів, які відрізняються від тих, що визначені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Зважаючи на існуючі особливості, бухгалтерський облік та контроль в медичних закладах має вирішувати завдання, наведені в табл. 2.5.

Визначені в табл. 2.5 завдання бухгалтерського обліку є загальними для всіх бюджетних установ, однак галузь охорони



здоров'я характеризується рядом специфічних особливостей, які мають прямий вплив на склад і зміст завдань.

Так, забезпечення якісних показників при здійсненні планування в галузі охорони здоров'я вимагає врахування вихідних показників діяльності медичних закладів, таких як кількість лікарських відвідувань, кількість повторних звернень, кількість ліжко-днів тощо. Незважаючи на те, що ці показники не є обліковими, а належать швидше до економічних – при плануванні загального фонду вони відіграють ключову роль, адже є основою обчислення чисельності штатних працівників та розробки штатного розпису, визначення видатків на заробітну плату, нарахування на неї, господарських та інших видатків.

Таблиця 2.5

Завдання обліку загального фонду [27; 31; 33]

№ з/п	Завдання обліку загального фонду
1	2
1	• забезпечення якісних показників щодо процесу планування доходів і видатків майбутнього року;
2	• побудова механізму своєчасного та достовірного фіксування інформації щодо отриманих доходів та здійснених видатків;
3	• забезпечення безперервності інформаційних потоків щодо оперативних даних за зазначеними об'єктами обліку між бухгалтерською службою і апаратом управління установи в особі керівника;
4	• формування робочої номенклатури економічної класифікації доходів;
5	• забезпечення отримання достовірної інформації про результати виконання кошторису доходів і видатків

Друге завдання обліку, визначене в табл. 2.5, практично нівелюється в зв'язку з використанням казначейської системи виконання бюджету, оскільки органи Держказначейства надзвичайно ретельно контролюють усі проплати, які здійснює бюджетна установа. Аналогічна теза стосується і забезпечення безперервності інформаційних потоків, що поряд із



вищезазначеними положеннями пояснюється ще й широким запровадженням сучасних технічних засобів опрацювання облікових даних.

Таким чином, уточнення вимагають два останні завдання, що визначені в економічній літературі як формування робочої номенклатури економічної класифікації доходів і забезпечення отримання достовірної інформації про результати виконання кошторису доходів і видатків. Відповідно до теоретичних напрацювань у першому розділі, завданнями обліку загального фонду медичних закладів повинно стати формування інформації про нараховані доходи (відповідно до розробленої їх класифікації) та отримані грошові кошти (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Завдання обліку загального фонду запропоновані автором

№ з/п	Завдання обліку загального фонду
1	2
1	<ul style="list-style-type: none">• формування інформації про нараховані доходи:<ul style="list-style-type: none">– за видами бюджетів;– за видами діяльності;– за цільовими програмами;– за видами фондів;– за кодами економічної класифікації;– за економічними елементами.
2	<ul style="list-style-type: none">• формування інформації про отримання грошових коштів:<ul style="list-style-type: none">– за видами бюджетів;– за видами діяльності;– за цільовими програмами;– за видами фондів;– за кодами економічної класифікації;– за економічними елементами

Медичні заклади охорони здоров'я та інші установи, які знаходяться на державному та/або місцевому бюджетах, ведуть бухгалтерський облік доходів і видатків за допомогою Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (зі змінами та доповненнями), затвердженого наказом МФУ та Головного управління ДКУ № 114 [155].



Відповідно до нього для обліку доходів загального фонду використовується синтетичний рахунок 70 “Доходи загального фонду”. Цей синтетичний рахунок має два субрахунки: 701 “Асигнування з Державного бюджету на видатки установи та інші заходи” та 702 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи”.

Вказані рахунки належать до 7 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, за яким відображаються заходи установи, які вона отримує за рахунок загального та спеціального фонду бюджетних установ [155]. С.В. Свірко [229, с. 89] зазначає, що “Клас 7 “Доходи” налічує чотири рахунки, які в сукупності дають уявлення про фінансовий стан установи в розрізі видів джерел надходження доходів”, що є в цілому правильним підходом.

Проф. Ф.Ф. Бутинець та ін. стверджують, що клас 7 “Доходи” “...призначений для обліку доходів, які одержуються установою за рахунок загального і спеціального фонду та сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) бюджетів” [31, с. 18]. Це є дещо помилковим твердженням з огляду на наказ ДКУ “Зміни та доповнення до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ” від 21.01.2005 р. № 11, в якому частина, що стосується сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) бюджетів анульована.

Узагальнення наведених позицій дало змогу сформувати більш лаконічне й зрозуміле наступне формулювання характеристики рахунків 7-го класу: призначення рахунків полягає у відображенні інформації про доходи бюджетних установ, отримані з різних джерел.

Облік доходів, що у кошторисі установ належать до доходів загального фонду, ведеться на рахунку 70 “Доходи загального фонду”, який розподіляється на субрахунки:

701 “Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи”;

702 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи” [155].

У кредит субрахунків 701-702 записуються суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, згідно із затвердженим бюджетом. У дебет субрахунків 701-702 записуються



суми доходів, що списуються в кінці року на субрахунок 431 “Результат виконання кошторису за загальним фондом” [155]. Фактично наявною є позиція щодо використання даних рахунків лише за умови надходження коштів та їх списання в кінці року.

Даний підхід позитивний з точки зору надання певних прав власне бюджетним установам, однак на практиці така позиція призводить до низки порушень. Наприклад, у зв’язку з оплатою праці лікарів, які проводять платні медичні огляди за рахунок коштів загального, а не спеціального фонду, незаконно завищуються видатки загального фонду кошторису.

Бюджетні медичні заклади, які розглядаються у дисертаційному дослідженні, отримують асигнування з місцевого бюджету і для цього користуються субрахунком 702 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки та інші заходи”.

Крім того, в Інструкції про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ № 61 у редакції наказу ДКУ від 14.02.2005 р., № 28 (додаток В) фактично відсутня кореспонденція з використанням рахунку 702. Ця суперечність виступає не лише як недолік бухгалтерського обліку та уникнення відображення у складі доходів значних сум, а й певним чином перекручує економічну сутність вказаних операцій, адже вони дійсно є доходними.

В узагальненому вигляді організація облікових номенклатур за напрямом “Облік доходів загального фонду” подана у додатку Г [228, с. 228-229].

Дана законодавча норма фактично повністю унеможлиблює застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат у бухгалтерському обліку бюджетних установ, адже в його основі лежить визнання доходу та належної до сплати дебіторської заборгованості за умови надання медичних послуг.

Вирішити вказану проблему доцільно шляхом встановлення термінів погашення зобов’язань згідно з укладеними договорами і встановлення штрафних санкцій за їх порушення. При цьому казначейська система України повинна бути підпорядкована забезпеченню першочерговості розрахунків з бюджетними установами (так як це зроблено у відношенні до сплати податків: за наявності заборгованості рахунок платника в банку може бути заблоковано до того часу, поки не будуть перераховані всі



податкові платежі). Аналогічним чином може бути забезпечено і збільшення надходжень до загального фонду (на суму штрафних санкцій).

Для забезпечення використання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат щодо доходів загального фонду необхідно внести зміни до діючого законодавства, яке регламентує порядок здійснення розрахунків бюджетних установ і політику в галузі дебіторської заборгованості. Одним із напрямів удосконалення цих питань має стати розробка на рівні ДКУ відповідного порядку черговості оплати зобов'язань. У випадку впровадження методу нарахування певним чином зміниться порядок відображення господарських операцій і системи документування:

- по-перше, визнання доходу загального фонду відповідно до методу нарахування передбачає врахування події надання медичної послуги;
- по-друге, розмежувати фактичні видатки на надання послуг за їх видами;
- по-третє, розробити відповідний порядок здійснення записів у облікових регістрах (в тому числі спеціально розроблених для цих цілей).

На рис. 2.3 наведено схему записів на бухгалтерських рахунках, що враховує авторські пропозиції із застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат в порядку обліку доходів загального фонду та включає в себе рекомендовані до використання бюджетними установами рахунки.

У частині цих операцій необхідно забезпечити їх відповідне документальне обґрунтування. З цією метою пропонується застосовувати Акти наданих медичних послуг, форма якого подана на рис. 2.4. Наведений акт формується лікарем під час огляду (в поліклініці) або лікування (у стаціонарі) на основі картки або історії хвороби.

Важливою ланкою облікового процесу, що має безпосередній вплив на ефективність використання бюджетних коштів, є облік видатків за загальним фондом.

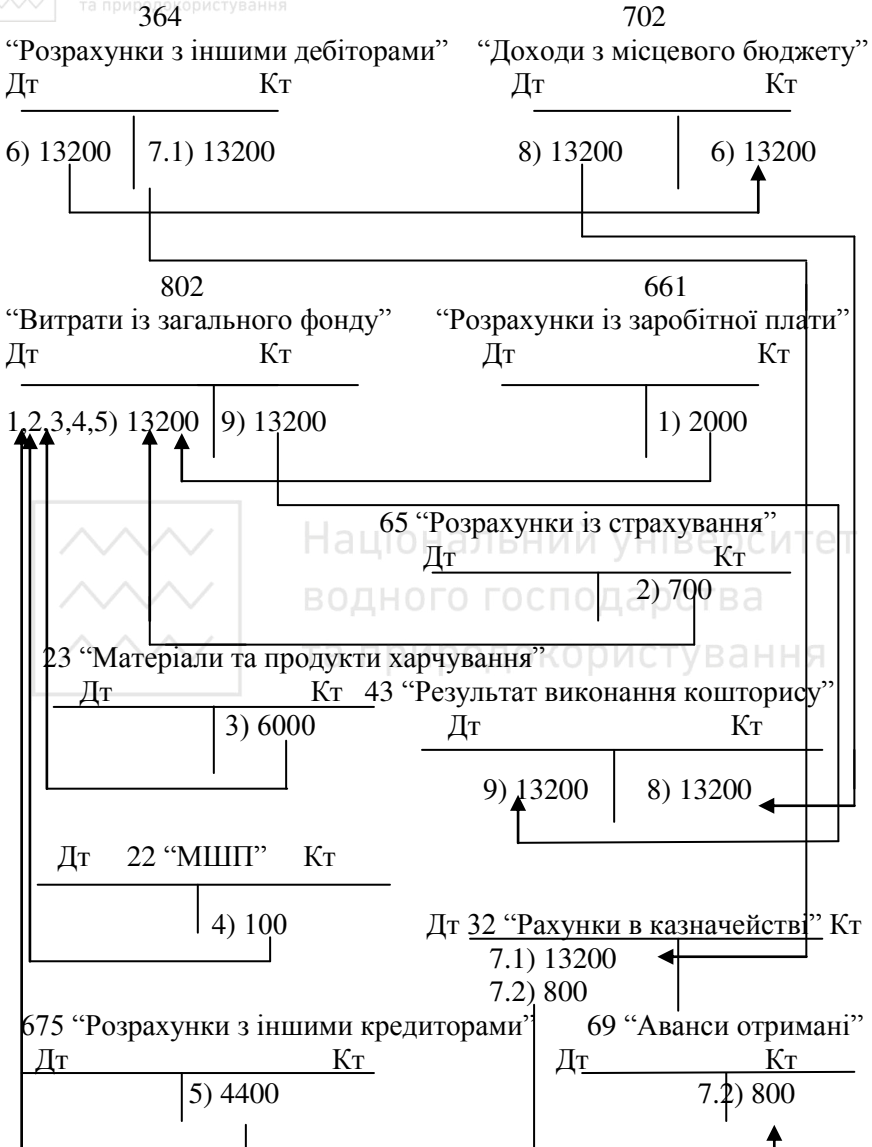


Рис. 2.3. Схема записів на рахунках обліку доходів загального фонду за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат



Акт надання медичних послуг

Відділ неврологічне відділення
(найменування відділу медичного закладу)

Пацієнт Микитин А.В., 14.07.1937 р.
(П.І.П., рік народження)

Місце проживання м. Рівне, вул. Соборна, 261
(адреса)

Вид послуги консультація лікаря-невропатолога

Лікар Охріменко А.Т.
(П.І.П., спеціалізація, підпис)

Медична сестра Ковальчук Н.В.
(П.І.П. підпис)

Пацієнт Микитин А.В.
(П.І.П., підпис)

Таксирування :

Вид послуги	Норма витрат, грн.	Розрахунок	Сума, грн.
консультація	10 грн.	15 хв. *10 грн.	37,50

Розрахунок провів Павлюк О.В.
(П.І.П., бухгалтера, підпис)

Рис. 2.4. Акт надання медичних послуг

Встановлено, що суттєвою проблемою, яка існує в обліку медичних закладів, є проблема розмежування видатків на надання медичних послуг згідно з функціональними повноваженнями і на платній основі.

Найбільш простим шляхом її вирішення було б встановлення розпорядку праці медичного персоналу таким чином, щоб можна було чітко визначити дні, коли він працює суто на платній основі.



Іншим варіантом вирішення вказаної проблеми може бути запровадження Журналу реєстрації пацієнтів (рис. 2.5.), форма якого включала б графу “Обслуговування на платній основі” і “Кількість годин обслуговування”.

Журнал реєстрації пацієнтів

Відділ _____

(найменування відділу медичного закладу)

Пацієнт _____

(П.І.П., рік народження)

Місце проживання _____

(адреса)

Діагноз _____

(латинськими літерами, або кодом)

№ з/п	П.І.П. лікаря, вид медичної послуги	Кількість затраченого часу, год. хв.	
		платна послуга	безкоштовна послуга
1	Холод С.І.: рентгенівський знімок та його розшифровка	0.30	
2	Сидорко С.І.: ультразвукове обстеження органів сечовидільної системи	0.25	
3	...		
4			
5			

Рис. 2.5. Журнал реєстрації пацієнтів

На кожного пацієнта слід відвести окрему сторінку та робити записи про усі надані послуги й зроблені процедури. Такий



підхід забезпечить можливість розмежування видатків за КЕКВ 1110 та 1120 між загальним і спеціальним фондами.

Розроблена форма створить інформаційне поле для виокремлення платних послуг з усієї сукупності медичних послуг і уможливить відокремлений облік витрат на такі цілі, а також слугуватиме завданням контролю. Адже повинна існувати відповідна ув'язка даних цього документу з попереднім. На підставі вказаних форм первинних документів досить легко перевірити обсяги видатків на заробітну плату та нарахування на неї, а також медикаменти й інші необхідні матеріальні цінності.

Більш проблематичним є вирішення питань щодо розмежування видатків на матеріальне забезпечення надання медичних послуг. На наш погляд, досягти прогресу в цьому напрямі можна наступним чином. План рахунків бюджетних установ у частині видатків не пристосований до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Бюджетні медичні заклади, які розглядаються у монографічному дослідженні, користуються субрахунком 802 “Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи”. Пропонується витрати бюджетного медичного закладу класифікувати за економічними елементами, тому слід 802 субрахунок називати “Витрати з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи” і відкрити такі субрахунки (рис. 2.6).

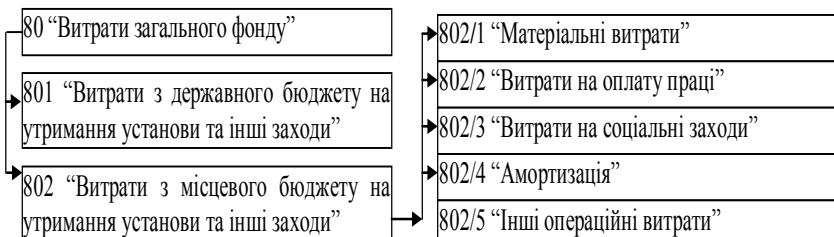


Рис. 2.6. Вдосконалення плану рахунків бюджетних медичних закладів в частині відображення витрат загального фонду на рахунках бухгалтерського обліку

Для повноти кореспонденції пропонується також відкрити такі субрахунки до рахунку першого рівня з обліку доходів (рис. 2.7) (по аналогії можна доповнити і рахунок 701).

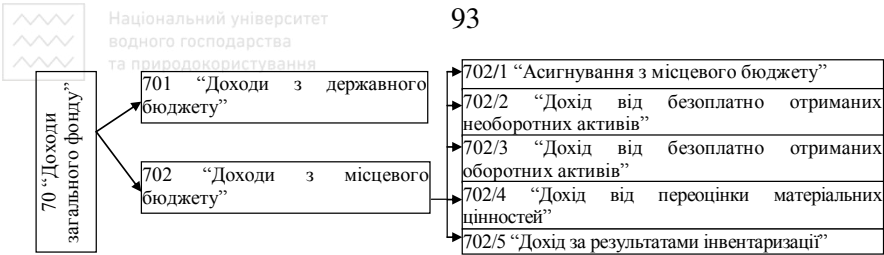


Рис. 2.7. Вдосконалення плану рахунків бюджетних медичних закладів в частині відображення доходів загального фонду на рахунках бухгалтерського обліку

Даний підхід забезпечить більшу деталізацію бухгалтерської інформації про складові доходів загального фонду, які не забезпечуються бюджетом, а є результатом ініціативності бюджетної установи та розвитку економічних процесів.

З метою забезпечення дієвого контролю за видачею пацієнтам медикаментів, придбаних за бюджетні кошти, тобто за рахунок коштів загального фонду, доцільно запровадити в практику Звіт про видачу медикаментів пацієнту.

Механізм формування звітності передбачено таким: лікарня готує довідку, в якій зазначає назву медикаментів, придбаних за бюджетні кошти та згодом безкоштовно наданих хворому. Один примірник такої довідки зберігається в медичному закладі, другий видається на руки громадянину, щоб він зміг його звірити з тим, які ліки йому видано і в якій кількості. Третій примірник довідки повинен надсилатися в управління охорони здоров'я. На підставі довідок, виданих пацієнтам протягом місяця, формується Звіт про видачу медикаментів пацієнтам.

Оцінюючи чинний порядок аналітичного обліку та його документального забезпечення в цілому позитивно, зазначимо, що існують і деякі проблемні аспекти. Зокрема, у картці аналітичного обліку отриманих асигнувань, яка відкривається на рік і ведеться за цільовими програмами й у розрізі кодів економічної класифікації, доцільно було б відображати не лише суму асигнувань наростаючим підсумком з початку року, а й можливість відображення інформації для співставлення надходжень асигнувань і дійсних витратків.

До суттєвих труднощів і ускладнення вказаного інформаційного джерела це не призведе. Натомість буде досягнуто більшої аналітичності даних, оскільки без додаткових розрахунків



у випадку потреби можна буде отримати достовірну інформацію про обсяги грошових надходжень і їх витрачання.

З метою раціоналізації бухгалтерського обліку доходів і витрат загального фонду важливо забезпечити, по-перше, виконання вимог щодо дотримання принципу суцільної фіксації інформації (особливо по касових і фактичних видатках). По-друге, слід здійснювати аналітичні дослідження (один з прикладів таких досліджень наведено нами вище) щодо виконання кошторису (плану асигнувань) у поточному порядку й за результатами відповідних звітних періодів (місяць, квартал, рік) стосовно доходів і витрат розробляти конкретні заходи (включаючи проведення коригувань) щодо діяльності за результатами виявлених і проаналізованих відхилень. Раціональна організація виконання вказаних заходів забезпечить ефективне використання асигнувань на потреби медичних закладів і сприятиме підвищенню якості бухгалтерської інформації для цілей управління медичними закладами.

2.3. Облік спеціального фонду та витрат на надання платних послуг в галузі охорони здоров'я

Спеціальний фонд бюджетних установ формується з доходів і видатків. Доходи спеціального фонду бюджетних установ включають власні надходження бюджетних установ та доходи за іншими надходженнями спеціального фонду. Власні надходження бюджетних установ поділяються на дві групи:

- перша група – плата за послуги, що надаються бюджетними установами (відображається на субрахунку 711);
- друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ (відображається за субрахунком 712) [195].

З спеціальним фондом доходи плануються згідно з Постановою КМУ від 17.09.1996 р. № 1138 “Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я і вищих медичних закладах освіти”, зі змінами та доповненнями, та надходять до нього кошти за надання платних медичних оглядів, за здачу в оренду вільних приміщень, за зубне протезування, благодійні внески, благодійна допомога.



Облік видатків на надання платних медичних послуг ведеться за кодами економічної класифікації з використанням рахунків 8 класу, а саме 81 “Видатки спеціального фонду”, а у випадку здійснення господарської виробничої діяльності – рахунок 82 “Виробничі витрати”.

Для обліку руху власних надходжень бюджетних установ застосовується субрахунок 323 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги”. Для відображення в синтетичному обліку операцій з надходження на рахунок установи доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду використовується меморіальний ордер № 3 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду” ф. № 382 (бюджет). За наявності декількох рахунків в органах Державного казначейства України, відкритих на ім'я бюджетної установи, меморіальний ордер № 3 складається окремо за кожним спеціальним реєстраційним (поточним) рахунком і нумерується № 3-1, 3-2, 3-3 і т. д. Суми, що надійшли на спеціальний реєстраційний рахунок, записують за дебетом субрахунків. Суми, сплачені з спеціального реєстраційного рахунку шляхом безготівкових розрахунків, і суми, одержані готівкою до каси бюджетної установи, відображаються за кредитом субрахунків. Суми, які надходять готівкою, в обов'язковому порядку належить зарахувати на спеціальний реєстраційний рахунок. Використання власних надходжень без попереднього зарахування їх на спеціальний реєстраційний рахунок забороняється.

Для обліку доходів спеціального фонду Планом рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ передбачено рахунок 71 “Доходи спеціального фонду”, деталізований за субрахунками. При цьому слід зауважити, що в обліку за кожним із субрахунків, визначених у Плані рахунків бюджетних установ, відображається чітко окреслений перелік доходів.

Відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ надходжень у натуральній формі проводиться за кредитом субрахунку 712 “Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”. Видатки за такими надходженнями відображаються за дебетом субрахунку 812 “Видатки за іншими джерелами власних надходжень”.



Благодійні внески, гранти, дарунки, отримані в натуральній формі, відображаються у бухгалтерському обліку та формах фінансової звітності за загальним порядком. При цьому розпорядники бюджетних коштів подають до органів Державного казначейства Довідку про надходження в натуральній формі. При отриманні благодійних внесків вносять зміни до кошторису спеціального фонду за напрямками видатків.

На момент подання Довідки органи Державного казначейства відображають в обліку з виконання державного та місцевих бюджетів операції, проведені розпорядниками бюджетних коштів, які надійшли в натуральній формі.

Слід зазначити, що з метою уникнення розбіжностей у звітності про виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів відображати зазначені операції необхідно за один і той же звітний період.

Правові, організаційні та соціальні засади отримання й надання благодійної допомоги, грантів і дарунків визначено Законами України “Про благодійництво та благодійні організації” [80] та “Про гуманітарну допомогу” [82], Постановою КМУ “Про затвердження порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами для потреб їх фінансування” [196] та наказу МФУ “Про внесення змін та доповнень до переліку власних надходжень бюджетних установ та організацій” [168].

Для обліку руху коштів за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ застосовується субрахунок 324 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”.

Доходи від плати за послуги та надходження благодійних внесків ведеться в досліджуваних медичних закладах на субрахунках 711 та 712 відповідно.

Проте облік нарахованих доходів повинен супроводжуватись обліком надходжень грошових коштів за цими доходами.

Тому для покращення методичних підходів до обліку доходів, деталізації їх за джерелами та видами доходів необхідно вести облік доходів, розмежувавши субрахунок 711 та 712 на субрахунки 2-го, а за необхідності й 3-го порядків (рис. 2.8).

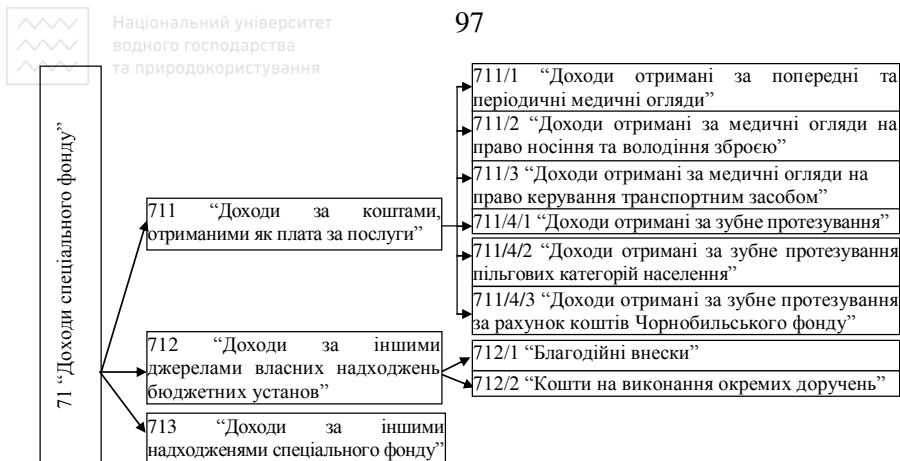


Рис. 2.8. Вдосконалення плану рахунків бюджетних медичних закладів в частині відображення доходів спеціального фонду на рахунках бухгалтерського обліку

Такий підхід хоча і громіздкий, проте дасть змогу більш детально бачити необхідні дані з обліку доходів і за потреби оперативно їх використовувати.

Для практичного використання облікових даних спеціального фонду медичних закладів для внутрішнього користування доцільно ввести щомісячну форму для обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду, зображену на рис. 2.9.

Слід зауважити, що на сьогоднішній день аналітичний облік видатків ведеться за кодами економічної класифікації. Іншої деталізації на практиці не відбувається. Немає також спеціальної форми первинного документа для відображення зазначеної інформації. Для цілей відображення обсягів видатків використовують типові форми меморіальних ордерів (накопичувальних відомостей).

