

**Міністерство освіти і науки України
Поліський національний університет
Кафедра бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту**

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

ГУМЕНЧУК СВІТЛАНА ПАВЛІВНА

УДК: 657:336.221

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і тестів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ Світлана ГУМЕНЧУК

Науковий керівник
Мороз Юлія Юзефівна
доктор економічних наук, професор

Житомир – 2021

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету

Рецензент: _____
(місце роботи, посада, підпис і прізвище та ініціали)

Висновок комісії за результатами попереднього захисту:

_____ допустити до захисту _____

Голова комісії _____ Тетяна ГАЙДУЧОК _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Висновок кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту за результатами попереднього захисту:

_____ допустити до захисту _____

Протокол засідання кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту № _____ від 05 грудня 2021 року

Завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Юлія МОРОЗ _____
(підпис)

«___» грудня 2021 р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Студент(ка) ГУМЕНЧУК Світлана Павлівна захистив(ла) кваліфікаційну роботу з оцінкою за шкалою _____ ECTS, сума балів _____ за національною шкалою з оцінкою _____

Секретар ЕК _____
(підпис)

Ганна МАЙДУДА
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Гуменчук С. П. Організація бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Поліський національний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2020.

Охарактеризовано функціонування сфери охорони здоров'я України. Встановлено її сутність, суб'єкти, об'єкти. Проведено класифікацію закладів охорони здоров'я. Здійснено аналітичну характеристику мережі та кадрового забезпечення закладів охорони здоров'я. Розглянуто в динаміці стан фінансування галузі охорони здоров'я.

Ідентифіковано особливості господарської діяльності, її планування та фінансування в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я. Розглянуто характеристику змін у діяльності комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я, встановлено переваги від зміни їх статусу. Визначено джерела фінансування закладів охорони здоров'я та розглянуто структуру фінансового плану й механізм його складання.

Встановлено завдання та роль системи обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я та ідентифіковано його об'єкти. Розглянуто основи організації обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я. Вивчено підходи до формування облікової політики в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я. Розглянуто організацію звітного процесу в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я. Охарактеризовано автоматизовані системи для організації обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я.

Ключові слова: охорона здоров'я, організація обліку, документування, звітність, автоматизація обліку.

ABSTRACT

Gumenchuk S.P. Organization of accounting in municipal non-profit health care institutions. - Manuscript.

Qualification work for a master's degree in specialty 071 - Accounting and Taxation. - Polissya National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2020.

The functioning of the healthcare sphere of Ukraine is described. Its essence, subjects, objects are established. The classification of health care facilities has been carried out. Analytical characterization of the network and staffing of health care facilities has been carried out. The state of financing of the healthcare sector is considered in the dynamics.

The peculiarities of economic activity, its planning and financing in communal non-profit health care institutions have been identified. The characteristics of changes in the activities of municipal non-profit health care facilities are considered, the benefits of changing their status are identified. The sources of financing of health care institutions are determined and the structure of the financial plan and the mechanism of its preparation are considered.

The tasks and role of the accounting system in municipal non-profit health care institutions have been established and its objects have been identified. The basics of accounting in municipal non-profit health care facilities are considered. Approaches to the formation of accounting policies in municipal non-profit health care facilities have been studied. The organization of the reporting process in municipal non-profit health care facilities is considered. Automated systems for accounting in municipal non-profit health care facilities are described.

Keywords: health care, accounting organization, documentation, reporting, accounting automation.

ЗМІСТ

Вступ.....	6
Розділ 1. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я	8
1.1. Характеристики функціонування сфери охорони здоров'я України ...	8
1.2. Особливості господарської діяльності, її планування та фінансування в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я.....	14
1.3. Завдання і роль системи обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я та ідентифікація його об'єктів.....	19
Розділ 2. Організація бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я	24
2.1. Основи організації обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я.....	24
2.2. Формування облікової політики в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я.....	30
2.3. Організація звітного процесу комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я	33
2.4. Організація обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я в автоматизованих системах	36
Висновки	40
Список використаних джерел	43
Додатки	49
Інноваційний проект з організації обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Формування та розвиток галузі охорони здоров'я України як важливої складової державної соціальної політики займає ключове місце у розбудові її конкурентоспроможності. Галузь охорони здоров'я має задовольняти потреби громадян в якісних та доступних медичних послугах.

Глибокі зміни у сфері охорони здоров'я України спрямовані на побудову такої системи оздоровлення, у центрі якої знаходиться пацієнт, який і являється ключовим споживачем медичних послуг та характеризується своїми запитами і потребами. Формування системи охорони здоров'я, яка орієнтована на пацієнта, передбачає для закладів охорони здоров'я зміну акцентів на отримання результатів, важливих для споживача.

Трансформації, що відбулися у функціонуванні медичної галузі, в значній мірі прискорюють зміни в управлінні закладами охорони здоров'я, вимагають від їх менеджменту перманентного моніторингу ринку медичних послуг із його новими якісними та кількісними параметрами, інформаційними, технологічними й інноваційними формами медичної діяльності.

Розпочинаючи з 2017 року заклади охорони здоров'я отримали правовий статус підприємств, набули більш широкої економічної свободи, фінансової незалежності, розширенню підприємницьких ініціатив. Сьогодні, в нових умовах фінансування, перед медичними закладами стоїть завдання: задоволення потреб пацієнтів, дотримання якості та безпеки медичних послуг, забезпечення ефективної господарської діяльності. Заклади охорони здоров'я повинні рухатися вперед в умовах конкуренції та досягати стратегічних завдань.

В таких умовах зростає роль бухгалтерського обліку в суб'єктах медичної сфери. Враховуючи вищевикладене, варто зробити висновки, що дослідження, спрямовані на вивчення та удосконалення організації бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я, є актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням проблемних питань організації обліку у закладах охорони здоров'я займалися відомі вчені, серед яких П. Атамас, І. Бенько, Ф. Бутинець, Р. Джога, Т. Канєва, Г. Кіндрацька,

С. Левицька, В. Лемішовський, М. Лучко, С. Свірко, С. Сисюк, В. Сопко, Н. Хорунжак і інші. Однак, в умовах трансформаційних змін, які відбуваються як в цілому в сфері охорони здоров'я, так і в системі їх бухгалтерського обліку, актуалізується необхідність подальшого вивчення й дослідження.

Постановка завдання. Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних аспектів організації бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я та вивчення практичних питань побудови ними облікового процесу.

Щоб досягти поставленої мети, в кваліфікаційній роботі визначено такі завдання:

- охарактеризувати функціонування сфери охорони здоров'я України;
- визначити особливості господарської діяльності, її планування та фінансування в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я;
- конкретизувати завдання і роль системи обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я та ідентифікація його об'єктів;
- розглянути організаційні основи обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я;
- охарактеризувати механізм формування облікової політики в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я;
- систематизувати звітність комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я;
- розглянути питання обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я в автоматизованих системах.

Методи дослідження. В процесі дослідження використовувалися такі наукові методи: методи аналізу і синтезу; поєднання історичного і логічного методів; діалектичний, системний і аналітичний методи; методи наукової абстракції; індукції й дедукції; метод порівняння; метод узагальнення; моделювання.

Практичне значення одержаних результатів. Здійснені в кваліфікаційній роботі дослідження носять практичний характер та можуть використовуватися в діяльності комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1. Характеристики функціонування сфери охорони здоров'я України

Охорона здоров'я громадян й забезпечення відповідних умов життя – є однією з найважливіших функцій будь-якої держави. Законодавством України визначено, що *охорона здоров'я* - це система заходів, які здійснюються органами державної влади й органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими особами, закладами охорони здоров'я, фізичними особами - підприємцями, що зареєстровані у встановленому законодавством порядку і одержали ліцензію на право здійснення господарської діяльності із медичної практики, медичними й фармацевтичними працівниками, громадськими об'єднаннями та громадянами задля збереження і відновлення фізіологічних та психологічних функцій, забезпечення працездатності і соціальної активності людини за умови максимально біологічно можливої індивідуальній тривалості її життя [32].

Під сферою охорони здоров'я розуміють сукупність підприємств, установ, організацій, управлінських органів на всіх ієрархічних рівнях, які залучені до організації і забезпечення доступного медичного обслуговування населення, виробників товарів, предметів медичного призначення, для надання медичних послуг незалежно від форм власності об'єктів, які використовуються [18, с. 14-15; 32].

До суб'єктів у сфері охорони здоров'я належать [32]:

- органи державної влади й місцевого самоврядування;
- заклади охорони здоров'я;
- підприємства-виробники товарів і предметів медичного призначення;
- науково-дослідні установи;
- освітні установи;
- інші підприємства й організації.

Сфера охорони здоров'я в собі охоплює [32]:

- сектори діяльності: медичний; біологічний; фармацевтичний;
- сектори науки: освітній (медичні заклади вищої освіти, медичні коледжі); академічний (академія медичних наук, медичні науково-дослідні інститути), відомчий (або галузевий);
- суб'єкти, які забезпечують доступне медобслуговування населення - заклади охорони здоров'я;
- суб'єкти, які регулюють діяльність закладів охорони здоров'я, підприємств, установ, організацій цієї сфери - органи державної влади і місцевого самоврядування;
- суб'єкти інноваційної діяльності, які займаються науково-дослідною діяльністю, виробництвом, реалізацією товарів та предметів медичного призначення.

