

**Міністерство освіти і науки України
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління
фінансово-економічною безпекою**

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ:

**Завідувач кафедри,
д. держ. упр., професор**

_____ **І. П. Приходько**

« ____ » _____ **2022 р.**

ДИПЛОМНА РОБОТА

**Удосконалення обліку і контролю виробничих запасів в медичних
закладах**

**Виконала: здобувач
освітньо-професійної програми
«Облік і оподаткування»
зі спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
Безродна О.Г.**

Керівник: доц. Чернецька О.В.

Дніпро – 2022

Форма № Н – 9.01
(затверджена наказом
МОНмолодьспорту України
від 29 березня 2012 року № 384)

ДНІПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та УФЕБ
Освітній ступінь магістр
Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

« ____ » _____ 2021 р.

ЗАВДАННЯ

на дипломну роботу здобувачу

Безродній Ользі Григорівні

1. Тема дипломної роботи «Удосконалення обліку і контролю виробничих запасів в медичних закладах»

керівник роботи Чернецька Ольга Віталіївна, к.е.н., доцент
затверджено наказом по ДДАЕУ від «29» листопада 2022 р. № 3641

2. Строк подання здобувачем роботи – 14 лютого 2022 року.

3. Вихідні дані до роботи Закони України, Постанови КМУ, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні документи, річні звіти підприємства, дані аналітичного та синтетичного обліку, навчальні посібники, підручники, періодична література, праці провідних вчених економістів, облікові дані та звітність КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» Солонянської селищної ради.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розкрити). 1. Теоретичні аспекти обліку і контролю виробничих запасів в медичних закладах. 2. Практичні аспекти обліку запасів в медичних закладах. 3. Удосконалення контролю запасів в медичному закладі.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень). Види запасів в медичних закладах. Формування первісної вартості за видами надходження запасів в медичних закладах. Методи оцінки вибуття запасів в медичних установах. Сутність методів оцінки запасів при їх вибутті в медичних установах. Порівняння методів оцінки запасів при їх вибутті в медичних установах. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю запасів в медичних установах. Організаційна структура КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня». Економічні показники КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня». Співвідношення доходів і витрат КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня». Співвідношення суми загального і спеціального фонду КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня». Організаційна структура економічного відділу

КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня». Схема обліку запасів в КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня». Схема обліку руху харчових продуктів в КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня». Пропоновані аналітичні рахунки обліку медикаментів у медичних закладах. Відомість руху медичних препаратів за джерелами отримання. Удосконалений підхід до формування первинного документообігу в медичному закладі засобами інформаційних технологій. Завдання зовнішнього контролю запасів в медичному закладі. Суб'єкти зовнішнього контролю в медичному закладі. Загальний план внутрішнього контролю медичних препаратів і медичних виробів в медичній установі. Оформлення результатів перевірки первинних документів з надходження медичних препаратів і медичних виробів.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання _____ 15 лютого 2021 р. _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Пор №	Назва етапів дипломного роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітки
1.	Теоретичні аспекти обліку і контролю виробничих запасів в медичних закладах	Березень - квітень 2021р.	
2.	Фінансова-економічна характеристика КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня»	Травень - червень 2021р.	
3.	Практичні аспекти обліку запасів в медичних закладах	Липень - вересень 2021р.	
4.	Удосконалення контролю запасів в медичному закладі	Жовтень - листопад 2021р.	
5.	Вступ	Грудень 2021р.	
6.	Висновки і пропозиції	Грудень 2021р.	
7.	Оформлення роботи	Січень 2021р.	

Здобувач _____ Безродна О.Г. _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ Чернецька О.В. _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Зміст

РЕФЕРАТ	5
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ	10
1.1. Економічна сутність виробничих запасів та їх види в медичних закладах	10
1.2. Особливості оцінки виробничих запасів в медичних закладах	14
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю запасів в медичних установах	19
Висновки до розділу 1	23
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ	26
2.1. Організаційно-економічна характеристика КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»	26
2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерських служб та оцінка базових засад облікової політики КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»	35
2.3. Стан первинного, синтетичного і аналітичного обліку запасів в досліджуваному медичному закладі	37
2.4. Напрямки удосконалення обліку запасів в медичному закладі	42
Висновки до розділу 2	46
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ В МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ	49
3.1. Теоретико-методичні аспекти контролю запасів в медичному закладі	49

3.2. Стан контрольних заходів наявності, руху і використання запасів в досліджуваному медичному закладі	53
3.3. Напрями удосконалення контролю запасів в медичному закладі	55
Висновки до розділу 3	59
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	62
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	67

Реферат

Тема: «Удосконалення обліку і контролю виробничих запасів в медичних закладах»

Дипломна робота: 75 с., 20 рис., 8 табл., 66 літературних джерел.

Об'єкт дослідження – операції з наявності та руху виробничих запасів, що підлягають відображенню в системі обліку і контролю.

Мета роботи - наукове обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку і контролю виробничих запасів в медичних закладах.

Методи дослідження - системний підхід, логічний метод, узагальнення, інформаційне моделювання, алгоритмізація, опис, цільовий аналіз, порівняння.

Розкрито економічну сутність виробничих запасів та визначено їх види в медичних закладах, проаналізовано особливості оцінки виробничих запасів в медичних закладах, проаналізовано нормативно-правове забезпечення обліку і контролю запасів в медичних установах. Досліджено фінансово-економічний стан діяльності КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня», надано характеристику організації роботи бухгалтерської служби та оцінку базових засад облікової політики досліджуваного медичного закладу, досліджено стан первинного, синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів досліджуваного медичного закладу, виявлено напрямки удосконалення обліку виробничих запасів в медичному закладі. Проаналізовано теоретико-методичні аспекти контролю запасів в медичному закладі, досліджено стан контрольних заходів наявності, руху і використання запасів в досліджуваному медичному закладі, запропоновано шляхи удосконалення контролю виробничих запасів в медичному закладі.

Результати впроваджено в діяльність КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» Солонянської селищної ради.

Ключові слова

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, МЕДИЧНИЙ ЗАКЛАД, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, ОЦІНКА, УДОСКОНАЛЕННЯ

Ключевые слова

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ, МЕДИЦИНСКОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ, УЧЕТ, КОНТРОЛЬ, ОЦЕНКА, СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ

Keywords

PRODUCTION INVENTORY, MEDICAL INSTITUTION, EVALUATION, ACCOUNTING, CONTROL, IMPROVEMENT

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Будь-який суб'єкт підприємництва для здійснення своєї господарської діяльності використовує матеріальні цінності. Медичні заклади мають певні особливості в процесі використання запасів та обліково-контрольного забезпечення наявності, руху і вибуття медичних препаратів і медичних виробів. Особливості функціонування медичних закладів зумовлюють певні технологічні процеси надання медичних послуг. Бухгалтер, в першу чергу, має чітко дотримуватись нормативних джерел, що стосуються технології процесу надання послуг. Що стосується контрольних процедур наявності, руху та використання запасів, слід відмітити найбільшу значущість цих процедур саме в медичних закладах, оскільки більшість лікарень отримує медичні препарати та медичні вироби шляхом централізованого постачання за рахунок коштів, виділених Міністерством охорони здоров'я України. Облік запасів в медичних закладах чітко підпорядковується визначеним напрямкам видатків, які було заплановано для функціонування діяльності медичної установи.

Слід відмітити, що вчені спрямовують дослідження на виявлення особливостей обліку і контролю виробничих запасів в медичних закладах, зокрема, відзначимо праці Безкоровайної Л.В., Бенько І.Д., Гадіак Л. В., Шупики П. Л., Лівощко Т. В., Лісняк О. Л., Лубенченко О., Костирко Р., Шульги С., Василюк, М., Онищенко В., Сусли О., Безкоровайної Л. Фахівці також окреслюють напрямки удосконалення обліку і контролю виробничих запасів в медичних закладах, що зумовлено актуальністю обраної тематики дипломного дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є наукове обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку і контролю виробничих запасів в медичних закладах.

Для досягнення мети в дипломній роботі поставлені до вирішення наступні завдання:

- розкрити сутність виробничих запасів та визначити їх види в медичних закладах;
- проаналізувати особливості оцінки виробничих запасів в медичних закладах;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення обліку і контролю запасів в медичних установах;
- дослідити фінансово-економічний стан досліджуваної медичної установи;
- надати характеристику організації роботи бухгалтерської служби та здійснити оцінку базових засад облікової політики досліджуваного медичного закладу;
- проаналізувати стан обліку виробничих запасів в досліджуваному медичному закладі;
- виявити напрямки удосконалення обліку виробничих запасів в медичному закладі;
- проаналізувати теоретико-методичні аспекти контролю запасів в медичному закладі;
- дослідити стан контрольних заходів наявності, руху і використання запасів в досліджуваному медичному закладі;
- запропонувати шляхи удосконалення контролю виробничих запасів в медичному закладі.

Об'єктом дослідження є операції з наявності та руху виробничих запасів, що підлягають відображенню в системі обліку і контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних аспектів обліку і контролю виробничих запасів в медичному закладі.

Методи дослідження. Дипломне дослідження було здійснено з використанням системного підходу та опису. Дослідження фінансового стану підприємства було здійснено методами цільового аналізу та порівняння. Пошук напрямків удосконалення обліку і контролю було здійснено за

допомогою інформаційного моделювання та алгоритмізації. Висновки було зроблено із застосуванням логічного методу та узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці положень і рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю виробничих запасів в медичному закладі. В процесі проведеного дослідження було отримано результати, яким властива наступна наукова новизна:

удосконалено:

- аналітичний облік медичних препаратів відповідно до аналітичних ознак, сформованих за джерелами придбання та надходження їх до медичного закладу (кошти бюджетного фінансування, благодійна допомога тощо);

- організаційні аспекти первинного документообігу шляхом впровадження електронної картотеки даних щодо історії хвороби пацієнтів, що дасть можливість оптимізації системи управління виробничими запасами;

- документальне забезпечення контрольних заходів щодо наявності і руху медичних препаратів і медичних виробів в частині розроблених робочих документів контролера;

дістало подальшого розвитку:

- документальне оформлення руху медичних препаратів за джерелами отримання відповідно до пропонованих аналітичних ознак;

- організаційно – методичні аспекти системи контролю в частині розробленого алгоритму контрольних дій безоплатної передачі продуктів харчування медичної установи.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні наукові положення, висновки й пропозиції доповідались і обговорювались на XII Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи» (м. Дніпро, ДДАЕУ, 28-29 жовтня 2021 року).

Публікації. Основні положення дипломної роботи представлені у 1 науковій праці, зокрема 1 теза доповіді – у збірнику матеріалів науково-практичної конференції.

Структура і обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 66 найменувань. Загальний обсяг роботи складає 75 сторінок комп'ютерного тексту, робота містить 8 таблиць та 20 рисунків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ

1.1. Економічна сутність виробничих запасів та їх види в медичних закладах

Будь-який суб'єкт підприємництва для здійснення своєї господарської діяльності використовує матеріальні цінності, що мають термін використання менше 1 року. Медичні заклади мають певні особливості в процесі використання запасів та їх обліково-контрольного забезпечення. Медичні установи можуть бути бюджетною організацією або комунальним некомерційним підприємством. Проаналізуємо сутність виробничих запасів та їх види в медичних закладах як бюджетної установи, так і комунального підприємства.

Основні аспекти формування інформації щодо запасів в бухгалтерському обліку бюджетних закладів викладено в НПСБОДС 123 «Запаси», де зазначено: «запаси - це активи, які утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору» [34].

Відповідно до Методрекомедацій №11 «запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності» [31].

Бондаренко Н.М. відзначає, що «до запасів бюджетних установ відносять оборотні матеріальні активи, що належать установі і забезпечують

її функціонування, витрачання яких планується здійснити протягом року» [4]. Вчений також наголошує, що «на відміну від госпрозрахункових підприємств, в бюджетних установах під час використання запасів їхня вартість не відноситься до собівартості послуг чи діяльності установи, а списується на видатки кошторису за відповідним кодом економічної класифікації видатків» [4].

Відповідно до НПСБО 9 «Запаси – активи, які:

утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;

перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [43].