Чинне законодавство містить певні суперечливі позиції щодо надання платних медичних послуг. Фактично до переліку платних послуг медичних закладів слід відносити: проведення періодичних та попередніх профілактичних медичних оглядів; медичні огляди для отримання виїзної візи; медичний огляд для отримання посвідчення водія транспортних засобів; корекція зору за допомогою контактних лінз; зубопротезування. Це визначено у



Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду

Радивилівська ЦРЛ

Код ЄДРПОУ

Кошти, що надійшли до спеціального фонду

за _____ місяць 20__ р.

№ з/п	Найменування	КЕК	Доходи			
			каса (грн.)	кількість (чол.)	р/рахунок (грн.)	кількість (чол.)
1	Зубне протезування, в т.ч.:	250101	320	4	80	4
	– пільгове					
	– на загальних підставах		320	4	80	4
	– за рахунок Чорнобильського фонду					
2	Медичні огляди від населення, в т.ч.:	250102				
	– пільгові		150	10	15	10
	– попередні та періодичні		150	10	15	10
	– на право носіння зброї					
	– на право керування авто.					
– інші						
3	Медичні огляди від юридичних осіб, в т.ч.:	250103				
	– пільгові		200	20	10	20
	– попередні та періодичні					
	– на право носіння зброї		200	20	10	20
	– на право керування авто.					
– інші						
4	Орендна плата	250104	5772			
5	Благодійні внески, в т.ч.:	250105	74550			
	– від населення					
	– від організацій		74550			
Разом						

Бухгалтер з обліку спецфонду _____

Головний бухгалтер _____

Рис. 2.9. Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду



лісті МОЗ України “Про застосування платних послуг в охороні здоров’я” від 03.05.1999 р. № 68/481, де подано роз’яснення щодо можливості надання лікувально-профілактичних послуг. Згідно з даним документом медичні заклади можуть надавати лікувально-профілактичні послуги, лише використовуючи механізм залучення страхових компаній.

У даному випадку послідовність повинна бути наступною:

- лікувальний заклад спочатку надає необхідні консультаційні послуги, включаючи орієнтацію на методику подальшого лікування;
- укладається угода на обслуговування в медичному закладі між ним та страховою компанією (за умови погодження чи надання доручення застрахованої особи);
- визначається вартість лікування на основі планових нормативних калькуляцій;
- у разі необхідності лікуючий лікар зобов’язаний вести оперативний облік витрат та подати відповідну інформацію у бухгалтерію медичного закладу;
- після звірення даних в картці хворого, котра представлена страховій організації в момент укладання договору, здійснюється перерахунок сум коштів;
- страхові організації за умови згоди зобов’язані здійснити оплату витрат.

Вказаний порядок вимагає удосконалення як документального забезпечення, так і відображення операцій на бухгалтерських рахунках. Одночасно він є прямим доказом необхідності застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат в медичних закладах.

З приводу удосконалення системи документального забезпечення слід акцентувати увагу на деталізації обліку витрат, належного контролю за застосуванням медикаментів і якістю медичної послуги.

У цьому контексті надзвичайно важливо детально передбачити ключові моменти та розділи договору, адже практика свідчить, що медичні заклади, як правило у розділі “Права та обов’язки сторін”, визначають лише свої права, уникаючи подання власних обов’язків. В такому випадку клієнту важко довести свою непричетність до проблемних ситуацій з приводу неякісно наданої медичної послуги.



Наприклад, як можна аргументувати неякісне прикріплення брекетів (при стоматологічних послугах) у випадку їх поломки. Фактично довести причетність лікаря до цієї проблеми неможливо, адже в договорах навіть таке не передбачено. Причому робиться акцент на неможливість попереднього прогнозування результатів лікування (особливо в такій галузі як хірургія).

Таке становище не лише має соціально-психологічний аспект (клієнт платить гроші не знаючи яким буде результат), а й суто етичний. Це прерогатива вітчизняної практики в галузі охорони здоров'я. В розвинутих зарубіжних країнах такі ситуації практично відсутні. Наприклад, в Англії існує здорова конкуренція навіть з приводу завоювання ринку обслуговування пільгових категорій населення (пенсіонерів, інвалідів), які не платять за медичні послуги – це зобов'язання взяла на себе держава.

Проте проблема договірних стосунків певною мірою виходить за межі об'єкта нашого дослідження, тому нами окреслено один з її аспектів, який має пряме відношення до предмета дослідження, адже у випадку неправильного врегулювання договірних зобов'язань сторін виникають проблеми і щодо оплати наданих медичних послуг.

Облікові процедури, пов'язані з відображенням наданих медичних послуг, які передбачають їх оплату у системі рахунків, пропонується удосконалити таким чином:

- по перше, внести уточнення у Робочий план рахунків для забезпечення можливості відображення собівартості платних медичних послуг і деяких інших процесів, про які мова йтиме нижче;

- по-друге, завдяки науковому обґрунтуванню підходів до відображення господарських операцій досягти відповідності доходів і витрат.

Вартість платних послуг в галузі охорони здоров'я повинна визначатися калькуляцією і залежати від рівня кваліфікації персоналу та його заробітної плати, медичного обладнання, яке використовується, медикаментів, реактивів, господарських витрат, плати за використані енергоносії тощо. На даний час, як зазначалося вище, затверджений нормативний документ, який визначає порядок формування цін на медичні послуги, а також постанова КМУ "Про затвердження Переліку платних послуг, які



можуть надаватися державними закладами охорони здоров'я та вищими медичними закладами освіти” від 17.09.1996 р. № 1138, яка включає проведення необхідних аналізів, проходження огляду у визначеної кількості лікарів, а також накладні, господарські видатки, вартість бланку довідки (сертифікату) (за умови видачі довідки, наприклад при медичному огляді) та рівень рентабельності.

Слід зауважити, що на практиці вартість ряду медичних послуг дещо завищена, хоча б тому, що господарські затрати закладені в кошторисі лікарні не слід відносити на вартість послуг, адже ці витрати фінансово забезпечуються з бюджету.

До таких витрат, наприклад, входять видатки на опалення, освітлення, водопостачання. Такі витрати не зменшують суми передбачених бюджетних асигнувань за загальним фондом, а інше використання коштів спеціального фонду передбачене кошторисом у частині спеціального фонду (див. кошторис у розрізі КЕКВ). Використання коштів спеціального фонду може здійснюватися на видатки установи у встановленій черговості залежно від рівня захищеності статті видатків (наприклад, спочатку заробітна плата з нарахуваннями, а потім усі інші).

Медичні обстеження, які проводяться з метою отримання спеціальних довідок, сертифікатів, оплачуються за рахунок замовників [135, п. 6].

Слід зауважити, що в Плані рахунків, який використовується бюджетними установами, не передбачено рахунка, за яким можна було б здійснювати облік витрат на послуги чи роботи, виконані медичним закладом. Проте використовується таке поняття, як облік операцій з виготовлення продукції. Для обліку даних операцій Планом рахунків передбачені наступні субрахунки:

241 “Вироби виробничих (учбових) майстерень”;

721 “Реалізація виробів виробничих (учбових) майстерень”;

821 “Витрати виробничих (учбових) майстерень”.

Тобто, для виробничих (учбових) майстерень як окремих структурних підрозділів освітніх закладів передбачений окремий субрахунок першого рівня з обліку витрат, що не можна сказати про медичні заклади та інші установи соціально-культурної сфери.

У зв'язку з такою ситуацією виникає низка проблем, оскільки деякі з видів послуг медичних закладів характеризуються



процесами, аналогічними до процесу виробництва, а продукція (наприклад протезні засоби тощо) цілком підпадає під визначення “виріб”. Як правило, в кінцевому підсумку все зводиться до процесу виявлення величини витрат і фінансових результатів.

Однак не зважаючи на підприємницьку направленість, надання платних медичних послуг характеризується рядом особливостей, які стосуються переліку витрат на їх надання.

Узагальнення витрат з надання платних послуг за статтями калькуляції відноситься до сфери зведеного обліку затрат і калькулювання собівартості продукції. Цей напрям досліджень певною мірою стосується нашого об'єкта дослідження, проте доцільно, як на нашу думку, сформулювати пропозиції щодо організації аналітичного та синтетичного обліку витрат на надання платних медичних послуг.

Насамперед для реєстрації осіб, що звертаються за наданням медичної допомоги на платних засадах (включаючи медичну страховку), запропоновано вести спеціальні Особові книги обліку хворих (які зберігаються у пацієнтів) та Картки обліку хворих (які повинні зберігатись в окремій картотеці (при ручному веденні обліку) чи в окремому комп'ютерному файлі) додаток Д.

Для забезпечення більшої оперативності та швидкості внесення даних до Особової книги у ній доцільно передбачити ряд анкетних формулярів (сторінок). В особовій книзі за аналогією до касової книги (мається на увазі принцип заповнення під копіювальний папір) доцільно передбачити можливість відображення інформації про використані медикаменти й перев'язувальні засоби та їх вартість, кількість і вартість наданих консультацій тощо (рис. 2.10.). Відривна частина в кінці кожного місяця повинна подаватися медичною сестрою в бухгалтерську службу. Амбулаторні картки чи історії хвороби, які заводяться на їх основі, повинні постійно зберігатись у лікувальному закладі.

Всі подальші операції з відображення в обліку операцій, пов'язаних з лікуванням хворих на платній основі, проводяться безпосередньо в бухгалтерській службі закладу охорони здоров'я. При цьому важливо визначитися в методичних підходах в організації відображення понесених виробничих затрат в системі синтетичних рахунків бухгалтерського обліку. Введений в дію з 1 січня 2000 р. План рахунків бухгалтерського



Форма обліку витрат при наданні платних послуг

_____ (П.І.П. пацієнта)

_____ (місце проживання, реєстрації)

_____ (паспортні чи інші дані, які засвідчують особу)

_____ (ідентифікаційний номер)

_____ (страховий номер чи поліс)

_____ (П.І.П. лікаря та медичної сестри)

I. Витрати медикаментів

з/п	Найменування медикаментів	Форма та одиниці вимірювання	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
	Валокордин	табл., шт.	30	1.50	45.00
	Пасифлора	табл., шт.	10	2.15	21.50
	... і т.д.				
	Разом витрат				

II. Консультаційні та інші послуги

з/п	Види послуг, рекомендовані лікарем	Кількість	Вартість	Загальна сума	Підпис
1	Алерголог Соловоненко М.І. (професія та П.І.П. лікаря) Консультація з приводу алергічних реакцій (вид послуги)	1	15.00	15.00	
2	_____ лікаря (П.І.П. консультанта) _____ (вид послуги)				
	Разом витрат				

Всього витрат за місяць _____ (сума прописом)

Лікуючий лікар _____ (підпис)

Медична сестра _____ (підпис)

Рис. 2.10. Форма обліку витрат при наданні платних послуг



обліку бюджетних установ абсолютно не враховує формування ринкових відносин в економіці України, зокрема тієї обставини, що вищі навчальні заклади, заклади культури чи медицини вже давно ведуть активну (насамперед у зв'язку з недостатнім бюджетним фінансуванням) діяльність з надання платних послуг, для відображення якої необхідно передбачити низку рахунків. Наприклад, новий План рахунків бюджетних установ передбачає витрати, пов'язані з виробництвом, відображати на рахунку 82 "Виробничі витрати". Однак План рахунків не має жодного субрахунку, на якому відображалися б витрати за економічними елементами, що виникають при наданні платних медичних послуг.

Виходячи із зазначеного, пропонується відкрити нові субрахунки, які б відображали інформацію за видами наданих послуг, а також з наступною деталізацією за економічними елементами (рис. 2.11).

По дебету цих субрахунків повинна накопичуватися інформація про витрати, які мали місце при наданні медичних послуг, а по кредиту – здійснюватиметься списання вартості вищезгаданих послуг.

При цьому всі прямі витрати слід показувати по кредиту таких субрахунків, як 233 "Медикаменти і перев'язувальні засоби", 661 "Розрахунки із заробітної плати" (оплата праці медичних працівників), 651 "Розрахунки з пенсійного забезпечення", 653 "Розрахунки із страхування на випадок безробіття" і дебету запропонованих субрахунків.

Слід звернути увагу на те, що назва запропонованих рахунків синтетичного обліку дозволяє використання останніх не лише для відображення платних послуг в сфері охорони, але й в держбюджетних установах іншого профілю.

Враховуючи вищесказане, слід зазначити, що облік витрат в закладах охорони здоров'я необхідно вести настільки чітко, щоб в будь-який момент процесу надання медичних послуг можна було визначити витрати по кожному їх виду.

Така організація обліку дозволить визначити частку витрат на кожен медичну послугу в загальних витратах медичного закладу. Інакше кажучи, дасть змогу показати вплив затрат кожного медичного замовлення на фінансові результати діяльності



лікувального закладу.

Для досягнення даної мети доцільно окремо по кожному виду медичних послуг, які надаються в тому чи іншому лікувальному закладі, визначати їх повну собівартість.



Рис. 2.11. Вдосконалення плану рахунків синтетичного та аналітичного обліку бюджетних медичних закладів в частині витрат спеціального фонду

Аналітичний облік медичних послуг, на нашу думку, слід вести окремо по кожному відділенню. З цією метою розроблено типову форму планової (додаток Е1) та звітної (додатки Е2, Е3) калькуляції, форму для обліку витрат при наданні платних



медичних послуг (рис. 2.10), підставою для записів у яку повинна бути зведена інформація з первинних документів та розрахунки бухгалтерії.

Щодо вибору методу обліку витрат з надання платних медичних послуг, то найбільш ефективним, на нашу думку, є нормативний метод обліку витрат. Відповідно з цим методом на кожен вид платних медичних послуг формується попередня калькуляція (додаток Е1), яка враховує норми витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

На підставі таких здійснених витрат для надання конкретного виду медичної послуги формується форма для обліку витрат при наданні платних медичних послуг (рис. 2.10.), яка є основою для складання звітної калькуляції (додатки Е2, Е3), що порівнюється з попередньою і визначаються відхилення.

Інформація про відхилення є ефективною базою для прийняття управлінських рішень.

Врачування внесених пропозицій дозволить:

- досягти можливості реального обґрунтування ціни в галузі охорони здоров'я, що важливо для її контролю Інспекцією з цін;
- розмежувати видатки на надання безкоштовних і платних медичних послуг;
- врахувати адміністративні витрати і розподілити їх на собівартість платних послуг;
- більш реально оцінити результати діяльності медичного закладу.

Рекомендований порядок і методика обліку, безумовно, матимуть вплив і на формування зведеної інформації. Тому важливо правильно визначити напрями й пріоритети оптимізації звітних форм для забезпечення адекватного відображення облікових даних, сформованих відповідно до наданих пропозицій.

2.4. Вітчизняна та міжнародна практика відображення доходів і витрат, надходжень і видатків у фінансовій звітності бюджетних медичних закладів

У даний час в Україні здійснюється реформування



бухгалтерського обліку, спрямоване на досягнення забезпечення вимог міжнародних стандартів. Оскільки звітність бюджетних установ є однією з ключових ланок даного процесу, доцільно науково обґрунтувати можливості її удосконалення й сформулювати відповідну концепцію, яка б сприяла як підвищенню аналітичності показників звітності, так і їх адаптації до міжнародних вимог.

Звітність бюджетних установ – це система узагальнюючих і взаємопов’язаних показників стану їх діяльності [106]. Методологічно і організаційно звітність є невід’ємним елементом системи бухгалтерського обліку та є завершальним етапом облікового процесу, що обумовлює єдність показників, які в ній відображаються, з первинними документами та обліковими регістрами.

Фінансова звітність бюджетних медичних закладів є методом узагальнення приведених у визначену систему планових, фінансових і облікових даних про виконання кошторису доходів і видатків [106].

Відповідно, вона характеризує економічну роботу бюджетних медичних закладів та надає можливість здійснити контроль за виконанням кошторису, ефективним і цільовим використанням коштів – бюджету, сприяє закріпленню фінансово-бюджетної дисципліни. Фінансова звітність повинна відповідати вимогам суворості об’єктивності та достовірності, повноти та точності, бути ясною та стислою, складатися та надаватися своєчасно. При складанні річних фінансових звітів повинна бути забезпечена повнота відображення за звітний період всіх операцій і результатів інвентаризації коштів, основних засобів, матеріальних цінностей і розрахунків [106].

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [81] здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності. За цим Законом фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансова звітність за МСБОДС повинна забезпечити інформацію щодо фінансового стану, виконання і грошових потоків юридичної особи, які є корисними для широкого кола користувачів у процесі прийняття та оцінки рішень щодо розподілу ресурсів.



Фінансові звіти допомагають користувачам у формуванні суджень щодо рівня ресурсів, які використовуються в проведенні дій юридичної особи і потенційної потреби в ресурсах в майбутньому [266].

На даний час існують різноманітні визначення звітності, узагальнені в додатку Є.

У зв'язку з необхідністю застосування рекомендацій міжнародних стандартів при формуванні звітності у державному секторі, вважається за доцільне зробити звітність публічною, тобто доступною для більш широкого кола користувачів, зокрема громадськості та суспільства в цілому.

Зазначені відмінності у визначенні поняття фінансової звітності (додаток Є) бюджетних установ знаходять своє відображення у складі та призначенні основних форм звітів.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та МСБОДС визначають перелік і коротку характеристику форм звітності, які повинні складатися суб'єктами господарювання.

Слід сказати, що склад фінансової звітності бюджетних установ відрізняється від того, який передбачений Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і МСБОДС. Відмінність полягає в тому, що бюджетні установи в Україні більш детально подають інформацію у фінансових звітах. Це стосується звітів про рух необоротних активів, матеріалів і продуктів харчування, заборгованість бюджетних установ. Однак, вказані звіти мають уточнюючий характер, а тому можуть формуватися у вигляді приміток до балансу.

МСБОДС чітко визначають, що фінансові звіти повинні містити інформацію про фінансовий стан, про результати виконання та про рух грошових коштів (табл. 2.7).

Сучасні економічні реалії в Україні такі, що бюджетним установам також доцільно застосовувати вимоги МСБОДС щодо складання фінансової звітності і складати такі форми як Звіт про фінансовий стан, Звіт про рух грошових коштів та Звіт про результати виконання. Слід відмітити, що наказом МФУ від 28.12.2009 р. № 1541 затверджене “Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”, в якому надаються звіти, які повинні



складати установи державного сектору починаючи з 01.01.2013 р. Цей факт підтверджує прагнення Держказначейства як регулятора методології фінансової звітності в державному секторі України наблизити її до міжнародних стандартів.

Таблиця 2.7

Склад фінансової звітності бюджетних установ

Склад фінансової звітності	Методологічні основи підготовки звітності			
	Касова	Модифікована касова	Модифікована нарахування	Нарахування
Звіт про фінансовий стан	-	-	+	+
Звіт про виконання	-	-	+	+
Звіт про чисті активи	-	-	+	+
Звіт про рух грошових коштів	+	+	+	+
Примітки	+	+	+	+

Організація складання і подання фінансової звітності передбачає визначення не тільки складу форм та користувачів фінансових звітів, але й ідентифікації звітного періоду та ступеня узагальнення.

Фінансова звітність може бути класифікована за різними ознаками. На рис. 2.12 відображено класифікацію фінансової звітності за звітним періодом.

Тобто, звітність за звітним періодом за МСБОДС поділяється тільки на квартальну та річну. На нашу думку, це пов'язано з тим, що ця звітність надає взаємозв'язок більш узагальнених показників, що відображають фінансовий стан закладу.

На рис. 2.13 зображено класифікацію фінансової звітності за ступенем узагальнення.



Рис. 2.12. Класифікація фінансової звітності за звітним періодом

За ступенем узагальнення МСБОДС виділяють звітність окремої установи, консолідовану та зведену. Державне казначейство виділяє тільки звітність окремої установи та зведену. Це пов'язано з тим, що метою складання консолідованої фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх установ як єдиної економічної одиниці, а бюджетні установи не мають такої підпорядкованості.



Рис. 2.13. Класифікація фінансової звітності за ступенем узагальнення

Розглянемо доцільність складу показників кожної окремої форми фінансових звітів.

Баланс бюджетної установи в Україні призначений для відображення стану господарських засобів і джерел їх формування на звітну дату. У табл. 2.8 відображено порівняння структури балансу за МСБОДС та в Україні.



Порівняння структури балансу (звіту про фінансовий стан – Statement of Financial Position) за Міжнародними стандартами фінансової звітності у державному секторі та в Україні

Розділи балансу	
В Україні	За МСБОДС
Актив	
Необоротні активи	Оборотні активи
Оборотні активи	Необоротні активи
Витрати	-
Пасив	
Власний капітал	Чисті активи
Зобов'язання	Поточні зобов'язання
	Довгострокові зобов'язання
Доходи	-

Отже, в Україні у кварталному балансі відображаються не тільки активи й зобов'язання, але доходи і витрати. Крім цього до нього обов'язково складається довідка по рахунку 71 “Доходи спеціального фонду” (у частині інших надходжень) та розшифровка позабалансових рахунків.

Доходи і видатки списуються на фінансовий результат і у балансі на кінець року вони не відображаються. Тому доцільним є застосування вимог МСБОДС і в бюджетних медичних закладах щодо відображення активу, який включає оборотні та необоротні активи та пасиву, який включає чисті активи, зобов'язання, які повинні класифікуватися на поточні та непоточні.

Однак у П(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, є певна неузгодженість щодо принципів підходів до відображення інформації в балансі з МСБОДС:

– актив поділений на два розділи – нефінасові та фінансові активи, що може бути виправданим у якійсь мірі для фінансових установ;

– пасив більш наближений до міжнародних стандартів, він поділений на два розділи: капітал та фінансовий результат і зобов'язання. Хоча необхідно було б розділити зобов'язання на довгострокові та поточні.

Тому вважається більш доцільною форма балансу,



запропонована у додатку 31.

Наступним за МСБОДС є звіт про фінансові результати (Statement of Financial Performance), який включає такі статті:

- доходи, які включають податки, плату, ліцензії, доходи від обмінних операцій, трансферти від інших державних установ, інші доходи;

- витрати, які розподіляються на витрати за економічними елементами та фінансові витрати;

- надлишок (дефіцит) за період.

Інформація, яка буде наведена у звіті та/ або в примітках до нього юридичною особою, повинна відповідати класифікації, запропонованій у п. 1.3.

Для оприлюднюваної фінансової звітності основною ознакою є класифікація за економічними елементами. Доходи і витрати за іншими ознаками повинні відображатися у примітках.

Загалом слід зазначити, що формування цілісної концепції можливостей адаптації вітчизняної звітності бюджетних установ відповідно до вимог міжнародних стандартів повинно базуватися на науковому пошуку, спрямованому на забезпечення якнайповнішого використання тієї інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку. З цією метою доцільно дослідити вже існуючі підходи до формування потоків такої інформації та на цьому ґрунті розробляти пропозиції щодо напрямів удосконалення. Найбільш ефективним способом наукового пошуку у даному випадку є порівняння форм звітності.

Так, аналогом вищезазначеного звіту про фінансові результати, який рекомендується міжнародними стандартами в Україні є звіт про результати фінансової діяльності форма № 9. Він включає такі статті:

- загальний фонд:

- отримані асигнування звітного року (державний, місцевий бюджет);

- проведені видатки звітного року (поточні, капітальні);

- списані недостачі матеріалів;

- списана заборгованість (дебіторська, кредиторська);

- результат переоцінок;

- інші видатки;

- фінансовий результат за загальним фондом;



– спеціальний фонд:

отримані доходи звітнього року (плата за послуги, що надаються бюджетними установами, інші джерела власних надходжень бюджетних установ, інші надходження спеціального фонду, надходження коштів на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, надходження позик міжнародних фінансових організацій);

проведені видатки звітнього року (поточні, капітальні);

списані недостачі матеріалів;

списана заборгованість (дебіторська, кредиторська);

результат переоцінок;

інші видатки;

фінансовий результат за спеціальним фондом.

Зробивши аналіз даного звіту, можна зробити висновок, що він частково побудований за касовим принципом, а частково – за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат.

Звіт про фінансові результати передбачається складати за двома розділами:

– перший – фінансовий результат виконання бюджетів;

– другий – фінансовий результат виконання кошторисів.

Для реалізації вимог МСБОДС до фінансової звітності бюджетних медичних закладів в Україні, можна рекомендувати таку форму звіту про фінансове виконання (додаток 32).

Її застосування забезпечить можливість отримання даних не лише за кодами економічної класифікації видатків бюджетного медичного закладу, а й розмежувати їх за видами діяльності та елементами витрат. Такий підхід уможливить здійснення аналізу за різними показниками та розробку дійсно дієвих важелів впливу на ефективність здійснення діяльності бюджетним суб'єктом господарювання.

Наступним, не менш важливим з точки зору інформаційності для потреб управління бюджетним медичним закладом звітом є звіт про рух грошових коштів. За МСБОДС цей звіт включає грошові потоки від: операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

З цим звітом можна порівняти звіти, які складаються бюджетними установами в Україні:

– Звіт про виконання загального фонду кошторису установи, форма № 2,



– Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами, форма № 4-1;

– Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, форма № 4-2;

– Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду, форма № 4-3.

Усі вищезазначені звіти передбачають рух грошових коштів, а отже, на основі проведених нами досліджень, можна стверджувати, що форма, яка рекомендується в додатку 33 враховує основні інформаційні потреби, необхідні для керівництва медичними закладами та забезпечення підвищення ефективності їх функціонування.

Певна проблемність виникає у випадку розробки порядку формування такої форми як звіт про чисті активи. Аналогів даного звіту в Україні для бюджетних установ не існує. Саме тому система обліку має враховувати й забезпечувати отримання інформації, яка на даний час в бюджетних установах майже не використовується.

Наприклад, Звіт про зміну у чистих активах/ власному капіталі за МСБОДС містить таку інформацію: залишок на 31 грудня попереднього періоду, зміни в обліковій політиці, виправлення помилок попереднього звітного періоду, зміни за звітний період, усього визнані доходи і витрати за період та залишок на 31 грудня звітного періоду.