Визначення закладу охорони здоров'я наведено в законодавстві. Під ним розуміють - юридичну особу будь-якої форми власності і організаційно-правової форми чи її відокремлений підрозділ, який забезпечує медичне обслуговування населення на підставі ліцензії й професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників [32].

В Україні функціонують різноманітні заклади охорони здоров'я, уяву про які можливо систематизувати за допомогою розробленої класифікації (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація закладів охорони здоров'я, які функціонують в Україні

Класифікаційна ознака	Види закладів охорони здоров'я
Сфера діяльності	<ul style="list-style-type: none"> • лікувально-профілактичні; • санітарно-профілактичні; • фармацевтичні (аптечні); • медико-соціального захисту; • соціального захисту населення; • інші.
Організаційно-правова форма	• державні – казенні підприємства і державні установи;

	<ul style="list-style-type: none"> • комунальні – комунальні неприбуткові підприємства чи комунальні установи; • приватні заклади за будь-якою організаційно-правовою формою; підприємства, засновані на власності об'єднання громадян.
Форма власності	<ul style="list-style-type: none"> • державної форми власності; • комунальної форми власності; • приватної форми власності; • засновані на змішаній формі власності.
Мета господарської діяльності	<ul style="list-style-type: none"> • метою яких є одержання прибутку; • метою яких є досягнення соціальних цілей.
Доступність медичної допомоги та іншого медичного обслуговування	<ul style="list-style-type: none"> • загальнодоступні; • відомчі; • інші, які обслуговують лише окремі категорії населення за професійною чи іншою, яка не пов'язана із станом здоров'я людини, ознакою.
Спеціалізація	<ul style="list-style-type: none"> • лікарняні (однопрофільні; багатoproфільні; спеціалізовані; особливого типу); • амбулаторно-поліклінічні; • переливання крові, швидкої й екстреної медичної допомоги; • санаторно-курортні.
Наявність ліцензії на здійснення господарської діяльності	<ul style="list-style-type: none"> • які функціонують на основі ліцензії; • які функціонують без ліцензії.
Проходження акредитації	<ul style="list-style-type: none"> • з обов'язковою акредитацією; • з добровільною акредитацією.
Можливість приватизації	<ul style="list-style-type: none"> • які підлягають приватизації; • які не підлягають приватизації
Орган підпорядкування чи сфера управління	<ul style="list-style-type: none"> • в підпорядкуванні Міністерства охорони здоров'я • в підпорядкуванні Міністерства оборони України; • в підпорядкуванні Міністерства внутрішніх справ України; • в підпорядкуванні Служби безпеки України; • в підпорядкуванні Державної прикордонної служби України; • в підпорядкуванні Державної кримінально-виконавчої служби України; • в підпорядкуванні інших військових формувань та правоохоронних органів спеціального призначення.

Джерело: [25]

Основні показники, що характеризують мережу та кадри закладів охорони здоров'я України наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Мережа та кадри закладів охорони здоров'я

(тис.)

Рік	Кількість лікарів всіх спеціальностей	Кількість середнього медичного персоналу	Кількість лікарняних закладів	Кількість лікарняних ліжок	Кількість лікарських амбулаторно-поліклінічних закладів
2010	225	467	2,8	429	9
2015	186	372	1,8	333	10
2016	187	367	1,7	315	10
2017	186	360	1,7	309	10
2018	186	345	1,7	302	10
2019	185	330	1,6	295	11
2020	180	309	1,6	275	11

Джерело: [48]

Протягом періоду з 2010 р. по 2020 р. кількість лікарняних закладів зменшилась на 1123 одиниці чи 40,6 %. Крім того, зменшилась кількість лікарняних ліжок на 144 тис. од. чи на 33,5 %. Разом з тим, кількість амбулаторно-поліклінічних закладів збільшилась на 1574 од. чи на 17,5 %.

В Україні почала активно розвиватися приватна медицина (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Характеристика мережі приватних закладів охорони здоров'я та приватної практики медичних кадрів в Україні

Показник	Роки								
	2010	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Лікарняні заклади	92	94	97	81	84	90	104	131	147
Амбулаторно-поліклінічні заклади	1574	1767	1811	1593	1701	1763	1848	1864	1972
Приватні кабінети	5510	5533	5655	4852	4986	5046	5344	6437	6055
Лікарі приватної практики	13000	14007	15255	13549	14063	15504	16671	18844	20563

Джерело: узагальнено автором за даними Державної служби статистики України [48].

Як видно з таблиці, кількість закладів охорони здоров'я приватної форми власності, розпочинаючи з 2017 р. постійно зростає. Так, в 2019 р. в порівнянні з 2010 р. кількість амбулаторно-поліклінічних закладів зросла на 398 од. чи 25 %, а лікарняних закладів – на 55 од. чи 60 %.

В 2021 р. галузь охорони здоров'я фінансувалась з державного бюджету України за наступними напрямками (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Витрати бюджету на фінансування охорони здоров'я України в 2021 р. [55]

Окрема увага в державному бюджеті була спрямована на боротьбу з Covid-19 (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Витрати бюджету на боротьбу з Covid-19 в 2021 р. [55]

15 вересня Міністерство фінансів України презентувало проект державного бюджету України на 2022 р., пріоритетом якого є галузь охорони здоров'я. Зокрема, на неї закладено близько 197 млрд грн, що на майже 35 млрд грн більше, ніж у 2021 р.

Уперше у проекті бюджету Урядом запроваджено показник мінімальної заробітної плати на рівні - від 13,5 тис. грн для середніх медичних працівників та від 20 тис. грн. для лікарів (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Планові витрати бюджету на фінансування охорони здоров'я України в 2022 р. [54]

Важливим є те, що змінюється не лише обсяг, але і структура витрат. Так, зменшиться фінансування на утримання Національної служби здоров'я і Національної академії медичних наук України. Однак, в той же час, збільшиться бюджет на програми медичних гарантій, громадського здоров'я й закупівлю ліків для пацієнтів з COVID-19

1. 2. Особливості господарської діяльності, її планування та фінансування в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я

З метою покращення охорони здоров'я населення і забезпечення його захисту від надмірних фінансових витрат, в 2015 р. Урядом України було ініційовано реформу системи охорони здоров'я. Реформування передбачало збільшення ефективності, модернізації застарілих підходів до надання медичних послуг й поліпшення доступу до якісного медобслуговування. В 2017 р. було прийнято Закон України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення» [33], яким було визначено державні фінансові гарантії щодо надання пацієнтам послуг із медичного обслуговування й належної якості лікарських засобів за рахунок коштів Державного бюджету України.

В цей же час, було створено Національну службу здоров'я України (НСЗУ) - орган виконавчої влади, який здійснює державну політику в сфері державних фінансових гарантій медобслуговування населення, одним із основних завдань якого є виконання функцій замовника медичних послуг й лікарських засобів за програмою медичних гарантій [45].

Однією з обов'язкових умов, яку повинен виконати заклад охорони здоров'я з метою укладання договорів із НСЗУ було отримання ним статусу комунального некомерційного підприємства [6].

Для співпраці з НСЗУ, необхідно було зробити такі кроки [45]:

- автономізуватись;
- приєднатись до електронної системи охорони здоров'я;
- мати необхідне оснащення;
- подати заяву до НСЗУ;
- підписати договір.

Автономізація медичних закладів здійснювалася відповідно до Методичних рекомендацій із питань перетворення закладів охорони здоров'я із бюджетних установ в комунальні некомерційні підприємства [21] за розробленим алгоритмом.

По суті автономізація передбачала зміни трьох рівнів:

1. Юридичні – перетворення у комунальне некомерційне підприємство.
2. Фінансові – отримання й розподіл коштів відповідно до фінансового плану.
3. Організаційні – новий порядок у наданні медичних послуг, управлінні майном і персоналом.

Відповідно до законодавства не існує визначення комунального некомерційного підприємства, однак, виходячи з норм Господарського кодексу України (ГКУ) [8], можна сформулювати особливості такої організаційно-правової форми господарювання.

Відповідно до ГКУ під некомерційним господарюванням розуміють самостійну систематичну господарську діяльність, яка здійснюється суб'єктами господарювання, та спрямована на досягнення економічних, соціальних і інших результатів без мети отримання прибутку. З іншої сторони, комунальне унітарне підприємство створюється компетентним органом місцевого самоврядування в на базі відокремленої частини комунальної власності та входить до сфери його управління. Органом управління таким підприємством є відповідна територіальна громада [8].

Виходячи з цього, можна визначити, що *комунальне некомерційне підприємство* — це підприємство, яке створене компетентним органом місцевого самоврядування за рахунок відокремленої частини майна територіальної громади із метою виконання ним покладених на нього функцій, без мети отримання прибутку. Варто зазначити, що некомерційне підприємство має право отримувати прибуток, однак може використовуватися його виключно для фінансування видатків на його утримання, реалізації мети і напрямів діяльності, які визначені його установчими документами [8].

Характеристика змін у підходах до діяльності комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я відображена в табл. 1.4.

Після набуття статусу комунального некомерційного підприємства заклади охорони здоров'я отримали ряд переваг (табл. 1.5).