Як бачимо, сутність категорії запасів в лікарнях цілком узгоджується з особливістю функціонування медичного закладу. Вважаємо доречною думку Карпенко Н. Г. та Нос Л. Д., що «в кожній бюджетній установі для забезпечення виконання її функцій та повноцінної діяльності будуть знаходитися різні види запасів, що в своєму русі відображають послідовні операції, такі як надходження, передача в межах установи, їх використання (вибуття) та списання» [15]. Проаналізуємо види запасів в лікарнях.

В Законі №123 визначено «лікарський засіб - будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), що має властивості та призначена для лікування або профілактики захворювань у людей, чи будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), яка може бути призначена для запобігання вагітності, відновлення, корекції чи зміни фізіологічних функцій у людини шляхом здійснення фармакологічної, імунологічної або метаболічної дії або для встановлення медичного діагнозу» [53]. На цьому визначенні акцентує увагу і Безкоровайна Л.В., відзначаючи, що «лікарські засоби в бухгалтерському обліку входять до складу оборотних активів» [1].

Техрегламент № 753 відзначає «медичний виріб - будь-який інструмент, апарат, прилад, пристрій, програмне забезпечення, матеріал або інший виріб, що застосовуються як окремо, так і в поєднанні між собою (включаючи програмне забезпечення, передбачене виробником для застосування спеціально для діагностичних та/або терапевтичних цілей та необхідне для належного функціонування медичного виробу), призначені виробником для застосування з метою забезпечення діагностики, профілактики, моніторингу, лікування або полегшення перебігу хвороби пацієнта в разі захворювання, діагностики, моніторингу, лікування, полегшення стану пацієнта в разі травми чи інвалідності або їх компенсації, дослідження, заміни, видозмінювання або підтримування анатомії чи фізіологічного процесу, контролю процесу запліднення та основна передбачувана дія яких в організмі або на організм людини не досягається за допомогою фармакологічних, імунологічних або метаболічних засобів, але функціонуванню яких такі засоби можуть сприяти» [61].

Повністю погоджуємось з Безкоровайною Л.В., що «за своєю сутністю медичні вироби можуть бути як необоротними, так і оборотними активами» [1]. Відповідно до мети дипломного дослідження будемо розглядати лише ту частину медичних виробів, які виступають як оборотні активи і відносяться до запасів. Ця частина активів може виступати як МШП.

Отже, слід відмітити ще одну групу запасів відповідно до НПСБОДС 123 – «малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року» [34]. В лікарнях до такої групи запасів відносять столовий господарський інвентар – тарілки та ложки, що використовують в їдальні та харчоблоках лікарні, вата і бинт, медичний одяг – халати, головні убори, лабораторні ємності та пробірки, пластир, катетери, постільна білизна тощо.

В медичних закладах також передбачено як вид запасів - продукти харчування, які виготовлено в столовій або харчоблоці лікарні для годування

стаціонарних пацієнтів. Цей вид запасів займає достатню питому вагу в структурі оборотних активів лікарні.

Слід відзначити, що медичні установи використовують виробничі запаси в своїй діяльності в розмірах та за напрямками, які регламентовано відповідними розробленими фінансовими планами видатків, які узгоджуються з органами самоврядування. Ці активи лікарня використовує протягом року. Якщо на кінець року на балансі медзакладу є залишки невикористаних активів, то вони можуть бути використані в наступному році.

Вищезазначені види запасів в лікарні узагальнено схематично на рис. 1.1.

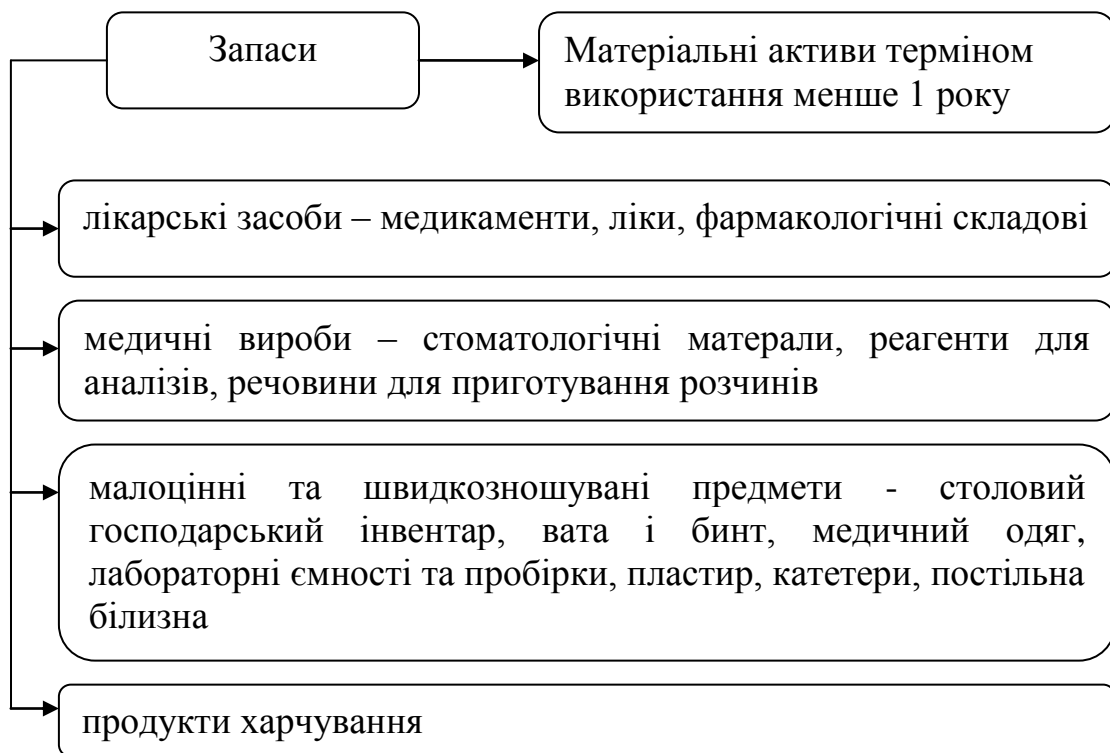


Рис. 1.1. Види запасів в медичних закладах

Таким чином, визначення категорії «запаси» в стандарті обліку відповідає економічній сутності оборотних активів, що використовуються протягом терміну, який є меншим 1 року. Особливості функціонування

медичних закладів зумовлюють виокремлення відповідних видів запасів, які використовують для потреб споживачів послуг лікарні, зокрема лікарські засоби, медичні вироби, малоцінні та швидкозношувані предмети та продукти харчування. Медичні установи використовують виробничі запаси в своїй діяльності в розмірах та за напрямками, які регламентовано відповідними розробленими кошторисами видатків.

1.2. Особливості оцінки виробничих запасів в медичних закладах

Вважаємо доцільною думку вчених Черкашиної Т.В. та Черкашина А.Д., що «всі установи і підприємства державного сектору у структурі балансу мають значну частку запасів у вартісному виразі, незалежно від сфери їхньої діяльності. Тому вартість, за якою оцінюються запаси під час постановки на облік, має першочергове значення» [64].

Оцінка запасів в медичних установах здійснюється для зарахування на баланс лікарні, а також на дату балансу. Відповідно до НПСБОДС 123 «запаси відображають на дату балансу за найменшою з двох оцінок: чистою вартістю реалізації або первісною вартістю» [34].

Первісна вартість залежить від способу надходження запасів в медичний заклад. Стандартним способом отримання запасів є придбання у постачальників. Відзначимо, що медичні установи є суб'єктом планування видатків, де наявне чітке розмежування видатків за економічною сутністю. Для функціонування бюджетних організацій діє класифікатор видатків бюджету (скорочено - КЕКВ). Отже, лікарня може закуповувати запаси виключно за запланованими кодами видатків. З огляду на мету дипломного дослідження акцентуємо увагу на наступні коди: КЕКВ 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали» [35] та КЕКВ 2230 «Продукти харчування» [35].

Оскільки медичний заклад функціонує з використанням коштів бюджетного фінансування, то існують специфічні шляхи надходження, зокрема, запаси лікарня часто одержує безоплатно – як благодійну допомогу або як внутрішньовідомчу передачу.

Формування первісної вартості за видами надходження запасів в медичний заклад узагальнено на рис. 1.2.

Відзначимо, що у випадку наявності супроводжуючих документів при отриманні гуманітарної чи благодійної допомоги, оприбуткування запасів можна здійснювати за вартістю, зазначеною в цих супроводжуючих документах.



Рис. 1.2. Формування первісної вартості за видами надходження запасів в медичних закладах

При списанні запасів з балансу медичної установи використовують методи, передбачені НПСБОДС 123 (рис. 1.3), зокрема, бухгалтерія лікарні самостійно визначає в обліковій політиці той метод, за яким будуть списані запаси з балансу.

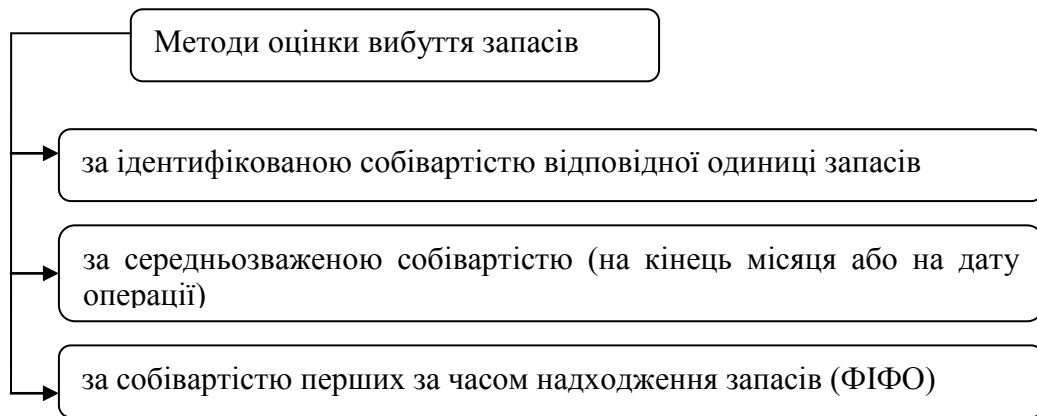


Рис. 1.3. Методи оцінки вибуття запасів в медичних установах

Як влучно зауважують Черкашина Т.В. і Черкашин А.Д., «за рахунок вартості запасів формується вартість послуг, що отримує населення від імені держави. На відміну від комерційних підприємств, вартість запасів, що увійшли у надані послуги, не повертається у бюджетних установах у вигляді доходу. Ці витрати формують фактичні видатки установи» [64]. Проаналізуємо методи оцінки запасів при їх вибутті в лікарнях. Відзначимо, що вибір методу оцінки запасів при їх вибутті в медичних закладах здійснюється шляхом складання Наказу про облікову політику. Тому необхідно обрати найбільш доречний і оптимальний метод списання (табл.1.1).

При виборі методу за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів медична установа веде облік в розрізі конкретного виду запасу, що дає можливість оцінити цей запас при вибутті за його фактичною вартістю.

При виборі методу за середньозваженою собівартістю здійснюється аналіз вартості придбання запасів протягом поточного періоду за математичною формулою середньозваженої, що враховує кількість і вартість придбаних запасів. Цей підрахунок можна робити за двома варіантами: або один раз на поточний період, або на кожну дату вибуття. Другий варіант буде більш точнішим, але трудомісткішим.

Таблиця 1.1

Сутність методів оцінки запасів при їх вибутті в медичних установах

Метод	Короткий виклад сутності
За ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів	За якою вартістю придбано запас, за такою ж і списано
За середньозваженою собівартістю (на кінець місяця або на дату операції)	Придбано запаси за різною вартістю, визначено середню вартість (враховуючи кількість запасів), за середньою вартістю і списано
За собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО - first in-first out)	Визначається вартість придбаного запасу першим за чергою, за цією ж вартістю і списано

При виборі методу за собівартістю перших за часом надходження запасів потрібно вести облік кожного виду запасів в черговості їх надходження і списувати запаси за вартістю першочергового надходження.

Слід відзначити, що НПСБО 9 «Запаси» дає на вибір ще 2 варіанти оцінки запасів при їх вибутті – метод нормативної оцінки та ринкової ціни. Вважаємо, що пропоновані НПСБОДС 123 методи оцінки запасів більше обгрунтовані для застосування їх в медичній установі, оскільки лікарні виступають як комунальні некомерційні підприємства, але законодавство чітко визначає право самостійного вибору лікарнею методу оцінки вибуття медичних препаратів і виробів.