У П(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” також передбачений Звіт про власний капітал, але він адаптований не тільки до бюджетних установ, але й до бюджетів. Такий висновок можна зробити виходячи із запропонованих у ньому таких граф як: фінансовий результат виконання бюджетів та фонди державних запасів і резервів, додатковий капітал.

Отже, у зв’язку з вимогами МСБОДС та наближенням до них можна запропонувати бюджетним установам таку форму даного звіту (додаток 34). Дана форма адаптована до бюджетної сфери й, одночасно, відповідає вимогам міжнародних стандартів. Її застосування дозволить здійснювати факторний аналіз та визначати вплив тих чи інших показників на загальний фінансовий результат.



Проте недоліком цієї форми є відсутність розмежування результатів виконання за загальним і спеціальним фондами. Тому пропонується таку деталізацію здійснювати у примітках до фінансової звітності.

І останні – облікова політика і примітки. Примітки до фінансових звітів юридичної особи повинні: мати інформацію відносно основи підготовки фінансових звітів і визначеної облікової політики, включати існуючі угоди; розкривати інформацію, яка потрібна Міжнародному державному сектору; забезпечувати додаткову інформацію, яка не відображена у фінансових звітах, але необхідна для справедливого представлення.

Примітки надаються в такому порядку, який допомагає користувачам зрозуміти фінансові звіти і порівняти їх з такими ж інших об'єктів: звіт згоди з Міжнародним державним сектором; звіт зміни основи і застосування облікової політики, включаючи опис основи бухгалтерського обліку; підтримка інформації за пункти, які представлені; та інші розкриття, включаючи непередбачені обставини, зобов'язання, інші фінансові і не фінансові розкриття.

Облікова політика повинна описати наступне: основу бухгалтерського обліку, яка використовується в ході підготовки фінансових звітів; основу змін, яка використовується в підготовці фінансових звітів; кожну визначену облікову політику, яка є необхідною для належного розміщення фінансових звітів. Вимоги до змісту приміток щодо облікової політики відображено в додатку И [266].

У П(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” примітки до фінансової звітності враховують тільки інформацію щодо нематеріальних активів та основних засобів. Це не відповідає обсягу інформації, яка надається в примітках МСБОДС. Пропонується узгодити такі питання і максимально наблизити інформацію приміток до міжнародних стандартів.

Для забезпечення відповідності Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і МСБОДС необхідно доопрацювати відповідні положення нормативних документів, що стосуються обліку доходів і витрат, надходжень і видатків грошових коштів бюджетних медичних закладів, а також складання фінансової звітності. Відповідність обліку та звітності МСБОДС поки що фактично не досягнута в обліку бюджетних установ.



На основі дослідження практики формування фінансової звітності суб'єктів господарювання в галузі охорони здоров'я доведено необхідність її удосконалення шляхом використання рекомендацій міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі. Визначено принципові теоретичні засади і проблеми переходу до нових форм звітності. Сформовано рекомендації, спрямовані на вирішення ряду проблем, пов'язаних з формуванням звітності бюджетних установ і забезпеченням зростання її аналітичності.





РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ ЯК СИСТЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ФУНКЦІОНУВАННЯ

3.1. Державний контроль в Україні: існуючі проблеми та шляхи їх розв'язання

Контроль як елемент управління здійснюється і в процесі планування, і на стадії оперативного управління [250]. Фінансовий контроль є однією із основних складових фінансового управління, будучи сукупністю дій і операцій з перевірки фінансових і пов'язаних з ними питань діяльності суб'єктів із застосуванням специфічних форм і методів організації [250]. Контроль повинен базуватися на чіткій організаційній основі, а також бути всебічним, систематичним, реальним, практичним, результативним, а в деяких випадках – раповим [118].

Основою фінансового контролю є контрольна функція фінансів, яка відіграє важливе значення у розширеному відтворенні. Він представляє собою діяльність державних і суспільних органів, що спрямовані на перевірку обґрунтованості процесів формування і раціонального використання грошових коштів [113]. Мета фінансового контролю полягає у забезпеченні законності, доцільності, ефективності, оптимальності управлінських дій, починаючи з планування, формування, розподілу і закінчуючи використанням фінансових ресурсів [23]. На даний час поняття контролю в різних джерелах трактується по-різному [6; 20; 60; 66; 67; 70; 121; 128; 129; 137; 146; 179; 183; 207; 217; 219; 221; 234; 244].

Так, Р. Дяків цілком справедливо стверджує, що контроль – це складова управління економічними об'єктами і процесами, що полягає в спостереженні за ними з метою перевірки відповідності дійсного стану організації, установи і їх діяльності, стану, передбаченому законами, інструкціями та іншими нормативними актами [67]. Сутність контролю в даному випадку можна розглядати таким чином: суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об'єкт управління виконує його розпорядження та рішення.



Зокрема, О.Д. Василик трактує фінансовий контроль як функцію управління, яка включає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання [38].

За О.П. Кириленко, фінансовий контроль – це один з елементів управління фінансами; особлива діяльність по перевірці правильності вартісного розподілу валового національного продукту, утворення і витрачання фондів грошових коштів [117]. Дослідник Є.В. Калюга у своїй монографії “Фінансово-господарський контроль у системі управління” стверджує, що фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає як один із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні. Фінансовий контроль являє собою діяльність державних і громадських органів, спрямовану на перевірку обґрунтованості процесів формування та раціонального використання коштів з метою встановлення вірогідності, законності й доцільності операцій [112].

В економічній літературі пропонується таке визначення фінансового контролю: “...фінансовий контроль – це діяльність державних органів і недержавних організацій по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і пов'язаних з цим матеріальних цінностей” [235]. Л. Фещенко вважає, що під фінансовим контролем слід розуміти багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду державних, відомчих, внутрішньогосподарських та аудиторських органів, які наділені контрольними функціями, за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ, організацій з метою об'єктивного оцінювання економічної ефективності цієї діяльності, встановлення законності та доцільності фінансово-господарських операцій, а також за процесом витрачання бюджетних коштів. Як об'єкт фінансового контролю виступають розподільні процеси формування та використання фінансових ресурсів за рівнями і ланками народного господарства країни та її регіонів [246].

Досить вдалим і обґрунованим на наш погляд, є визначення даного поняття, яке пропонує І. Стефанюк. Фінансовий контроль, на його думку, це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктами



господарування та громадянами України, по стеженню за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, та удосконалення управління економікою [235]. Дане визначення, на нашу думку, найбільш точно характеризує поняття фінансового контролю.

Таким чином, точки зору науковців, а також законодавчі визначення можна розмежувати залежно від вибору ключового слова у визначенні на такі групи:

- система;
- процес;
- замір та аналіз;
- засіб керівництва, складова частина управління, інструмент управління;
- елемент управління;
- функція дослідження;
- комплекс заходів;
- діяльність.

Одне із ключових визначень, яке стосується бюджетних установ, подане в “Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю” [219]: “Державний внутрішній фінансовий контроль – це система здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості”.

У Концепції наголошується, що вона базується на вимогах ЄС до державного сектору, що містяться в *acquis communautaire* (розділ 28), а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) і застосування понятійної бази, яке сформоване у ній, відповідає процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Проте навіть якщо не акцентувати уваги на вадах визначення державного внутрішнього контролю, то подальша деталізація його



складових, зокрема внутрішнього контролю, побудована таким чином, що узагальнити сутність даного терміну у поданому тлумаченні досить важко. “Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органу державного сектору перевірити стан виконання завдань цього органу. Це процес, що здійснюється в самому органі, метою якого є забезпечення впевненості керівництва органу державного сектору щодо досягнення в діяльності цього органу належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органу державного сектору; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; дотримання встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належного захисту активів від втрат (далі – досягнення мети). Отже, внутрішній контроль – це управлінський контроль, метою якого є допомогти керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі. Тобто це не одноразова дія, а ряд дій та видів діяльності, що провадиться зазначеними органами на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система в рамках органу державного сектору. Внутрішній контроль також повинен надавати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат” [219].

Тобто, в документі об’єднано декілька підходів. З одного боку внутрішній контроль розглядається як інструмент управління, з іншого як процес і, насамкінець, зазначено, що це управлінський контроль.

У цілому підтримуючи необхідність розвитку вітчизняної системи контролю в напрямі міжнародних вимог і підходів, зазначимо, що дослівний переклад визначень без відповідного мовного редагування значно ускладнює розуміння сутності термінологічного апарату й на практиці супроводжується появою різних трактувань.

Одним із напрямів вирішення вказаних вище концептуальних питань може стати класифікація контролю. На наш погляд, саме науково обґрунтована класифікація контролю є найважливішою умовою його раціональної організації і методики проведення, наближення проблем теорії до практики. Класифікація контролю необхідна для наукової розробки основ його теорії, подальшого



удосконалення практики контрольно-ревізійної роботи на підприємствах і в установах, підвищення її ефективності і якості, поліпшення підготовки і покращення кваліфікації ревізійських кадрів [111].

Незважаючи на те, що в спеціальній економічній літературі питанням класифікації контролю приділяється багато уваги, дана проблема до сьогодні залишається не вирішеною, оскільки єдиного підходу не вироблено. Внаслідок цього у законодавчих документах, а також різними дослідниками подаються різноманітні трактування форм, видів і методів контролю [1; 11; 15; 16; 21; 30; 39; 73; 122; 124; 127; 129; 143; 147; 179; 192; 205; 212; 255].

Критична оцінка підходів, що висвітлюються в економічній літературі та законодавстві, дозволяє стверджувати, що в основу класифікації контролю покладаються різні основи. Найбільш зваженим, на наш погляд, є врахування при здійсненні класифікації структури органів фінансового контролю, що виступають його суб'єктами, та взаємовідносини різних суб'єктів. У сучасних економічних умовах надається перевага суб'єктам контролю. Тому розподіл фінансового контролю з точки зору його суб'єктів на державний, комунальний і контроль власника є цілком обґрунтованим.

Суб'єктами державного фінансового контролю є: Рахункова палата, Національний банк України, Міністерство фінансів України, Державна податкова адміністрація України, Державна митна служба України, Головне контрольно-ревізійне управління України, Державне казначейство України та інші центральні органи виконавчої влади, які уповноважені відповідно до законодавства здійснювати фінансовий контроль. Фінансовий контроль за діяльністю підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами цих органів.

Суб'єктами комунального фінансового контролю відповідно до діючого законодавства є тимчасові контрольні комісії рішення про утворення та порядок роботи яких приймається органами місцевого самоврядування відповідно до Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні” [88].



Фінансовий контроль власника (органу управління) суб'єкта господарювання здійснюється через утворені власником органи (органом управління – підрозділи), їх фінансово-економічні служби в межах визначених власником (органом управління) повноважень та/ або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на провадження аудиторської діяльності відповідно до чинного законодавства [212].

Відповідно, об'єктами фінансового контролю власника (органу управління) суб'єкта господарювання є операції виключно з об'єктами права власності суб'єктів господарювання, фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами, що перебувають в їх управлінні або повному господарському віданні, а також з їх зобов'язаннями. Контроль в охороні здоров'я ділять на контроль якості і ефективності надання медичної допомоги й управлінський контроль [212].

У табл. 3.1 узагальнено види та суб'єкти фінансового контролю з урахуванням їх функцій.

Як бачимо, в Україні є ряд контролюючих органів: Рахункова палата, державна контрольно-ревізійна, податкова, митна служби та інші. В той же час здійснення державного фінансового контролю за станом – бюджетної дисципліни, ефективністю та цільовим використанням бюджетних коштів і коштів державних цільових фондів визначено основною функцією тільки для двох служб: Рахункової палати, яка є незалежним контролюючим органом, і Головного контрольно-ревізійного управління України як центрального органу виконавчої влади з його регіональними підрозділами.

Таким чином, здійснення державного фінансового контролю за станом бюджетної дисципліни, ефективністю та цільовим використанням бюджетних коштів і коштів державних цільових фондів визначено основною функцією тільки для двох служб. Важко переоцінити і значення державної контрольно-ревізійної служби України.

Слід зауважити, що діяльність державної контрольно-ревізійної служби ще й досі регламентується Законом України “Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.1993 р., хоча за роки, які пройшли з дня його прийняття, відбулися суттєві зміни в економіці країни, зокрема у законодавстві, що регулює

Таблиця 3.1

Види та суб'єкти фінансового контролю в Україні

Класифікація контролю відповідно до чинного законодавства України				
1	2	3	4	5
Загальнодержавний фінансовий контроль	Парламентський контроль за витрачанням державних фінансових ресурсів органами і установами виконавчої влади	Відомчий фінансовий контроль	Позавідомчий фінансовий контроль	Аудиторський фінансовий контроль
Здійснюють Верховна Рада України та її органи	Здійснюють усі постійні комітети Верховної Ради України, кожен у своїй сфері	Здійснюють Міністерства та інші органи державного управління (контроль за діяльністю підвідомчих підприємств, установ, організацій), самостійні структурні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, підпорядковані безпосередньо керівникам цих органів	Здійснюють окремі міністерства й відомства України (наприклад митна служба та ін.)	Здійснюється: незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення
Нормативні документи: Стаття 85 Конституції України: Верховна Рада України здійснює фінансовий контроль в ході розгляду проектів та затвердження Державного бюджету України і звітів про	Комітети Верховної Ради беруть участь у підготовці до розгляду Верховною Радою проекту закону про Державний бюджет, готують і попередньо розглядають питання щодо контролю за виконанням та звіту про виконання Державного бюджету України.	Основні завдання контролю: - контроль за виконанням державних завдань; - контроль за економічним витрачанням матеріальних і фінансових ресурсів;		Аудит може проводитися з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит);

продовження табл. 3.1.

1	2	3	4	5
<p>його виконання, на спеціальних парламентських слуханнях Кабінету Міністрів України, заслуховуванні Програм діяльності Уряду, обговорення й прийняття спеціального фінансового законодавства.</p> <p>Частина 1 ст. 109 Бюджетного кодексу України: до повноважень Верховної Ради України належить контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу.</p> <p>Частина 3 ст. 109 Бюджетного кодексу України: повноваження Верховної Ради по контролю за дотриманням бюджетного законодавства: 1) заслуховування звітів про стан виконання Державного бюджету, в тому числі заслуховування звітів розпорядників бюджетних коштів про використання коштів Державного бюджету України; 2) контроль за використанням коштів резервного фонду державного бюджету</p>	<p>Є два спеціалізовані комітети: Комітет з питань бюджету і Комітет із питань фінансів і банківської діяльності. До повноважень Комітету Верховної Ради України з питань бюджету належать: 1) контроль за відповідністю поданого Кабінетом Міністрів України проекту закону про Державний бюджет України основним напрямом бюджетної політики на наступний бюджетний період та підготовка відповідного висновку; 2) контроль за відповідністю законопроектів, поданих на розгляд Верховної Ради України, бюджетному законодавству.</p> <p>Рахункова палата Верховної Ради України, яка здійснює контроль за використанням Державного бюджету України.</p> <p>Президент України. Контрольні функції Президента України в сфері фінансової діяльності впливають із його статусу як глави держави.</p> <p>Кабінет Міністрів України. Діяльність Кабінету Міністрів України нерозривно пов'язана з управлінням державними фінансами і контролем за їх найбільш раціональним використанням.</p> <p>Спеціалізовані органи державної виконавчої влади по управлінню фінансами, для яких фінансова діяльність є основою (Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, Державна контрольно-ревізійна служба України, Національний банк України, Державна податкова адміністрація України)</p>	<p>- контроль за зберіганням державної власності;</p> <p>- контроль за правильною веденням бухгалтерського обліку;</p> <p>- боротьба з приписками, безгосподарністю, марнотратством і надмірностями</p>	<p>-</p>	<p>відповідно до ст. 28 Бюджетного кодексу, контрольно-ревізійні управління уповноважені здійснювати аудит ефективності використання бюджетних коштів</p>



господарську діяльність [251]. На рис. 3.1 зображено структуру Контрольно-ревізійного управління по Рівненській області.

Діяльність бюджетних медичних закладів перевіряється різними органами. Перелік цих органів, їх завдання та фінансові санкції відображені у додатку І. Ефективність фінансового контролю залежить від правильної його організації та розподілу функцій (компетенції) суб'єктів, що його здійснюють (додаток І).

Контроль є доцільним та логічним продовженням і завершенням державного управління бюджетними коштами.

Слід зауважити, що згідно з БК за Контрольно-ревізійною службою закріплено функції здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів. Такий підхід призвів до виникнення законодавчої колізії, яка полягає у наступному. Відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит). Витрати на проведення аудиту відносяться на собівартість товару (продукції, послуг).

Дослідник С. Левицька зазначає, що в європейській практиці вживається слово “аудит” як синонім контролю. При цьому науковець ототожнює аудит адміністративної діяльності з аудитом ефективності, який вивчає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів для надання замовникові рекомендацій щодо досягнення кращих результатів [132]. Водночас автор вказує на відмінності між ними. Відмінною рисою аудиту ефективності, на її думку, є ширший перелік суб'єктів та напрямів проведення аудиту і, відповідно, більш альтернативна концептуальна основа, порівняно з аудитом адміністративної діяльності. Аудит ефективності досліджує результативність використання бюджетних ресурсів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [132].



Рис. 3.5. Об'єкти контролю за результатами діяльності лікувальних закладів



Науковець В. Симоненко стверджує, що саме Рахункова палата України є конституційним незалежним вищим органом фінансового контролю, який здійснює постійний контроль за використанням коштів, виділених державою, насамперед з точки зору ефективності, законності, результативності й економності. “В кожному аудиті ефективності, – зазначає В. Симоненко, – одночасно (в його рамках) здійснюється фінансовий аудит, аудит відповідності, а також всебічно досліджуються проблеми адміністративної діяльності, організації внутрішнього контролю в галузі й на об’єктах аудиту, соціальні наслідки управлінських рішень, які приймаються”.

У цілому, не заперечуючи ролі Рахункової палати, зазначимо, що у Законі України “Про аудиторську діяльність” вона не визначена як суб’єкт аудиту. Не є таким суб’єктом і КРУ, а отже, такий підхід ні за сутністю, ні за формою не обґрунтований. Тому дана проблема вимагає вирішення з точки зору впорядкування термінологічного апарату.

Необхідність і актуальність здійснення контролю в бюджетній сфері підкреслюється тим, що в сучасних умовах політичного й економічного розвитку держави незаконне, нецільове, неефективне використання коштів є достатньо поширеним явищем, яке породжує велику кількість інших недоліків, в тому числі пов’язаних зі зниженням якості медичного обслуговування та зростання соціального напруження в суспільстві в цілому.

Подолання цих недоліків потребує удосконалення системи контролю в цілому, а також законодавчого врегулювання питань, пов’язаних з розмежуванням функцій суб’єктів контролю в бюджетній сфері та в галузі охорони здоров’я зокрема з метою уникнення дублювання, розробки оптимальної організаційної структури контролю, поліпшення його фінансового, кадрового, інформаційного забезпечення, розвитку комунікаційного зв’язку з усіма контрольними організаціями тощо.

З організаційної точки зору (крім прийняття необхідних законодавчих актів, які достатньо широко обговорюються не лише на рівні урядових організацій, а й в наукових колах), доцільно реструктуризувати існуючу систему контролю відповідно до сучасних вимог, в тому числі з урахуванням специфіки медичної галузі.



У цьому контексті в першу чергу слід розвивати систему забезпечення попереднього зовнішнього та внутрішнього контролю. Щодо першої складової доцільною буде структура та функції суб'єктів контролю, що узагальнена на рис. 3.2, який розкриває різні типи зв'язків між суб'єктами контролю (співпрацю, звітність, підпорядкованість чи управління).

Певної деталізації вимагає взаємозв'язок Державного казначейства та Рахункової палати. У нашій моделі Казначейство зобов'язане надавати річний звіт Рахунковій палаті. У випадку виявлення Рахунковою палатою недоліків у звітності чи зауважень щодо напрямів використання фінансового забезпечення медичного закладу, відповідний документ скеровується назад у Казначейство, яке, у свою чергу, надсилає вказану інформацію Генеральному казначею для надання пояснень. Якщо пояснення є обґрунтованими і прийнятними, звіт вважається прийнятим. Якщо ж пояснення незадовільні, Генеральний казначей відповідає за виявлені порушення: якщо вони не мали впливу на ефективність використання грошових коштів, то у вигляді адміністративних стягнень, якщо ж порушення призвели до неефективного використання ресурсного забезпечення, то власними коштами.

У розробленій моделі контроль дотримання процедур та ефективності використання коштів медичних установ покладається на медичну установу, яка готує і впродовж року забезпечує виконання затвердженого кошторису доходів і видатків та режиму економії ресурсів для недопущення дефіциту доходної частини.

До недавнього часу мету, завдання та організацію контролю визначав Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, але на даний час існують не тільки проекти Законів України “Про фінансовий контроль” [212] та “Про державний фінансовий контроль” [206], але й затверджені Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна [148; 149; 150; 151; 152], які започатковують реформу системи контролю. Ці стандарти спрямовані на:

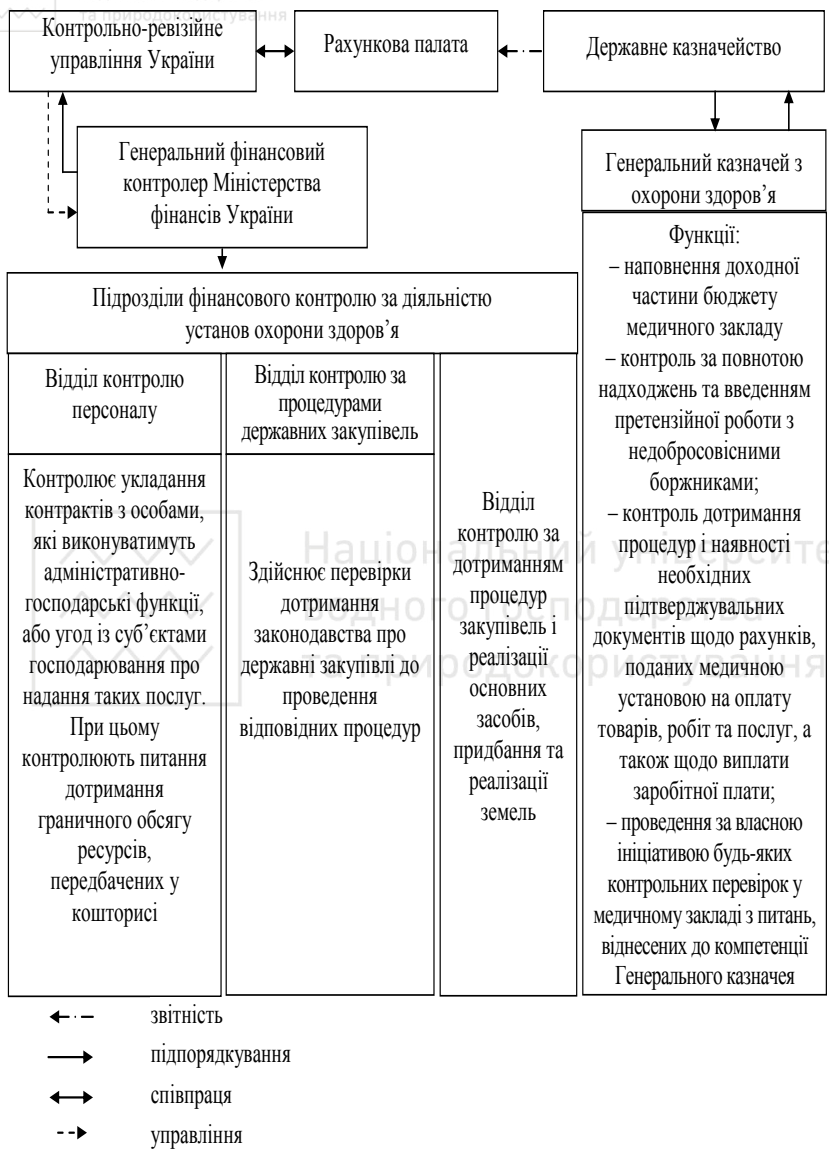


Рис. 3.2. Механізм реалізації зовнішнього контролю доходів і видатків бюджетних медичних закладів

– зміцнення фінансової дисципліни та запобігання



правопорушенням у бюджетній сфері;

- підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи.

На основі цих стандартів можна запропонувати таку схему здійснення фінансового контролю (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Схема здійснення фінансового контролю

Наведемо коротку характеристику етапів виконання фінансового контролю. Так, під плануванням слід розуміти послідовний процес, який охоплює систему дій, спрямованих на якісне формування, розгляд, погодження та затвердження планів контрольних заходів. Виконання контрольних заходів передбачає, що належне їх



виконання забезпечується завдяки повному дотриманню норм законодавства та відповідної компетенції посадових осіб.

Документування результатів контрольних заходів за змістом і формою складається з робочих, офіційних, додаткових та супровідних документів. При здійсненні контрольних заходів в умовах електронного зберігання і обробки інформації, яка підлягає дослідженню, основним принципом є необхідність дотримання режиму спеціальних обмежень, установлених законодавством, перш за все при роботі з таємною інформацією. Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю є обов'язковим питанням, яке досліджується під час проведення контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю в межах наданих повноважень [152].

Порядок оприлюднення результатів державного фінансового контролю розробляється кожним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади самостійно з дотриманням норм цього стандарту та відповідно до законодавства. Під результатами державного фінансового контролю розуміються результати діяльності суб'єктів державного фінансового контролю з виконання ними завдань щодо забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна [60].

Недоліком цих стандартів є те, що жоден стандарт не визначає, що до джерел інформації контролю належать облікові документи: первинні документи, облікові реєстри та звітність.

Розробка нормативної бази, яка стосується державного контролю, є позитивним моментом у законодавстві України. Однак одним із можливих варіантів удосконалення існуючої системи контролю без додаткових фінансових затрат, на наш погляд, є розвиток громадського контролю.