Комунальні некомерційні підприємства закладів охорони здоров'я набувають статусу неприбуткових та вносяться до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Таблиця 1.4

**Характеристика змін у діяльності
комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я**

Об'єкт змін	До реформи	Після реформи
Господарська діяльність		
Організаційно-правова форма	Бюджетна установа	Комунальне некомерційне підприємство
Регулювання діяльності	Бюджетний кодекс	Господарський кодекс
	Розпорядник бюджетних коштів	Отримувач бюджетних коштів
Планування діяльності	Кошторис	Фінансовий план
Відкриття рахунків	Казначейський рахунок	Казначейський рахунок – для бюджетних коштів, банківський рахунок – для отримання інших надходжень

Таблиця 1.5

Переваги від набуття медичним закладом правового статусу комунального некомерційного підприємства

1. Більша самостійність у:	
•	визначенні організаційної структури і організації господарської діяльності із надання медичних послуг (наприклад, можливість перерозподіляти кошти за різними видами витрат)
•	управлінні трудовими ресурсами (планування кількості персоналу, його добір, удосконалення методів оплати праці, мотиваційні виплати для професійного розвитку)
•	управлінні матеріальними ресурсами й відповідними інвестиціями (зокрема, кількість ліжок і інтенсивність їхнього використання, ефективність застосування обладнання, приміщень і т.д.)
•	визначенні показників ефективності і продуктивності діяльності й застосуванні їх для планування подальшої діяльності та оплаті праці працівників
2. Можливість вибудовувати свої господарські взаємовідносини (наприклад, із власником та засновником) на основі договорів	
3. Можливість разом із своєю некомерційною основною діяльністю з надання безоплатних медпослуг населенню за державні кошти провадити підприємницьку діяльність, якщо вона відповідає цілі, з якою було створено підприємство	
4. Можливість отримувати кредити під операції, які пов'язані із виконанням державного замовлення, під гарантії органу управління	
5. Можливість ставати частиною господарських об'єднань підприємств та об'єднувати свої можливості та ресурси із іншими схожими закладами для підвищення якості та ефективності своєї діяльності	

Після реформування медичної сфери змінилися підходи до її фінансування. Фінансування може відбуватися з різних джерел (рис. 1.4).



де, МП – медичні послуги; БО – благодійна організація; ОМС – органи місцевого самоврядування; ЮО – юридична особа; НСЗУ – національна служба здоров'я України; СК – страхова компанія; ФО – фізична особа

Рис. 1.4. Ключові джерела фінансування комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я

Відповідно до Господарського кодексу України, державні комерційні підприємства зобов'язані планувати свою діяльність - складати і виконувати річний й із поквартальною розбивкою фінансовий план на кожен наступний рік [8]. Така сама вимога і до комунальних підприємств.

Фінансовий план – це основний плановий документ, у відповідності з яким підприємство одержує доходи та здійснює видатки, визначає обсяг й спрямування коштів з метою виконання своїх функцій протягом року відповідно до установчих документів [50].

Фінансовий план виконує свої завдання як для власника, так і для самого комунального неприбуткового закладу охорони здоров'я (рис. 1.5).

Варто зазначити, що між кошторисом та фінансовим планом існують відмінності не лише у формі, але і у змістовному наповненні (табл. 1.6).

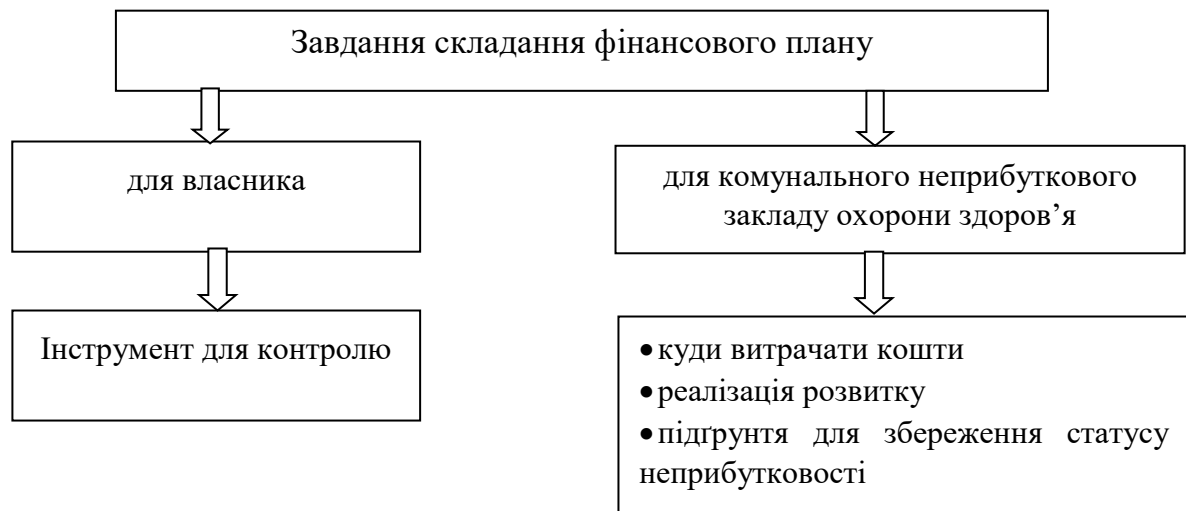


Рис. 1.5. Завдання складання фінансового плану комунального неприбуткового закладу охорони здоров'я

Таблиця 1.6

Принципові відмінності між кошторисом та фінансовим планом

Кошторис	Фінансовий план
Розмір дохідної частини «зверху»	Планування дохідної частини. Різні джерела
Витрати = Доходи. Сальдо 0	Доходи – Витрати = Прибуток або збиток.
Окремо за медичною субвенцією, програмами та коштами спец рахунку	Витрати = потреби та дохід (розвиток + резерви).
Деталізація витрат. Витрати за КВЕК	Індивідуальні індикатори для контролю
	Можливі зміни до плану за спрощеною процедурою.

Джерело: [50].

За своєю структурою фінансовий план містить 7 розділів (рис. 1.6)

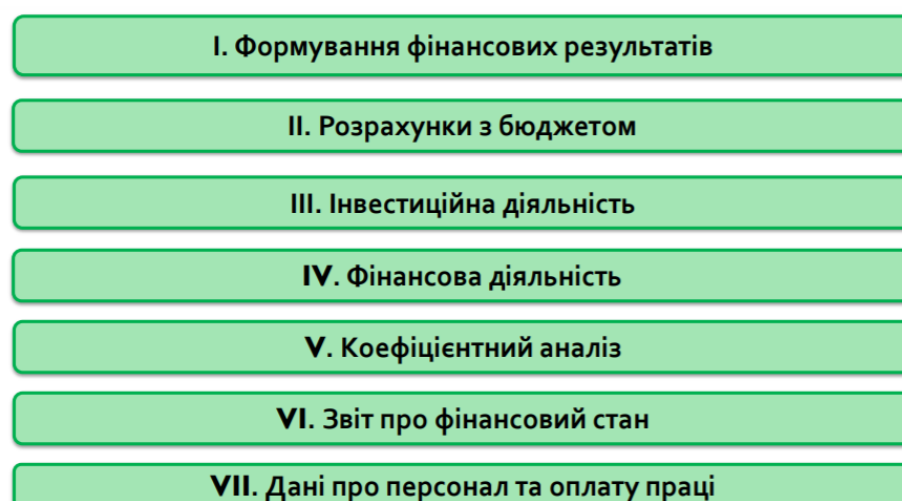


Рис. 1.6. Структура фінансового плану комунального неприбуткового закладу охорони здоров'я [50]

Для затвердження фінансового плану необхідно сформувати пакет документів, зокрема:

- проект фінансового плану;
- пояснювальна записка;
- комплект фінансової звітності на останню звітну дату.

Зміни, що відбулися в господарській діяльності комунальних неприбуткових закладів охорони здоров'я, її фінансуванні та плануванні стали передумовою для змін у побудові організації бухгалтерського обліку у медичній сфері.

1.3. Завдання і роль системи обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я та ідентифікація його об'єктів

Обліково-аналітична інформація відіграє велику роль у забезпеченні ефективної діяльності комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я. Зокрема, до основних завдань бухгалтерського обліку належать:

- своєчасність, точність та повнота відображення усіх господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку й використання виділених коштів субвенції і дотації за цільовим призначенням, та використання власних коштів медичних закладів відповідно їх фінансового плану;

- забезпечення інформацією для ефективного і раціонального використання коштів субвенцій й дотацій за цільовим призначенням відповідно до плану використання і використання власних коштів медичних закладів;

- використання інструментів інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів та розрахунків;

- складання достовірної і своєчасної фінансової, статистичної та бюджетної звітності;

- контроль за погашенням зобов'язань, збереженням майнових ресурсів, використанням матеріальних цінностей та фінансових ресурсів.



Рис. 1.7. Місце обліково-аналітичної інформації
в системі управління сферою охорони здоров'я України

Організація бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я вимагає від облікового персоналу розуміння технологічного процесу в медичній сфері та медичних категорій (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Основні категорії у сфері охорони здоров'я

Категорія	Сутність категорії
Охорона здоров'я	Система заходів, що здійснюються органами державної влади та органами місцевого самоврядування, їх посадовими особами, закладами охорони здоров'я, фізичними особами-підприємцями, які зареєстровані в установленому законом порядку та одержали ліцензію на право провадження господарської діяльності з медичної практики, медичними та фармацевтичними працівниками, громадськими об'єднаннями і громадянами з метою збереження та відновлення фізіологічних і психологічних функцій, оптимальної працездатності та соціальної активності людини при максимальній біологічно можливій індивідуальній тривалості її життя
Медична діяльність	Комплексна система, що включає організацію надання громадянам медичної допомоги, її безпосереднє надання в рамках діагностичних, лікувальних і профілактичних заходів, а також контроль якості медичних послуг, що надаються
Медичне обслуговування	Діяльність закладів охорони здоров'я та фізичних осіб-підприємців, які зареєстровані та одержали відповідну ліцензію в установленому законом порядку, у сфері охорони здоров'я, що не обов'язково обмежується

	медичною допомогою, але безпосередньо пов'язана з її наданням
Медична послуга	Послуга, що надається пацієнту закладом охорони здоров'я або фізичною особою-підприємцем, яка зареєстрована та одержала в установленому законом порядку ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики, та оплачується її замовником»
Медична допомога	Діяльність професійно підготовлених медичних працівників, спрямована на профілактику, діагностику, лікування та реабілітацію у зв'язку з хворобами, травмами, отруєннями і патологічними станами, а також у зв'язку з вагітністю та пологами

Джерело: узагальнено автором за даними [32].