Порівняння вищезазначених методів оцінки запасів при їх вибутті в медичних установах узагальнено в таблиці 1.2.

Наведені дані таблиці свідчать, що вартість списання запасів за різними оцінками відрізняється. Саме ця різниця буде впливати на показники звітності про майновий стан медичного закладу, а також вартість медичних послуг, тому вибір методу оцінки запасів при їх списанні є відповідальним напрямком формування облікової політики лікарні.

Таблиця 1.2

Порівняння методів оцінки запасів при їх вибутті в медичних
установах

Медпреперат - Натрія Хлорид (фіз.раствор) р-р для інф. 0,9%,
фл. 200 мл

Операція	Кількість, флаконів	Ціна за од., грн	Вартість, грн
Залишок на початок поточного періоду (партія 1125)	1000	21,45	21450
Надійшло 10 числа поточного періоду (партія 1126)	500	20,90	10450
Вибуло 15 числа поточного періоду	700 (200 од. партії 1125 та 500 од. партії 1126)	x	x
Надійшло 19 числа поточного періоду (партія 1127)	800	21,50	17200
Залишок на кінець поточного періоду	1600	x	x
Розрахунок вартості запасів при їх списанні:			
За ідентифікованою собівартістю	$C=200*21,45+500*20,90=4290+10450=14740$		14740
За середньозваженою собівартістю на кінець місяця	$C=(1000*21,45+500*20,90+800*21,5)/(1000+500+800)=49100/2300=21,35$		$21,35*700=14945$
За середньозваженою собівартістю на дату вибуття	$C=(1000*21,45+500*20,90)/(1000+500)=31900/1500=21,26$		$21,26*700=14882$
За собівартістю перших за часом надходження запасів	$C=700*21,45=15015$		15015

Таким чином, первісна вартість залежить від способу надходження запасів в медичний заклад. Лікарня може закуповувати запаси виключно за запланованими кодами видатків. Медична установа часто одержує запаси безоплатно – як благодійну допомогу або як внутрішньовідомчу передачу. При списанні запасів з балансу медичної установи використовують методи, передбачені НПСБОДС 123 «Запаси» та НПСБО 9 «Запаси». Бухгалтерія

лікарні самостійно визначає в обліковій політиці той метод, за яким будуть списані запаси з балансу.

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю запасів в медичних установах

Облік будь-якої ділянки або будь-якого закладу суворо контролюється відповідними нормативними актами. Зважаючи на те, що медичний заклад використовує кошти бюджетного фінансування, діяльність якої чітко регламентується розпорядчими документами органу, що фінансує всі операції в процесі надання медичних послуг, логічним є повна регламентація відповідним нормативно-правовим забезпеченням обліку і контролю в медичних установах. В контексті теми дипломного дослідження проаналізуємо нормативні джерела регулювання обліку і контролю запасів в медичних установах.

Медичні установи можуть бути бюджетною організацією або комунальним некомерційним підприємством. Для бюджетних установ розроблено нормативні акти з регулювання питань, специфічних саме для бюджетної сфери, тоді як лікарні як некомерційні підприємства діють на підставі нормативних актів за загальними правилами комерційного обліку.

Особливості функціонування медичних закладів зумовлюють певні технологічні процеси надання медичних послуг. Бухгалтер, в першу чергу, має чітко дотримуватись нормативних джерел, що стосуються технології процесу надання послуг. Такими нормативними актами слід відзначити Закон України «Про лікарські засоби» [53]. Бухгалтер за допомогою цього нормативного акту визначає номенклатурні одиниці запасів, виокремлюючи різні види лікарських запасів, визначених Законом. Також в Законі описано вимоги щодо організації складського господарства цих видів запасів, що зумовлює побудову складського обліку запасів. Ще одним специфічним

видом запасів є медичні вироби, які використовують протягом періоду, меншим 1 року. Які саме медичні вироби відносяться до складу запасів, їх види, вимоги до організації складського господарства наведено в «Технічному регламенті щодо медичних виробів» [61]. Це нормативне джерело дає інформацію бухгалтеру для організації номенклатурного обліку та побудови складського обліку медичних виробів в складі запасів медичної установи.

Облік запасів в медичних закладах чітко підпорядковується визначеним напрямкам видатків, які було заплановано для функціонування діяльності медичної установи. Ці напрямки визначено в нормативному акті «Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету» [47]. Саме за необхідними кодами видатків бухгалтер буде організовувати облік запасів в лікарні.

Якщо аналізувати нормативні акти саме з ведення обліку запасів в медичних установах, то слід відзначити, в першу чергу, «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 Запаси» [34]. В цьому стандарті визначено основні аспекти бухгалтерського обліку запасів в медичних закладах як бюджетної організації. Щодо обліку безпосередньо в лікарні, то законодавством передбачено «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору» [28]. Цим нормативним актом бухгалтер керується при визначення порядку формування інформації щодо придбання, руху та вибуття запасів в медичному закладі.

Вся інформація щодо придбання, руху та вибуття запасів в медичному закладі узагальнюється на рахунках бухгалтерського обліку, які визначено в спеціальному нормативному джерелі «План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [49]. В ньому визначено коди рахунків і субрахунків, призначених, зокрема, для обліку запасів в медичних установах.

Для відображення операцій щодо придбання, руху та вибуття запасів в медичному закладі потрібно використовувати затверджений алгоритм дій у вигляді кореспонденції рахунків, визначених, зокрема, в спеціальному нормативному акті «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» [62].

На сьогодні більшість медичних установ здійснює ведення бухгалтерського обліку в автоматизованому вигляді, але деякі операції можуть бути оформлено вручну. Для таких операцій призначено розроблений нормативний акт «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектора та порядку їх складання» [52].

З огляду на мету дипломного дослідження, слід звернути увагу на нормативні джерела, які регламентують порядок контрольного забезпечення операцій щодо придбання, руху та вибуття запасів в медичному закладі. Слід відзначити, що функціонування будь-якої бюджетної установи передбачає суворий контроль їх діяльності. Саме тому відповідними структурами розроблено і діють спеціальні нормативні джерела, які регламентують порядок проведення контрольних процедур в медичній установі.

Зокрема, МОЗ України затверджено Наказ «Про посилення контролю за використанням матеріальних цінностей отриманих шляхом централізованого постачання» [54], де відзначено заходи, на які слід звернути увагу при дотриманні принципів державного фінансування процесу отримання запасів медичними установами.

Бухгалтерія має періодично здійснювати внутрішній контроль операцій щодо придбання, руху та вибуття запасів в медичному закладі, тому слід акцентувати увагу на Постанові КМУ «Про затвердження Порядку проведення інвентаризації обладнання в державних та комунальних закладах

охорони здоров'я, що надають вторинну (спеціалізовану) і третинну (високоспеціалізовану) медичну допомогу» [51].

Зазначені нормативні джерела узагальнено на рис. 1.4.

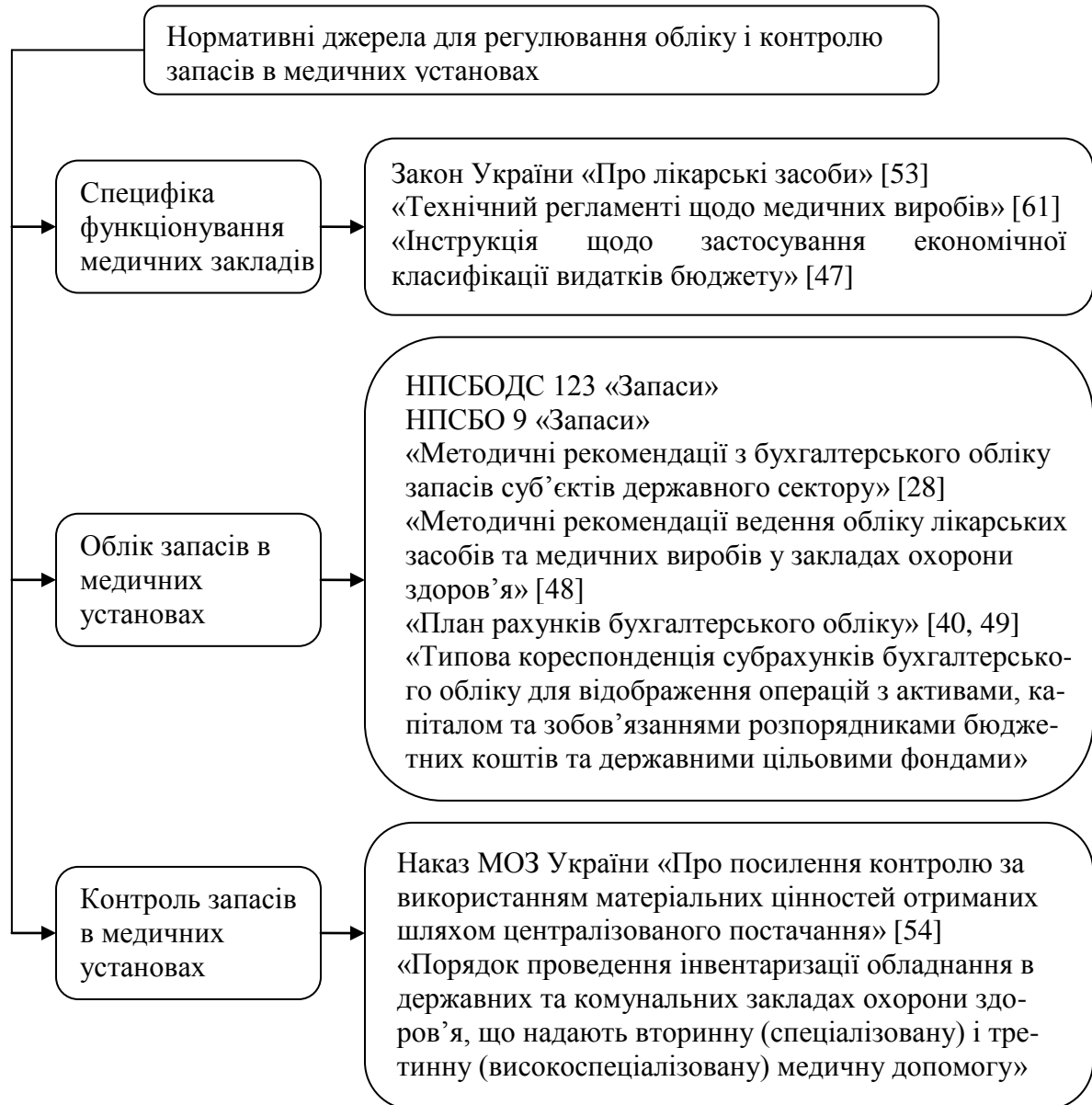


Рис. 1.4. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю запасів в медичних установах

Серед внутрішніх нормативних джерел слід виділити Наказ про облікову політику, в якому бухгалтер медичної установи визначає основні принципи і положення ведення обліку запасів саме в цій лікарні. Деякі

нормативні акти державного значення дають бухгалтерам медичних установ на вибір відповідні аспекти обліку, серед яких бухгалтер обирає найоптимальніший і фіксує це у Наказі про облікову політику.

Таким чином, в нормативному забезпеченні операцій з придбання, руху та вибуття запасів в медичних установах слід виділити групи нормативних актів, що стосуються специфіки функціонування медичних закладів, обліку і контролю цих операцій. Ці нормативні акти розроблено і затверджено відповідними відомчими структурами. Не менш важливим є внутрішня регламентація обліку і контролю, розроблена і затверджена бухгалтерією медичного закладу.

Висновки до розділу 1

1. Будь-який суб'єкт підприємництва для здійснення своєї господарської діяльності використовує матеріальні цінності, що мають термін використання менше 1 року. Медичні заклади використовують кошти бюджетного фінансування, отже, мають певні особливості в процесі використання запасів та їх обліково-контрольного забезпечення. Сутність категорії запасів в бюджетних установах цілком узгоджується з особливістю функціонування медичного закладу. Бюджетні організації використовують виробничі запаси в своїй діяльності в розмірах та за напрямками, які регламентовано відповідними розробленими кошторисами видатків, які доводять до лікарні органи самоврядування. Ці активи лікарня використовує протягом бюджетного року. Якщо на кінець бюджетного року на балансі медзакладу є залишки невикористаних активів, то вони можуть бути використані в наступному бюджетному році.