Питання прозорості бюджетів і громадського контролю над доходами та витратами бюджету відіграють важливу роль у всіх демократичних суспільствах. Основні чинники, які ускладнюють участь громадськості в контролі за бюджетом це:

- відсутність поінформованості пересічних громадян про форми та механізми громадського контролю;
- вилучення окремих груп населення з політичних дебатів;



- відсутність законодавчого забезпечення участі громадськості в контролі над доходами і видатками у сфері охорони здоров'я;
- обмежений доступ громадян до інформації про напрями й обсяги витрат на охорону здоров'я.

Аналіз ситуації з питаннями контролю в Україні підтверджує необхідність активізації участі громадськості в ухваленні рішень щодо фінансування охорони здоров'я, підвищення обізнаності громадян з напрямів політики центральних і місцевих органів влади у цій сфері.

У табл. 3.2 подано характеристику основних складових громадського контролю, який рекомендується впровадити для забезпечення ефективного використання доходів медичних закладів.

Таблиця 3.2

Рекомендації щодо етапів та складових формування громадського контролю в медичних закладах

Етапи	Коротка характеристика
1	2
Ініціювання процесу	Залучення до контролю громадян, що мають певні навички та професійні знання специфіки діяльності й здійснення обліку доходів і видатків медичних закладів (особливо пенсіонерів за віком, що працювали в бюджетній сфері бухгалтерами чи ревізорами)
Визначення сфер інтересу	Проведення опитування громадської думки щодо рівня задоволеності громадян послугами охорони здоров'я, обсягами видатків на їх надання
Встановлення цілей	Чітке формулювання того, що саме хоче забезпечити неурядова контрольна громадська для забезпечення підвищення якості медичних послуг, зниження рівня витрат на них, прозорості процесу контролю та подальшого моніторингу результатів. Важливо розробити систему критеріїв, які можуть допомогти оцінити



	проблеми
--	----------

продовження табл. 3.2

1	2
Поінформованість про права та можливості	Проведення регіональних консультаційних нарад та формування інформаційних бюлетенів про законодавчі права громадян і громадських організацій в галузі контролю за діяльністю, доходами і витратами медичних закладів
Соціальна мобілізація	Визначення суспільних повноважень громадського контролю. Ефективність контролю та його вплив на владу посиляться в разі залучення до процесу представників впливових політичних партій, громадських організацій, органів місцевого самоврядування, постачальників послуг (медичних установ)
Незалежний аналіз та інформаційне забезпечення	Формування інформаційних бюлетенів про результати виконання кошторису медичним закладом, обґрунтування ціни на платні послуги, права пацієнтів, яка результативність витрат, які варіанти витрачання коштів
Оприлюднення результатів	Результати дослідження можуть бути надані у формі громадських обговорень, слухань, публікації результатів у ЗМІ (статті, інтерв'ю, прес-конференції)

Запропонований підхід відповідає вимогам інтеграції України в європейське співтовариство та загальноприйнятим міжнародним нормам і стандартам. У цілому авторські розробки свідчать про



обґрунтованість і можливість розвитку більш прогресивних форм контролю в галузі охорони здоров'я. Проте в Україні їх впровадження у зв'язку зі специфікою економічних, політичних і національних особливостей повинно проводитися не лише відповідно до світових стандартів, а й з урахуванням чинного вітчизняного законодавства та усвідомлення розпорядниками бюджетних коштів відповідальності, передбаченої за незаконне й неефективне витрачання фінансових і матеріальних ресурсів.

Тому у зв'язку з наявністю порушень фінансової дисципліни в міністерствах, відомствах і бюджетних установах актуальним є інспектування, ревізії та інші форми контролю, оскільки саме вони мають достатні важелі впливу на керівників, які порушують фінансове і бюджетне законодавство.

На сьогоднішній день одним із найбільш дієвих важелів впливу на керівників і інших відповідальних працівників може стати оприлюднення результатів контрольних заходів, широке висвітлення проблем і недоліків, доведення їх до громадськості через публічні слухання.

Таким чином, система контролю в галузі охорони здоров'я покликана уможливити ефективне та раціональне використання фінансового й ресурсного забезпечення, тобто сприяти підвищенню результативності діяльності медичних закладів, а також формувати умови для зростання якісних параметрів наданих медичних послуг.

Слід зазначити, що зарубіжні економісти давно ведуть дискусії з приводу даного питання, орієнтуючись в першу чергу не на визначення поточного фінансового результату, а на оцінку глобальних програм чи проектів з точки зору їх соціальної ефективності та задоволення вимогам критерію рівності. Разом з тим, слід мати на увазі ту обставину, що якщо загальні проблеми запровадження теоретичних засад обліку за принципом “витрати-випуск” дискутуються в літературі досить широко, то його практична реалізація, наприклад, на рівні рахунків синтетичного обліку досліджена недостатньо.

3.2. Організація внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах



Одним з найважливіших показників ефективності здійснення витатків медичних закладів є здоров'я. Саме його доцільно вважати результатом діяльності лікувальних закладів, а страхові внески чи окрему плату за лікування безпосередньо пацієнтами – інвестиціями в оздоровчі процеси. Проведені дослідження свідчать про необхідність застосування контролю цих процесів. При цьому контроль слід проводити поетапно (рис. 3.4).





працівників

лікування



Рис. 3.4. Процес управління і контролю результатів діяльності медичного закладу

Важливим моментом контролю за результатами є співставлення планового і фактичного результату. Об'єкти контролю за результатами наведені на рис. 3.5.



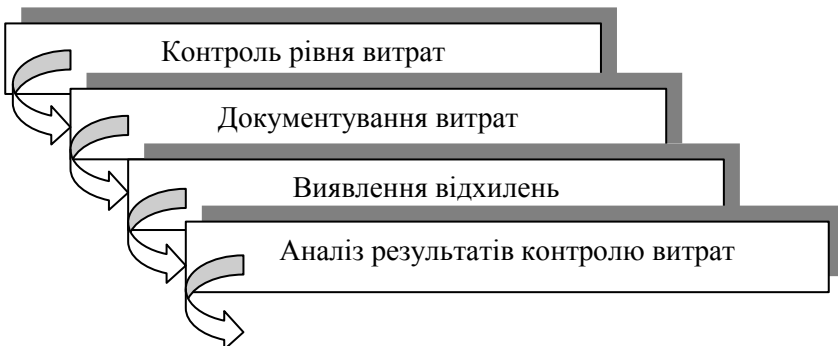
Національний університет
водного господарства
та природокористування



Підсумовуючи вище сказане, можна зробити висновок про те, що контроль за ефективністю діяльності закладів охорони здоров'я – надзвичайно важливий елемент впливу на кінцевий її результат. При правильному виборі його об'єктів та методики проведення можна в оперативному порядку впливати на лікувальний процес з метою одержання максимальних ефектів: лікувального і фінансового.

Організація контролю витрат і результатів діяльності в умовах функціонування ринкової економіки є завершальним етапом загальної системи управління ефективністю функціонування лікувальних закладів.

Очевидно, що саме від величини понесених витрат залежить в кінцевому підсумку величина фінансового результату. Разом з тим, в медицині мова повинна йти не стільки про зниження їх рівня, скільки про оптимізацію величини, оскільки на першому плані все ж знаходиться якість лікування. При перевірці витрат необхідно визначити їх суму і порівняти з кошторисом видатків. Однак вищезгадана процедура є лише першою з чотирьох етапів контролю (рис. 3.6).





Прийняття управлінських рішень за
результатами перевірки

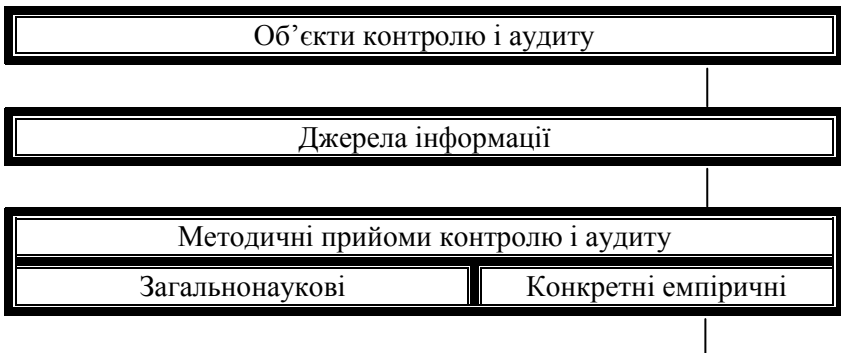
Рис. 3.6. Рекомендовані для медичних закладів стадії контролю показників витрат

Фіксація суми витрат в системі не дає повної інформації про їх склад. Саме тому другим етапом контролю є виявлення відхилень фактичних витрат від витрат за кошторисом як в цілому як в цілому, так і в розрізі окремих статей (за загальним і спеціальним фондами).

Наступний етап контролю полягає в аналізі результатів співставлення фактичних і кошторисних витрат. Важливою особливістю при цьому є виявлення причин відхилень показників.

Четвертий, завершальний, етап контролю характерний прийняттям управлінських рішень за результатами перевірки. Дані рішення повинні враховувати всі негативні результати перевірки.

Разом з тим, поетапна організація контролю витрат є лише першою його стадією. Для прийняття ефективних управлінських рішень щодо доцільності понесення тих чи інших витрат, пов'язаних з наданням медичних послуг необхідно мати інформацію про їх величину в розрізі окремих елементів. Цього можна досягти, сформувавши організаційну модель контролю. Для початку розглянемо типову модель контролю фінансово-господарської діяльності, яку пропонує проф. М.Т. Білуха (рис. 3.7).





Методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів контролю і аудиту

Рис. 3.7. Організаційна модель контролю [20]

З рис. 3.7 зроблено висновок, що проф. М.Т. Білуха виділяє контроль і аудит. Враховуючи те, що аудит є одним із методів контролю, то виділення аудиту, як окремого виду контролю є не зовсім обґрунтованим.

Слід відмітити, що у проф. М.Т. Білухи об'єкти контролю і аудиту включають: використання ресурсів (інтелектуальних, матеріальних, трудових, фінансових); процеси господарської діяльності; результати фінансово-господарської діяльності; бухгалтерський облік і звітність.

До джерел інформації вчений відносить: законодавчі акти; нормативні документи; планово-регулюючі документи; організаційно-розпорядча документація; матеріали внутрішнього аудиту; первинні облікові документи; бухгалтерський облік; матеріали державного контролю і правоохоронних органів [20].

Метод за проф. М.Т. Білухою характеризується використанням загальнонаукових і власних методичних прийомів контролю.

Загальнонаукові методи включають: аналіз і синтез; індукцію і дедукцію; аналогію і моделювання; абстрагування і конкретизацію.

Конкретно емпіричні методи включають: органолептичні (інвентаризація, вибіркові і суцільні спостереження, службове розслідування, хіміко-технологічний аналіз, експеримент, експертизи різних видів); розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, аналітичні розрахунки, економіко-математичні методи); документальні (інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, дослідження документів).

Методичними прийомами узагальнення і реалізації результатів контролю і аудиту є: групування недоліків (хронологічне, систематизоване, хронологічно-систематизоване); документування результатів проміжного контролю; аналітичне групування результатів контролю; слідчо-юридичне обґрунтування виявлених недоліків; систематизоване групування недоліків в акті ревізії (аудиту); прийняття рішень за результатами контролю; контроль виконання прийнятих рішень.



Деякі економісти методи поділяють на загальнонаукові та специфічні. В економічній літературі досить ґрунтовно розглянуто механізм використання при фінансовому контролі більшості прийомів документального і фактичного контролю.

Документальний контроль – полягає у встановленні сутнісної характеристики і достовірності господарської операції. З цією метою досліджують відповідну первину документацію, облікові реєстри та звітність.

Фактичний контроль – полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта обчисленням, зважуванням, вимірюванням, лабораторним аналізом, візуальним спостереженням (табл. 3.3).

Отже, організаційну модель внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетних медичних установ можна запропонувати в такому вигляді (додаток II).

У бюджетних медичних закладах організацію контролю здійснює керівник цього закладу. Кожний керівник повинен правильно і вміло управляти закладом. Однією із основних властивостей керівництва є наявність організаційних здібностей.

Управління є діяльністю, спрямоване на координацію роботи інших людей (трудових колективів). Управління медичними закладами спрямоване на людей, коло їхніх інтересів, передовсім матеріальних. У структурі управління тим чи іншим медичним закладом кожний його елемент має певне місце і відповідні зв'язки з іншими елементами.

Кожний підлеглий має свого керівника, який виконує всю роботу. Управління медичними закладами здійснюється на принципі поєднання центрального керівництва та демократичного самоуправління колективу. Демократичне самоуправління реалізується в умовах широкої гласності шляхом участі всього колективу та його громадських організацій в розробці найбільш важливих рішень та контролю їх виконання.

Керівництво медичними закладами можуть здійснювати особи, які відповідають встановленим державою єдиним кваліфікаційним вимогам. Керівники бюджетних медичних закладів відповідають за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю своєї установи. Вони повинні забезпечувати відповідність діяльності бюджетних установ вимогам



внутрішнього контролю. Контрольно-ревізійне управління проводить контроль активів, пасивів, доходів і видатків бюджетних медичних установ. Контроль необхідно проводити за всіма видами доходів і видатків.

Таким чином, внутрішній контроль в галузі охорони здоров'я – це цілісний процес, який повинен охоплювати не лише питання доходів і видатків, а сприяти подоланню недоліків у діяльності, зниженню рівня ризиків та забезпечувати досягнення конкретних

Таблиця 3.3

Аналіз спеціальних прийомів контролю

1	2	3	4	5	6	7
Прийоми контролю	Білуха М.Т. [20].	Данилевський Ю.А. [55].	Крамаровський Л.М. [122].	Крисюк В.І. [125].	В. Павлюк [179].	Белобжецький І.А. [10].
<i>Документального:</i>						
перевірка за формою	+	+	+	+		+
арифметична перевірка	+		+	+	+	+
перевірка за змістом	+		+	+		
економічний аналіз	+	+				+
статистичні розрахунки	+					
економіко-математичні методи	+					
логічне дослідження	+				+	+
нормативна перевірка	+	+	+		+	+
зустрічна перевірка		+	+		+	+
письмовий запит		+				
техніко-економічні розрахунки			+		+	
хронологічна перевірка			+	+	+	
взаємна перевірка					+	
<i>Фактичного:</i>						
інвентаризація	+	+	+	+	+	+



контрольний обмір	+	+	+			
експертиза (експертна оцінка)	+	+	+	+	+	+
лабораторний аналіз	+	+		+	+	
спостереження	+					+
експеримент	+					
службове розслідування	+			+		
візуальний огляд		+				
контрольний запуск			+		+	

цілей, що відповідають рекомендаціям міжнародної організації INTOSAI:

– здійснення етичних, економних, ефективних та результативних операцій, що узгоджуються із завданнями та цілями управління медичним закладом;

– достовірність звітності про результати діяльності управління суб'єктами медичної галузі;

– законність – дотримання нормативно-правових документів і встановлених правил, що регулюють управління та діяльність медичних закладів в цілому;

– захист ресурсів від втрат, нецільового використання та пошкодження через розтрату, зловживання, інші незаконні дії або помилки керівництва.

При цьому дієвість системи внутрішнього контролю забезпечується тим, що він здійснюється керівниками, персоналом медичних закладів та самими громадянами і має на меті не лише визначити ризики та забезпечити їх подолання, а й бути дієвим важелем підвищення якості надання медичних послуг і пошуку резервів зниження рівня витрат на них. У даному випадку його специфіка повинна базуватися на особливостях конкретного медичного закладу та наукових підходах до процедур і методики контролю (в тому числі розвитку аналітичних методів дослідження об'єктів контролю).

Необхідно відмітити, що у РОСДРЗН існує затверджена головним лікарем схема управління та контролю за діяльністю бухгалтерії зі сторони головного бухгалтера. За даною схемою, контроль здійснюється фактично головним бухгалтером. Складається ситуація “головний бухгалтер сам себе перевіряє”, тому важливим в організації контролю є розробка Положення про організацію внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах (далі – положення). Воно



розроблено на підставі чинного законодавства МОЗ та Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Положення визначає поняття, мету та організацію внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах та є обов'язковим для безумовного дотримання його вимог бюджетними медичними установами (додаток І2).

Отже, для ефективного і раціонального використання коштів бюджетних медичних закладів необхідно створити службу внутрішнього контролю. Порядок створення і організація роботи служби внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах має визначатися положенням про організацію внутрішнього контролю.

Це положення повинно базуватися на стандартах державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна. Дотримання даного положення в бюджетних медичних закладах призведе до зменшення порушень і сприятиме раціональному використанню бюджетних коштів.

3.3. Методика контролю доходів і видатків медичних закладів, що фінансово забезпечуються з місцевого бюджету

Основне завдання контролю бюджетних медичних закладів полягає у встановленні правильності витрачання коштів на їх утримання. Проте статистика фінансових порушень, виявлених ревізіями і перевітками, які проводяться органами Державної контрольно-ревізійної служби, свідчить про вкрай низьку фінансову дисципліну, про нерозуміння своєї ролі в цих процесах економічних і фінансових служб. У цьому аспекті велике значення має контроль за об'єктивністю складання кошторису доходів і видатків, оскільки саме він є передумовою забезпечення дисципліни витрачання бюджетних коштів, підвищення ефективності використання державних ресурсів [8]. З цією метою слід перевірити, чи є в наявності належним чином складений та затверджений кошторис і чи дотримувалися при цьому чинні законодавчі норми.



Особливо ретельно необхідно перевірити правильність визначення планових обсягів бюджетних асигнувань, що виділяються для здійснення фінансово-господарської діяльності, а також надходжень з інших доходних джерел.

Облік фінансування бюджетних медичних установ здійснюється за допомогою пасивного рахунку 70 “Доходи загального фонду”. Формування та виконання кошторису медичних установ і розрахунки з фінансування необхідно перевіряти за допомогою таких прийомів документального контролю: перевірка за формою, арифметична, за змістом, зустрічна перевірки.

В ході перевірки коштів спеціального фонду вивчаються особливості діяльності установ, які надають платні послуги. Для перевірки коштів, отриманих як плата за послуги встановлюється законність отримання кожного виду спеціальних коштів згідно з чинним законодавством; встановлюється правильність визначення таких доходів, а також цільове використання доходної частини; перевіряється чи здійснюється витрачання коштів через поточний рахунок в Державному казначействі України.

У процесі ревізії коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень, необхідно вивчити правильність відображення цих коштів за цільовим призначенням. Кошти, що надходять як благодійні та спонсорські внески, повинні мати письмові записи спонсора на розрахункових документах [125].

Однією з головних затратних статей медичного закладу є оплата праці. Завдання контролю фонду заробітної плати полягає у фіксуванні витрат на аналізі його ефективного використання. Методика його проведення детально описана в спеціальній літературі, однак, враховуючи ту обставину, що до лікування пацієнтів на госпрозрахунковій основі у більшості випадків (особливо на стадії діагностики та визначення стратегії лікування) залучаються на контрактних засадах фахівці високої кваліфікації (доктори і кандидати наук), особливу увагу необхідно звернути на оплату їх праці.

Оплата вищезгаданому персоналу повинна відповідати встановленим нормам, виходячи з кількості праці і встановленої державою погодинних ставок. Разом з тим, слід мати на увазі, що



висококваліфіковані спеціалісти часто відмовляються працювати як за сумісництвом, так і на умовах погодинної оплати, вважаючи її рівень таким, що не покриває інтелектуальних затрат праці.

Тому не слід вважати порушенням випадки, коли згідно окремої угоди керівник лікувального закладу встановлює за рахунок коштів, одержаних як плату за послуги, окремим докторам чи кандидатам медичних наук інші (кращі) умови оплати їх праці.

У всякому випадку, в жодному законодавчому документі України прямої заборони на це немає.

Далі потрібно перевірити “Нарахування на заробітну плату” КЕКВ 1120: правильність нарахування та сплати (тобто своєчасність перерахунку до бюджету) збору на загальнообов’язкове соціальне страхування, включаючи збір на обов’язкове медичне страхування; правильність нарахування та своєчасність перерахунку збору на обов’язкове державне пенсійне страхування.

Для перевірки заробітної плати і нарахувань на заробітну плату використовуються такі прийоми документального контролю, як: перевірка за формою, арифметична, за змістом, зустрічна перевірка, а також інвентаризація, яка є прийомом фактичного контролю.

Визначальну питому вагу в затратах на медичні послуги займають витрати матеріалів та витрати на оплату праці. До перших з них насамперед відносять медикаменти, вартість яких за останній час істотно підвищилася.

Тобто, об’єктом контролю повинен бути не тільки відпуск медикаментів безпосередньо у відділення, але й весь їх рух у лікувальному закладі: придбання, зберігання, відпуск і списання в розрізі як окремих видів захворювань, так і окремих хворих зокрема.

Як зазначалося, в кошторисі відображається номенклатура необхідних медикаментів для забезпечення нормального функціонування лікарняних закладів. Придбані медичні препарати повинні відповідати встановленим вимогам. Найбільш поширеним порушенням при цьому є придбання медичних



препаратів, в яких закінчується або вже закінчився термін зберігання.

У ході контролю витрат на придбання медикаментів необхідно звернути увагу на відповідність закупленого товару встановленим вимогам, а також звірити термін його зберігання. Важливим аспектом перевірки є з'ясування дотримання не лише терміну, а й умов зберігання медикаментів.

Ще одним типовим порушенням при придбанні медичних препаратів є їх закупівля за завищеними цінами. В цьому випадку з даної операції економічну вигоду має як продавець, так і зацікавлена особа зі сторони медичного закладу, але не сам лікувальний заклад.

Показник високої ціни медичних препаратів не завжди еквівалентний показнику його якості. За даних обставин контроль повинен бути спрямованим перш за все на вивчення пропозицій фірм-постачальників медикаментів та медичної апаратури.

Після аналізу медичної продукції цих фірм слід зробити висновок про доцільність придбання медикаментів та медичної апаратури за вищезгаданими цінами. У випадку визнання неефективною такої закупівлі медичних препаратів необхідно знайти відповідальних осіб за необгрунтоване придбання ліків і нецільове використання коштів лікувального закладу.

Ефективність витрат на придбання медичних препаратів залежить не лише від їх ціни, а й від якості. Практика свідчить про випадки закупівлі препаратів, термін зберігання яких та якість відповідають встановленим вимогам, проте існують дешевші вітчизняні аналоги. Саме тому варто звернути увагу на можливість придбання вітчизняних медикаментів, що дозволить зменшити видатки на їх закупівлю і, одночасно, підтримати вітчизняного виробника.

Витрати на придбання медикаментів та медичного обладнання можуть бути ефективними за умови одержання якісного товару при мінімальних витратах. Для визначення ефективності затрат на закупівлю медикаментів слід враховувати всі наявні аспекти.

Витрати медикаментів на лікування хворих є одним з об'єктів контролю. Як пропонувалося раніше, кожне відділення лікувального закладу, виходячи зі своїх статистичних даних,



подає замовлення на медикаменти, необхідні для забезпечення лікувального процесу. Причому вимоги на відпуск медикаментів для надання платних послуг повинні бути іншого кольору і в кінці звітної періоду узагальнюватись окремо.

Одним з аспектів контролю витрат медикаментів для лікування хворих є перевірка фактичної наявності ліків у відділеннях лікарні. Перевірка свідчить про можливість розкрадання медикаментів у відділеннях або їх підміну неякісними аналогами.

Тому необхідно проводити щомісячну звірку наявних тих медикаментів, які передбачені кошторисом відділення. По кожному факту відхилення слід дослідити їх причини та визначити відповідальних осіб. Всі вищезгадані етапи контролю дадуть змогу виявити ефективність використання медикаментів для лікування клієнтів.

З метою організації чіткого контролю за відпуском медикаментів хворим, які лікуються за рахунок коштів спеціального фонду, слід додатково складати нормативні карти витрат на придбання медикаментів, необхідних для лікування кожного конкретного виду захворювання. Форма такої карти запропонована в додатку ІЗ.

Поданий у зазначеному документі перелік необхідних основних медикаментів, використання яких у лікувальному процесі має привести в кінцевому підсумку до позитивного результату (повного або часткового видужання), можна буде використати для порівняння із записами в амбулаторних картках чи в Історії захворювання. При цьому кожне відхилення (неодержання хворим того чи іншого медикаменту, або ж використання препарату гіршої якості) має бути пояснено лікуючим лікарем з наступним підтвердженням завідувачем відділення.

Враховуючи як якість медикаментів, так і платоспроможність хворих, пропонується не обмежуватися лише однією нормативною картою: по окремих видах захворювання їх може бути дві-три. Однак, при цьому хворий має мати повну інформацію про переваги того чи іншого варіанту лікування. Наприклад, використання ефективнішого антибіотика



(відповідно, дорожчого) дозволяє в окремих випадках обійтися одним курсом лікування, замість двох-трьох.

Разом з тим, організація лікування (в тому числі на платній основі) одного і того ж захворювання з використанням різного набору медикаментів знову ж таки має бути об'єктом контролю з боку завідувача відділенням.

Що стосується витрат інших матеріальних ресурсів, то вони займають незначну питому вагу у витратах на надання медичних послуг і на загальні результати суттєво не впливають. При цьому, як на наш погляд, можна обмежитись контролем в системі бухгалтерського обліку безпосередньо при їх придбанні та відпуску у лікувальні відділення чи допоміжним службам лікувального закладу.

Що стосується контролю адміністративних витрат, то, враховуючи їх незначну питому вагу у загальних витратах на надання медичних послуг, можна обмежитись лише вибіркою перевіркою відповідності посадових окладів керівного персоналу визначеним для бюджетних організацій, та законності встановлених доплат.

При цьому слід мати на увазі, що доплата керівнику лікувального закладу, який повністю чи частково фінансується з бюджету, може встановлюватися лише керівником вищої організації (установи).