Взаємозв'язок між категоріями у медичній сфері наведено на рис. 1.7.

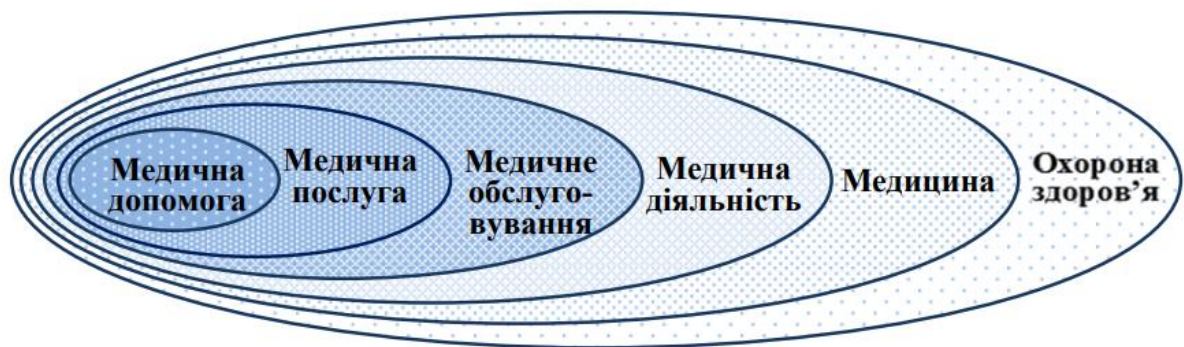


Рис. 1.7. Співвідношення понять у сфері охорони здоров'я [32]

Враховуючи особливості функціонування медичної сфери, об'єкти обліку також мають свої характеристики. В загальному, ключовими об'єктами бухгалтерського обліку є:

- активи (необоротні та оборотні);
- власний капітал;
- зобов'язання (довгострокові та поточні);
- доходи (за видами діяльності);
- витрати (за видами діяльності, за елементами витрат);
- фінансові результати (за видами діяльності).

Специфічною рисою діяльності медичних установ є надання ними медичних послуг. В зв'язку з цим, виникає необхідність ідентифікації їх для

бухгалтерського обліку. Класифікація медичних послуг, які можуть надаватися закладами охорони здоров'я представлена в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Класифікація медичних послуг,
які можуть надаватися закладами охорони здоров'я

Класифікаційна ознака	Види медичних послуг
Форма власності надавача послуги	<ul style="list-style-type: none"> • державних закладів охорони здоров'я; • комунальних закладів охорони здоров'я; • приватних закладів охорони здоров'я та фізичних осіб
Рівень закладу охорони здоров'я й вид медичної допомоги, яка надається	<ul style="list-style-type: none"> • екстрена; • первинна; • вторинна; • третинна; • четвертинна; • медична реабілітація; • паліативна та хоспісна; • домашній догляд і громадські медичні послуги
Джерело фінансування	<ul style="list-style-type: none"> • за рахунок державного й місцевих бюджетів; • надаються в рамках обов'язкового медичного страхування; • надаються в рамках добровільного медичного страхування; • надаються за прямим фінансуванням.
Функціональний вид	<ul style="list-style-type: none"> • медична; • фармацевтична; • санітарна тощо
Характер впливу	<ul style="list-style-type: none"> • інформаційна; • консультаційна; • освітня
Комплексність	<ul style="list-style-type: none"> • проста; • складна; • комплексна
Статус споживача	<ul style="list-style-type: none"> • суспільна; • колективна; • індивідуальна
Призначення	<ul style="list-style-type: none"> • профілактична; • лікувальна; • оздоровча; • реабілітаційна
Місце у сфері послуг	<ul style="list-style-type: none"> • державна; • приватна
Кінцева мета надавача	<ul style="list-style-type: none"> • комерційна; • некомерційна
Ступінь контакту з пацієнтом	<ul style="list-style-type: none"> • високої контактності; • низької контактності

Статус постачальника послуги	<ul style="list-style-type: none"> • закладів охорони здоров'я; • приватних лікарів; • в межах автоматизованих систем
Рівень кваліфікації постачальника послуги	<ul style="list-style-type: none"> • потребують високої кваліфікації; • потребують середньої кваліфікації
Цільова орієнтація	<ul style="list-style-type: none"> • профілактична; • лікувально-діагностична; • соціальна
Планомірність	<ul style="list-style-type: none"> • планового характеру; • екстреного характеру
Суб'єкт надання	<ul style="list-style-type: none"> • долікарська; • лікарська
Ступінь взаємодії виконавця та споживача медичної послуги	<ul style="list-style-type: none"> • консультаційного характеру; • інвазивне втручання; • неінвазивне втручання

Джерело: [25]

Наведена в таблиці класифікація медичних послуг за різними ознаками значно сприятиме ідентифікації їх як об'єктів бухгалтерського обліку та дозволить побудувати якісну інформаційну систему.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

2.1. Основи організації обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я

Трансформація медичних закладів з бюджетних установ до комунальних неприбуткових підприємств призвела до корінних змін розпочинаючи із організаційно-правової форми та регулювання їх діяльності до організації обліку та оподаткування.

Характеристика змін у організації обліку та звітності комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я після реформування представлена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Характеристика змін у діяльності та організації обліку комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я

Об'єкт змін	До реформи	Після реформи
Бухгалтерський облік		
Стандарти бухгалтерського обліку	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
План рахунків бухгалтерського обліку	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та порядок його застосування	План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування.
Форма бухгалтерського обліку	Меморіально-ордерна	Журпнально-ордерна
Звітність		
Фінансова звітність	Фінансова звітність для державного сектору	Фінансова звітність відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку
Бюджетна звітність	Складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування	Лише для комунальних неприбуткових підприємств, які отримують кошти з бюджету за цільовими програмами - складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування

Джерело: Складено автором на основі аналізу змін до законодавства [33].

Що стосується системи оподаткування, то згідно Податкового кодексу України, комунальні неприбуткові підприємства охорони здоров'я використовують свої прибутки лише для фінансування витрат на їх утримання. Тобто вони не являються платниками податку на прибуток.

Разом з тим, у випадку порушення умови неприбутковості, тобто нецільового використання коштів, вони втрачають статус неприбутковості, виключаються з реєстру неприбуткових організацій та стають платниками податку на прибуток.

Щодо інших податків, які сплачують комунальні неприбуткові підприємства охорони здоров'я, то основними з них є: податок з доходів фізичних осіб; військовий збір; єдиний соціальний внесок; земельний податок; ПДВ (у разі реєстрації).

В період реформування облікові працівники закладів охорони здоров'я зустрілися із викликами, пов'язаними з переходом від обліку в державному секторі до обліку в неприбуткових комунальних підприємствах.

Організація бухгалтерського обліку комунальних неприбуткових закладах охорони здоров'я представляє собою систему методів, способів, заходів, що забезпечують їх функціонування й розвиток у відповідності до мети, цілей та місії.

Раціональна організація бухобліку передбачає таку його побудову, за якої він міг би забезпечити своєчасне виконання функцій планування, контролю, управління й надання повної інформації при мінімальному використанні засобів та праці.

Питання організації бухгалтерського обліку в комунальних неприбуткових закладах охорони здоров'я знаходяться в компетенції їх керівника (власника).

В основі раціональної організації бухгалтерського обліку знаходяться загальноприйняті передумови:

- вивчення технології, структури і організації виробництва;
- організація праці облікових працівників;

- організація облікового процесу;
- організація володіння персоналом бухгалтерії діючої нормативно-законодавчої бази з питань ведення бухгалтерського обліку;
- визначення способів й техніки відображення інформації в обліку (вибір форми обліку);
- вибір матеріальних носіїв інформаційних ресурсів, їх рух та збереження.