2. Визначення категорії «запаси» в стандарті обліку відповідає економічній сутності оборотних активів, що використовуються протягом терміну, який є меншим 1 року. Особливості функціонування медичних

закладів зумовлюють виокремлення відповідних видів запасів, які використовують для потреб споживачів послуг лікарні, зокрема лікарські засоби, медичні вироби, малоцінні та швидкозношувані предмети та продукти харчування. Медичні установи використовують виробничі запаси в своїй діяльності в розмірах та за напрямками, які регламентовано відповідними розробленими кошторисами видатків.

3. Оцінка запасів в медичних установах здійснюється для зарахування на баланс лікарні, а також на дату балансу. Первісна вартість залежить від способу надходження запасів в медичний заклад. Медичні установи є суб'єктом планування видатків, де наявне чітке розмежування видатків за економічною сутністю. Для функціонування бюджетних організацій діє класифікатор видатків бюджету. Лікарня може закуповувати запаси виключно за запланованими кодами видатків. Оскільки медичний заклад є бюджетною організацією, то існують специфічні шляхи надходження, зокрема, запаси лікарня часто одержує безоплатно – як благодійну допомогу або як внутрішньовідомчу передачу.

4. При списанні запасів з балансу медичної установи використовують методи, передбачені НПСБОДС 123. Бухгалтерія лікарні самостійно визначає в обліковій політиці той метод, за яким будуть списані запаси з балансу. Вартість списання запасів за різними оцінками відрізняється. Саме ця різниця буде впливати на показники звітності про майновий стан медичного закладу, а також вартість медичних послуг, тому вибір методу оцінки запасів при їх списанні є відповідальним напрямком формування облікової політики лікарні.

5. Облік будь-якої ділянки або будь-якого закладу суворо контролюється відповідними нормативними актами. Медичні установи можуть бути бюджетною організацією або комунальним некомерційним підприємством. Зважаючи на те, що медичний заклад може бути бюджетною організацією, діяльність якої чітко регламентується розпорядчими документами органу, що фінансує всі операції в процесі надання медичних

послуг, логічним є повна регламентація відповідним нормативно-правовим забезпеченням обліку і контролю в медичних установах. Тому для бюджетних установ розроблено нормативні акти з регулювання питань, специфічних саме для бюджетної сфери, тоді як лікарні як некомерційні підприємства діють на підставі нормативних актів за загальними правилами комерційного обліку.

6. В нормативному забезпеченні операцій з придбання, руху та вибуття запасів в медичних установах слід виділити групи нормативних актів, що стосуються специфіки функціонування медичних закладів, обліку і контролю цих операцій. Ці нормативні акти розроблено і затверджено відповідними відомчими структурами. Не менш важливим є внутрішня регламентація обліку і контролю, розроблена і затверджена бухгалтерією медичного закладу.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ

2.1. Організаційно-економічна характеристика КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»

Комунальне некомерційне підприємство «Солонянська багатoproфільна лікарня» було створено в 1999 році за рішенням Солонянської селищної ради. Медичний заклад надає медичні послуги жителям Солонянського району та селища міського типу Солоне Дніпропетровської області. Керівником медичної установи призначено Кучеренко Геннадій Борисович.

Медичний заклад надає послуги відповідно до зареєстрованих кодів КВЕД, зокрема: основним визначено код 86.10 «Діяльність лікарняних закладів», серед інших зазначено коди 86.23 «Стоматологічна практика» та 86.90 «Інша діяльність у сфері охорони здоров'я».

Лікарня надає медичні послуги відповідно до укладених договорів з сімейними лікарями на безоплатній основі за рахунок коштів бюджетного фінансування. Деякі послуги надаються на платній основі, зокрема, в стоматологічній поліклініці, в клініко-діагностичній лабораторії. Організаційну структуру КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» наведено на рис. 2.1.

Функціонування всіх підрозділів спрямоване на задоволення потреб жителів району та селища в медичних послугах як в консультативній поліклініці, так і спеціалізованих відділеннях стаціонарного лікування. Лікарня дотримується принципів надання якісних послуг медичного обслуговування у відповідності до визначених державою протоколів лікування.



Рис. 2.1. Організаційна структура КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»

Для досягнення поставлених завдань дипломного дослідження потрібно дослідити динаміку економічних показників КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» за період 2016-2020 рр. Зазначені показники узагальнено в таблиці 2.1.

Дуже важливим є аналіз розміру і структури майні медичної установи. На підставі балансу маємо дані щодо суми майна і розрізі показників вартості оборотних і необоротних активів. Проаналізуємо більш детально наведені показники.

На рис. 2.2 відображено динаміку суми активів КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» за досліджуваний період 2016-2020рр. Як бачимо, динаміка аналізованих показників має позитивну тенденцію. Зокрема, підвищення загальної суми активів за досліджуваний період 2016-2020рр. відбулось на 38,58%. Це зумовлює і збільшення вартості необоротних і

оборотних активів на 38,55% і 71,76% відповідно. Аналізуючи зміни суми активів, слід відмітити її зниження в 2019 році.

Таблиця 2.1

Економічні показники КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня»

Показник	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	2020р.	Відхилення 2020р. до 2016р., %
Загальна сума активів, тис. грн.	1583416	1661756	1793080	1690279	2194226	138,58
Необоротні активи, тис. грн.	664312	667354	680230	758150	920389	138,55
Оборотні активи, тис. грн.	725116	699889	799578	899879	1245425	171,76
Питома вага оборотних активів в структурі активів, %	45,79	42,12	44,59	53,24	56,76	10,96 в.п.
Сума бюджетного фінансування, тис. грн.	2496550	2527465	2759405	2891014	2986865	119,64
Сума бюджетного фінансування на 1 грн. активів, грн.	1,58	1,52	1,54	1,71	1,36	86,34
Загальний фонд оплати праці, тис. грн.	3505,5	4042,6	4267,36	4405,31	4699,84	134,07
Питома вага витрат на оплату праці в бюджетному фінансуванні, %	0,14	0,16	0,15	0,15	0,16	0,02 в.п.
Загальна чисельність працівників, осіб	570	580	596	611	608	106,67
в т.ч. чисельність лікарів	451	458	455	450	453	100,44
Фондоозброєність, тис. грн./чол.	1165,5	1150,6	1141,3	1240,8	1513,8	129,89
Середня заробітна плата, тис. грн.	6,15	6,97	7,16	7,21	7,73	125,69

З огляду на тему дипломного дослідження, доцільним є аналіз питомої ваги оборотних активів в структурі активів КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» та динаміку її зміни (рис. 2.3). Як бачимо, рівень питомої ваги коливається від 45,79% до 56,76% і динаміка зміни має позитивну тенденцію. Тобто слід відмітити матеріалоемність процесу надання медичних послуг. Загальна зміна рівня питомої ваги оборотних

активів в структурі активів лікарні за досліджуваний період 2016-2020рр. становить 10,96 в.п.

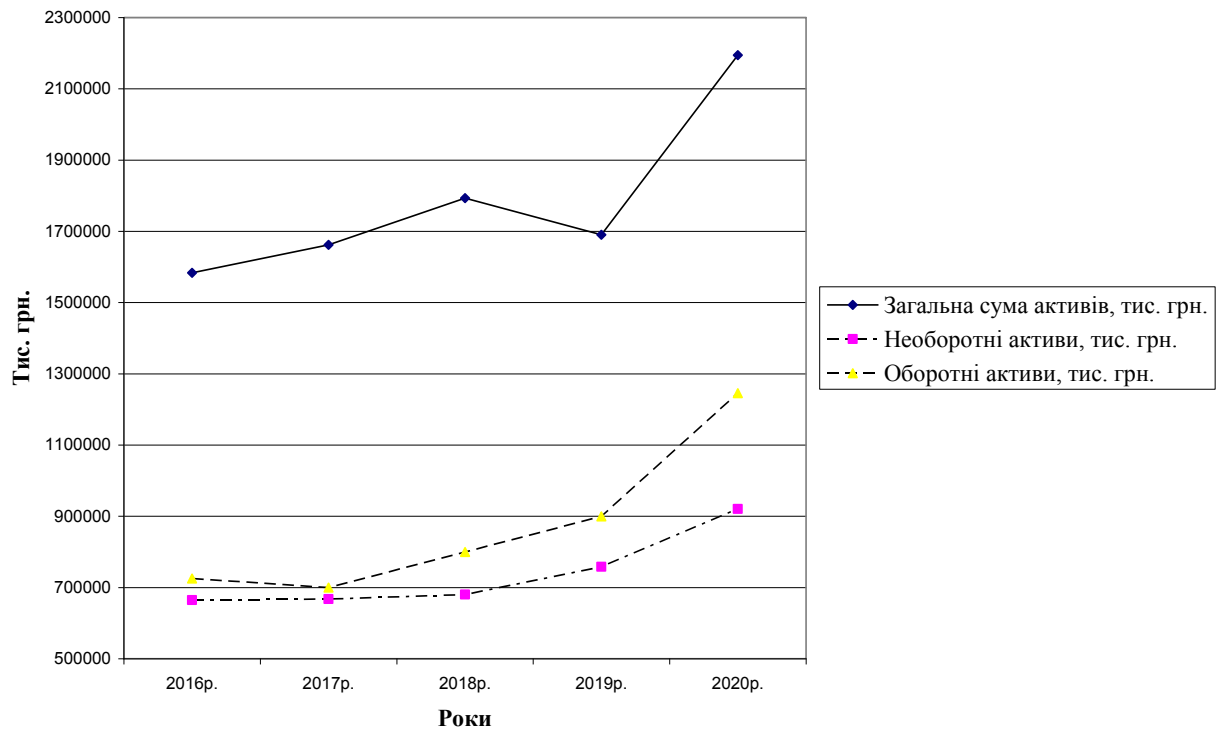


Рис. 2.2. Динаміка суми активів КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня»

Сума бюджетного фінансування КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» за досліджуваний період 2016-2020рр. підвищилась на 19,64%. В розрахунку на 1 грн активів лікарні припадає приблизно 1,36-1,58 грн бюджетного фінансування і цей показник за досліджуваний період знижується на 13,66%. Це означає, що темпи зростання загальної суми активів перевищують темпи зростання суми бюджетного фінансування.

Одним з важливих напрямків бюджетного фінансування є відшкодування витрат на оплату праці працівників медичної установи. Цей аспект має найбільш соціальне значення діяльності бюджетної організації. Як бачимо, динаміка суми фонду оплати праці має позитивну тенденцію. Ці зміни зумовлені як підвищенням кількості працівників медичного закладу на 6,67%, так і підвищенням рівня соціального захисту населення в частині підвищення рівня заробітної плати, рівня прожиткового мінімуму і

необхідністю нарахування індексації заробітної плати працівників медичного закладу.

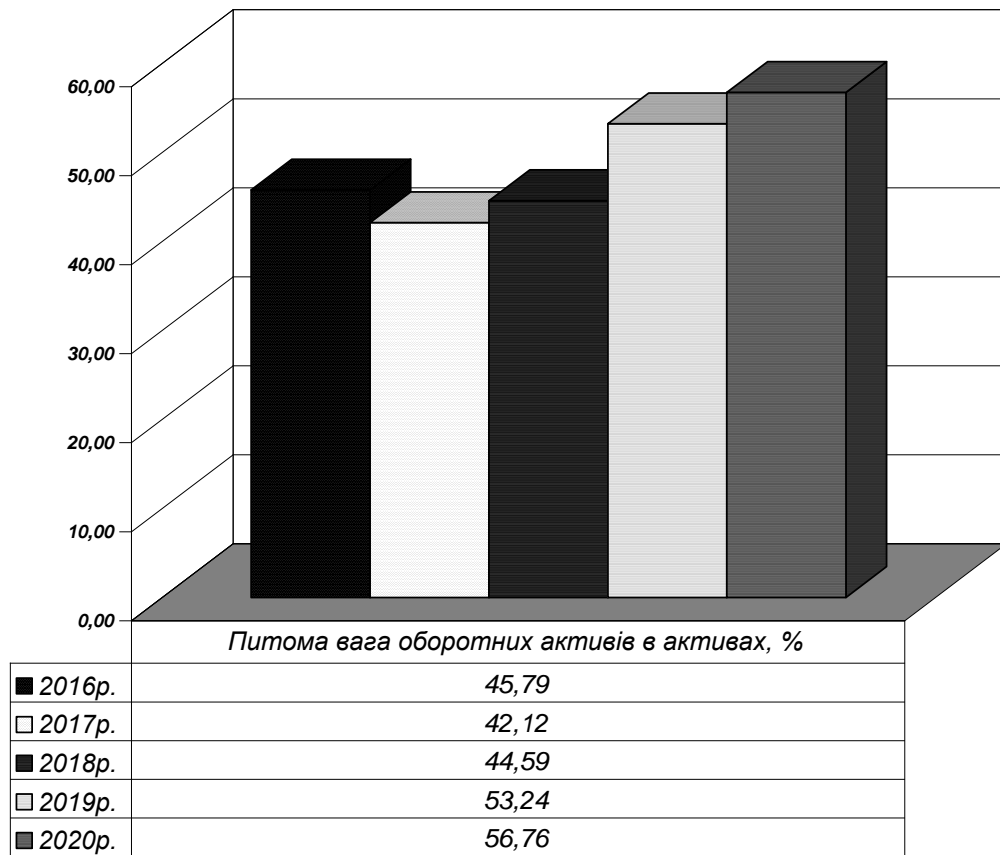


Рис. 2.3. Динаміка зміни питомої ваги оборотних активів в структурі активів КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»

Динаміку питомої ваги витрат на оплату праці в бюджетному фінансуванні КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» наведено на рис. 2.4.