Не слід, на нашу думку, надто обмежувати й витрати на відрядження, які оплачуються за рахунок коштів спеціального фонду. Можна лише вибірково перевірити їх доцільність, виходячи із змісту мети та фактично одержаних результатів. Інші адміністративні витрати хоч і є об'єктами контролю, однак окремої перевірки не потребують, оскільки вони постійно контролюються апаратом економічних служб закладу охорони здоров'я.

КЕКВ 1150 "Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення" перевіряється таким чином: чи є затверджена проектно-кошторисна документація; перевірка законності операцій; відповідність наявності транспортних засобів з обліковими даними; наявність документів про



технічний стан транспортних засобів; дотримання порядку видачі дорожніх листів, реєстрації виїздів та інше.

При перевірці КЕКВ 1160 “Оплата комунальних послуг та енергоносіїв” здійснюється перевірка законності операцій; перевірка правильності відображення операцій по послугам у бухгалтерському обліку; перевірка правильності обчислення податків; перевірка своєчасності здійснення розрахунків. По витратах на опалення перевіряється ціна палива, його зберігання, норми витрачання, факти незаконного відпуску палива, а також правильність його відображення в обліку.

Необхідно перевірити не тільки тарифи на електроенергію, а також її витрачання. Потрубує перевірки наявність договорів на опалення, освітлення та водопостачання, а також тарифів, норм, цін на ці види витрат [223]. Контроль даних витрат здійснюють застосовуючи арифметичну та зустрічну перевірки та перевірку за формою.

При перевірці КЕКВ 2110 “Придбання обладнання і предметів довгострокового користування” здійснюється: перевірка законності операцій; перевірка правильності відображення операцій по послугам у бухгалтерському обліку; перевірка правильності обчислення податків; перевірка своєчасності здійснення розрахунків.

Контроль рівня витрат вкрай необхідний не лише для нормального, але й для ефективного функціонування лікувального закладу. Одним із завдань при цьому є контроль за результатами діяльності. Перевірка повинна здійснюватися як в розрізі відділень, так і по медичному закладу в цілому. При цьому насамперед контролюють надходження коштів в касу та на розрахунковий рахунок в банку [63].

Методика такого контролю детально описана в економічній літературі і здійснюється за даними бухгалтерського обліку.

При цьому важливо контролювати надходження коштів не лише загальною сумою, а в розрізі конкретних джерел: оплата послуг через касу, страхові внески по обов'язковому і добровільному страхуванню, оплата суб'єктів підприємницької діяльності за лікування своїх працівників, добровільні внески тощо.



У тих випадках, коли є можливість, доцільно контролювати надходження коштів і в розрізі окремих видів захворювання. Наявність такої інформації дозволить в кінцевому підсумку шляхом порівняння одержаної виручки від надання платних медичних послуг з понесеними затратами визначати кінцевий фінансовий результат.

Разом з тим, при організації контролю за надходженням готівки за надання платних медичних послуг в касу лікувального закладу доводиться вирішувати ряд проблем суб'єктивного плану. Мова йде про звичайні порушення, пов'язані з привласненням медичним персоналом частини виручки.

Як показує досвід, при цьому значну увагу необхідно сконцентрувати на перевірці лабораторій, фізкультурних і рентгенівських кабінетів. Вивчення нами даного питання на практиці показало, що найбільше грошових коштів у касу не надходить від забору крові, проходження рентгену, і, особливо, від надання фізкультурно-лікувальних послуг (зокрема, масажу).

Виходячи з вище сказаного, пропонується ряд організаційних заходів, направлених на впорядкування порядку ведення діяльності медичних закладів з надання платних послуг. Насамперед, ресстратура (ресстратор) і каса повинні знаходити в окремому приміщенні.

Однак, якщо обсяг послуг, які надаються на платній основі, незначний, таким пацієнтам слід видавати окремі талони сигнального кольору. Вони повинні давати хворому право на позачерговий прийом у лікаря, інформація про що має бути на всіх видних місцях лікувального закладу.

Для окремих кабінетів доцільно визначити окремий фіксований час для прийому хворих, які лікуються на платних засадах. Наприклад, для рентген-кабінету чи кабінету лікувальної фізкультури, які і так в даний час працюють не повний робочий день на прийом пацієнтів.

За ситуації, що склалася, варто доводити до окремих керівників відділень та провідних фахівців (косметологічного, стоматологічного, фізкультурно-оздоровчого тощо) план з обсягу платних послуг.

Проводиться контроль за тим, чи витрачаються кошти на цілі, які передбачені затвердженими кошторисами доходів і видатків,



чи немає понадлімітного використання бюджетних асигнувань. Керівникам бюджетних закладів необхідно забезпечити суворе додержання лімітів асигнувань, визначених у встановленому порядку [36].

Процес контролю складається із установки стандартів та показників діяльності, як кількісних, так і якісних надання медичної допомоги населенню. Співставлення їх із досягнутими результатами діяльності, проведення коригувань у тому випадку, коли досягнуті результати суттєво відрізняються від встановлених стандартів. Рівень якості і ефективності надання медичної допомоги в лікувально-профілактичному закладі має декілька ступенів контролю:

- на рівні завідуючого відділенням;
- на рівні начмеду закладу;
- на рівні головного лікаря закладу.

Крім того, контроль якості і ефективності надання медичної допомоги проводиться спеціалістами районного, міського, обласного та республіканського рівнів.

У відповідності з вищевказаним, програма контролю якості передбачає, що кожний пацієнт повинен отримати такий комплекс діагностичної і лікувальної допомоги, який би привів до оптимальних для здоров'я пацієнта результатів у відповідності з рівнем світової медичної науки й практики.

Для досягнення такого результату повинні бути використані на сьогоднішньому рівні мінімальні витрати, мінімальний ризик додаткового травмування в результаті лікування. Пацієнт повинен отримати максимальне задоволення від процесу надання медичної допомоги.

Контроль професійності надання медичної допомоги проводиться по історіях хвороб в конкретному відділенні конкретних лікарів поліклініки чи стаціонару. При цьому контролюється правильність поставлених діагнозів і відповідність їм лікувально-профілактичних заходів, які проводилися конкретному хворому, а також результати лікування (медична ефективність).

За результатами дослідження запропоновано ряд організаційних заходів, спрямованих на впорядкування порядку ведення діяльності



медичних закладів з надання платних послуг і підвищення їх якості для задоволення соціальних потреб населення.





ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У ході монографічного дослідження наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання щодо вдосконалення методики й організації обліку та контролю доходів і видатків медичних закладів, що дає змогу зробити такі висновки та подати наступні рекомендації і пропозиції.

1. Проведені дослідження теоретичних підходів до визначення сутності доходів, видатків і витрат бюджетних медичних закладів свідчать, що економічні відносини, які складаються в такій галузі як охорона здоров'я, вимагають внесення уточнень вищевказаних категорій, а також наукового обґрунтування необхідності внесення змін у категорійно-понятійний апарат.

2. На основі аналізу літературних джерел уточнено сутність та подано визначення понять “економічна вигода для бюджетних медичних закладів”, “доходи бюджетних медичних закладів” і “витрати бюджетних медичних закладів”. Під економічною вигодою для бюджетних медичних закладів слід розуміти потенційну можливість отримання грошових коштів з бюджету та з інших джерел для здійснення покладених на них функцій. Доходи бюджетних медичних закладів – це отримання економічних вигод із загального і спеціального фондів у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення в чистих активах. Витрати бюджетних медичних закладів – це зменшення потенційних економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення в чистих активах. При поданні даних понять був врахований принцип нарахування, що дозволяє чітко розмежувати доходи, витрати, надходження та видатки грошових коштів. Всі уточнення понять адаптовані до особливостей галузі охорони здоров'я.

3. Бюджетна класифікація повинна базуватися на єдиних класифікаційних ознаках та бути єдиною для всіх рівнів її застосування. У зв'язку з цим запропоновано інтегровану класифікацію доходів і витрат бюджетних медичних закладів. Застосування цієї класифікації дозволить чітко прослідкувати за кожною класифікаційною ознакою надходження доходів та здійснення витрат, провести їх зіставлення.



4. Одним з найважливіших етапів обліково-інформаційної діяльності бюджетних медичних закладів є підготовка облікових показників і розрахунків прогнозних величин видатків при плануванні проекту кошторису. Запропоновано використання двох видів кошторисів – кошторис надходжень і видатків грошових коштів та кошторис доходів і витрат, досліджено сутність бюджетування в державному секторі та обґрунтовано необхідність його використання в діяльності медичних закладів. Розроблено підхід, що базується на використанні принципів бюджетування, завдяки використанню якого можна забезпечити більш дієвий контроль витрат і ефективність використання матеріальних та нематеріальних ресурсів; поліпшення ефективності надання медичних послуг і їх якості; оптимізацію грошових потоків; покращення фінансового стану.

5. На основі дослідження принципів обліку і їх адаптації до умов функціонування бюджетної сфери теоретично обґрунтовано деталізацію рахунків 70 “Доходи загального фонду”, 80 “Видатки із загального фонду”. Розроблено схему записів на рахунках обліку, що враховує авторські пропозиції із застосуванням методу нарахування в бухгалтерському обліку доходів загального фонду. Для удосконалення обліку доходів і витрат спеціального фонду, запропоновано розмежування субрахунків 711, 712, 811 та 812 на субрахунки 2-го, а при необхідності і 3-го порядку, яке дозволить відображати доходи і витрати за принципом нарахування.

6. Для правильності та достовірності документального відображення доходів і витрат запропоновано застосування таких форм первинних документів: “Акт надання медичних послуг”, “Журнал реєстрації пацієнтів”, “Звіт про видачу медикаментів пацієнту”, “Особова книга обліку хворих”, “Картка обліку хворого”, “Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду”, “Форма обліку витрат при наданні платних медичних послуг”, “Планова калькуляція вартості медичних послуг по відділеннях”, “Звітна калькуляція вартості медичних послуг по відділеннях”, “Звітна калькуляція вартості медичних послуг по медичній установі” що підвищить аналітичність та інформативність відображення доходів та видатків у бухгалтерському обліку.



7. На основі дослідження практики формування фінансової звітності в медичних закладах, доведено необхідність її удосконалення шляхом використання рекомендацій МСБОДС. Враховуючи реалії господарювання бюджетних медичних закладів України розроблено та запропоновано форми “Звіту про фінансовий стан”, “Звіту про фінансове виконання”, “Звіту про рух грошових коштів”, “Звіту про власний капітал”, які забезпечать зростання аналітичності фінансової звітності.

8. Організація контролю витрат і результатів діяльності є завершальним етапом загальної системи управління ефективністю функціонування бюджетних медичних закладів. Розроблена система державного фінансового контролю в частині запропонованої класифікації фінансового контролю, формування громадського контролю в медичних закладах дозволить досягти підвищення ефективності контролю та управління доходами і витратами бюджетних медичних закладів.

9. Для ефективного і раціонального використання коштів бюджетних медичних закладів запропоновано організаційну модель внутрішнього контролю доходів і видатків та обґрунтовано створення служби внутрішнього контролю. Порядок створення служби має визначатися Положенням про організацію внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах, що дозволить розподілити права і обов’язки при виконанні контрольних дій та призведе до зменшення порушень і сприятиме раціональному використанню бюджетних коштів.



ДОДАТКИ



Національний університет
водного господарства
та природокористування



**Проект Програми “Психологічне здоров’я підлітків” на базі
Міжрайонної спеціалізованої психоневрологічної МСЕК
(33028, м. Рівне, вул. Словацького, 5).**

Головна мета діяльності медичного закладу:

Головною метою Міжрайонної спеціалізованої психоневрологічної МСЕК є розробка стандартів, формування технічної бази та контроль за їх виконанням, які забезпечують ранню діагностику порушень психіки дітей. Додатково метою медичного закладу також є охорона здоров’я дітей, забезпечення заходів безпеки їх психологічного здоров’я та сприяння визначенню освітньо-професійної спрямованості.

Мета бюджетної програми :

1. Забезпечити якісні медичні послуги за рахунок ефективного розміщення бюджетних коштів.
2. Забезпечити формування високоефективної та якісної сучасної технічної бази шляхом пошуку оптимальних вартісних варіантів, або спонсорської допомоги.
3. Забезпечити високопрофесійний та якісний кадровий склад.
4. Досягти раціонального використання бюджетних коштів і зростання ефективної психологічної медичної допомоги.

Завдання бюджетної програми:

1. Кількість фатальних випадків, пов’язаних з суїцидом буде знижено на 20 відсотків до кінця 2009 року.
2. Не більше 10 відсотків підлітків, залучених до програми самостійно повторно звертатимуться до спеціалістів, що працюють у ній.
3. 100 відсотків запитів, поданих через мережу Інтернет отримають повні відповіді протягом однієї доби (в екстремальних випадках, протягом 5 хвилин) від надходження запиту.
4. До програми буде залучено 20 фахівців на громадських засадах (студентів та інших осіб, що виявили бажання працювати у програмі).

Показники результативності:

Кількісні виміри рівня задоволеності послугами у державному секторі, продуктивності, результативності та рентабельності послуг:



Завдання: Кількість фатальних випадків, пов'язаних з суїцидом буде знижено на 20% до кінця 2009 р.

Показник: Співвідношення кількості випадків суїциду у 2009 р. до аналогічного показника 2008 р., виражене в процентах.

Завдання: Не більше 10% підлітків, залучених до програми самостійно повторно звертатимуться до спеціалістів, що працюють у ній.

Показник: відсоток підлітків, які повторно звернулися про медичну допомогу до психіатра чи психолога.

Завдання: 100 % запитів, поданих через мережу Інтернет отримують повні відповіді протягом однієї доби (в екстремальних випадках, протягом 5 хвилин) від надходження запиту.

Показник: співвідношення кількості звернень за програмою через мережу Інтернет і отриманих відповідей (у відсотках).

* Показник продуктивності: показник кількості пацієнтів або наданих медичних послуг, які були надані медичною установою в рамках програм:

- кількість молодих людей, які пройшли обстеження.

* Показник ефективності:

показник витрат (або сума інших ресурсів) на одного пацієнта (послугу):

- витрати на один випадок.

- адміністративні витрати у відсотку до загальних видатків.

- середній обсяг витрат на скаргу на психологічне здоров'я.

- витрати на прогнозування.

- витрати на одного пацієнта.

* Показник робочого навантаження:

- показник співвідношення результатів по програмі з кількістю зайнятих у ній працівників, а саме кількість пацієнтів на одного лікаря, кількість звернень про допомогу на одного працівника.

* Показник рентабельності: показник витрат на одиницю продукту – витрати на одного пацієнта, який звернувся по допомогу, витрати на задоволення потреби одного хворого.

Інші фактори впливу:

- тенденції та динаміка захворювань, економічні умови, відносини дітей та батьків вдома.



Збір даних та звіт про результати:

- документація повинна бути зрозумілою для громадськості;
- результати слід відобразити у бюджетному документі і підкреслити найважливіші пункти.

Таблиця 1

Необхідні обсяги фінансового забезпечення

№ з/п	Стаття видатків	Код	Розрахунок (обґрунтування) обсягів	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Видатки на оплату праці працівників, зайнятих у програмі	1130	3 лікарів x (1200 + 600 (надб. і допл.)) x 12 3 медсестри x (900 + 450 (надб. і допл.)) x 12	64800 48600 55080
2	Нарахування на заробітну плату	1120	55080 x 36.2	19938.97
3	Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	1130	6 комп'ютерів x 5040 Обстеження на ін. діагностичних апаратах 10000 чол. x 100	30240 1000000 1030240
4	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	1160	Сер в-ть 723 x 12 міс.	8676
1	2	3	4	5
5	Медикаменти та перев'язувальні матеріали	1132	35560 чол. x 40	1422400
6	Оплата інших	1139	Користування	7200



продовження табл. 1

	послуг та інші видатки		Інтернетом 6 комп. X 100 x 12 Розробка Web- стор. Програмне забезпечення (6 x 54000	5000 324000 336200
		Всього		
7	Дослідження і розробки	1171		8960
8	Окремі заходи по реалізації державної програми	1172	Організація виступів і підготовка реklamних проспектів	7500
ВСЬОГО				2536334.97

Примітка: Розрахунки здійснено з урахуванням наявної матеріально-технічної бази (приміщення, програмне забезпечення для діагностики, один комп'ютер)

Додаток Б1

Кошторис надходжень і видатків грошових коштів, запропонований автором

Показники	КЕК	Усього на рік		Разом
		Заг. фонд	Спец. фонд	
1	2	3	4	5
1. Рух коштів у результаті операційної діяльності				
НАДХОДЖЕННЯ – усього	X	9797926		9797926
Надходження коштів із загального фонду бюджету	X	9797926	X	9797926
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету в т.ч.	X	X		
- плата за послуги, що надаються бюджетними установами (розписати за підгрупами)	25010100	X		
- інші джерела власних надходжень бюджетних установ (розписати за підгрупами)	25010200	X		
- інші надходження, у т.ч.		X		
- інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів)		X		
- фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування за типом боргового зобов'язання)		X		
ВИДАТКИ – усього, в т.ч.:	X	9797986		9797986
Оплата праці працівників бюджетних установ	1110	5617921		5617921
Нарахування на заробітну плату	1120	2024570		2024570
Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	1130	715311		715311
Інші видатки		1440184		1440184
Чистий рух грошових коштів операційної діяльності (+/-)		0		0
2. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності				
НАДХОДЖЕННЯ – усього, в т.ч.:		137000		137000

продовження дод. Б1

1	2	3	4	5
Надходження від продажу основних засобів				
Продаж нематеріальних активів				
Інші доходи				
ВИДАТКИ – усього, в т.ч.:		137000		137000
Придбання основних засобів	2100	137000		137000
Придбання нематеріальних активів	2300			
Інші видатки				
Чистий рух грошових коштів інвестиційної діяльності (+/-)		0		0
3. Рух коштів у результаті фінансової діяльності				
НАДХОДЖЕННЯ – усього, в т.ч.:	X	0		0
Отримання позик		0		0
ВИДАТКИ – усього, в т.ч.:				
Повернення позик		0		0
Чистий рух грошових коштів фінансової діяльності (+/-)		0		0
Чистий рух грошових коштів за звітний період (+/-)		0		0
Залишок грошових коштів:				
На початок року		0		0
На кінець року		0		0

Додаток Б2

Кошторис доходів і витрат, запропонований автором

Показники	К Е К	За видами бюджетів		За прог.		За видами діяльності		За економічними елементами					КЕКВ		
		державний	місцевий	програмама	програмама	безперервна	припинена	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Витрати на соціальні заходи	Амортизація основних засобів та	Інші витрати			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
ДОХІД:	X		10065275			10065275									
загальний фонд			9934986			9934986		715311	5617921	2024570	137000	1440184			
спеціальний фонд, в т.ч.			130289			130289		122534	5685	2070					
За видами послуг:															
Зубне протезування															
Медичні огляди – усього, в т.ч. населення															
юридичні особи															
Плата за оренду майна			47984			47984		47984							
Благодійні внески, гранти і дарунки			74550			74550		66795	5685	2070					

продовження дод. Б2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Кошти на виконання окремих доручень			7755					7755							
ВІТРАТИ – усього, в т.ч.			10065275												
загальний фонд			9934986					715311	5617921	2024570	137000	1440184			
спеціальний фонд, в т.ч.			130289					122534	5685	2070					
За видами послуг															
Зубне протезування															
Медичні огляди – усього, в т.ч.															
населення															
юридичні особи															
Плата за оренду майна			47984					47984							
Благодійні внески, гранти і дарунки			74550					66795	5685	2070					
Кошти на виконання окремих доручень			7755					7755							



Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку відповідно до інструкції № 61 у редакції наказу Державного казначейства України від 14.02.2005 р. № 28 (витяг)

№ опер.	Зміст операції	Номери субрахунків	
		За Д-том	За К-том
1. Облік необоротних активів			
1.3	Безоплатне отримання необоротних активів (крім централізованого постачання матеріальних цінностей та внутрішнього переміщення в межах головного розпорядника бюджетних коштів) Водночас проводять другий запис	101-122 812	364 401, 131-133
1.4	Безоплатне отримання необоротних активів за операціями з централізованого постачання матеріальних цінностей та внутрішнього переміщення в межах головного розпорядника бюджетних коштів	101-122	401, 131-133
1.6	Безоплатне передання необоротних активів за операціями з централізованого постачання матеріальних цінностей та внутрішнього переміщення в межах головного розпорядника бюджетних коштів	401, 131-133	101-122
1.12	Оприбуткування лишків необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	103-122 811	711 401
2. Облік запасів			
2.7	Отримання матеріалів і продуктів харчування як гуманітарної допомоги	231-236, 238, 239	364
2.8	Оприбуткування лишків матеріалів і продуктів харчування, виявлених під час інвентаризації	231-236, 238, 239	711
2.9	Відображена вартість сум переоцінювання виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування: переоцінювання	201-218, 231-236, 238, 239	441

Додаток Г

Організація облікових номенклатур за напрямом “Облік доходів загального фонду”

Таблиця 1. Документування

№ з/п	Облікова номенклатура	Документування				
		Складові характеристики		Причини виникнення факту	Документи, в яких фіксуються факти господарської діяльності	Завдання, в яких використовуються інформаційні дані
		якісні	кількісні			
1	Надійшли асигнування із загального фонду бюджету	Від кого Кому Дата Номер рахунка За який період	Сума	Затвердження кошторису та плану асигнувань установи	Платіжне доручення; виписки з рахунків	Облік доходів загального фонду; облік грошових коштів на рахунках установи
2	Переводяться асигнування розпорядникам коштів нижчого рівня	Від кого Номер Дата Номер рахунка За який період	Сума	Затвердження кошторису та плану асигнувань РК нижчого рівня	Платіжне доручення; виписки з рахунків	Те саме
3	Списано отримані за поточний рік асигнування із загального фонду бюджету	Період Кому Номер субрахунка Дата	Сума	Порічне виведення фінансового результату	-	Облік результатів виконання кошторису

Таблиця 2. Поточний облік

№ з/п	Облікова номенклатура	Поточний облік	
		Облікові реєстри	Спеціальні реквізити облікових реєстрів
1	Надійшли асигнування загального бюджету із фонду	КПК зміни до кошторису КЕКВ дата виписки; затверджено кошторисом назва та номер рахунка на рік	
		Меморіальний ордер № 2	дата виписки з рахунка залишок на початок місяця; дебет субрахунка залишок на кінець місяця; кредит субрахунка сума оборотів
2	Переводяться асигнування розпорядникам коштів нижчого рівня	Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам	номер рахунка дата виписки органу Державного казначейства (установи банку); КЕКВ затверджено кошторисом на ___ рік назва та номер документа; зміни, внесені в кошторис перераховано асигнувань разом
3	Списано отримані за поточний рік асигнування загального бюджету із фонду	Книга “Журнал-Головна”	номер рахунка сума

КАРТКА ОБЛІКУ ХВОРОГО

1. Прізвище, ім'я, по-батькові хворого Остапенко П.Р.
2. Вік (для дітей грудного віку – кількість місяців) 23 роки
3. Стать (жіноча – 1, чоловіча – 2) - чоловіча
4. Ступінь захворювання (код)
5. Кількість звернень за медичною допомогою – 2 рази
6. Дата останнього звернення (перші дві цифри число, наступні, відповідно, – рік і місяць)
2.02.2010 р.
7. Діагноз гостре респіраторне вірусне захворювання
8. Стадія лікування (доопераційна – 1, післяопераційна – 2, інша стадія лікування – 3) – 3
9. Мета відвідування (профогляд – 1, захворювання – 2, диспансеризація – 3)- 2
10. Особливі відмітки (пенсіонер – 1, студент – 2, непрацюючий – 3, малозабезпечений – 4) – 2
11. Номер особової картки пацієнта - 123456
12. Категорія лікуючого лікаря (перша – 1, друга – 2, вища – 3) – 3
13. Науковий ступінь лікуючого лікаря (доктор мед. наук – 2, кандидат мед. наук – 1, без ступеня – 0) – 0
14. Номер медичної страховки - 67523
15. Дата заповнення картки 10.02.2010 р.

Підпис

Додаток Е2

Звітна калькуляція вартості медичних послуг по відділеннях на _____ р.*

№ з/п	Показники	Терапевтичне відділення																									
		всього		місяці																							
				січень		лютий		березень		квітень		травень		червень		липень		серпень		вересень		жовтень		листопад		грудень	
п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф		
1	Кількість хворих, чол.																										
2	Дохід від надання медичних послуг одному хворому, тис. грн.																										
3	Витрати на утримання хворих, тис. грн.:																										
3а	Заробітна плата медичного персоналу																										
3б	Відрахування на соціальні заходи																										
3в	Матеріальні витрати																										
3г	Інші прямі витрати																										
3д	Непрямі витрати після розподілу																										
4	Повна собівартість, тис. грн.																										
5	Собівартість утримання одного хворого, тис. грн. (р.5/р.1)																										
6	Запланований результат, тис. грн. (р.3-р.5)																										

* річна форма. Можна також застосовувати цю форму, якщо необхідні дані за місяць.