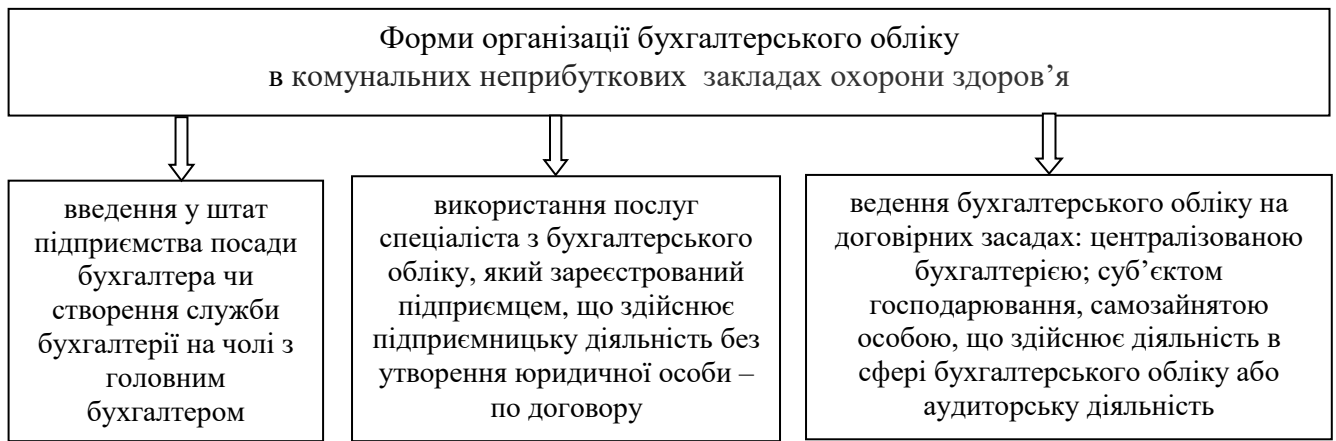
Порядок організації й ведення бухгалтерського обліку в комунальних неприбуткових закладах охорони здоров'я доцільно оформлювати у вигляді Наказу про організацію бухгалтерського обліку.

Розглянемо його можливі складові (рис. 2.1)



Рис. 2.1. Складові наказу про організацію бухгалтерського обліку в комунальних неприбуткових закладах охорони здоров'я

Першим етапом організації обліку є *вибір форми його організації*. Для комунальних неприбуткових закладів охорони здоров'я можливі три варіанти (рис. 2.2)



Джерело: складено автором за даними [43].

Рис. 2.2. Форми організації бухгалтерського обліку в комунальних неприбуткових закладах охорони здоров'я

Якщо в медичному закладі утворено бухгалтерську службу, необхідно розробити Положення про бухгалтерську службу комунального неприбуткового закладу охорони здоров'я, а також Посадові інструкції бухгалтерів відповідно до наявних посад.

Наступним етапом є *вибір форми бухгалтерського обліку*. До реформування заклади охорони здоров'я застосовували меморіально-ордерну форму ведення бухгалтерського обліку. На сьогодні вони повинні використовувати реєстри обліку, передбачені Методичними рекомендаціями № 356 [22]. Про це необхідно зазначити в наказі про організацію бухгалтерського обліку.

За умови автоматизації обліку необхідно перерахувати всі види програмного забезпечення, яке використовуються. У випадку, якщо автоматизовані окремі ділянки обліку, варто зазначити, яким чином обробляється інформація на кожній ділянці обліку. Крім того, при автоматизації обліку необхідно визначити періодичність друку облікових реєстрів на папері.

Важливим етапом організації обліку є *визначення переліку посадових осіб, що мають право підпису* на документах, бюджетній та фінансовій звітності. Такий перелік може оформлюватися як додаток до наказу про організацію бухгалтерського обліку, який необхідно довести до всіх підрозділів медичного

закладу. Визначені переліком особи несуть відповідальність щодо достовірності підписаних ними документів, за своєчасне їх складання та передачу для оброблення відповідно до графіку документообігу.

Наступним кроком є встановлення відповідальних посадових осіб за організацію та ведення бухгалтерського обліку. За законодавством головний бухгалтер чи особа, відповідальна за ведення обліку [43]:

- забезпечує дотримання методологічних засад бухгалтерського обліку, складання й подання у встановлені терміни фінансової звітності;
- організовує контроль за відображенням на рахунках обліку усіх господарських операцій;
- приймає участь у оформленні матеріалів, які пов'язані із нестачею й відшкодуванням втрат від нестачі, розкрадання й псування ресурсів підприємства;
- забезпечує перевірку бухгалтерського обліку.

Щодо інших працівників бухгалтерської служби, їх відповідальність встановлюється посадовими інструкціями, які розробляються за кожною посадою виходячи із штатного розпису та розподілення обов'язків всередині облікової служби.

Керівник медичного закладу зобов'язаний: створити умови задля правильного ведення обліку; забезпечити виконання усіма підрозділами і працівниками, зайнятим у сфері обліку, вимог щодо дотримання порядку оформлення й надання первинних документів.

Важливим і обов'язковим є *встановлення правил документообігу*. Медичний заклад затверджує їх самостійно у вигляді графіку документообігу – встановлює рух первинних документів із моменту створення до моменту передачі на збереження.

При складанні графіка документообігу необхідно встановити:

- перелік первинних документів, які є на підприємстві;
- список осіб, які відповідальні за складання, обробку, контроль за правильністю і своєчасністю їх оформлення;

- схему взаємодії між структурними підрозділами закладу;
- порядок проходження всіх форм документа від одного виконавця до іншого;
- терміни складання й обробки документів.

Виписки із графіка документообігу доводять під розпис до усіх працівників підприємства, яких він стосується.

Застосування плану рахунків, розробка робочого плану рахунків. Всі комунальні неприбуткових закладах охорони здоров'я перейшли з Плану рахунків бюджетних установ на План рахунків підприємств. На його основі розробляється робочий план рахунків, куди включаються лише ті субрахунки, які медичний заклад насправді використовує у своїй діяльності. До субрахунків визначаються аналітичні рахунки відповідно до наявних об'єктів обліку.

В наказі також наводять *форми робочих документів, які відрізняються від типових, та розроблені самостійно* (зразки таких форм додають до наказу).

Особливості відображення в обліку окремих операції.

1. В наказі окремо варто зазначити застосування рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності» Медичний заклад вирішує самостійно: чи застосовувати рахунки тільки класу 9, чи застосовувати одночасно рахунки класів 8 та 9

2. Доцільно визначити порядок обліку коштів цільового фінансування й цільових надходжень (наприклад, субвенції, інші надходження з бюджету, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо), що отримує медичний заклад. Ці кошти обліковуються на рахунку 48. Необхідно передбачити, які субрахунки буде використовувати медичний заклад для обліку зазначених коштів,

3. Варто визначити особливості обліку певних видів товарно-матеріальних цінностей, які мають свою специфічність для медичних закладів (для прикладу, медичні препарати, реактиви, малоцінний медичний інвентар, паливно-мастильні матеріали тощо).

4. Якщо на балансі медичних закладів є транспортні засоби, варто зазначити нормативи витрачання пального.

5. Підприємства, які мають готівку у касі, зазначають встановлений ліміт каси. До наказу можна внести порядок розрахунку ліміту залишку грошових коштів в касі й порядок оприбуткування готівки. Можливо це зробити і окремим наказом.

В наказі можуть бути описані порядок та випадки, коли проведення інвентаризації активів і зобов'язань є обов'язковим, порядок оформлення її результатів. Медичний заклад може розробити і окреме Положення про проведення інвентаризації.

2.2. Формування облікової політики в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я

Формування власної облікової політики медичними закладами передбачає вибір ними таких принципів, методів і процедур обліку, щоб достовірно визначити фінансовий стан, результати господарської діяльності, рух грошових коштів і забезпечити порівнянність фінансових звітів. Головне призначення облікової політики - вибір найбільш вигідних для кожного комунального некомерційного закладу охорони здоров'я, які дозволять на їх базі скласти якісну та зрозумілу для користувачів фінансову звітність.

Розроблення Наказу про облікову політику комунальними некомерційними закладами охорони здоров'я відбувається з використанням Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [24] та Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності [39].

Формування облікової політики медичного закладу за певним напрямом полягає у виборі одного варіанту із декількох альтернативних, які встановлені

положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Одноваріантні методи обліку, оцінки та процедур до розпорядчого документа не включаються.

Розробка Наказу про облікову політику передбачає проходження декількох етапів (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Етапи розробки наказу про облікову політику
в комунальних неприбуткових закладах охорони здоров'я

Розглянемо складові облікової політики в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Елементи облікової політики
в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я

№	Елемент облікової політики
<i>Загальні моменти</i>	
1	Суттєвість інформації
<i>Основні засоби та нематеріальні активи</i>	
2	Методи амортизації ОЗ

3	Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів
4	Методи амортизації нематеріальних активів
5	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА
6	Строк корисного використання ОЗ
7	Підходи до переоцінки необоротних активів
8	Визначення ліквідаційної вартості активів
9	Критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості
10	Дата первісного визнання необоротних активів і групи вибуття як утримуваних для продажу
<i>Запаси</i>	
11	Визначення одиниці аналітичного обліку запасів
12	Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку їх обліку
13	Методи оцінки вибуття запасів
14	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів
<i>Витрати</i>	
15	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу
16	Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
<i>Доходи</i>	
17	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг
18	Визнання доходу від цільового фінансування
<i>Дебіторська заборгованість</i>	
19	Метод обчислення резерву сумнівних боргів
20	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів

Перелік елементів облікової політики, наведений в таблиці, є орієнтовним. Бухгалтер може включати до наказу про облікову політику інші питання, які враховують специфіку діяльності медичних закладів.

Облікова політика медичного закладу може змінюватися у випадку, коли змінюються вимоги:

- установчих документів;
- органу, що здійснює функції із державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності [24].

Зміна окремих положень облікової політики можлива за умови, якщо зміни облікової політики забезпечать достовірніше відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

2.3. Організація звітного процесу в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я

Обліковий процес в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я завершується процедурою складання звітності. При цьому, система звітності складається з різноманітних видів та форм (рис. 2.4).