Як бачимо, питома вага витрат на оплату праці в бюджетному фінансуванні КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» має дуже низький рівень. Це означає, що працівники бюджетної сфери, зокрема, медичного установи, є соціально незахищеними, оскільки бюджетні кошти насамперед скеровуються на покриття інших витрат, і в останню чергу – на відшкодування витрат на плату праці. Хоча слід відзначити підвищення рівня середньої заробітної плати в досліджуваному медичному закладі на 25,69%.

Фондоозброєність працівників КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» має високий рівень і має позитивну динаміку зміни за досліджуваний період 2016-2020 рр. Високий рівень досліджуваного показника зумовлений використанням високотехнологічного обладнання, яке, зазвичай, має високу вартість.

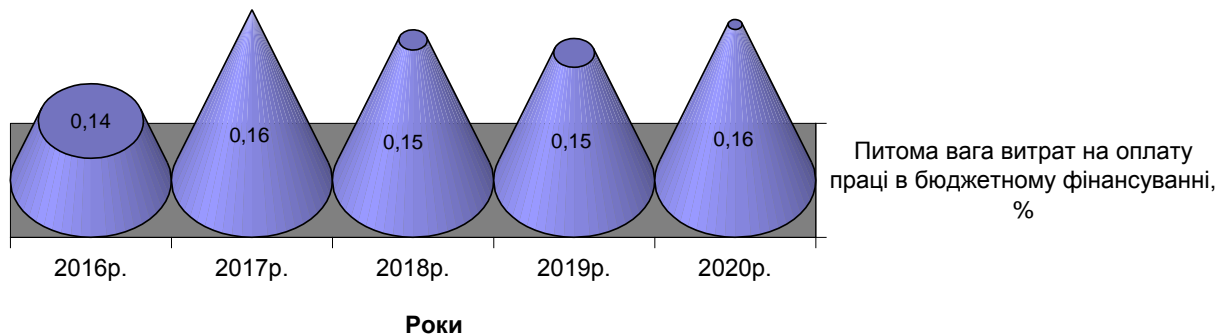


Рис. 2.4. Динаміка питомої ваги витрат на оплату праці в бюджетному фінансуванні КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»

Оскільки медичний заклад медичний заклад використовує кошти бюджетного фінансування, послуги надаються за рахунок бюджетного фінансування. Більшість витрат відшкодовуються державою, але лікарня також надає деякі послуги на платній основі, тому в структурі пасивів установи також мають місце і доходи. Проаналізуємо показники бюджетного фінансування КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» за аналізований період 2016-2020рр. (таблиця 2.2).

Як бачимо, сума власного капіталу і фінансових результатів має тенденцію до позитивної зміни, зокрема, збільшення зазначеної суми за досліджуваний період 2016-2020рр. склало 50,53%. Аналізуючи питому вагу власного капіталу і фінансового результату в структурі пасивів, відмітимо достатньо високий рівень цього значення і воно коливається в межах 79,44%-92,1010%, тобто зобов'язання лікарня покриває у встановлені терміни і їх частка в структурі пасивів має неістотне значення.

Показники бюджетного фінансування
КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня»

Показник	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	2020р.	Відхилення 2020р. до 2016р., %
Загальна сума пасивів, тис. грн.	1583416	1661756	1793080	1690279	2194226	138,58
Власний капітал і фінансовий результат, тис. грн.	1257835	1250990	1362835	1556715	1893390	150,53
Питома вага власного капіталу і фінансового результату в структурі пасивів, %	79,44	75,28	76,01	92,10	86,29	6,85в.п.
Доходи, тис. грн.	2205470	2411550	2466732	2499239	2515035	114,04
Загальний фонд, тис. грн.	1895690	1950510	1984912	2059175	2176875	114,83
Спеціальний фонд, тис. грн.	411365	419690	410035	375010	365950	88,96
Витрати, тис. грн.	2295770	2355295	2345385	2315760	2420885	105,45
Коефіцієнт співвідношення доходів та витрат	0,96	1,02	1,05	1,08	1,04	108,14
Грошові кошти (на кінець року), тис. грн.	212865	199395	216440	286345	395860	185,97
Питома вага суми грошових коштів в структурі активів, %	13,44	12,00	12,07	16,94	18,04	4,60 в.п.

Зміна питомої ваги власного капіталу і фінансового результату в структурі пасивів за досліджуваний період 2016-2020рр. склала 6,85 в.п., причому спостерігаємо різке підвищення в 2019 році, тоді як в наступному році відбулось зниження майже на 6 в.п.

В медичній установі витрати мають покриватись доходами і бюджетним фінансуванням. Динаміка зазначених показників має позитивну тенденцію, зокрема, рівень доходів медичного закладу за досліджуваний період 2016-2020рр. підвищився на 14,83%, тоді як зміна рівня витрат склала 5,45%, тобто маємо переважаючі темпи зростання рівня доходів над рівнем витрат.

Співвідношення доходів і витрат КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» зображено на рис. 2.5.

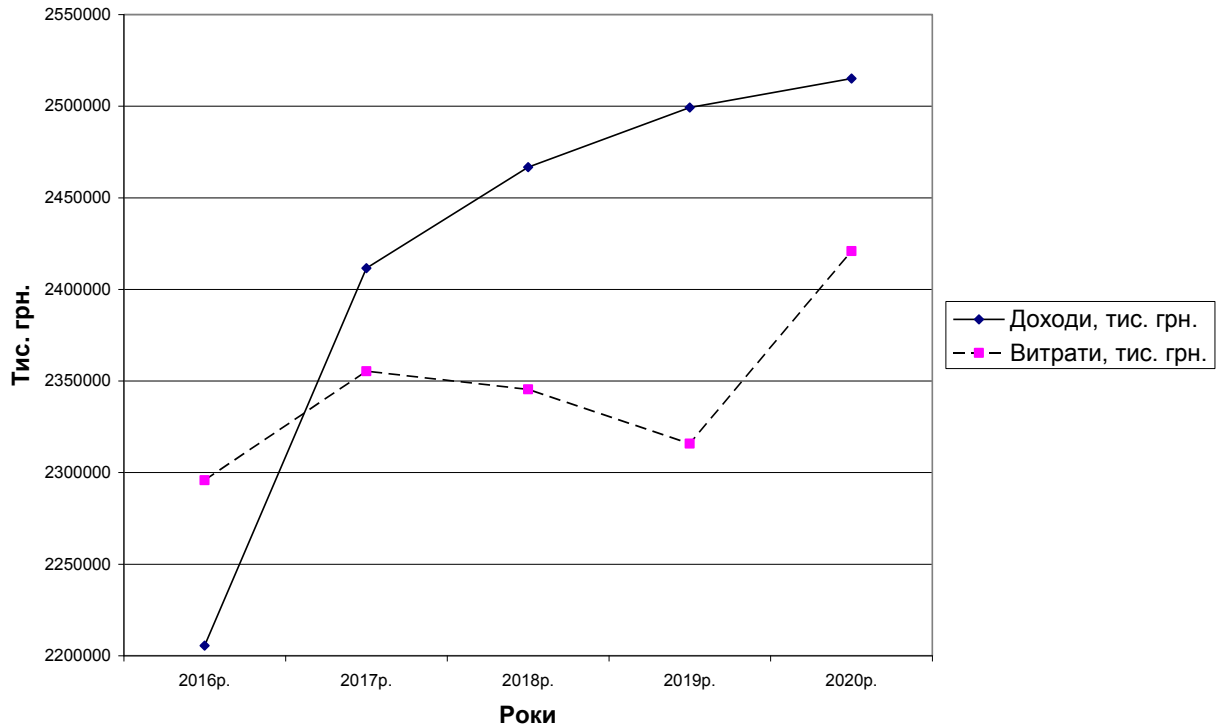


Рис. 2.5. Співвідношення доходів і витрат КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»

Як бачимо, в 2016 році витрати було покрито доходами лише на 96%, тоді як, починаючи з 2017 року, витрати повністю покривались доходами. В 2017 - 2020рр перевищення суми доходів над сумою витрат склало від 2,0 до 8,0%. Зміна досліджуваного показника за аналізований період склала 8,14%.

Сума загального фонду медичної установи за досліджуваний період підвищилась на 14,83%, тоді як сума спеціального фонду зменшилась на 11,04%. Співвідношення суми загального і спеціального фонду КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» наведено на рис. 2.6.

Як бачимо, вагома частина активів лікарні забезпечена загальним фондом. Питома вага загального фонду в загальній сумі фондів лікарні знаходиться в межах 82,17-85,61%.

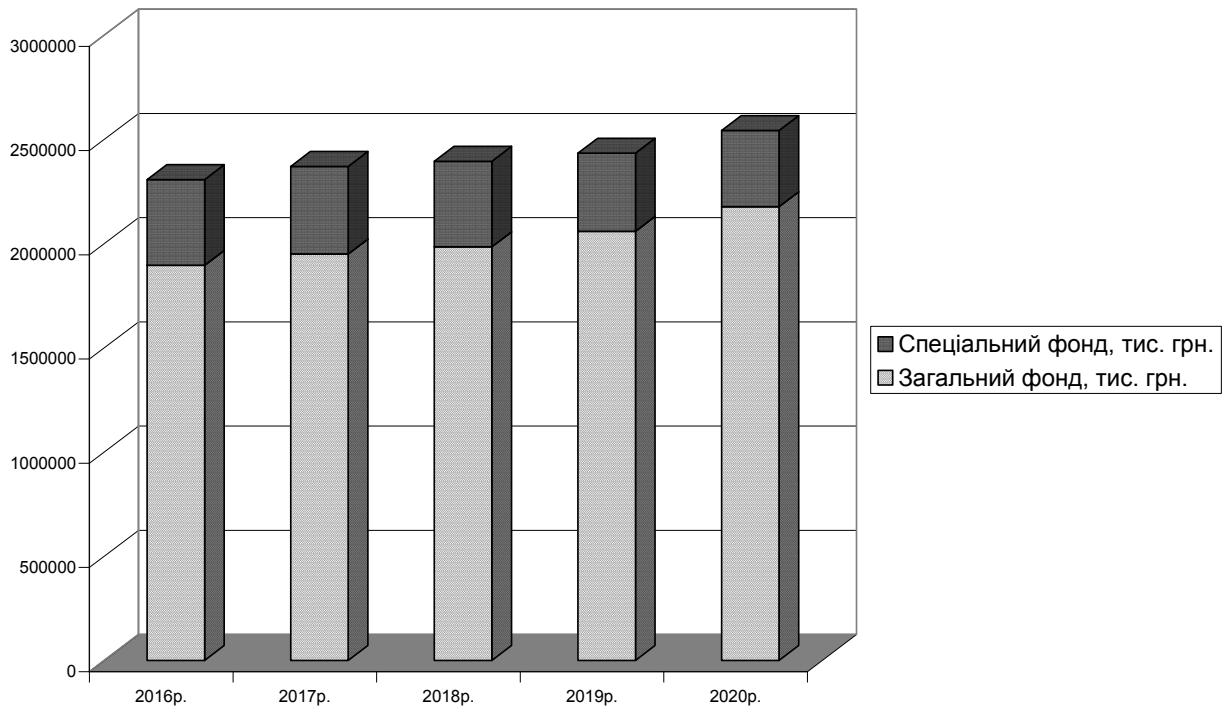


Рис. 2.6. Співвідношення суми загального і спеціального фонду КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»

Рівень грошових надходжень від діяльності медичної установи за аналізований період підвищився на 85,9%. Питома вага суми грошових коштів в структурі активів коливається в межах 12,00% - 18,04% і зміна цього показника за досліджуваний період 2016-2020рр. в КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» склала 4,60 в.п.