Звітна калькуляція вартості медичних послуг по медичній установі на __ р.*

№ з/п	Показники	Відділення																			
		акушерське		алергологічне		гінекологічне		гастроентерологічне		ендокринологічне		інфекційне		кардіологічне		неврологічне		опікове		інші	
		п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф	п	ф
1	Кількість хворих, чол.																				
2	Дохід від надання медичних послуг одному хворому, тис. грн.																				
3	Витрати на утримання хворих, тис. грн.:																				
3а	Заробітна плата медичного персоналу																				
3б	Відрахування на соціальні заходи																				
3в	Матеріальні витрати																				
3г	Інші прями витрати																				
3д	Непрямі витрати після розподілу																				
4	Повна собівартість, тис. грн.																				
5	Собівартість утримання одного хворого, тис. грн. (р.5/р.1)																				
6	Запланований результат, тис. грн. (р.3-р.5)																				

* річна форма. Можна також застосовувати цю форму, якщо необхідні дані за місяць

Додаток Є

Авторські та нормативні визначення термінів, пов'язаних з об'єктом дослідження

№ з/п	Термін	Тлумачення терміну	Джерело
1	Бухгалтерська звітність	це сукупність показників обліку, відображених у формі визначених таблиць, які характеризують рух майна та фінансового стану підприємства, установи за звітний період	Тлумачний словник бухгалтера
2	Фінансова звітність	це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів установи за звітний період	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [81]
3	Бухгалтерська звітність бюджетних установ	це система узагальнених і взаємопов'язаних показників, що характеризують результати роботи та особливості діяльності зазначених установ за певний період	І.Д. Фаріон, С.В.Свірко [245]
4	Фінансова звітність	процес... складання звітності про виконання бюджетів, ... передбачає вирішення формування фінансової звітності безпосередньо з інформаційних баз, без застосування ручних операцій	А.В.Лучко, Б.С. Малиняк [136]
5	Фінансова звітність	- звітність про виконання кошторису, заборгованість бюджетних установ; - відображення стану майна бюджетних установ та результатів діяльності у процесі виконання кошторису доходів і видатків	Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк [31]
6	Звітність установи	являє собою систему показників, які характеризують умови та результати її роботи за визначений період	А.Н. Бєлов [12]
7	Бухгалтерська звітність	система показників, яка відображає майновий та фінансовий стан на звітну дату, а також фінансові результати її діяльності за звітний період	А.С. Бакаєв [9]
8	Звітність	належить до елементів бухгалтерського обліку та є завершальним етапом бюджетного процесу бухгалтерського узагальнення інформації	Юрій С.І., Стоян В.І., Мац М.Й. [108]
9	Звітність про виконання Державного бюджету	це метод узагальнення планових та звітних показників, приведених у певну систему, яка характеризує виконання бюджету за відповідний звітний період часу	Є.П. Дедков [56, 57]
10	Звітність про виконання кошторисів бюджетних установ	це система показників, яка характеризує виконання бюджету та допомагає регулюванню діяльності установи за відповідний звітний період	І.Т. Ткаченко [240]
10	Бухгалтерська звітність бюджетних установ	складається на підставі даних облікових реєстрів про господарські операції з виконання кошторису доходів і видатків установи за звітний період або про стан її коштів та розрахунків на звітну дату	П.Й. Атамас [5]

Додаток Ж

Порівняння складу фінансової звітності підприємств, установ державного сектору та бюджетних установ за різними нормативними документами

Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [81]	МСБО у державному секторі [266]	Наказ Державного казначейства України "Про затвердження Порядку складання річних фінансових звітів за 2008 рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів" від 10.01.2009 року № 4 [161]
1	2	3
Баланс	Баланс	Баланс (форма № 1);
Звіт про фінансові результати	Звіт про виконання	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами (форма № 4-1д, № 4-1м);
Звіт про власний капітал	Звіт про чисті активи	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ (форма № 4-2д, № 4-2м);
Примітки до фінансової звітності	Примітки	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м);
		Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1);
		Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д);
		Звіт про рух необоротних активів (форма № 5);
		Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (форма № 6);
		Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);
		Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1);
		Звіт про результати фінансової діяльності (форма № 9);
		Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей в бюджетних установах (форма № 15);
		Пояснювальна записка до річного звіту, що включає текст та додатки.



Додаток 31

Звіт про фінансовий стан, запропонований автором

Актив	Код рядка	На початок року	На кінець року
1	2	3	4
1. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
Залишкова вартість	010		
Знос	011		
Первісна вартість	012		
Основні засоби:			
Залишкова вартість	110	10460249	12350980
Знос	111	7822044	7541549
Первісна вартість	112	18282293	19892529
Інші необоротні матеріальні активи:			
Залишкова вартість	120	527523,13	306521,38
Знос	121		296626
Первісна вартість	122	527523,13	603147,38
Незавершене капітальне будівництво	130		
Довгострокові біологічні активи:			
Залишкова вартість	140		
Знос	141		
Первісна вартість	142		
Усього за розділом 1	150	10987772,13	12657501,38
2. Оборотні активи			
Матеріали і продукти харчування	160	339497,76	401630,02
Малоцінні та швидкозношувані предмети	170	4599,36	4213,15
Інші запаси	180		
Дебіторська заборгованість	190	1346,66	13711,07
Розрахунки за окремими програмами	200		
Короткострокові векселі одержані	210		
Інші кошти	220	1158,46	1823,92
Грошові кошти в дорозі	230		
Рахунки в казначействі загального фонду	240		
Рахунки в казначействі спеціального фонду	250	20233,05	100
Інші рахунки в казначействі	260		
Каса	270		
Усього за розділом 2	280	366835,29	421478,16
Баланс	290	11354607,42	13078979,54



продовження дод. 31

1	2	3	4
Пасив	Код рядка	На початок року	На кінець року
1. Власний капітал			
Фонд у необоротних активах	300	10987772,13	12657501,38
Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	310	4599,36	4213,15
Результат виконання кошторису за загальним фондом	320	80471,05	-56824,17
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	330	97757,20	89429,45
Результат переоцінок	340		
Усього за розділом 1	350	11170599,74	12694319,81
2. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові позики	360		
Інші зобов'язання	370		
Усього за розділом 2	380		
3. Поточні зобов'язання			
Короткострокові позики	390		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	400		
Короткострокові векселі видані	410		
Інша кредиторська заборгованість	420		141433,65
Розрахунки за окремими програмами	430	184007,68	243226,08
Усього за розділом 3	440	184007,68	384659,73
Баланс	450	11354607,42	13078979,54

Звіт про фінансове виконання, запропонований автором

Показники	К Е К	За видами бюджетів		За прог.		За видами діяльності		За економічними елементами					КЕКВ		
		державний	місцевий	програмама	програмама	безперервна	припинена	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Витрати на соціальні заходи	Амортизація основних засобів та	Інші витрати			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
ДОХІД:	X		10065275			10065275									
загальний фонд			9934986			9934986		715311	5617921	2024570	137000	1440184			
спеціальний фонд, в т.ч.			130289			130289		122534	5685	2070					
За видами послуг:															
Зубне протезування															
Медичні огляди – усього, в т.ч. населення															
юридичні особи															
Плата за оренду майна			47984			47984		47984							
Благодійні внески, гранти і дарунки			74550			74550		66795	5685	2070					

продовження дод. 32

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Кошти на виконання окремих доручень			7755					7755							
ВІТРАТИ – усього, в т.ч.			10065275												
загальний фонд			9934986					715311	5617921	2024570	137000	1440184			
спеціальний фонд, в т.ч.			130289					122534	5685	2070					
За видами послуг															
Зубне протезування															
Медичні огляди – усього, в т.ч.															
населення															
юридичні особи															
Плата за оренду майна			47984					47984							
Благодійні внески, гранти і дарунки			74550					66795	5685	2070					
Кошти на виконання окремих доручень			7755					7755							

Звіт про рух грошових коштів бюджетних установ, запропонований автором

ПОКАЗНИКИ	КЕК	Усього на рік		РАЗОМ
		Заг. фонд	Спец. фонд	
1	2	3	4	5
1. Рух коштів у результаті операційної діяльності				
НАДХОДЖЕННЯ – усього	X	9797926		9797926
Надходження КОШТІВ ІЗ загального фонду бюджету	X	9797926	X	9797926
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету в т.ч.	X	X		
- плата за послуги, що надаються бюджетними установами (розписати за підгрупами)	250100	X		
- інші джерела власних надходжень бюджетних установ (розписати за підгрупами)	250200	X		
- інші надходження, у т.ч.		X		
- інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів)		X		
- фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування за типом боргового зобов'язання)		X		
ВИДАТКИ – усього, в т.ч.:	X	9797986		9797986
Оплата праці працівників бюджетних установ	1110	5617921		5617921
Нарахування на заробітну плату	1120	2024570		2024570
Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	1130	715311		715311
Інші видатки		1440184		1440184
Чистий рух грошових коштів операційної діяльності (+/-)		0		0

2. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності				
НАДХОДЖЕННЯ – усього, в т.ч.:		137000		137000
Надходження від продажу основних засобів				
Продаж нематеріальних активів				
Інші доходи				
ВИДАТКИ – усього, в т.ч.:				
Придбання основних засобів	2100	137000		137000
Придбання нематеріальних активів	2300	137000		137000
Інші видатки				
Чистий рух грошових коштів інвестиційної діяльності (+/-)		0		0
3. Рух коштів у результаті фінансової діяльності				
НАДХОДЖЕННЯ – усього, в т.ч.:	X	0		0
Отримання позик		0		0
ВИДАТКИ – усього, в т.ч.:				
Повернення позик		0		0
Чистий рух грошових коштів фінансової діяльності (+/-)		0		0
Залишок грошових коштів за звітний період, в т.ч.:		0		0
На початок року				
На кінець року		0		0

Звіт про власний капітал, запропонований автором

ПОКАЗНИКИ	Внески власника	Результат виконання кошторису		Результати переоцінок	Накопичений надлишок/дефіцит
		за загальним фондом	за спеціальним фондом		
1	2	3	4	5	6
Залишок на 31 грудня попереднього періоду		80471,05	97757,20		178228,25
Зміни в обліковій політиці					
Виправлення помилок попередніх звітних періодів					
Скоригований залишок					
Зміни за звітний період					
Переоцінка основних засобів					
Інші					
Надлишок/дефіцит звітного періоду		9762972,74	132311,89		9895284,63
Усього визнані доходи і витрати звітного періоду		- 9900267,96	140639,64		-849628,32
Залишок на 31 грудня звітного періоду		-56824,17	89429,45		32605,28

Додаток И

Вимоги до змісту приміток щодо облікової політики до звітів, підготовлених за різною основою бухгалтерського обліку [266]


Політика	Основа нарахування	Модифікована основа нарахування	Касова основа	Модифікована касова основа
1. Визнання доходу	+	+		
2. Принципи консолідацій, у тому числі інвестиції контрольованих одиниць			+	+
3. Інвестиції	+	+		
4. Визнання і знос (амортизація) необоротних матеріальних і нематеріальних активів	+			
5. Капіталізація відсотків за кредити та інші витрати запаси для перепродажу інші кваліфіковані активи	+ +	+		
6. Будівельні контракти	+			
7. Інвестиційна власність	+			
8. Фінансові інструменти та інвестиції	+	+		
9. Оренда	+	+		
10. Дослідження і розробки	+			
11. Матеріальні запаси: для перепродажу; для використання	+ +	+		
12. Резерви	+	+		
13. Страхування працівників	+	+		
14. Іноземні валютні операції і страхування	+	+	+	+
15. Визначення сегментів діяльності та витрат між сегментами	+	+	+	+
16. Визнання грошових коштів та їх еквівалентів	+	+	+	+
17. Інфляція	+	+	+	+
18. Урядові субсидії і гранти	+	+		

Додаток І

Суб'єкти контролю доходів і видатків бюджетних медичних установ

Суб'єкти контролю	Підстава	Завдання	Фінансові санкції
1	2	3	4
1. Контрольно-ревізійне управління	Закон України Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні.	здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому [83]	Штрафи, відповідальність посадових осіб
2. Державна податкова інспекція	Закон України Про державну податкову службу в Україні.	1. здійснення контролю за додержанням податкового законодавства; 2. здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати бюджетних зборів; 3. контроль за своєчасністю подання бухгалтерських звітів і Балансів, кошторисних декларацій; 4. здійснення перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій [84]	Штрафи
3. Органи державної статистики	Закон України Про державну статистику.	1. реалізація державної політики в галузі статистики; 2. збирання, опрацювання, аналіз, збереження, захист та використання статистичної інформації; 3. прийняття рішень з питань статистики, обліку і звітності; 4. вивчення стану первинного обліку і статистичної звітності; 5. перевірка достовірності первинних та статистичних даних; 6. вимагати внесення виправлень до статистичної звітності у разі виявлення приписок та інших перекручень первинних та статистичних даних [85]	Штрафи, пеня
4. Головний лікар	статут, положення, посадові	1. перевірити правильність ведення обліку; 2. перевірити складання звітності; 3. контроль за правильним витрачанням коштів;	Догана, звільнення з роботи

продовження дод. І

1	2	3	4
	інструкції	4. контроль за своєчасним проведенням розрахунків з підприємствами, установами і особами; 5. брати участь в проведенні інвентаризації грошових коштів, матеріальних цінностей, і контроль за своєчасним відображенням результатів інвентаризації в обліку; 6. перевіряти правильність складання кошторисів видатків	
5. Головний бухгалтер	Накази керівника установи, нормативні документи	1. забезпечити правильну організацію бухгалтерського обліку у відповідності з нормативно-законодавчими актами; 2. здійснювати попередній контроль за своєчасним і правильним оформленням документів і законністю операцій, які проводяться; 3. контроль за правильним і економним витрачанням коштів; 4. контролювати облік доходів і видатків по кошторисах; 5. контроль за своєчасним нарахуванням і виплатою в строк зарплати; 6. своєчасне проведення розрахунків з підприємствами, установами і особами; 7. складання і представлення у відповідні строки звітності; 8. складання кошторисів видатків; 9. здійснення контролю за збереженням основних засобів, малоцінно-швидкозношувальних предметів, та ін. матеріальних цінностей; 10. систематичний облік положень, інструкцій та документів; 11. зберігання бухгалтерських документів, реєстрів обліку, кошторисів та інших документів	Догана
6. Завідуючий відділенням	Накази керівника установи	1. контроль за правильним витрачанням медикаментів та перев'язувальних засобів; 2. контроль за правильним витрачанням коштів	

Додаток ІІ

Запропонована організаційна модель контролю доходів і видатків бюджетних медичних установ

Об'єкти контролю
Наявність кошторису доходів і видатків бюджетних медичних установ
Правильність і обгрунтованість показників кошторису
Дотримання порядку затвердження кошторису
Правильність списання на видатки грошових коштів і матеріальних цінностей за статтями кошторису:
1110 – правильність формування і застосування посадових окладів, доплат, надбавок, премій, визначення виплат за час перебування у відпустках, на лікуванні, законність утримання податків і платежів з доходів працівників;
1120 – вивчення об'єктів оподаткування, застосування ставок зборів, своєчасність перерахування зборів до державних цільових фондів;
1130 – правильність списання витрат на матеріальні цінності, канцелярські товари, витрат на поточний ремонт;
1140 – правильність списання сум на відрядження;
1160 – правильність застосування діючих норм, цін і тарифів на комунальні послуги;
2110 – правильність списання витрат на придбання виробничого обладнання і предметів довгострокового користування у межах виділених обсягів капітальних вкладень
Наявність, стан збереження матеріальних цінностей, коштів, дотримання порядку проведення інвентаризації.
Стан розрахункової дисципліни, правильність розрахунків з бюджетом
Стан бухгалтерського обліку і звітності по виконанню кошторису

Джерела інформації
<i>Нормативні: законодавчі акти, постанови, інструкції, положення</i>
<i>Облікові</i>
1110 – <u>первинні</u> : таблиці обліку робочого часу, особисті листки, касові ордера, лікарняні листки, витяги банку, Розрахунково-платіжна відомість, тарифікація. <u>Реєстри</u> : меморіальний ордер № 5, книга “журнал-головна”, книга обліку депонованої заробітної плати, касова книга
1120 – <u>первинні</u> : відомості на виплату допомоги, таблиці обліку робочого часу, лікарняні листки, витяги банку, документи на народження дитини, довідка загсу, рішення профспілкового комітету, розрахунково-платіжна відомість, <u>Реєстри</u> : меморіальний ордер № 5, книга “журнал-головна”
1130 – <u>первинні</u> : банківські рахунки на попередню оплату, накладні на отримання товару, акти на списання матеріальних цінностей, накладна-вимога на використання медикаментів, звіт про використання медикаментів по відділеннях, меню-вимога на видачу продуктів харчування, акти на списання білизни, шляхові листки, акти на встановлення запасних частин на автомобілі, акти виконаних робіт (обслуговування техніки, обладнання), авансові

продовження дод. ІІ

звіти на відправлення. <u>Реєстри</u> : меморіальні ордери № 10, 11, 12, 13, книга “журнал-головна”
1140 – <u>первинні</u> : авансові звіти, прибуткові і видаткові касові ордери, посвідчення про відрядження. <u>Реєстри</u> : книга “журнал-головна”, меморіальний ордер № 8
1160 – <u>первинні</u> : банківські рахунки на попередню оплату, угоди про заключення робіт, платіжні вимоги, акти виконаних робіт, платіжні доручення. <u>Реєстри</u> : книга “журнал-головна”
2110 – <u>первинні</u> : банківські рахунки на попередню оплату, угоди про заключення робіт, платіжні доручення, накладні на отримання товару, акти передачі матеріальних цінностей. <u>Реєстри</u> : книга “журнал-головна”, меморіальні ордери №№ 4, 6, 9
<u>Звітність</u> : баланс ф. № 1; звіт про виконання загального фонду кошторису установи ф. № 2; звіт про рух необоротних активів ф. № 5; звіт про рух матеріалів і продуктів харчування ф. № 6; звіт про заборгованість бюджетних установ ф. № 7; звіт про результати фінансової діяльності ф. № 9; звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей, в бюджетних установах ф. № 15

Організаційно-розпорядчі та інші документи: накази, договори, угоди, контракти, штатний розпис, лімітна довідка

Методичні прийоми контролю

Документального: формальна перевірка, арифметична, перевірка за змістом, зустрічна перевірка.

Фактичного: інвентаризація.

Методичні прийоми узагальнення результатів контролю

Акт перевірки, проміжні акти, довідка, акти комплексної ревізії.

Додаток ІЗ



Нормативна карта витрат на придбання медикаментів

_____ (П.І.П. пацієнта)

_____ (місце проживання, ресстрації)

_____ (паспортні чи інші дані, які засвідчують особу)

_____ (ідентифікаційний номер)

_____ (страховий номер чи поліс)

_____ (П.І.П. лікаря та медичної сестри)

_____ (вид захворювання, діагноз)

№ з/п	Перелік медикаментів	Норма споживання, кількість	Ціна за одиницю, грн.	Нормативна вартість споживання, грн.	Фактичні витрати, кількість	Ціна за одиницю, грн.	Фактичні витрати, грн.	Сума відхилення, грн.
1	Валокордин	2 шт.	3.00	6.00	1 шт.	3.50	3.50	6.00-3.50
	... і т.д.							
	Разом витрат							

Всього витрат за даний вид хвороби _____
(сума прописом)

Лікуючий лікар _____
(підпис)

Медична сестра _____
(підпис)



ПОЛОЖЕННЯ про організацію внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах

Положення про організацію внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах (далі – положення) розроблено на підставі чинного законодавства Міністерства охорони здоров'я, Закону України “Основи законодавства України про охорону здоров'я” та стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Положення визначає поняття, мету та організацію внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах. Положення є обов'язковим для безумовного дотримання його вимог бюджетними медичними закладами.

Стаття 1. Визначення термінів

У цьому Положенні терміни вживаються у такому значенні:

заклади охорони здоров'я – підприємства, установи та організації, завданням яких є забезпечення різноманітних потреб населення в галузі охорони здоров'я шляхом подання 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;

внутрішній контроль – це система організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність бюджетної медичної установи, які б забезпечували цільове та ефективне використання нею бюджетних коштів;

документування результатів контрольного заходу – формування масиву документально зафіксованої інформації про організаційно-правову та фінансово-господарську діяльність



бюджетного медичного закладу, де проводились контрольні заходи, який повинен забезпечувати розкриття теми контрольного заходу;

контрольний захід – сукупність способів і методичних прийомів фінансового контролю, які застосовуються суб'єктами фінансового контролю в межах повноважень, визначених цим Положенням та іншими актами законодавства, що регулюють їх діяльність;

об'єкт внутрішнього контролю – повний комплекс (система) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності бюджетного медичного закладу, на які спрямовуються контрольні заходи суб'єкта фінансового контролю;

планові контрольні заходи – це контрольні заходи, що включені до відповідних планів контрольних заходів служби внутрішнього контролю;

позапланові контрольні заходи – це контрольні заходи, що не включені до відповідних планів контрольних заходів служби внутрішнього контролю;

служба внутрішнього контролю – це самостійний структурний підрозділ бюджетного медичного закладу;

способи і методичні прийоми державного фінансового контролю – система документального і фактичного контролю за допомогою яких досліджується і перевіряється фінансово-господарська діяльність підконтрольних об'єктів (бюджетних медичних закладів);

суб'єкт фінансового контролю – орган чи особа, які відповідно до даного положення має право здійснювати внутрішній контроль;

тема контрольного заходу – це визначений суб'єктом фінансового контролю зміст конкретного контрольного заходу.



Стаття 2. Мета внутрішнього контролю

Метою внутрішнього контролю є виявлення відхилень від прийнятих норм та стандартів й порушень принципів, законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити коригувальних заходів, а в окремих випадках – притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення подібних порушень у майбутньому.

Стаття 3. Основні завдання служби внутрішнього контролю

Основні завдання служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу визначаються метою її створення. На службі внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу покладаються такі завдання:

щодо законності:

забезпечення дотримання законодавства в галузі охорони здоров'я, державних стандартів, критеріїв та вимог, спрямованих на збереження навколишнього середовища, нормативів професійної діяльності в галузі охорони здоров'я, вимог Державної фармакопеї, стандартів медичного обслуговування, медичних матеріалів і технологій;

здійснення на основі галузевих медичних стандартів контролю за якістю та обсягом медико-санітарної допомоги, що надається закладами охорони здоров'я (бюджетними);

здійснювати систематичний облік положень, інструкцій та інших документів;

виявлення фактів порушення фінансового законодавства, у тому числі бюджетного, під час прийняття управлінських рішень та здійснення фінансових операцій з бюджетними коштами;

здійснювати систематичний контроль за додержанням актів законодавства з питань охорони здоров'я та санітарних правил керівниками закладів охорони здоров'я незалежно від форм власності;

контроль за проведенням в установленому порядку державної акредитації закладів охорони здоров'я;

збереження активів:

контролювати правильне проведення і оформлення матеріалів



пов'язаних з інвентаризацією грошових коштів, матеріальних цінностей, фінансових зобов'язань;

контролювати своєчасне нарахування і виплату в строк заробітної плати;

своєчасне проведення розрахунків з підприємствами, установами і фізичними особами;

приймати заходи щодо попередження безгосподарності, марнотратства, крадіжок;

впровадження ефективної, достовірної та повної інформаційної системи управління для своєчасного виявлення та усунення недоліків і порушень у здійсненні господарських операцій;

здійснення операцій з основними засобами;

здійснення операцій з матеріальними цінностями, медикаментами та продуктами харчування;

перевірити організацію роботи з питань охорони праці, безпеки руху засобів автотранспорту і протипожежного захисту закладів охорони здоров'я; організацію і здійснення медико-санітарного забезпечення під час ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій;

оцінка стану бухгалтерського обліку і звітності:

забезпечити дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку;

своєчасне відображення результатів інвентаризації в обліку для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності;

здійснювати попередній контроль за своєчасним і правильним оформленням документів і законністю операцій, які проводяться;

здійснювати систематичний контроль щодо складання і представлення у відповідні строки фінансової звітності;

забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів;

наявність, стан збереження первинних документів, облікових реєстрів (меморіальні ордери, журнал-головна або оборотно-сальдова відомість, аналітичні картки);

ефективність діяльності:

забезпечення ефективності та економності використання бюджетних коштів відповідальними виконавцями;



своєчасне виявлення порушень та недоліків в діяльності структурних підрозділів;

щодо заходів до запобігання інфекційних захворювань:

перевірити розробку бюджетним медичним закладом заходів щодо запобігання інфекційним захворюванням, епідеміям та їх ліквідація;

перевірити організаційну роботу бюджетного медичного закладу з охорони здоров'я, материнства і дитинства, відбір дітей та підлітків на санаторно-курортне лікування, перевірити правильність проведення контролю стану здоров'я дітей у дошкільних та інших навчальних закладах незалежно від форми власності, виробництва і якості продуктів дитячого харчування в закладах охорони здоров'я;

перевірити організацію проведення систематичного медичного обстеження (диспансеризації) осіб, які брали участь у ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, евакуйовані та відселені із зон відчуження, і тих, що проживають на радіаційно забруднених територіях;

забезпечення здійснення контролю за підтриманням належного санітарного та епідемічного стану, організації пропаганди наукових медичних і гігієнічних знань серед населення;

щодо фінансування закладів охорони здоров'я:

контроль за здійсненням фінансування закладів охорони здоров'я, які утримуються за рахунок коштів обласного, районного та місцевого бюджетів, контроль за ефективним використанням ними фінансових, матеріальних та трудових ресурсів;

контроль за правильним вирішенням питання про визнання місцевості курортом, за установленням меж округів і зон санітарної охорони курортів і визначення їх режиму;

здійснення контролю за діяльністю медичних та фармацевтичних вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, що належать до сфери його управління; контроль за визначенням потреби у фахівцях різних спеціальностей для галузі охорони здоров'я, контроль за формуванням замовлення та проводить в установленому порядку підготовку, перепідготовку та атестацію працівників охорони здоров'я.



Стаття 4. Функції служби внутрішнього контролю

Головними функціями служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу є:

визначення ефективності використання коштів всіх видів бюджету бюджетними медичними закладами;

координація взаємодії суб'євів фінансового контролю та безпосередня взаємодія з правоохоронними органами;

створення та ведення єдиної електронної інформаційної бази внутрішнього контролю;

координація, організація і перевірка стану діяльності бюджетних медичних закладів;

контроль за законністю, ефективністю і цільовим використанням бюджетних коштів бюджетного медичного закладу;

інформування відповідних суб'єктів виконавчої влади та Державної контрольно-ревізійної служби про факти виявлених порушень;

здійснення контрольних заходів щодо усунення виявлених фінансових порушень, причин та умов, що їх породжують;

звернення до суду.