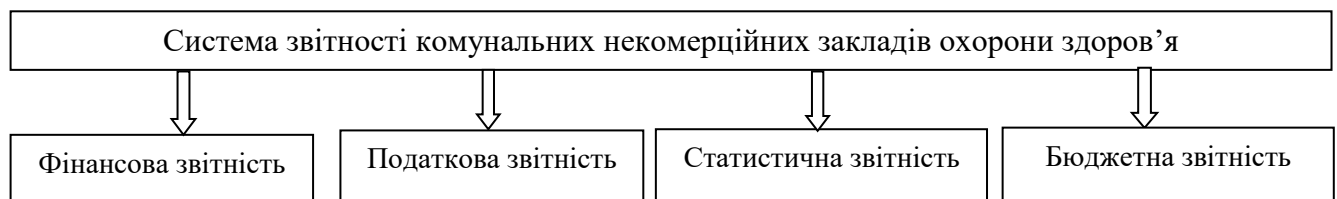


Рис. 2.4. Система звітності комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я

Щодо фінансової звітності, то комунальні некомерційні заклади охорони здоров'я подають її органам, до сфери управління яких вони належать, на вимогу трудовим колективам, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, і також іншим органам та користувачам (наприклад, органам Державної статистики України).

При поданні фінансової звітності медичним закладам слід керуватися Порядком подання фінансової звітності [41] та Н(П)СБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [33].

Терміни подання фінансової звітності:

- квартальна - не пізніше 25-го числа місяця, який настає за звітним кварталом;
- річна - не пізніше 28-го лютого наступного за звітним року.

Щодо податкової звітності, комунальні некомерційні заклади охорони здоров'я подають її до органів Державної податкової служби в загальному порядку. Це означає, що медичні заклади повинні у кожному звітному періоді, коли виникають об'єкти оподаткування, подавати податкову звітність за кожним окремим податком, платником якого вони являються.

Якщо медичний заклад являється неприбутковою організацією, то він подає до органів Державної податкової служби Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. Разом з цим Звітом подається фінансова звітність.

Якщо медичний заклад порушує статус неприбутковості він подає податкову декларацію з податку на прибуток.

У випадку, коли комунальний некомерційний заклад охорони здоров'я за власним бажанням зареєструвався платником ПДВ він повинен подавати податкову декларацію з податку на додану вартість.

Комунальні некомерційні заклади охорони здоров'я звільняються від сплати земельного податку у тому випадку, якщо вони повністю утримуються за кошти державного чи місцевих бюджетів.

При отриманні медичним закладом доходів з інших джерел, воно стає платником податку на землю та повинно складати і подавати податкову декларацію з плати за землю.

Медичні заклади обов'язково повинні сплачувати податок з доходів фізичних осіб та військового збору, оскільки при нарахуванні та виплаті оплати праці своїм працівникам воно є податковим агентом. Тому, вони зобов'язані подавати до податкових органів податковий розрахунок з доходів за формою № 1ДФ.

Одночасно із нарахування оплати праці, медичні заклади нараховують єдиний соціальний внесок, а тому подають Звітність з єдиного соціального внеску.

Комунальні некомерційні заклади охорони здоров'я, які отримують бюджетні кошти, мають складати бюджетну звітність, що повинна містити інформацію щодо виконання планів використання бюджетних коштів.

Склад бюджетної звітності визначено Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування [42]. Система бюджетної звітності комунальних некомерційні заклади охорони здоров'я наведена в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Система бюджетної звітності
комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я**

Періодичність	Форма	
	номер	назва
Місячна	№ 4-3д.1, № 4-3м.1	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій);
	№ 7д.1, № 7м.1	Звіт про заборгованість за окремими програмами.
Квартальна і річна	№ 2д, № 2м	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду;
	№ 4-2д, № 4-2м	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень
	№ 4-3д, № 4-3м	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду;
	№ 4-3д.1, № 4-3м.1	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій);
	№ 7д, № 7м	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами
	№ 7д.1, № 7м. 1	Звіт про заборгованість за окремими програмами

Джерело: складено за даними [42]

Статистична звітність подається закладами охорони здоров'я за територіальним принципом до центрів медичної статистики, в незалежності від підпорядкування й форм власності. Терміни подання статистичної звітності встановлюються окремими наказами Міністерства охорони здоров'я України, що затверджують відповідні статистичні форми. Статистична звітність поділяється відповідно до видів надання медичної допомоги.

2.4. Організація обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я в автоматизованих системах

Великого значення при розробці системи організації бухгалтерського обліку в закладах охорони здоров'я займають питання автоматизації облікового процесу. При автономізації їх діяльності виникла потреба у зміні програм, призначених суто для бюджетних установ. Однак, специфічні господарські процеси, які притаманні медичній діяльності, унеможливають застосовувати традиційні автоматизовані програми для обліку бізнес-процесів.

На ринку програмних продуктів з'явилися спеціалізовані інструменти автоматизації, для прикладу, програма для медичних центрів «РемОнлайн», програма «Дебет Плюс», KBS Бухгалтерія КНП. Крім того, на ринку є велика кількість програм, розроблених на спеціальне замовлення.

Однак, програмою вибору сьогодні є програмне рішення "BAS Медицина. Лікарня" і "BAS Медицина. Поліклініка" - які, дозволяють сформувати єдиний інформаційний простір для закладів охорони здоров'я й автоматизувати більшість завдань бухгалтерського обліку і управління бізнес-процесами медичних установ.

Прикладне рішення "BAS Медицина. Лікарня" забезпечує автоматизацію основних видів діяльності медичних закладів, які надають медичну допомогу пацієнтам як у амбулаторно-поліклінічних умовах, так і в денних стаціонарах. Функціональні складові прикладного рішення "BAS Медицина. Лікарня" представлено на рис. 2.5.

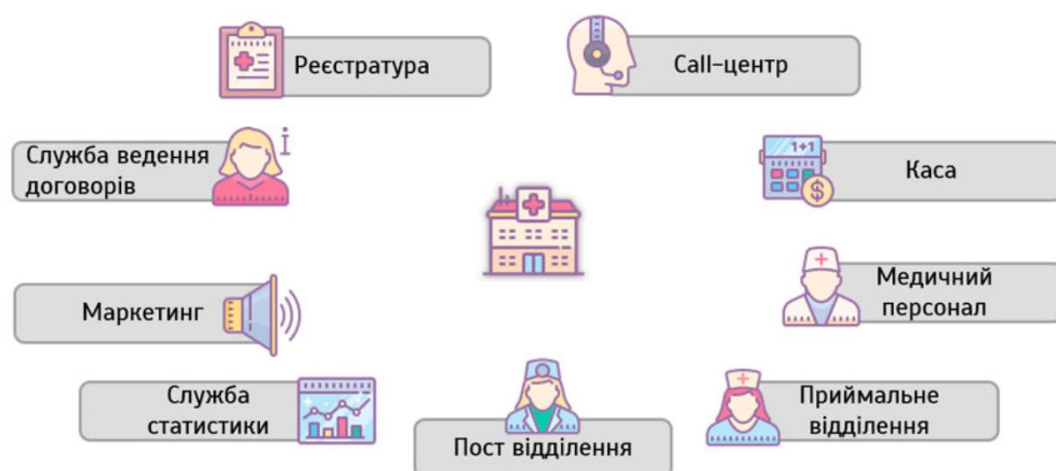


Рис.2.5. Функціональні складові прикладного рішення "BAS Медицина. Лікарня"

Автоматизації за допомогою програмного продукту "BAS Медицина. Лікарня" підлягає широке коло видів діяльності (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Види діяльності закладу охорони здоров'я, які автоматизуються
програмою "BAS Медицина. Лікарня"

№	Напрями автоматизації
1.	Облік пацієнтів: введення персональних відомостей, контактної інформації, даних про медичне страхування тощо.
2.	Ведення електронних медичних карт пацієнтів
3.	Облік та ведення лікарських дільниць, прикріплення до лікарських дільниць пацієнтів.
4.	Формування замовлень пацієнтів, планування медичних послуг, запис на прийом, формування рахунків на оплату.
5.	Планування роботи медичного закладу: складання графіку роботи медичного персоналу, графіку роботи приміщень і обладнання, планування завантаження робочих місць медичних працівників.
6.	Надходження оплати від фізичних осіб за медичні послуги: облік готівкових та безготівкових грошових коштів, друкування касових чеків.
7.	Формування завдання медичного персоналу на зміну.
8.	Реєстрація системи документів: <ul style="list-style-type: none"> • контрольної карти диспансерного спостереження; • направлення на госпіталізацію, відновлювальне лікування, обстеження, консультацію; • талона амбулаторного пацієнта; • медичного свідоцтва про смерть (форма № 106/о); • рецептів (форми Ф1, Ф3)
9.	Облік обладнання, яке використовується для надання медичних послуг.
10.	Взаємодія з медичним обладнанням. Облік наданих медичних послуг.
11.	Формування медичних документів в електронному форматі, налаштування їх шаблонів та готових фраз для підстановки в документи.
12.	Формування, облік та друк листків непрацездатності.
13.	Управління взаємовідносинами із контрагентами: ведення даних про контрагентів, ведення договорів на надання медичної допомоги.
14.	Здійснення взаєморозрахунків із юридичними особами, формування реєстрів рахунків по наданій медичній допомозі.
15.	Керування правилами продажу медичних послуг, зокрема встановлення цін та знижок.
16.	Управління маркетинговою діяльністю.
17.	Проведення професійних оглядів для працівників підприємств.
18.	Реєстрація взаємодії із пацієнтами телефоном зв'язком та електронною поштою з метою роботи Call-центрів.
19.	Персональні оповіщення пацієнтів та лікарів через SMS повідомлення та електронною поштою.