Таким чином, підвищення загальної суми активів за досліджуваний період 2016-2020рр. відбулось на 38,58%. Це зумовлює і збільшення вартості необоротних і оборотних активів на 38,55% і 71,76% відповідно. Загальна зміна рівня питомої ваги оборотних активів в структурі активів лікарні за досліджуваний період 2016-2020рр. становить 10,96 в.п. Сума бюджетного фінансування КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» за досліджуваний період 2016-2020рр. підвищилась на 19,64%. В розрахунку на 1 грн активів лікарні припадає приблизно 1,36-1,58 грн бюджетного фінансування і цей показник за досліджуваний період знижується на 13,66%.

2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерських служб та оцінка базових засад облікової політики КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»

Ведення бухгалтерського обліку в КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Всі бухгалтери працюють в штаті, відповідно до штатного розкладу із затвердженим посадовим окладом. Усі бухгалтери мають відповідну освіту та досвід роботи в медичних закладах.

До складу бухгалтерії входить 4 бухгалтери. Розподіл обов'язків у них наступний:

- перший бухгалтер розраховує оплату праці та інші виплати, обов'язкові утримання і нарахування, пов'язані із виплатами, відображає інформацію щодо виплат в реєстрах обліку;
- другий бухгалтер веде облік матеріальних цінностей медичного закладу;
- третій бухгалтер веде облік необоротних активів та фондів лікарні;
- четвертий бухгалтер веде облік розрахунків медичного закладу з дебіторами і кредиторами;
- головний бухгалтер узагальнює дані бухгалтерського обліку.

Організаційну структуру економічного відділу КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» наведено на рис. 2.7.

Медичні установи можуть бути бюджетною організацією або комунальним некомерційним підприємством і мати статус неприбуткової організації. Досліджуваний медичний заклад є комунальним некомерційним підприємством і має статус неприбуткової організації. Вартість платних послуг розраховують працівники фінансово-планового відділу. Відповідно до вимог законодавства облік ведеться за загальними правилами і принципами комерційного бухгалтерського обліку.

В медичному закладі затверджений Наказ про облікову політику відповідно до вимог Методичних рекомендації № 11 [28]. Він містить основи організаційного і методичного характеру щодо обліку запасів в медичному закладі. Для обліку запасів в методичній частині зафіксовано метод середньозваженої вартості при вибутті запасів. Середньозважена вартість формується в кінці місяця.



Рис. 2.7. Організаційна структура економічного відділу КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня»

До наказу розроблений в якості додатку і затверджено графік документообігу. Слід зазначити, що в умовах постійних змін в законодавстві, в лікарні передбачено власноруч розроблені первинні документи, дані з яких вносяться в комп'ютерну програму.

Вся діяльність КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» здійснюється в автоматизованому вигляді в програмі «Каштан». Цей інформаційний ресурс має вбудовану компоненту, яка призначена для обліку лікарських медикаментів та медичних виробів.

Окремі ділянки обліку автоматизовано за допомогою модулів програми «BAS: Медицина. - Лікарня» та «BAS: Медицина. - Поліклініка». Для узагальнення інформації щодо діяльності лікарні використовується відповідний План рахунків [40]. В програмі реалізовано можливість бухгалтерських проведення у відповідності до Інструкції [13].

Таким чином, досліджуваний медичний заклад є комунальним некомерційним підприємством і має статус неприбуткової організації. Відповідно до вимог законодавства облік ведеться за загальними правилами і принципами комерційного бухгалтерського обліку. Облік в КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» побудовано із використанням вбудованої компоненти інформаційного ресурсу «Каштан» для обліку матеріальних цінностей, а також модулів програми «BAS: Медицина. - Лікарня» та «BAS: Медицина. - Поліклініка». Ведення бухгалтерського обліку здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Усі бухгалтери мають відповідну освіту та досвід роботи в медичних закладах. В медичному закладі затверджений Наказ про облікову політику. До наказу розроблений і затверджений графік документообігу.

2.3. Стан первинного, синтетичного і аналітичного обліку запасів в досліджуваному медичному закладі

Облік запасів організовано в КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» в розрізі матеріально-відповідальних осіб та структурних підрозділів. Організаційні аспекти обліку запасів в розрізі структурних підрозділів в досліджуваному медичному закладі наведено на рис. 2.8.

Кожна матеріально-відповідальна особа складає первинні документи в ручному або автоматизованому вигляді (відповідно до затвердженого графіку документообігу), які здаються у встановлений термін в бухгалтерію. Як правило, матеріально-відповідальними особами є старші медсестри.

Бухгалтер з обліку запасів вводить дані в комп'ютерну програму, проводить всі документи в обліку з відповідним відображенням інформації щодо наявності, руху та вибуття запасів на відповідних рахунках обліку.

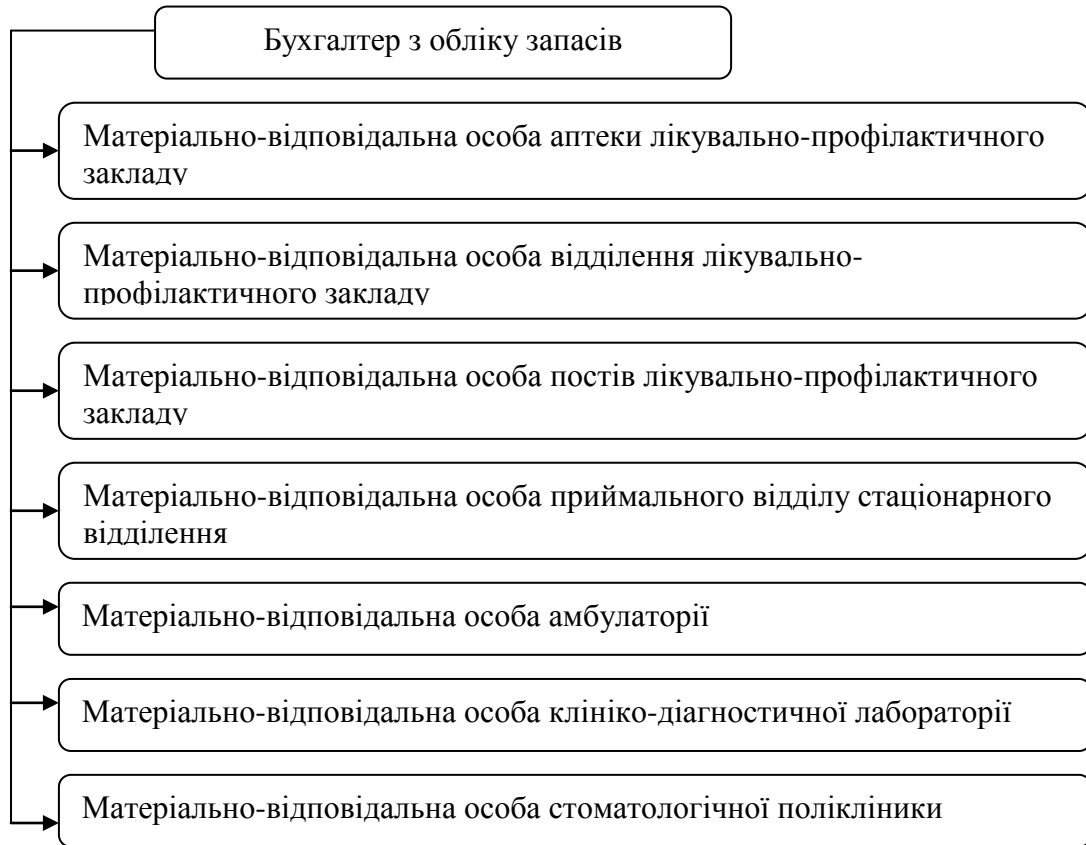


Рис. 2.8. Організаційні аспекти обліку запасів в розрізі структурних підрозділів в КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня»

Як правило, постачальники надсилають в медичний заклад супровідні документи на медпрепарати та медичні вироби. Цими документами виступають товарно-транспортні накладні. В окремих випадках складаються прибуткові накладні. Ці документи оформлюють у відповідності до вимог щодо оформлення документів, а саме із зазначенням номеру і дати документа, суті операції та кількісно-вартісних показників.

Також для оприбуткування запасів призначено акти про приймання, якщо фактична кількість або якість запасів не співпадає з зазначеною інформацією в супровідних документах постачальника.

Слід зазначити, що облік медичних препаратів ведеться за їх видами в кількісному і вартісному показниках в розрізі їх найменувань та фасування. Також окремо ведеться облік наркотичних та психотропних медичних препаратів. Всі дані щодо надходження і руху запасів узагальнюються в Книзі складського обліку медичних препаратів та медичних виробів.

Для обліку вибуття запасів складаються накладні-вимоги. Як правило, їх складає старша медсестра. Отримані медпрепарати та медичні вироби медсестра передає в маніпуляційні кімнати. Рух медичних препаратів та медичних виробів у відділеннях ведеться у Звіті про надходження в використання медичних препаратів і медичних виробів.

Схему обліку запасів в КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» наведено на рис. 2.9.

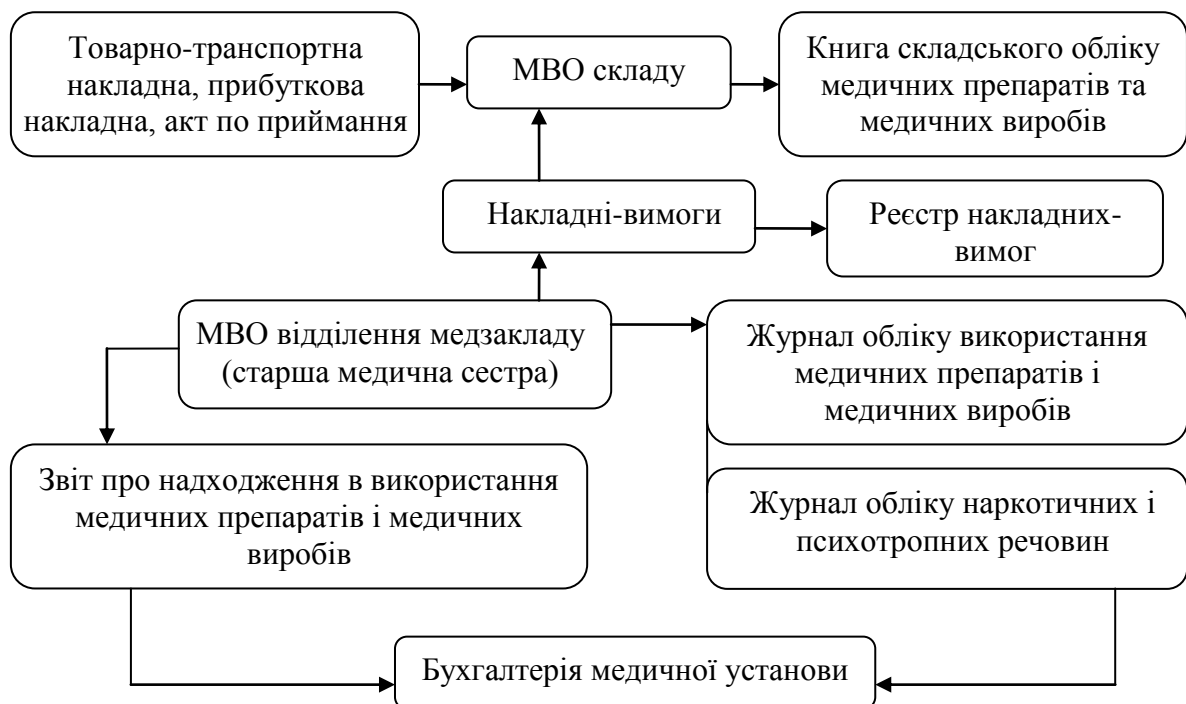


Рис. 2.9. Схema обліку запасів в КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня»

Для обліку медичних препаратів і медичних виробів в бюджетних організаціях призначено субрахунок 1512 «Медикаменти і перев'язувальні

засоби» [49]. Записи по дебету субрахунку мають відповідати відповідним кодам економічної класифікації видатків, зокрема КЕКВ 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали» [47].