Стаття 5. Суб'єкти, які здійснюють внутрішній контроль

Суб'єктами, які здійснюють внутрішній фінансовий контроль у бюджетному медичному закладі є: служба внутрішнього контролю Міністерства охорони здоров'я та посадова особа у штаті обласного управління охорони здоров'я.

Стаття 6. Служба внутрішнього контролю

Служба внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу повинна бути укомплектована професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які в змозі виконувати покладені на них функціональні обов'язки.

Чисельність служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу має бути достатньою для ефективного досягнення цілей та завдань, поставлених перед цим підрозділом (керівник і ревізори служби внутрішнього контролю).

Служба внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу звітує перед Головним управлінням охорони здоров'я не рідше ніж один раз на рік, надає йому висновки та пропозиції за результатами



перевірок та на вимогу Головного управління охорони здоров'я готує інформацію про виконання плану (графіка) проведення перевірок.

Служба внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу має право:

на ознайомлення з усією документацією бюджетного медичного закладу та нагляду за діяльністю будь-якого підрозділу бюджетного медичного закладу, а також вимагати письмові пояснення від окремих посадових осіб бюджетного медичного закладу щодо виявлених недоліків у роботі;

перевіряти розрахунково-касові документи, фінансову, податкову і статистичну звітність, іншу документацію, а у разі необхідності наявність цінностей, які знаходяться у бюджетному медичному закладі;

залучати у разі необхідності співробітників інших структурних підрозділів бюджетного медичного закладу для виконання поставлених перед службою внутрішнього контролю завдань;

з дозволу керівництва бюджетного медичного закладу знімати копії з одержаних документів, у тому числі копії файлів, копії будь-яких засобів, що зберігаються в комп'ютерних системах, а також розшифровувати ці записи;

при виявленні грубих порушень чинного законодавства, випадків розкрадань, допущених працівниками бюджетного медичного закладу, рекомендувати керівнику усунення їх від виконання службових обов'язків.

Проведення контролю структурних підрозділів бюджетного медичного закладу здійснюється службою внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу незалежно від плану роботи інших контролюючих суб'єктів. Служба внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу є органом оперативного контролю.

Стаття 7. Керівник служби внутрішнього контролю

Кандидатура керівника служби внутрішнього контролю погоджується з керівником бюджетного медичного закладу.

Кандидат на посаду керівника служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу, який повинен відповідати кваліфікаційним вимогам, установленим нормативно-правовими актами, подає такі документи:



клопотання за довільною формою;
копію диплома про освіту;
копію трудової книжки.

Вищезазначені копії документів мають бути засвідчені нотаріально.

Якщо особа, яка претендує на посаду керівника служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу, є іноземцем, то вона додатково подає документи, що підтверджують законність її перебування на території України, а у випадках, передбачених чинним законодавством України, – дозвіл на працевлаштування, виданий Державним центром зайнятості Міністерства праці та соціальної політики України або за його дорученням – відповідними центрами зайнятості Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, якщо інше не передбачено законами України.

На посаду керівника служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу не може бути призначена особа, яку визнано винною у вчиненні корисливого злочину із призначенням покарання без позбавлення волі або яка була звільнена з посади на вимогу бюджетного медичного закладу.

Після затвердження бюджетним медичним закладом наказу на призначення (звільнення) керівника служби внутрішнього контролю бюджетний медичний заклад у трьох-денний строк повідомляє про це Головне управління охорони здоров'я.

У разі зміни керівника служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу, не пізніше ніж через місяць з дня звільнення попередньої особи, бюджетний медичний заклад має подати на нового керівника служби внутрішнього контролю потрібні документи для проходження ним співбесіди на засіданні комісії при Головному управлінні охорони здоров'я.

Якщо особа, яка призначена тимчасово на посаду керівника служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу, продовжує виконувати обов'язки понад місяць, то в тижневий термін після закінчення зазначеного строку бюджетний медичний заклад, зобов'язана подати на цю особу потрібні документи для проходження нею співбесіди на засіданні відповідної комісії при Головному управлінні охорони здоров'я.



Розгляд документів і погодження кандидатури на посаду керівника служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу здійснює комісія при Головному управлінні охорони здоров'я в місячний строк з часу отримання повного пакета документів.

Погодження (непогодження) кандидатури на посаду керівника служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу оформляється рішенням комісії при Головному управлінні охорони здоров'я з подальшим інформуванням про це бюджетного медичного закладу в п'яти-денний строк.

Після проведення співбесіди та прийняття рішення про погодження (непогодження) кандидатури на посаду керівника служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу Головне управління охорони здоров'я в тижневий строк подає до бюджетного медичного закладу, для якої погоджувалася кандидатура на посаду керівника служби, копії відповідного рішення та документів на керівника служби.

Стаття 8. Працівники служби внутрішнього контролю

Працівники служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу при призначенні на посаду дають письмове зобов'язання про нерозголошення інформації про діяльність бюджетного медичного закладу.

Працівники служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу повинні володіти базовими знаннями у сфері бухгалтерського обліку і фінансів, права, управління активами та пасивами бюджетного медичного закладу.

Стаття 9. Порядок здійснення контрольних заходів службою внутрішнього контролю

План контрольних заходів служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу повинен включати:

- тему контрольного заходу;
- назву бюджетного медичного закладу, який підлягає контролю,
- та місце її розташування;
- термін закінчення контрольного заходу;
- період, який підлягає контролю;



перелік суб'єктів державного фінансового контролю, які будуть спільно проводити контрольні заходи (за їх погодженням).

Включення до плану теми контрольного заходу повинно мати обґрунтування.

Обсяг плану внутрішнього контролю має бути достатнім для виконання завдань роботи контролю.

Служба внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу формує плани основних напрямів контрольних заходів терміном на рік.

Служба внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу може проводити позапланові контрольні заходи.

Проведенню контрольного заходу передують попередження службою внутрішнього контролю керівника бюджетного медичного закладу про дату початку проведення контрольних заходів.

При проведенні внутрішнього контролю підрозділів бюджетного медичного закладу необхідно передбачити наявність таких етапів перевірки:

- отримання повної інформації про підрозділ, що перевіряється, включаючи засоби внутрішнього контролю;

- складання та виконання плану роботи внутрішнього контролю, в якому повинні бути відображені мета та процедури перевірки з урахуванням інформації про підрозділ, що перевіряється;

 - проведення внутрішнього контролю;

 - здійснення наступного контролю.

Планування діяльності служби внутрішнього контролю бюджетного медичного закладу:

- проведення перевірок з метою здійснення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю;

- забезпечення організації постійного контролю за дотриманням співробітниками встановленого документообороту, процедур проведення операцій, функцій та повноважень згідно з покладеними на них обов'язками;

- проведення розгляду фактів порушень співробітниками чинного законодавства, нормативних актів та стандартів;

- забезпечення схоронності та повернення одержаних від підрозділів документів на всіх носіях;

- забезпечення повноти документування кожного факту перевірки, оформлення письмово висновків, де мають бути відображені усі



питання, вивчені в ході перевірки, та рекомендації, надані керівництву.

Стаття 10. Документування контрольних заходів та їх реалізація

За результатами контрольного заходу складається акт (довідка), який підписується керівником контрольної групи (ревізором), керівником підконтрольного об'єкту, його головним бухгалтером або особами, які виконують їх обов'язки.

У разі незгоди керівника підконтрольного об'єкту зі змістом акту (довідки) він підписує акт (довідку) і протягом десяти днів подає письмове зауваження з обґрунтуванням причин незгоди.

Керівник підконтрольного об'єкту зобов'язаний вжити заходів для усунення виявлених порушень чи зловживань до закінчення контрольних заходів та узгодження його незгоди.

Суб'єкт фінансового контролю у тижневий термін після завершення контрольного заходу розглядає його результати і вживає заходи у межах наданих йому повноважень для усунення порушень чи зловживань, відшкодуванню матеріальних збитків, притягнення до відповідальності винних осіб, усунення причин та умов, що призвели до порушень фінансової дисципліни, вжити заходів для запобігання їм, а також забезпечити контроль за виконанням рішень, прийнятих за наслідками контрольного заходу.

Документування результатів контрольних заходів за змістом і формою складається з робочих, офіційних, додаткових та супровідних документів.

Матеріали контрольного заходу являють собою повну або часткову сукупність офіційної, додаткової та супровідної, яка має офіційний характер, документації складеної за результатами контрольного заходу.

Матеріали контрольного заходу повинні зберігатися у сейфах протягом 10 років.



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации / Андреев В.Д. – М.: Экономика, 1987. – 334 с.
2. Андреев П.П. Проблеми бюджетної сфери, виявлені органами ДКРС, та шляхи їх подолання / П.П. Андреев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 5. – С. 3-9.
3. Анисимов В.М. Развитие страховой медицины – путь к реформированию здравоохранения / В.М. Анисимов // Финансы. – 1995. – № 5. – С. 47–50.
4. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: [навчальний посібник] / Атамас П.Й. — Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
5. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах: [навчальний посібник] / Атамас П.Й. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
6. Базась М.Ф. Методика і організація фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. Наук / М.Ф. Базась. – Київ, 1999. – 20 с.
7. Базилевич В. Методика розрахунку страхових тарифів на послуги установ охорони здоров'я / В. Базилевич, Л. Баластрик // Економіка України. – 1996. – № 2. – С. 84–86.
8. Байбекова О.О. Про форми і методи контролю за дотриманням законодавства при формуванні, затвердженні і виконанні кошторису бюджетної установи / О.О. Байбекова // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2 (19). – С. 6–10.
9. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь / А.С. Бакаев. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 170 с.
10. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: [учебное пособие] / Белобжецкий И.А. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 294 с.
11. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / Белобжецкий И.А. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.
12. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях / Белов А.Н. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 175 с.
13. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непромышленной сферы / Белов А.Н. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 240 с.



14. Белов А.Н. Бухгалтерський учет в учреждениях непроизводственной сферы / Белов А.Н. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 240 с.
15. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях / Белов Н.Г. – М.: Статистика, 1980. – 183 с.
16. Белуха Н.Т. Ревизия и контроль в торговле / Белуха Н.Т. – М.: Экономика, 1988. – 255 с.
17. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Бернштейн Л.А. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.
18. Бельчик С.В. Ефективний контроль неможливий без якісного правового поля / С.В. Бельчик // Фінансовий контроль. – 2006. – № 3. – С. 17-20.
19. Білобловський С. Складові елементи процесу бюджетування / С. Білобловський // Економіка, фінанси, право. – 2002. – № 8. – С. 20–25.
20. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / Білуха М.Т. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с.
21. Бобыр С.И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий / Бобыр С.И. – М.: Высшая школа, 1975. – 392 с.
22. Большая советская энциклопедия: в 30-ти томах / Гл. ред. А.М. Прохоров / 3-е изд. Т. 20. – М.: Советская энциклопедия, 1975. – 607 с.
23. Бречко О.В. Удосконалення контролю в системі управління фінансовими ресурсами регіону / О.В. Бречко // Фінансовий контроль. – 2002. – № 9. – С. 150–154.
24. Брігхем Є. Основи фінансового менеджменту / Брігхем Є.: пер. з англ. – К.: Молодь, 1997. – 1000 с.
25. Булгакова С. Зародження державного фінансового контролю та його розвиток до кінця 18 ст. / С. Булгакова, О. Колодій // Вісник КНТЕУ. – 2006. – № 4. – С. 97–105.
26. Бурей І.С. Методи та прийоми здійснення контролю: прагнемо вдосконалення / І.С. Бурей // Фінансовий контроль. – 2006. – № 6. – С. 22-24.
27. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика, план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: [навчальний посібник для студентів вузів] /



Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малога. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.

28. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. [для студ. спец. “Облік і аудит” вищ. навч. закл. вид. 3-є, доп. і перероб.] / Бутинець Ф.Ф. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.

29. Бутова В.Г. Методика формулювання обласного преїскуранта тарифов на медичинские услуги / В.Г.Бутова // Финансы. – 1994. – № 11. – С. 30–34.

30. Бутинець Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельско-хозяйственных предприятиях / Бутинець Ф.Ф. – К.: УСХА, 1976. – 108 с.

31. Бухгалтерський облік в бюджетних установах / [Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сісюк С.В.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 472 с.

32. Бухгалтерський облік і аудит в аптеках: [навчальний посібник для студентів спеціальності “Облік і аудит”]; за ред. проф. Бутинця Ф.Ф. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 384 с.

33. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / Л.В. Панкевич, М.А. Зварич, Р.С. Бойко, Л.Н. Личечко. – Львів: Аверс, 2002. – 316 с.

34. Бухгалтерський словник [за ред. проф. Бутинця Ф.Ф.] – Житомир, 2001. – 224 с.

35. Бюджетна система: [навч. посібник]; за ред. Ю.В. Пасічника – Черкаси: Відлуння, 1999. – 376 с.

36. Бюджетний кодекс України: за станом на 08.07.2010 р., № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/бюджетний%20кодекс%20україн%20и>.

37. Бюджетный учет: новый порядок ведения с 2005 года / под. ред. Г.Ю. Касьяновой. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Информ-центр XXI века, 2005. – 480 с.

38. Василик О.Д. Державні фінанси України: [навчальний посібник] / Василик О.Д. – К.: Вища школа, 2004. – 383 с.

39. Вознесенский Е.А. Внутрихозяйственный контроль на предприятиях / Вознесенский Е.А. – Л.: Знание, 1967. – 33 с.

40. Воробієнко А. Облік коштів спеціального фонду в бюджетних установах / А. Воробієнко // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 102. – С. 17-23.



41. Гейвандова Й. Медицинское страхование в Швейцарии / Й. Гейвандова // Врач. – 1992. – № 5. – С. 38.
42. Гибкое развитие предприятия: Эффективность и бюджетирование / [Самочкин В.Н., Пронин Ю.Б., Логачев Е.Н. и др.]. – М.: “Дело” Лтд., 2000. – 352 с.
43. Гнибіденко І.Ф. Соціальна безпека: теорія та українська практика: [монографія] / І.Ф. Гнибіденко, А.М. Колот – К.: КНЕУ, 2006. – 292 с.
44. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. [2-ге вид.]. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.
45. Голощапов В. Бюджетный учет / Голощапов В., Дедков Е., Якимов В. – М.: Госфиниздат, 1963. – 256 с.
46. Голощапов В.А. Бюджетный учет: [учебное пособие для финансовых и финансово-кредитных техникумов. изд. 2-е перераб. и доп.] / Голощапов В.А. – М.: Финансы, 1969. – 288 с.
47. Голяченко О. Поліклініка – рудимент радянської системи і велике гальмо на шляху реформування української здравоохорони / О. Голяченко // Медична газета України. – 1998. – № 1. – С. 1–3.
48. Голяченко О. Українська система охорони здоров'я. Безліч питань – обмаль відповідей / О. Голяченко // Медична газета. – 1997. – № 13-14. – С. 2.
49. Голяченко О. Чи можлива і потрібна в Україні "бюджетно-страхова медицина"? / О. Голяченко // Медична газета України. – 1996. – № 8. – С. 5.
50. Голяченко О. Як же все таки вивести українську здравоохорону із кризи? / О. Голяченко // Медична газета України. – 1995. – № 22. – С. 4.
51. Голяченко О.М. Соціальна медицина, організація та економіка охорони здоров'я / Голяченко О.М., Сердюк А.М., Приходський О.О. – Тернопіль – Київ – Вінниця: Джура, 1997. – 250 с.
52. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник. 6-те вид.] / Грабова Н.М. – К.: А.С.К., 2002. – 266 с.
53. Гречко О.В. Удосконалення контролю в системі управління фінансовими ресурсами регіону / О.В. Гречко // Фінансовий контроль. – 2002. – № 9. – С. 150–154.



54. Гуев А.И. Предпринимательская деятельность в медицине: справочник / А.И. Гуев. – М.: Издательский дом “Русский врач”, 1998. – 128 с.
55. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности / Ю.А. Данилевский, Т.М. Мезенцева. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.
56. Дедков Е.П. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и его централизация / Дедков Е.П. – М., 1966.
57. Дедков Е.П. Бюджетный учет / Дедков Е.П. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 231 с.
58. Дедков Е.П. Бюджетный учет и отчетность / Дедков Е.П. – М.: Финансы, 1975. – 230 с.
59. Дедков Е.П. Бюджетный учет: [учебник. изд.2-е перераб. и доп.] / Дедков Е.П. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 175 с.
60. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит / [Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін.]. – К.: НВП “АВТ”, 2004. – 424 с.
61. Джога Р.Т. Бугалтерський облік в бюджетних установах: [підручник] / Джога Р.Т., Свірко С.В., Сінельник Л.М.; за заг. ред. проф. Джоги Р.Т. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
62. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: [навчальний посібник] / Джога Р.Т. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.
63. Джога Р.Т. Облік у бюджетних установах / Джога Р.Т. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.
64. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / Друри К.; пер. с англ., под ред. С.А. Табаиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
65. Ееро Ліннакко ІТК в сфері охорони здоров'я: [навчальний модуль для пілотних регіонів] / Ееро Ліннакко. – К.: СВС, 2005. – 98 с.
66. Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.
67. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / [за ред. Р. Дяківа]. – К.: Міжнародна економічна фундація, 2000. – 703 с.



68. Єріна А.М. Національний рахунок охорони здоров'я: методологічні принципи формування та аналітичні можливості / А.М. Єріна, І.В. Калачова // Статистика України. – 2008. – № 3. – С. 4-10.
69. Желюк Л.О. Вдосконалення обліку витрат в закладах охорони здоров'я: тези доповідей Всеукраїнської наукової конференції [“Становлення облікової політики в Україні”], (Тернопіль, 18-19 травня 2007 р.) – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 339 с.
70. Жила В.Г. Ревізія і аудит / Жила В.Г. – К.: МАУП, 1998. – 96 с.
71. Житний П. Принципи формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит, науково-практичний журнал – 2005. – № 4. – С. 25–28.
72. Жовновач Р.І. Бюджетування в системі управління фінансами підприємства: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / Р.І. Жовновач. – Київ: Науково-дослідний фінансовий інститут при Міністерстві фінансів України, 2006. – 18 с.
73. Журко В.Ф. Внутриведомственный контроль и социалистическая собственность / В.Ф. Журко, В.Б. Ястребов – М.: Финансы, 1980. – 192 с.
74. Жутова З.У. Бюджетный учет в СССР (в банках и бюджетных учреждениях) / Жутова З.У. – Л.: Изд. Ленинградского университета, 1967. – 159 с.
75. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: [навчальний посібник, 2-ге вид. перероб. і доп.] / А.Г. Загородній, Г.О. Паргин. – К.: Знання, КОО, 2003. – 327 с.
76. Заклади охорони здоров'я та захворюваність населення України в 2005 році: статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат, 2006. – 254 с.
77. Заклади охорони здоров'я та захворюваність населення України в 2007 році: статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат, 2008. – 254 с.
78. Закон Российской Федерации “О бюджетной классификации”: по состоянию на 15.08.1996 г., № 115-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=law;n=64805>



79. Закон України “Основи законодавства про охорону здоров’я”: за станом на 19.11.1992 р., № 2802-ХІІ зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://www.google.com.ua/search?hl=ru&source=hp&q=%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD>.

80. Закон України “Про благодійництво та благодійні організації”: за станом на 16.09.1997 р., № 531/97-ВР зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=531%2F97-%E2%F0>.

81. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”: за станом на 16.07.1999 р., № 996-ХІV зі змінами і доповненнями // Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) – Частина 1 / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, к.е.н., доц. О.П. Войналович, к.е.н., доц. С.Ф. Легенчук, к.е.н., доц. Н.А. Остап’юк, викл. В.З. Мошенський, інженери кафедри Н.І. Георгієва, О.А. Разумна. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.

82. Закон України “Про гуманітарну допомогу”: за станом на 22.10.1999 р., № 1192-ХІV зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1192-14>.

83. Закон України “Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні”: за станом на 26.01.1993 р., № 2939-ХІІ, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2003_11_27/T293900.html.

84. Закон України “Про державну податкову службу”: за станом на 04.12.1990 р., № 509-ХІІ зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1085.289.0>.

85. Закон України “Про державну статистику”: за станом на 17.09.1992 р., № 2614-ХІІ зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2614-12>.

86. Закон України “Про оплату праці”: за станом на 24.03.1995 р., № 108/95 ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95->



[%E2%F0&pass=dCCMfOm7xBWMgnEEZiv6CI8tHdlFIIsFggkRbI1c.](#)

87. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”: за станом на 22.05.1997 р, № 283/97-ВР, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=283%2F97-%E2%F0>.

88. Закон України “Про місцеве самоврядування в Україні”: за станом на 21.05.1997 р., № 280/97-ВР зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=280%2F97-%E2%F0>.

89. Заячківська О.В. Бюджетування і можливості його використання у бюджетних медичних установах: збірник наукових праць [“Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону”]. Розділ 3 “Зайнятість та соціальна інфраструктура”. Вип. 13. – Рівне. – 2007. – № 4. – С. 152–160.

90. Заячківська О.В. Впровадження нового плану рахунків в бюджетних медичних установах / О.В. Заячківська // Вісник РДТУ. – Рівне. – 2000. – № 2 (4). – С. 217–220.

91. Заячківська О.В. Економічна сутність видатків і витрат бюджетних медичних установ: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [“Стан та проблеми інноваційної розбудови України”]. Том 2. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2008. – С. 47–50.

92. Заячківська О.В. Класифікація видатків бюджетних установ / О.В. Заячківська // Вісник РДТУ. Економіка. Регіональна економіка і управління. Збірник наукових праць. – Рівне. – 2001. – № 5 (12). – С. 195–201.

93. Заячківська О.В. Класифікація діяльності бюджетних медичних установ: збірник тез X Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих учених [“Проблеми та перспективи становлення фінансової системи України”]. – Севастополь: СевНТУ. – 2007. – С. 206–207.

94. Заячківська О.В. Контроль за видатками бюджетних медичних установ / О.В. Заячківська // Вісник ХНУ. Економічні науки. Ч. 2. – Хмельницький. – 2007. – № 6. – С. 257–259.

95. Заячківська О.В. Медичне страхування як один із



шляхів реформування системи охорони здоров'я: збірник наукових праць ЧДТУ. Економічні науки. Вип. 21. – Черкаси. – 2008. – С. 162-166.

96. Заячківська О.В. Методика контролю доходів і видатків бюджетних медичних установ / О.В. Заячківська // Вісник ЖДТУ. – Житомир. – 2004. – № 1 (27). – С. 74-79.

97. Заячківська О.В. Методика складання кошторису доходів і видатків у бюджетних медичних установах із застосуванням програмно-цільового методу / О.В. Заячківська // Вісник НУВГП. Економіка. Ч. 3. – Рівне. – 2004. – № 4 (28). – С. 96-105.

98. Заячківська О.В. Методологічні принципи бухгалтерського обліку доходів і видатків бюджетних установ / О.В. Заячківська // Вісник НУВГП. Економіка. Ч.2. – Рівне. – 2006. – № 4 (36). – С. 268-276.

99. Заячківська О.В. Облік доходів загального фонду медичних закладів та шляхи його удосконалення: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції [“Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції”]. – Збірник “Вісник НУВГП. Економіка. Збірник наукових праць”. Вип. 4 (44). Ч 2. – Рівне. – 2008. – С. 235-243.

100. Заячківська О.В. Порівняння визначень та класифікацій фінансового контролю / О.В. Заячківська // Вісник УДУВГП. Економічні науки. Збірник наукових праць. Ч. 1. – Рівне. – 2004. – № 2 (26). – С. 48-56.

101. Заячківська О.В. Порівняння методологічних підходів до обліку доходів в бюджетній сфері та на приватних підприємствах (вітчизняний та зарубіжний досвід) / О.В. Заячківська // Вісник ЖІПІ. – Житомир. – 2002. – № 18. – С. 45-49.

102. Заячківська О.В. Послуги бюджетних медичних установ як об'єкти обліку і контролю: збірник тез Всеукраїнської конференції [“Проблеми розвитку фінансового ринку в Україні”]. – Харків. – 2007. – С. 114-117.

103. Заячківська О.В. Регламентация організації внутрішнього контролю у бюджетних медичних установах: збірник наукових праць [“Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону”]. Серія “Зайнятість та соціальна інфраструктура”. Вип. 11. – Рівне. – 2005. –



№ 3. – С. 22-29.

104. Заячківська О.В. Удосконалення організації контролю доходів і видатків бюджетних медичних установ / О.В. Заячківська // Вісник УДУВГП. Економічні науки. Збірник наукових праць. – Рівне. – 2003. – № 4 (23). – С. 19-27.

105. Заячківська О.В. Удосконалення фінансової звітності бюджетних установ: збірник наукових праць [“Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону”]. Серія “Зайнятість та соціальна інфраструктура”. Вип. 12. – Рівне. – 2006. – № 3. – С. 61-68.

106. Зінкевич О.В. Облік у бюджетній сфері: [навчальний посібник] / О.В. Зінкевич, І.А. Лагода. – Рівне: РДГУ, 2000. – 152 с.

107. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу від 30.10.1998 р., № 90 зі змінами й доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lib.kherson.ua/ukr-dose1-12.htm>.

108. Казначейська система: підручник / Юрій С.І., Стоян В.І., Мец М.Й. – Тернопіль, 2002. – 394 с.

109. Каленський М.М. Удосконалення фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів / М.М. Каленський // Фінанси України. – 2001. – № 5 (66). – С. 65-68.

110. Калита В. Медичні стандарти: досвід, перспективи [Електронний ресурс] / В. Калита. – Режим доступу: www.medprom.com.ua.

111. Калюга Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення / Є.В. Калюга // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 44-52.

112. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія]. – Київ: Ельга, Ніка-центр, 2002. – 320 с.

113. Калюга Є.В. Чинна система державного фінансового контролю та шляхи її реформування / Є.В. Калюга // Фінансовий контроль. – 2001. – № 3. – С. 51–59.