Джерело: Узагальнено за даними розробника програмного продукту BAS Бухгалтерія.
URL. <https://www.bas-soft.eu>

Окрім того, рішення "BAS Медицина" призначене для автоматизації господарських процесів лікарняних аптек медичних закладів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Ділянки обліку та господарські процеси в лікарняних
аптеках медичних закладів охорони здоров'я, які автоматизуються
програмою "BAS Медицина. Лікарня"

№	Напрями автоматизації
1.	облік руху номенклатури аптечних товарів в такому аналітичному розрізі: серія, терміни придатності, документи партії щодо надходження в аптеку.
2.	складський облік (сумовий та кількісний) й за місцями зберігання (кількісний)
3.	облік аптечних товарів на всіх рівнях звернення в медзакладі: на аптечних складах та у відділеннях.
4.	облік за джерелами фінансування
5.	надходження аптечних товарів на склади й у аптеки від постачальників і їх оприбуткування.
6.	повернення товарів постачальникам.
7.	розміщення аптечних товарів у місцях зберігання в разі ведення кількісного обліку за місцями зберігання.
8.	передача у відділення й переміщення товарів між складами.
9.	списання аптечних товарів.
10.	виготовлення лікарських препаратів.
11.	фасування готових аптечних товарів в упаковку лікарняної аптеки із упаковки постачальника.
12.	реєстрація інвентаризації ТМЦ як на аптечних складах, так й у відділеннях медичного закладу.
13.	формування вимог відділень у відповідності до формальних ознак лікарських засобів: за діючою речовиною чи міжнародним непатентованим найменуванням, формою випуску, торговим найменуванням, тощо.
14.	формування розгорнутих аналітичних звітів про рух аптечних товарів.
15.	перевірка серій по переліку вилучених із обігу лікарських препаратів.
16.	підтримка зовнішнього торгового обладнання (терміналів збору даних; сканерів штрих-кодів; іншого обладнання).

Джерело: Узагальнено за даними розробника програмного продукту BAS Бухгалтерія.
URL. <https://www.bas-soft.eu>

Завдяки надзвичайно гнучким можливостям налаштування програмний продукт здатен виконувати всі функції обліку: ведення довідників, введення первинних документів, отримання аналітичних звітів, на основі чого керівники різних структурних підрозділів можуть приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Програма "BAS Медицина. Лікарня" повністю інтегрована з програмою BAS Бухгалтерія, що дозволяє формувати всі необхідні узагальнюючі регламентні документи.

Узагальнюючи, варто визначити ключові переваги для різних рівнів управління закладом охорони здоров'я.

Перелік користувачів програмного рішення та їх інтереси наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Інтереси користувачів програмного рішення "BAS Медицина. Лікарня"

Користувачі	Інтереси користувачів
Менеджери служб управління закупівлями медичних товарів	відстежування всього життєвого циклу товарів, розпочинаючи із моменту планування закупівель та закінчуючи моментом відвантаження товарів постачальниками.
Працівники складу і матеріально відповідальні співробітники відділень	ведення детального оперативного обліку товарів на складах, у відділеннях та кабінетах. Забезпечення обліку різних товарно-матеріальних цінностей (медикаментів, медичних виробів, тощо), оформлення всіх необхідних документів.
Медичний управлінський персонал	оцінка структури закупівель й споживання медикаментів із позицій фармацевтичної економіки, оцінка динаміки витрат на ту або іншу групу препаратів, здійснення різних виборок за фармакологічними ознаками ліків.
Керівник закладу охорони здоров'я	одержання різноманітних звітів, які в зручній формі демонструють поточний стан справ в закупівлях, споживанні медикаментів й витратних медичних матеріалів.

Джерело: Узагальнено за даними розробника програмного продукту BAS Бухгалтерія.
URL. <https://www.bas-soft.eu>

Автоматизація облікових процесів значно сприятиме підвищенню швидкості формування інформацію та покращенню її якості.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне обґрунтування та розглянуто практичні аспекти організації бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних закладах охорони здоров'я. За результатами проведеного дослідження сформульовано такі висновки:

1. Встановлено сутність охорони здоров'я, під якою розуміють систему заходів, які здійснюються органами державної влади й органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими особами, закладами охорони здоров'я, фізичними особами - підприємцями, що зареєстровані у встановленому законодавством порядку і одержали ліцензію на право здійснення господарської діяльності із медичної практики, медичними й фармацевтичними працівниками, громадськими об'єднаннями та громадянами задля збереження і відновлення фізіологічних та психологічних функцій, забезпечення працездатності і соціальної активності людини за умови максимально біологічно можливої індивідуальної тривалості її життя

2. Розглянуто сутність сфери охорони здоров'я як сукупності підприємств, установ, організацій, управлінських органів на всіх ієрархічних рівнях, які залучені до організації і забезпечення доступного медичного обслуговування населення, виробників товарів, предметів медичного призначення, для надання медичних послуг незалежно від форм власності об'єктів, які використовуються

3. З'ясовано, що в Україні функціонують різноманітні заклади охорони здоров'я, уяву про які можливо систематизувати за допомогою розробленої класифікації. Проведено класифікацію за такими ознаками: сфера діяльності; організаційно-правова форма; форма власності; мета господарської діяльності; доступність медичної допомоги та іншого медичного обслуговування; спеціалізація; наявність ліцензії на здійснення господарської діяльності; проходження акредитації; можливість приватизації; орган підпорядкування чи сфера управління.

4. Здійснено аналіз показників розвитку сфери охорони здоров'я в Україні. Зокрема, протягом періоду з 2010 р. по 2020 р. кількість лікарняних закладів зменшилась на 1123 одиниці чи 40,6 %. Крім того, зменшилась кількість лікарняних ліжок на 144 тис. од. чи на 33,5 %. Разом з тим, кількість амбулаторно-поліклінічних закладів збільшилась на 1574 од. чи на 17,5 %. В Україні почала активно розвиватися приватна медицина.

Щодо фінансування сфери охорони здоров'я, то відповідно до представленого проекту державного бюджету України на 2022 р. вона є його пріоритетом. Зокрема, на неї закладено близько 197 млрд грн, що на майже 35 млрд грн більше, ніж у 2021 р. Уперше у проекті бюджету Урядом запроваджено показник мінімальної заробітної плати на рівні - від 13,5 тис. грн для середніх медичних працівників та від 20 тис. грн. для лікарів

5. Охарактеризовано реформу системи охорони здоров'я, методикку автономізації медичних закладів. Розглянуто сутність комунального некомерційного підприємства. Здійснено характеристику змін у підходах до діяльності комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я в частині: організаційно-правової форми, регулювання діяльності, планування діяльності, відкриття рахунків.

6. Встановлено переваги від набуття медичним закладом правового статусу комунального некомерційного підприємства, зокрема щодо більшої самостійності, можливості вибудовувати свої господарські взаємовідносини, можливості провадити підприємницьку діяльність, можливості ставати частиною господарських об'єднань підприємств.

7. Розглянуто питання формування фінансового плану комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я, наведено його відмінності від кошторису як у формі, так і в змістовному наповненні. Визначено, якою є структура фінансового плану та методикку його затвердження.

8. Ідентифіковано місце обліково-аналітичної інформації в системі управління сферою охорони здоров'я України. Проведено класифікацію

медичних послуг , які можуть надаватися закладами охорони здоров'я, для можливості їх визначення як об'єктів обліку.

9. Здійснена характеристика змін у організації обліку та звітності комунальних некомерційних закладів охорони здоров'я після реформування в частині стандартів бухгалтерського обліку, плану рахунків бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку, фінансової звітності, бюджетної звітності.

10. Структуровано складові наказу про організацію бухгалтерського обліку в комунальних неприбуткових закладах охорони здоров'я. Обґрунтовано форми організації бухгалтерського обліку та форми ведення бухгалтерського обліку в комунальних неприбуткових закладах охорони здоров'я. Розглянуто правила документообігу в медичних закладах.

11. Розкрито питання розробки наказу про облікову політику в комунальних неприбуткових закладах охорони здоров'я, визначено елементи облікової політики, зокрема щодо: основних засобів та нематеріальних активів; запасів; витрат; доходів; дебіторської заборгованості.