В досліджуваному медичному закладі КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» для обліку медичних препаратів призначено субрахунок другого порядку 201.1 «Медикаменти і перев'язувальні засоби» до субрахунку 201 «Сировина і матеріали». Для облік медичних виробів, які використовуються протягом 1 року, використовується рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», субрахунок 221 «Медичні вироби».

В стаціонарному відділенні серед запасів слід виділити продукти харчування. Харчування пацієнтів в стаціонарному відділенні медичного закладу здійснюється відповідно до вимог Інструкції № 931 [12].

Старші медсестри відділень подають дані щодо кількості хворих у відділенні медичній сестрі з дієтичного харчування, яка узагальнює дані вцілому по медичному закладу, звіряючи дані з даними приймального відділення. З врахуванням рекомендацій лікаря медична сестра з дієтичного харчування та шеф-кухар складають меню для хворих і медична сестра з дієтичного харчування заповнює накладну-вимогу або вимогу на видачу харчових продуктів до харчоблоку.

Дані прибуткових і видаткових документів узагальнюються в Відомості про рух харчових продуктів. Схему обліку руху харчових продуктів наведено на рис. 2.10.

Облік продуктів харчування в медичному закладі як бюджетній організації ведеться на субрахунку 1511 «Продукти харчування» [49] та відповідним КЕКВ 2230 «Продукти харчування» [47]. В досліджуваному медичному закладі КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» для обліку медичних препаратів призначено субрахунок другого порядку 201.2 «Продукти харчування» до субрахунку 201 «Сировина і матеріали».



Рис. 2.10. Схема обліку руху харчових продуктів в КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня»

Як бачимо, облік запасів в досліджуваній медичній установі організовано за відповідними структурними підрозділами з відповідним оформленням первинних документів та узагальнюючих регістрів.

Таким чином, облік запасів організовано в КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» в розрізі матеріально-відповідальних осіб та структурних підрозділів. Як правило, матеріально-відповідальними особами є старші медсестри. Кожна матеріально-відповідальна особа складає первинні документи в ручному або автоматизованому вигляді (відповідно до затвердженого графіку документообігу), які здаються у встановлений термін в бухгалтерію. Бухгалтер з обліку запасів вводить дані в комп'ютерну програму, проводить всі документи в обліку з відповідним відображенням інформації щодо наявності, руху та вибуття запасів на відповідних рахунках обліку.

2.4. Напрямки удосконалення обліку запасів в медичному закладі

Облік запасів в медичній установі починається з оприбуткування медичних препаратів і медичних виробів. Як вже зазначалось раніше, частина запасів надходить в медичну установу за рахунок бюджетного фінансування, також є специфічні шляхи надходження, зокрема, внутрішньовідомче отримання або благодійна допомога від юридичних чи фізичних осіб. Також лікарня може закуповувати півні медикаменти за рахунок власних надходжень. За цими видами надходження формується різна вартість медичних препаратів та виробів в обліку, яку потрібно відобразити на відповідних субрахунках. Оскільки використання бюджетних коштів завжди є об'єктом відповідних перевірок, медичні препарати, які було придбано за рахунок коштів бюджетного фінансування, мають бути в обліку відокремлено.

Повністю підтримуємо думку Безкоровайної Л.В.: «ураховуючи особливий статус ЗОЗ як некомерційних, тобто неприбуткових, підприємств, вважаємо цілком логічним відображати будь-які благодійні внески до підприємства як цільове фінансування, адже отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Тобто дохід буде визнаватися поступово, у міру здійснення витрат (витрачання медикаментів), що забезпечуватиме повну відповідність між доходами і витратами, що є особливо актуальним для неприбуткових підприємств» [1].

Отже, доцільним є виділення і розмежування інформації на відповідних аналітичних рахунках обліку. Зокрема, пропонуємо виділити на рахунку 201.1 «Медикаменти та перев'язувальні засоби» відповідні аналітичні рахунки, зазначені на рис. 2.11.

Запропоновані рахунки другого і третього порядку дадуть можливість розмежувати інформацію щодо оприбуткування запасів, отриманих різними

шляхами. Це полегшить проведення контрольних процедур щодо списання запасів за відповідним кодом видатків.



Рис. 2.11. Пропоновані аналітичні рахунки обліку медикаментів у медичних закладах

Розроблена аналітична структура рахунку обліку для узагальнення інформації щодо руху медикаментів у медичних закладах вимагає відповідного документообігу. Як відзначають вчені, «якщо на підприємстві виникне необхідність упровадження додаткового первинного документу чи документів для відображення наявності та руху медикаментів, то така можливість передбачена законодавчо» [1].

Фахівці радять узагальнювати інформацію щодо вибуття медичних препаратів в розрізі напрямів надходження цих запасів. Зокрема, фахівці відзначають наступні напрями списання медикаментів: «використання для надання медичних послуг (як за програмою медичних гарантій, так і поза нею);

- безоплатне видання пацієнтам (у рамках спеціальних програм);
- безоплатне передання іншим ЗОЗ;
- списання внаслідок закінчення терміну придатності чи псування;
- списання внаслідок нестачі» [1].

Отже, пропонуємо розроблену відомість руху медичних препаратів за джерелами отримання, наведену в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відомість руху медичних препаратів за джерелами отримання, тис. грн

Аналітичні рахунки	Залишок на початок місяця	Рух за місяць			Залишок на кінець місяця	Примітки
		надходження	використання	передано безоплатно		
201.111.	20125	54620	36890	0	37855	
201.121	10546	0	5241	1200	4105	ФОП «Мальцев В.А.»
201.122	54820	10789	58053	2560	4996	Розп.№112
201.13.	5608	24500	25680	0	4428	
Разом	91099	89909	125864	3760	51384	

Зазначена відомість дасть можливість узагальнити інформацію щодо відповідного медичного препарату чи медичного виробу за конкретним джерелом утримання в розрізі напрямів використання.

Для управлінських потреб доцільним є впровадження інформаційних технологій на первинному рівні документообігу, зокрема, при первинних зверненнях пацієнтів за медичними послугами. Це стане першою ланкою в удосконаленні підходу до формування первинного документообігу в медичному закладі засобами інформаційних технологій (рис. 2.12). та забезпечить зменшення кількості помилок і маніпуляцій медичним персоналом лікарні щодо використання медичних препаратів, медичних виробів і продуктів харчування. Комплексний і системний підхід до системи управління в даному контексті дозволить приймати обґрунтовані управлінські рішення та оптимізувати систему менеджменту медичної установи.



Рис. 2.12. Удосконалений підхід до формування первинного документообігу в медичному закладі засобами інформаційних технологій

Таким чином, використання бюджетних коштів завжди є об'єктом відповідних перевірок, тому медичні препарати, які було придбано за рахунок коштів бюджетного фінансування, мають бути в обліку відокремлено. Доцільним є виділення і розмежування інформації на відповідних аналітичних рахунках обліку. Це полегшить проведення контрольних процедур щодо списання запасів за відповідним кодом видатків. Розроблена аналітична структура рахунку обліку для узагальнення інформації щодо руху медикаментів у медичних закладах вимагає відповідного документообігу. Вважаємо доцільним узагальнювати інформацію щодо вибуття медичних препаратів в розрізі напрямів надходження цих запасів. Запропонована відомість дасть можливість

узагальнити інформацію щодо відповідного медичного препарату чи медичного виробу за конкретним джерелом утримання в розрізі напрямів використання.

Висновки до розділу 2.

1. Комунальне некомерційне підприємство «Солонянська багатопрофільна лікарня» було створено в 1999 році за рішенням Солонянської селищної ради. Медичний заклад надає медичні послуги жителям Солонянського району та селища міського типу Солоне Дніпропетровської області. Лікарня надає медичні послуги відповідно до укладених договорів з сімейними лікарями на безоплатній основі за рахунок бюджетного фінансування. Функціонування всіх підрозділів спрямоване на задоволення потреб жителів району та селища в медичних послугах як в консультативній поліклініці, так і спеціалізованих відділеннях стаціонарного лікування.

2. Підвищення загальної суми активів за досліджуваний період 2016-2020рр. відбулось на 38,58%. Це зумовлює і збільшення вартості необоротних і оборотних активів на 38,55% і 71,76% відповідно. Загальна зміна рівня питомої ваги оборотних активів в структурі активів лікарні за досліджуваний період 2016-2020рр. становить 10,96 в.п. Сума бюджетного фінансування КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» за досліджуваний період 2016-2020рр. підвищилась на 19,64%. В розрахунку на 1 грн активів лікарні припадає приблизно 1,36-1,58 грн бюджетного фінансування і цей показник за досліджуваний період знижується на 13,66%.

3. Досліджуваний медичний заклад є комунальним некомерційним підприємством і має статус неприбуткової організації. Відповідно до вимог законодавства облік ведеться за загальними правилами і принципами комерційного бухгалтерського обліку. Облік в КНП «Солонянська

багатопрофільна лікарня» побудовано із використанням вбудованої компоненти інформаційного ресурсу «Каштан» для обліку матеріальних цінностей, а також модулів програми «BAS: Медицина. - Лікарня» та «BAS: Медицина. - Поліклініка». Ведення бухгалтерського обліку здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Усі бухгалтери мають відповідну освіту та досвід роботи в медичних закладах. В медичному закладі затверджений Наказ про облікову політику. До наказу розроблений і затверджений графік документообігу.

4. Облік запасів організовано в КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» в розрізі матеріально-відповідальних осіб та структурних підрозділів. Як правило, матеріально-відповідальними особами є старші медсестри. Кожна матеріально-відповідальна особа складає первинні документи в ручному або автоматизованому вигляді (відповідно до затвердженого графіку документообігу), які здаються у встановлений термін в бухгалтерію. Бухгалтер з обліку запасів вводить дані в комп'ютерну програму, проводить всі документи в обліку з відповідним відображенням інформації щодо наявності, руху та вибуття запасів на відповідних рахунках обліку.

5. Використання бюджетних коштів завжди є об'єктом відповідних перевірок, тому медичні препарати, які було придбано за рахунок коштів бюджетного фінансування, мають бути в обліку відокремлено. Доцільним є виділення і розмежування інформації на відповідних аналітичних рахунках обліку. Зокрема, пропонуємо виділити на рахунку 201.1 «Медикаменти та перев'язувальні засоби» відповідні аналітичні рахунки. Запропоновані рахунки другого і третього порядку дадуть можливість розмежувати інформацію щодо оприбуткування запасів, отриманих різними шляхами. Це полегшить проведення контрольних процедур щодо списання запасів за відповідним кодом видатків.

6. Розроблена аналітична структура рахунку обліку для узагальнення інформації щодо руху медикаментів у медичних закладах вимагає

відповідного документообігу. Вважаємо доцільним узагальнювати інформацію щодо вибуття медичних препаратів в розрізі напрямів надходження цих запасів. Пропонуємо розроблену відомість руху медичних препаратів за джерелами отримання. Зазначена відомість дасть можливість узагальнити інформацію щодо відповідного медичного препарату чи медичного виробу за конкретним джерелом утримання в розрізі напрямів використання.

7. Для управлінських потреб доцільним є впровадження інформаційних технологій на первинному рівні документообігу, зокрема, при первинних зверненнях пацієнтів за медичними послугами. Це стане першою ланкою в удосконаленні підходу до формування первинного документообігу в медичному закладі засобами інформаційних технологій та забезпечить зменшення кількості помилок і маніпуляцій медичним персоналом лікарні щодо використання медичних препаратів, медичних виробів і продуктів харчування.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ В МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ

3.1. Теоретико-методичні аспекти контролю запасів в медичному закладі

Контрольні заходи є невід'ємною частиною діяльності будь-якої установи, особливо медичного закладу. Що стосується контрольних процедур наявності, руху та використання запасів, слід відмітити найбільшу значущість цих процедур саме в медичних закладах, оскільки більшість лікарень отримує медичні препарати та медичні вироби шляхом централізованого постачання за рахунок коштів, виділених Міністерством охорони здоров'я України. Тому система контролю за наявністю, рухом і використанням запасів в медичних установах функціонує на постійній основі як на зовнішньому, так і внутрішньому рівнях.