114. Калькуляція себестоимости в промисленности: учебник / под ред. проф. Маргулиса А.Ш. – М.: Финансы, 1980. – 288 с.

115. Каранфілов М.С. Інформаційні технології в



державному менеджменті / Каранфілов М.С. – [2-е вид. без змін.]. – К.: КНЕУ, 2006. – 259 с.

116. Карпова Т.П. Управленческий учет: [учебник для вузов] / Карпова Т.П. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.

117. Кириленко О.П. Фінанси: [навчальний посібник] / Кириленко О.П. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 163 с.

118. Клепаков О.О. Контроль у контролюючому органі (про деякі аспекти системи управління контроль-ревізійною роботою) / О.О. Клепаков // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 16–19.

119. Коваленко Ю. Здоровье народа – богатство страны / Ю. Коваленко // Медицина Украины. – 1996. – № 3. – С. 4.

120. Кондратюк С.Я. Позабюджетні надходження медичних закладів держави / С.Я. Кондратюк // Фінанси України. – 2001. – № 8 (69). – С. 71-83.

121. Контроль і ревизія / [Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

122. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль / Крамаровский Л.М. – М.: Финансы, 1976. – 208 с.

123. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль: [учебник] / Крамаровский Л.М. – [4-е изд., перер. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 300 с.

124. Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Криницкий Р.И. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 120 с.

125. Крисюк В.І. Ревізія і контроль в установах і організаціях бюджетної сфери: [навчальний посібник] / Крисюк В.І., Каленський М.М., Юрченко О.В. – К.: В-во Європейського університету фінансів, інформаційних систем, менеджменту і бізнесу, 2000. – 148 с.

126. Кужельный М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, Лінник В.Г. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

127. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции: [практическое руководство] / Кужельный Н.В. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.

128. Кукурудз О.М. Державний фінансовий контроль виконання місцевих бюджетів: автореферат дисертації на здобуття



наукового ступеня кандидата економічних наук / О.М. Кукурудз. – Київ: Науково-дослідний фінансовий інститут при Міністерстві фінансів України, 2006. – 22 с.

129. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: [навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравелла, 2002. – 504 с.

130. Кутузов И.И. Медицинское страхование в Украине: проблемы и тенденции современного этапа / И.И. Кутузов // Медичне страхування. – 1994. – № 3. – С. 3-9.

131. Куценко В.І. Менеджмент сфери послуг / В.І. Куценко, Г.І. Трілленберг. – К.: НАН України, 2007. – 459 с.

132. Левицька С. Аудиторський ризик при проведенні аудиту ефективності / С. Левицька // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2005. – № 2. – С. 79–88.

133. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база / Лень В.С. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 398 с.

134. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи і практика: [навчальний посібник] / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.

135. Литвин С. Платна медицина як спосіб від головного болю уряду / С. Литвин // Україна business. – 2007. – № 7. – С. 4.

136. Лучко А.В. Бюджетний процес на місцевому рівні: [навчально-методичний комплекс для студентів вищих економічних навчальних закладів] / А.В. Лучко, Б.С. Малиняк. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 164 с.

137. Любенко А.М. Методика і організація контролю в бюджетних установах: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / А.М. Любенко. – Львів: Львівська комерційна академія, 2002. – 22 с.

138. Мартиненко Л.В. Якість медичної допомоги пацієнту – якість життя медика / Л.В. Мартиненко // Жіночий лікар. – 2006. – № 1. – С. 36–40.

139. Мачуга Н.З. Методика калькулювання собівартості медичних послуг / Н.З. Мачуга // Регіональна економіка. – Львів. – 1999. – № 2 (12). – С. 178-183.

140. Медичне страхування в Україні, Великобританії, Канаді, Німеччині, Бельгії (Огляд, складений з фрагментів статей)



[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.likar.info/profi/articles/404.html>

141. Мельник А. Страховая медицина: мифы и реальность / А. Мельник // Зеркало недели. – 1997. – № 12. – С. 7.

142. Методические указания по внедрению Инструкции по бюджетному учету. – М.: ООО «Статус-Кво 97», 2005. – 344 с.

143. Митрофанов В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий / Митрофанов В.М. – М.: Финансы, 1965. – 259 с.

144. Міжбюджетна реформа в Україні 2001 року: [відповідальний редактор Граб В.А.]. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 232 с.

145. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: [переклад з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: Федерація бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

146. Мурашко В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности торговых организаций / Мурашко В.М. – К.: Высшая школа, 1974. – 272 с.

147. Мурашко В.М. Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле / Мурашко В.М. – К.: Вища школа, 1979. – 207 с.

148. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління “Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 1 “Терміни, які вживаються в Стандартах державного фінансового контролю”: за станом на 09.08.2002 р., № 168, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0756-02>.

149. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління “Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 2 “Планування державного фінансового контролю”: за станом на 09.08.2002 р., № 168 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0757-02>.

150. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління “Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 3 “Організація та виконання контрольних заходів”: за станом на 09.08.2002 р., № 168 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:



<http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0758-02>.

151. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління “Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 4 “Документування результатів та формування матеріалів контрольних заходів, порядок їх опрацювання і використання”: за станом на 09.08.2002 р., № 168 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0759-02>.

152. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління “Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 6 “Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю”: за станом на 09.08.2002 р., № 168 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0761-02>.

153. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України “Методичні рекомендації по проведенню перевірки витрат на відрядження”: за станом на 21.03.2000 р., № 24. // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 2. – К.: Дія, 2001. – 370 с.

154. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України “Методичні рекомендації з питань документування органами державної контрольно-ревізійної служби ревізійних дій та їх результатів”: за станом на 29.12.2000 р., № 110 // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 2. – К.: Дія, 2001. – 370 с.

155. Наказ Головного управління Державного казначейства України “План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ”: за станом на 10.12.1999 р., № 114 зі змінами й доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2000_12_27/REG4183.htm.

156. Наказ Міністерства фінансів України та Державного казначейства України “Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів”: за станом на 05.01.2011 р., № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-byudzhethu-klasifikaciyu-doc43737.html>.

157. Наказ Державного казначейства України “Про



затвердження інструкції про порядок складання за 2002 рік квартальної фінансової звітності установами і організаціями, які отримують кошти за рахунок коштів державного та/або місцевого бюджетів”: за станом на 29.03.2002 р., № 59 із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1029.335.0>.

158. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження інструкції про порядок складання за 2003 рік квартальної фінансової звітності установами і організаціями, які отримують кошти за рахунок коштів державного та/або місцевого бюджетів”: за станом на 26.03.2003 р., № 67 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/113918;jsessionid=E01E14ACAC395C81307BA6ADF65BFF5C>.

159. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження інструкції про порядок складання за 2008 рік річної фінансової звітності установами і організаціями, які отримують кошти за рахунок коштів державного та/або місцевого бюджетів”: за станом на 10.01.2009 р., № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1165.48.0>.

160. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ”: за станом на 17.07.2000 р., № 64 із змінами й доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1027.393.0>.

161. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження інструкції з обліку запасів бюджетних установ”: за станом на 08.12.2000 р., № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z093700&zahyst=4/UMfPEGznhhgnE.Ziv6CI8tHdlFlsFggkRbI1>.

162. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання”: за станом на 27.07.2000 р., № 68 із змінами й доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1027.491.0>.

163. Наказ Міністерства охорони здоров’я “Про затвердження Концепції управління якістю медичної допомоги у



галузі охорони здоров'я в Україні на період до 2010 року”: за станом на 31.03.2008 р., № 166 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://novosti.mif-ua.com/archive/issue-5596/article-5671/>.

164. Наказ Міністерства охорони здоров'я “Про порядок видачі медичної довідки для отримання дозволу (ліцензії) на об'єкт дозвільної системи”: за станом на 20.10.1999 р., № 252 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data2008/base57/ukr57698.htm>.

165. Наказ Міністерства фінансів СРСР: за станом на 10.03.1987 р., № 61 Інструкція з бухгалтерського обліку в установах і організаціях, які знаходяться на державному бюджеті СРСР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1076.69.0>.

166. Наказ Міністерства фінансів України “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”: за станом на 24.05.1995 р., № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_1995_05_24/an/39/REG704.html.

167. Наказ Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію”: за станом на 14.01.2011 р., № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.org.ua/pro-byudzhettu-klasifikaciyu-doc43737.html>.

168. Наказ Міністерства фінансів України “Про внесення змін та доповнень до Переліку власних надходжень бюджетних установ та організацій”: за станом на 25.12.2000 р., № 347 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data2008/base55/ukr55802.htm>.

169. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності””: за станом на 28.12.2009 р., № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_aryicle?art_id=238792&cat_id=50097.

170. Національні рахунки охорони здоров'я України. Аналітичний звіт. – Київ, квітень 2006 р. – Том 1. – 132 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sph.ukma.kiev.ua/images/1153120634_Ukraine_NHA_2003_2



[004 Volume 1 ukr.pdf](#)

171. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / Нашкерська Г.В. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 398 с.
172. Облік у бюджетних установах: [навчальний посібник / за заг. ред. О.А. Заїнчовського]. – Ірпінь: Академія ДЕС України, 2002. – 535 с.
173. Овдій Ю.Л. Бюджетування в системі фінансового планування банків: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / Ю.Л. Овдій. – Київ: Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2006. – 18 с.
174. Огонь Ц.Г. Доходи бюджету як домінанта фінансової стабільності держави / Ц.Г. Огонь // Фінанси України. – 2005. – № 6 (115). – С. 19-28.
175. Олійник О. Загальні принципи ведення бухобліку за МСБО [Електронний ресурс] / О. Олійник. – Режим доступу: <http://www.management.com.ua/finance/fin007.html>.
176. Организация бухгалтерского учета в системе академии наук УССР (справочное пособие) / [Кузьминский А.Н., Корецкий Л.Я., Држога Р.Т., Голов С.Ф.]. – К.: Наукова думка, 1985. – 302 с.
177. Основи законодавства України про охорону здоров'я // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 4. – С. 59-66.
178. Основні шляхи подальшого розвитку системи охорони здоров'я в Україні: [під заг. ред. Б.М. Леха, В.М. Рудого]. – К.: Вид-во Раєвського, 2005. – 168 с.
179. Павлюк В. Контроль и ревизия. Направления и методика / Павлюк В. – Донецьк: ДонГУ, Кассіопея, 1999. – 136 с.
180. Панчишин А. Медицина: страхова чи бюджетна? Фінансування охорони здоров'я / А. Панчишин // Медична газета України. – 1995. – № 27. – С. 8.
181. Пасічник Ю.В. Бюджетна система: [навчальний посібник] / Ю.В. Пасічник, Ю.В. Пасічник. – Черкаси: Відлуння, 1999. – 376 с.
182. Писаренко Т.М. Облік і аналіз ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах: автореферат дисертації на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук / Т.М. Писаренко – Тернопіль: ТАНГ, 2004. –



20 с.

183. Піхоцький В.Ф. Удосконалення і розвиток Державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використанням / В.Ф. Піхоцький // Фінанси України. – 2007. – № 3.

184. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / [Александров В.Т., Ворона О.І., Германчук П.К. та ін.]. – Київ: НВП “АВТ”, 2004. – 593 с.

185. Плешанов А.В. Государственные макрорасходы на здравоохранение и среднесрочные макроэкономические тенденции / А.В. Плешанов, Д. Симпсон // Здравоохранение. – 2006. – № 6. – С. 37-48.

186. Позняковська Н.М. Облік і звітність доходів і видатків місцевих бюджетів: організація та методика: автореферат дисертації на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук / Н.М. Позняковська – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – 20 с.

187. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р., № 87 зі змінами та доповненнями // Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) – Частина 1 / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, к.е.н., доц. О.П. Войналович, к.е.н., доц. С.Ф. Легенчук, к.е.н., доц. Н.А. Остап’юк, викл. В.З. Мошенський, інженери кафедри Н.І. Георгієва, О.А. Разумна. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.

188. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р., № 290 зі змінами та доповненнями // Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) – Частина 1 / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, к.е.н., доц. О.П. Войналович, к.е.н., доц. С.Ф. Легенчук, к.е.н., доц. Н.А. Остап’юк, викл. В.З. Мошенський, інженери кафедри Н.І. Георгієва, О.А. Разумна. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.

189. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р., № 318 зі змінами та доповненнями // Положення



(стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) – Частина 1 / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, к.е.н., доц. О.П. Войналович, к.е.н., доц. С.Ф. Легенчук, к.е.н., доц. Н.А. Остап'юк, викл. В.З. Мошенський, інженери кафедри Н.І. Георгієва, О.А. Разумна. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.

190. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р., № 87 зі змінами та доповненнями // Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) – Частина 1 / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, к.е.н., доц. О.П. Войналович, к.е.н., доц. С.Ф. Легенчук, к.е.н., доц. Н.А. Остап'юк, викл. В.З. Мошенський, інженери кафедри Н.І. Георгієва, О.А. Разумна. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.

191. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності при виконанні державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства: за станом на 28.12.2005 р., № 245 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uapravo.net/data/base13/ukr13905.htm>.

192. Полторадня В.А. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности — сельскохозяйственных предприятиях / Полторадня В.А. – К.: Изд-во ун-та, 1967. – 267 с.

193. Постанова Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань проведення інспектування органами державної контрольно-ревізійної служби”: за станом на 16.11.2006 р., № 1618 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1618-2006-%EF>.

194. Постанова Кабінету Міністрів України “Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання (цін) тарифів”: за станом на 25.12.1996 р., № 1548 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1548-96%EF&zahyst=dCCMfOm7xBWtHdIFIsFggkRbI1c>.

195. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Переліку платних послуг, які можуть надаватися державними закладами охорони здоров'я та вищими медичними закладами освіти”: за станом на 17.09.1996 р., № 1138 із змінами



[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1138-96-%EF>.

196. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами для потреб їх фінансування”: за станом на 04.08.2000 р., № 1222 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/base49/ukr49191.htm>.

197. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження порядку подання фінансової звітності”: за станом на 28.02.2000 р., № 419 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=419-2000-%EF>.

198. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ”: за станом на 28.02.2002 р., № 228 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=228-2002-%EF>.

199. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів”: за станом на 28.10.1998 р., № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_1998_10_28/KP981706.html.

200. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки”: за станом на 16.01.2007 р., № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1136.35.0>.

201. Постанова Верховної Ради України “Про Основні напрями бюджетної політики на 2011 рік”: за станом на 04.06.2010 р., № 2318-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2318-v>.

202. Постанова Кабінету Міністрів України “Про підвищення з 1 вересня 2004 року посадових окладів (ставок заробітної плати) працівників установ закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери”: за станом на 25.08.2004 р.,



№ 1097 зі змінами й доповненнями, внесеними у 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?nobreak=1&uid=1053.1082.1>

203. Постанова Кабінету Міністрів України “Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів”: за станом на 29.11.2006 р., № 1673 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1673-2006-%EF&zahyst=4/UMfPEGznhhgNE.Ziv6CI8tHdlFlsFggkRbI1c>.

204. Постанова Національного банку України “Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України”: за станом на 30.12.1998 р., № 566, із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0056-99>.

205. Приходько Н.Е. Контроль сохранности социалистической собственности на предприятиях / Приходько Н.Е. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 97 с.

206. Про соціально-економічне становище України: січень 2009 р. / Державний комітет статистики [Електронний ресурс]. – Київ. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.

207. Проект Закону України “Про державний фінансовий контроль”: за станом на 18.02.2004 р., № 1131-2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=16534.

208. Проект Закону “Про загальнообов’язкове державне соціальне медичне страхування”: за станом на 12.12.2003 р., № 4505 (Подання І. Франчука).

209. Проект Закону “Про загальнообов’язкове державне соціальне медичне страхування”: за станом на 06.02.2004 р., № 4505-1 (Подання І. Шурми).

210. Проект Закону “Про загальнообов’язкове медичне страхування”: за станом на 27.01.2004 р., № 3370-1 (Подання М. Добкіна, О. Морозова).

211. Проект Закону “Про обов’язкове медичне страхування”: за станом на 16.06.2004 р., № 5655 (Подання М. Добкіна, О. Морозова, В. Хомутинікі).

212. Проект Закону України “Про фінансовий контроль”:



за станом на 30.08.2002 р., № 1131-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=12930.

213. Проект Закону “Про фінансування охорони здоров’я та медичне страхування”: за станом на 08.10.2003 р., № 3370 (Подання М. Поліщука, Р. Богатирьової).

214. Наказ Міністерства охорони здоров’я України “Про затвердження Методики розрахунку вартості послуг з охорони здоров’я”: за станом на 23.05.2011 р., № 315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.umj.com.ua/article/12572/zatverdzheno-metodiku-rozrachunku-vartosti-poslug-z-oxoroni-zdorov-ya>.

215. Проект Закону України “Про загальнообов’язкове державне соціальне медичне страхування” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.muoz.cv.ua/2011/12/14/proekt-zakonu-ukrayini-pro-zagalnoobovyazkove-derzhavne-socialne-medichne-strahuvannya.html>

216. Пушкар М.С. Фінансовий облік: [підручник] / Пушкар М.С. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 628 с.

217. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФА-М, 1998. – 479 с.

218. Розпорядження Кабінету міністрів України “Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового підходу в бюджетному процесі”: за станом на 14.09.2002 р., № 538-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/43846;jsessionid=C4934E537EA3C7F8DB09EF938A15EE67.

219. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю”: за станом на 24.05.2005 р., № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2005_05_24/an/18/KR05_0158.html.

220. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит: [навчальний методичний посібник] / Романів М.В. – К.: ТОВ «Ніос», 1998. – 224 с.

221. Романів М.В. Становлення та розвиток державного фінансового контролю в Україні: автореферат дисертації на



здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / М.В. Романів – Київ: Київський національний університет ім. Т.Г. Шевченко, 2000. – 15 с.

222. Романова Н.В. Контроль за використанням державного майна і фінансових ресурсів – надійний заслін проявам корупції в бюджетній сфері / Н.В. Романова // Фінансовий контроль. – 2006. – № 6. – С. 3–11.

223. Самборский В.И. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях: [учебник] / В.И. Самборский, Грищенко А.А. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 376 с.

224. Самочкин В.Н. Бюджетирование как инструмент управления промышленным предприятием: (На примере “Тулмашзавод”) / В.Н. Самочкин, А.А. Калюкин, О.А. Тимофеева // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – март-апрель. – С. 3, 5.

225. Свіриденко А. Добровільне медичне страхування в податковому бухгалтерському обліку підприємства / А. Свіриденко // Податки та бухгалтерський облік. – 2005. – № 90. – С. 33-40.

226. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація: [монографія] / Свірко С.В. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

227. Свірко С.В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: [навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни] / Свірко С.В. – К.: КНЕУ, 2000. – 188 с.

228. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Свірко С.В. – К.: КНЕУ, 2006. – 380 с.

229. Сисюк С.В. Система державного фінансового контролю та проблеми її розвитку й удосконалення / С.В. Сисюк // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: економіка. Випуск 21. – 2007. С. 123-128.

230. Сліпачук О. Облік у бюджетних установах. Урок 39 / О. Сліпачук // Дебет-Кредит. – 2003. – № 25. – С. 23-27.

231. Сопко В.В. Бухгалтерський облік у підприємстві / Сопко В.В. – К.: Техніка, 1995. – 267 с.

232. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В.В. Сопко, В.Г. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.



233. Статистичний щорічник України за 2006 рік. – К.: Консультант, 2007. – 550 с.
234. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / І.Б. Стефанюк – Київ: Науково-дослідний фінансовий інститут при Міністерстві фінансів України, 2002. – 19 с.
235. Стефанюк І.Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І.Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – № 7 – С. 3.
236. Стефанюк І.Б. Чи потрібен Україні закон про фінансовий контроль? / І.Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2 (31). – С. 5-8.
237. Сулима С. Кількість суїцидів зростає / С. Сулима // Голос України. – № 194 (4194). – 2007. – С. 2.
238. Ткаченко І.Т. Звітність бюджетних організацій: [навч. посібник] / Ткаченко І.Т. – К.: КНЕУ, 2006. – 216 с.
239. Ткаченко І.Т. Звітність бюджетних установ: [підручник] / Ткаченко І.Т. — К.: КНЕУ, 2005. – 650 с.
240. Ткаченко І.Т. Звітність бюджетних установ: [навч. посібник] / Ткаченко І.Т. – [2-ге вид., допов. і переробл.]. – К.: КНЕУ, 2005. – 548 с.
241. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку / Ткаченко Н.М. – К.: А.С.К., 2001. – 348 с.
242. Указ Президента України “Про запровадження режиму жорсткого обмеження бюджетних витратів та інших державних витрат, заходи щодо забезпечення надходження доходів до бюджету і запобігання фінансовій кризі”: за станом на 21.01.1998 р., № 41/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=41%2F98>
243. Україна втратила одну сходинку у світовому рейтингу конкурентоспроможності. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://novynar.com.ua/business/39951>
244. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія / Усач Б.Ф. – К.: Знання-прес, 2002. – 253 с.
245. Фаріон І.Д. Бухгалтерський облік в бюджетних установах та фінансових органах: [навчальний посібник] /



І.Д. Фаріон, С.В. Свірко – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 457 с.

246. Фещенко Л. Функціональна структура системи державного фінансового контролю в Україні / Л. Фещенко // Банківська справа. – 2001. – № 1. – С. 12.

247. Финансовый контроль. Федеральное казначейство // Бюджетные организации. Экономика и учет. – 2002. – № 1. – С. 37–39.

248. Финансовый менеджмент: теория и практика: [учебник / под ред. Е.С Стояновой]. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Перспектива, 2002. – 415 с.

249. Харко А.Ю. Бюджетування у процесі управління фінансовою діяльністю підприємства / А.Ю. Харко // Фінанси України. – 2001. – № 9 (70). – С. 87–91.

250. Ціборовський О. Обов'язкове медичне страхування: за і проти (спроба політичного аналізу) / О. Ціборовський // Розбудова держави. – 1996. – № 7. – С. 20.

251. Чорний В.О. Посилення державного фінансового контролю: бути чи не бути? / В.О. Чорний, Г.Ю. Шкіря // Фінансовий контроль. – 2004. – № 3 (20). – С. 32–34.

252. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / Швець В.Г. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.

253. Шим Дж.К. Основы коммерческого бюджетирования: [пер. с англ.] / Дж.К. Шим, Дж.Г. Сигел. – СПб.: Пергамент, 1998. – 456 с.

254. Шохин С.О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России / С.О. Шохин, Л.И. Воронина. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 240 с.

255. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле / Шпиг А.А. – М.: Экономика, 1982. – 232 с.

256. Юрій С.І. Бюджетна система України: [навчальний посібник] / С.І. Юрій, Й.М. Бескид. – К.: НІОС. – 2000. – 400 с.

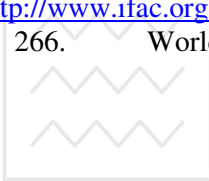
257. Януль І.Є. Застосування програмно-цільового методу формування бюджетів / І.Є. Януль // Фінанси України. – 2003. – № 8 (93). – С. 19–21.

258. Ярошовець Н.В. Методологічні засади і принципи бухгалтерського обліку / Н.В. Ярошовець // Вісник ЖІТІ. – 2002. –



№ 18. – С. 125–131.

259. <http://www.alex.kr.ua/news/1069-zblsheno-vidatki-derzhavnogo-byudzhetu-na-ohoronu-zdorovya.html>. Збільшено видатки державного бюджету на охорону здоров'я.
260. <http://www.imk.com.ua/ua/news/info/107910>
260. <http://www.confcontact.com/2009new/5-shapoval.htm>
261. <http://www.moz.gov.ua/ua/print/?docID=3479&tpl=prn>
262. http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2010_14/Voloshin.pdf
263. http://prava.kiev.ua/pdf/8_1.pdf
264. http://www.rbc.ua/ukr/interview/show/v_simonenko_byudzheto_y_sisteme_ukrainy_neobhodimo_glubokoe_statsionarnoe_lechenie_13042010
265. IFAC handbook of international public sector accounting pronouncements [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org>
266. World Health Statistics 2007 / WHO, 2007. – 88 p.





ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ.....	6
1.1. Особливості функціонування закладів охорони здоров'я.....	6
1.2. Економічна сутність доходів і витрат бюджетних медичних закладів та принципи їх обліку.....	24
1.3. Класифікація доходів, видатків і витрат медичних закладів для потреб бухгалтерського обліку і контролю.....	44
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИДАТКІВ І ВИТРАТ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ.....	62
2.1. Сучасні проблеми обліку виконання кошторису доходів і видатків медичних закладів та передумови їх вирішення.....	62
2.2. Аналіз практики обліку доходів і видатків загального фонду медичних закладів, що фінансово забезпечуються з місцевого бюджету, та шляхи її удосконалення.....	83
2.3. Облік спеціального фонду та витрат на надання платних послуг в галузі охорони здоров'я.....	93
2.4. Вітчизняна та міжнародна практика відображення доходів і витрат, надходжень і видатків у фінансовій звітності бюджетних медичних закладів.....	103
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ ЯК СИСТЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ФУНКЦІОНУВАННЯ.....	113
3.1. Державний контроль в Україні: існуючі проблеми та шляхи їх розв'язання.....	113
3.2. Організація внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах.....	130



3.3. Методика контролю доходів і видатків медичних закладів, що фінансуються з місцевого бюджету.....	139
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	148
ДОДАТКИ.....	151
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	197





Заячківська Оксана Василівна

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ

Монографія



Друкується в авторській редакції

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Підписано до друку ____ __ 2012 р. Формат 60x84 1/16
Папір друкарський № 1. Гарнітура Times. Друк трафаретний
Ум. друк арк. 5. Тираж 37 прим. Зам. № _____

*Редакційно-видавничий центр
Національного університету водного господарства та
природокористування, 33000, Рівне, вул. Соборна 11.*