12. Великого значення при розробці системи організації бухгалтерського обліку в закладах охорони здоров'я займають питання автоматизації облікового процесу. При автономізації їх діяльності виникла потреба у зміні програм, призначених суто для бюджетних установ. Однак, специфічні господарські процеси, які притаманні медичній діяльності, унеможливають застосовувати традиційні автоматизовані програми для обліку бізнес-процесів. Однак, програмою вибору сьогодні є програмне рішення "BAS Медицина. Лікарня" і "BAS Медицина. Поліклініка" - які, дозволяють сформувати єдиний інформаційний простір для закладів охорони здоров'я й автоматизувати більшість завдань бухгалтерського обліку і управління бізнес-процесами медичних установ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алієв Т. Доходи від послуг медичного КНП: визнання, оформлення, облік. *Електронний журнал Uteka.ua*. URL.: <https://cutt.ly/VT4Sx68> (дата звернення: 12.11.2021).
2. Безкоровайна Л. В. Особливості обліку медикаментів у закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах. *Інфраструктура ринку*. 2021. № 52. С. 168–174
3. Безкоровайна Л. В. Проблеми організації бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних підприємствах *Вісник Одеського національного університету. Сер. Економіка*. 2019. Т. 24. Вип. 1(74). С. 109–113.
4. Безкоровайна Л. Як визначити вартість медичної послуги: комплексний підхід. *Медична бухгалтерія*. №1. 2018. URL.: <https://cutt.ly/zT4SAOz> (дата звернення: 16.11.2021).
5. Бенько І. Д. Методика обліку фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 27. С. 121 – 125.
6. Вимоги до надавача послуг з медичного обслуговування населення, з яким головними розпорядниками бюджетних коштів укладаються договори про медичне обслуговування населення: Постанова Кабінету міністрів України від 28.03.2018 р. № 391 URL.: <https://cutt.ly/gT5Kkwb> (дата звернення: 15.11.2021).
7. Вовк С. М. Механізми державного управління системними змінами у сфері охорони здоров'я: дис. ... док. наук з держ. управл.: 25.00.02. Мелітополь, 2019. 492 с.
8. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 25.11.2021).
9. Заячківська О. В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук.: 08.00.09. Житомир, 2010. 22с.

10. Ільяш Л. КНП отримує кошти від НСЗУ: розподіл та відображення в обліку. *Електронний журнал Uteka.ua*. URL.: <https://cutt.ly/FT4DwSw> (дата звернення: 17.10.2021).

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://cutt.ly/xT5VqVw> (дата звернення: 16.11.2021).

12. Іскрижицька Ф. Медична реформа в дії: що змінилося в бухобліку перетворених закладів. *Управління закладом охорони здоров'я*. № 8. 2018. URL.: <https://egolovlikar.mcfrr.ua/666541> (дата звернення: 23.10.2021).

13. Краснікова Н. Г. Теоретико-методичні засади обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. №3. (69). С. 139 – 144.

14. Краснікова Н. Г. Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Бізнес-інформ*. 2020. № 9. URL.: <https://cutt.ly/HT5SSqn> (дата звернення: 10.11.2021).

15. Кушина О. Довідник з оподаткування медичних КНП. *Електронний журнал Uteka.ua*. URL.: <https://cutt.ly/KT5SVc3> (дата звернення: 25.10.2021).

16. Кушина О. Перетворення медичної БУ в КНП: організаційні нюанси. *Електронний журнал Uteka.ua*. URL: <https://cutt.ly/TT5S36G> (дата звернення: 15.10.2021).

17. Лимешко О. Медичні КНП: статус неприбутковості, фактори ризику та нюанси управлінського обліку. 2019. *Електронний журнал Uteka.ua*. URL: <https://cutt.ly/fT5DrEZ> (дата звернення: 17.10.2021).

18. Лозовська Л. І., Трофименко Г. С. Моделювання систем управління в галузі охорони здоров'я : монографія. Дніпропетровськ: Герда, 2015. 197с.

19. Методика розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1075. URL:

<https://cutt.ly/RT5DjaW> (дата звернення: 21.10.2021).

20. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 р. № 635 (у редакції наказу МОЗ України від 24.06.2019 р. № 1428). URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> (дата звернення: 25.11.2021).

21. Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства: Робоча група з питань реформи фінансування сфери охорони здоров'я України від 14.02.2018 р. URL.: <https://cutt.ly/HT5FpbF> (дата звернення: 16.11.2021).

22. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL.: <https://cutt.ly/6T5XHxk> (дата звернення: 30.11.2021).

23. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL.: <https://cutt.ly/rT5Vo60> (дата звернення: 16.11.2021).

24. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL.: <https://cutt.ly/CT5CwPz> (дата звернення: 22.11.2021).

25. Міщук А. А. Формування маркетингової конкурентної стратегії закладів на ринку медичних послуг: дис. на здобуття наукового ступеня доктора філософії: 051, Вінниця: ДонНУ, 2021. 335 с.

26. Модернізація менеджменту та публічного управління в системі охорони здоров'я: кол. монографія за науковою ред. д.е.н. Шкільняка М.М., д.е.н. Желюк Т.Л. Тернопіль, Крок. 2020. 560 с.

27. Нагорний О. Бухгалтерський облік у КНП: із чого розпочати? *Електронний журнал Uteka.ua*. URL.: <https://cutt.ly/2T5Gd51> (дата звернення: 12.11.2021).

28. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 23.11.2021).

29. Омельницька З. Інвентаризація лікарських засобів і медвиробів на КНП. *Електронний журнал Uteka.ua*. URL.: <https://cutt.ly/vT5GxAX> (дата звернення: 18.11.2021).

30. Онищенко В. Оподаткування у медзакладах після перетворення у комунальні некомерційні підприємства. *Електронний журнал Uteka.ua*. URL.: <https://cutt.ly/FT5HTO5> (дата звернення: 23.11.2021).

31. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / за заг. ред. канд. екон. наук, проф. В. С. Леня. Чернігів : НУ «Чернігівська політехніка», 2021. 664 с.

32. Основи законодавства України про охорону здоров'я: Закон України від 19.11.1992 № 2801-XII. URL: <https://cutt.ly/AT5HCwC> (дата звернення: 30.10.2021).

33. Офіційний веб-портал Верховної ради України. URL.: <https://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 06.11.2021).

34. Офіційний веб-портал Міністерства охорони здоров'я України. URL.: <https://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2021).

35. Офіційний веб-портал Національної служби здоров'я України. URL.: <https://nszu.gov.ua> (дата звернення: 11.11.2021).

36. Петрух О. С. Державне регулювання інноваційного розвитку сфери охорони здоров'я України: дис. канд. екон. наук: 08.00.03. Львів, 2019. 246с.

37. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL.: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.11.2021).

38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 23.11.2021).

39. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами

державної, комунальної власності: Наказ Міністерства фінансів України 19.12.2006 р. № 1213. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06#Text> (дата звернення: 30.11.2021).

40. Порівняльний аналіз правового регулювання планування діяльності та звітності закладів охорони здоров'я у формі бюджетних установ та у формі комунальних некомерційних підприємств. URL.: <https://cutt.ly/pT5H91r> (дата звернення: 25.11.2021).

41. Порядок подання фінансової звітності. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 URL.: <https://cutt.ly/DT5CsdK> (дата звернення: 22.11.2021).

42. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: Наказ Міністерства фінансів України 24.01.2012 р. № 44 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 07.02.2017 № 44). URL.: <https://cutt.ly/WT5JtPf> (дата звернення: 13.11.2021).

43. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 23.11.2021).

44. Про договори про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій: Постанова Кабінету міністрів України від 25.04.2018 р. № 410. (дата звернення: 05.11.2021).

45. Про утворення Національної служби здоров'я України: Постанова Кабінету міністрів України від 27.12.2017 р. № 1101. URL.: <https://cutt.ly/pT5KOmY> (дата звернення: 07.11.2021).

46. Реорганізація як інструмент підвищення рівня автономії медичних закладів в Україні: досвід, досягнення, проблеми та шляхи їх розв'язання. Матеріали тренінгу «Стратегічне планування в охороні здоров'я на рівні госпітального округу». URL.: <https://cutt.ly/XT5KZgD> (дата звернення: 12.11.2021).

47. Річна звітність медичного КНП: фінансова, неприбуткова, з ПДВ, за

пільгами. URL.: <https://cutt.ly/oT5K8Xy> (дата звернення: 08.11.2021).

48. Статистичний щорічник України за 2020 рік. Державна служба статистики України, 2021. 455 с.

49. Україна: огляд реформи фінансування системи охорони здоров'я 2016–2019. Спільний звіт ВООЗ та Світового банку. URL.: <https://cutt.ly/FT5CJQO> (дата звернення: 18.11.2021).

50. Хитрова О. Правове регулювання планування діяльності закладів охорони здоров'я у формі комунальних некомерційних підприємств. URL: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00TNDD.pdf (дата звернення: 12.11.2021).

51. Хорунжак Н.М. Кінетика об'єктів бухгалтерського обліку галузі охорони здоров'я. URL.: <https://cutt.ly/9T5Lg6g> (дата звернення: 05.10.2021).

52. Хорунжак Н.М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління. дис. ... канд. екон. наук.: 08.00.09. Тернопіль, 2014. 537с.

53. Черепова А. О. Облік доходів медичних центрів в умовах забезпечення потреб управління та аналізу. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: <https://cutt.ly/NT5LPOG> (дата звернення: 30.11.2021).

54. Що чекає охорону здоров'я у 2022 році. *Охорона здоров'я*. 2021. URL: <https://cutt.ly/vT5CxpC> (дата звернення: 14.11.2021).

55. Який бюджет охорони здоров'я на 2021 рік. *Медсправа*. 2021. URL: <https://cutt.ly/eT5CO9Y> (дата звернення: 18.11.2021).

56. Яцюк М., Яцюк Ю., Яцюк Ю. Алгоритм розрахунку вартості медичної послуги. *Управління закладом охорони здоров'я*. № 1. 2021. URL: <https://egolovlikar.mcfr.ua/867339> (дата звернення: 11.11.2021).

57. Яцюк М., Яцюк Ю., Яцюк Ю. Як порахувати вартість медичної допомоги. *Управління закладом охорони здоров'я*. № 1. 2021. URL: <https://egolovlikar.mcfr.ua/867339> (дата звернення: 10.11.2021).