Оскільки головним розпорядником бюджетного фінансування діяльності медичних установ виступає Міністерство охорони здоров'я України, воно і виступає ініціатором постійних перевірок. Всі кошти на функціонування медичних закладів виділяються в рамках реалізації відповідних програм та затвердженим порядком, зокрема, Порядком №298 [45].

Отже, можна зазначити, що порядок фінансового забезпечення діяльності конкретної медичної установи передбачає розрахунок потреби необхідної кількості відповідної номенклатури медичних препаратів і медичних виробів. Відповідні заявки враховують залишки медпрепаратів в лікарні. За цими заявками відповідні розпорядчі структури обґрунтовують потребу медичних препаратів і медичних виробів і здійснюють розподіл запланованих закупівель між підпорядкованими медичними закладами.

Отже, серед завдань контролю запасів в медичному закладі слід виділити наступні (рис. 3.2).

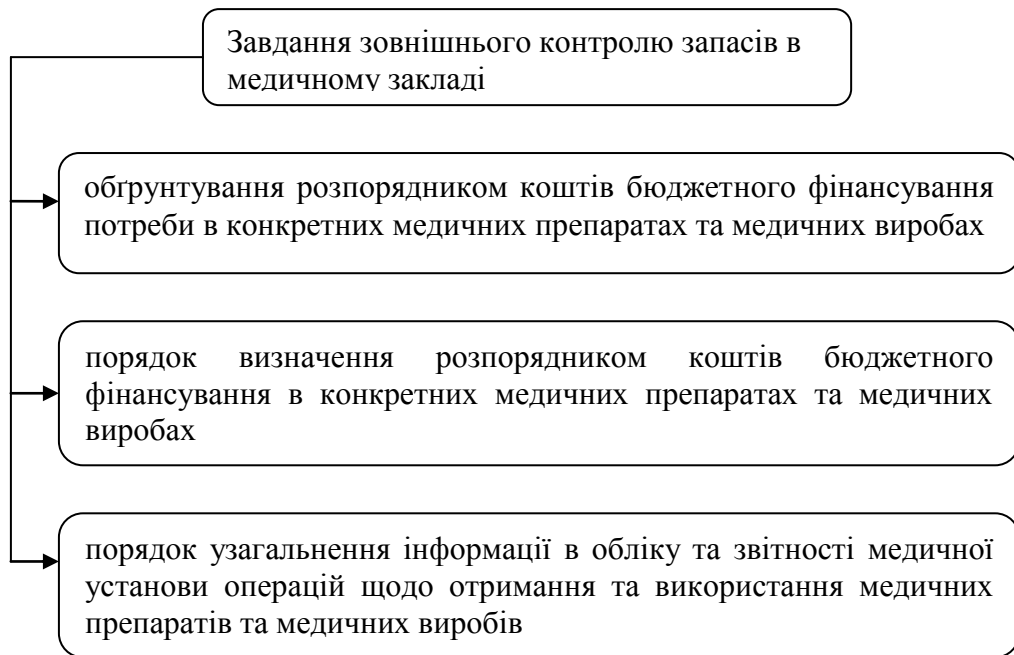


Рис. 3.1. Завдання зовнішнього контролю запасів в медичному закладі

Суб'єкти зовнішнього контролю в медичному закладі з різних питань та сфер діяльності узагальнено на рис. 3.2.

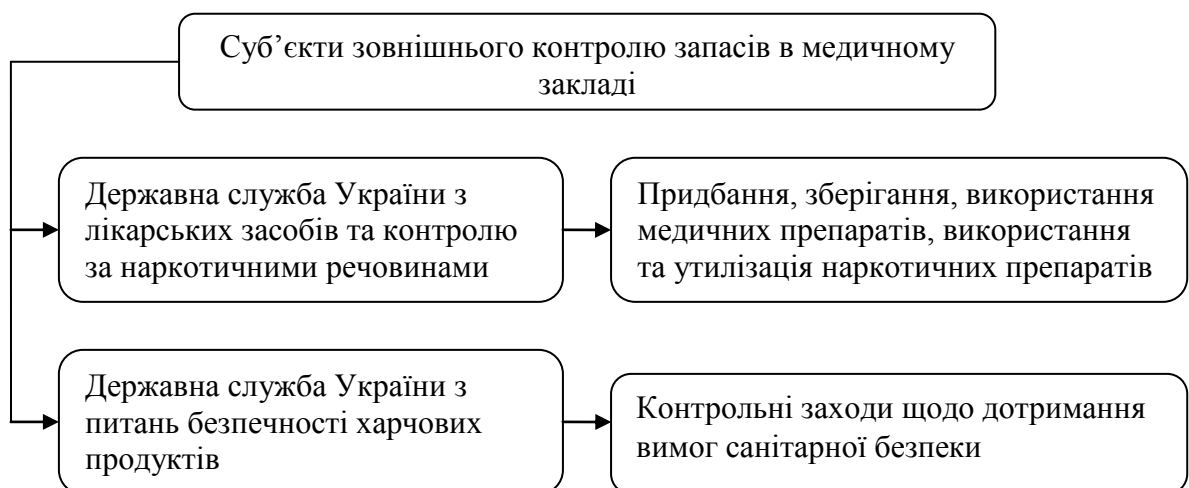


Рис. 3.2. Суб'єкти зовнішнього контролю в медичному закладі

Щодо внутрішнього контролю запасів в медичному закладі, то слід відмітити думку вчених Рибак І.І. та Івати В.В. стосовно особливостей системи контрольних дій. Зокрема, вчені виділяють наступні особливості: «визначення шляхів руху запасів в організації;

- виявлення відповідальних осіб за рух і зберігання запасів на кожній ділянці;
- розгляд ролі кожного працівника організації у русі товарно-матеріальних цінностей;
- визначення частки відповідальності комірника за збереження матеріалів;
- розгляд використання запасів без належного відображення в обліку;
- розгляд можливих витрат або розтрат без запасів, правильного оформлення документації;
- визначення можливих спотворень незавершеного виробництва;
- визначення можливих втрат або розкрадання запасів; визначення правильності відображення у звітності наявних матеріалів і готової продукції;
- виявлення відповідності облікових залишків, показаних у регістрах аналітичного обліку, результатам інвентаризації;
- визначення процедур внутрішнього контролю;
- визначення напряму внутрішнього контролю в області зберігання запасів» [55].

На думку вчених фахівці служби внутрішнього контролю установи мають здійснювати наступні контрольні заходи: «здійснювати методичну підтримку відокремлених підрозділів (випускати інформаційний бюлетень з рекомендаціями з ведення обліку, оподаткування);

- організовувати семінари з навчання та підвищення кваліфікації бухгалтерів та економістів підрозділів, установи;
- проводити консультації з поточних питань;

- надавати консультування з автоматизації обліково-аналітичної роботи;
- здійснювати контроль за ефективністю систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- вести контроль за дотриманням законодавства, нормативних актів, вимог облікової політики;
- здійснювати контроль за збереженням і станом майна підрозділу, установи;
- здійснювати заходи щодо попередження зловживань і проводити спеціальні розслідування за фактами несумлінних дій матеріально відповідальних і посадових осіб» [55].

Загальний план внутрішнього контролю медичних препаратів і медичних виробів в медичній установі наведено на рис. 3.3.

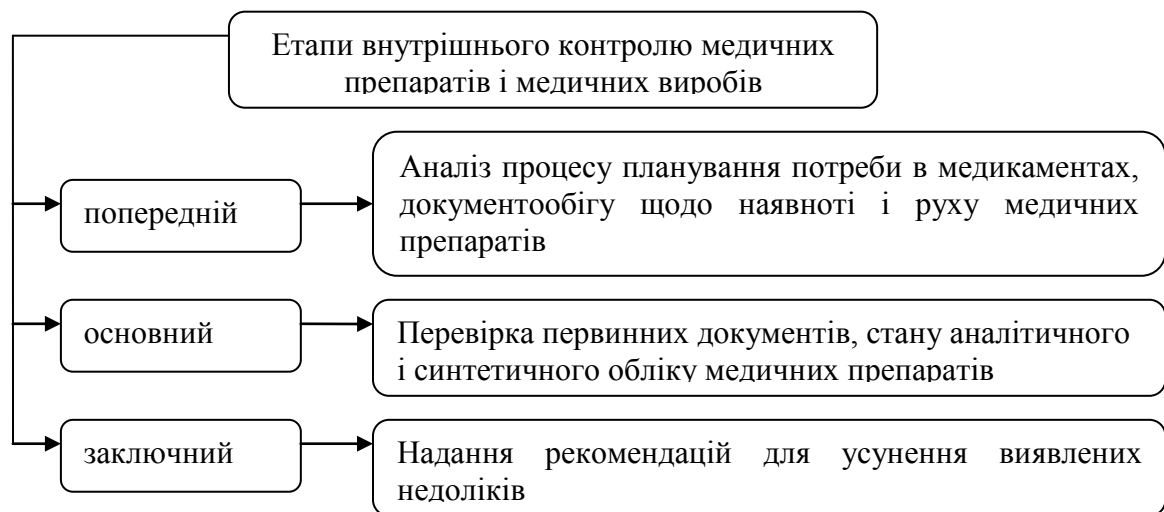


Рис. 3.3. Загальний план внутрішнього контролю медичних препаратів і медичних виробів в медичній установі

Отже, контрольні заходи є невід'ємною частиною функціонування медичного закладу. Більшість лікарень отримує медичні препарати та медичні вироби шляхом централізованого постачання за рахунок коштів, виділених Міністерством охорони здоров'я України. Оскільки головним

розпорядником бюджетного фінансування діяльності медичних установ виступає Міністерство охорони здоров'я України, воно і виступає ініціатором зовнішніх перевірок. Тому система контролю за наявністю, рухом і використанням запасів в медичних установах функціонує на постійній основі як на зовнішньому, так і внутрішньому рівнях.

3.2. Стан контрольних заходів наявності, руху і використання запасів в досліджуваному медичному закладі

Контрольні заходи щодо наявності, руху і використання запасів в КНП «Солонянська багатoproфільна лікарня» організовано як на зовнішньому, так і на внутрішньому рівнях. Зовнішні перевірки здійснюються відповідно до графіку планових перевірок як з боку відомчих структур, підпорядкованих Міністерству охорони здоров'я України, так і з боку державної фіскальної служби.

При перевірці особливу увагу приділяють використанню бюджетних коштів. Для цього контролери перевіряють прибуткові документи, порядок оприбуткування запасів, формування вартісних показників. Також перевіряють процес використання запасів, оскільки від цього залежить розрахунок потреби в медичних препаратах і медичних виробках для оформлення відповідної заявки на бюджетне фінансування. Тому перевірці підлягає документальне оформлення руху і списання медичних препаратів і медичних виробів.

В медичному закладі також побудовано систему внутрішнього контролю. Саме заходи внутрішнього контролю є основою для успішного результату зовнішніх перевірок. Отже, проаналізуємо стан внутрішніх контрольних заходів в частині перевірки наявності, руху і використання медичних препаратів і медичних виробів.

Відповідно до законодавства в медичному закладі періодично проводиться інвентаризація. Ця періодичність наведена у внутрішніх регламентних документах. В досліджуваному медичному закладі розроблено і діє Положення про службу внутрішнього контролю, де зазначено основні аспекти щодо проведення контрольних процедур. Також розпорядженням призначено склад інвентаризаційної комісії. В окремих випадках проводиться позапланова перевірка, проведення якої також регламентується відповідним розпорядженням.

Для проведення контрольних процедур працівники використовують типові дії, зокрема, фактичну перевірку наявності медичних препаратів і медичних виробів, а також документальну перевірку. Також перевіряє стан зберігання медичних препаратів, оскільки від цього залежить якість і, відповідно, терміни списання цих медикаментів. Деякі медичні препарати мають зберігатися в холодильних або морозильних установках. Також особливу увагу приділяють перевірці наркотичних і психотропних речовин, а також порядку їх утилізації або утилізації тари з під наркотичних речовин.

Слід відзначити, що перевірку здійснюють працівники установи, зокрема, старші медсестри перевіряють стан використання медичних препаратів і медичних виробів в своїх відділеннях, старші медсестри амбулаторії є відповідальними за стан використання медпрепаратів в амбулаторії тощо. В даному випадку перевіряючі працівники є особами, зацікавленими в результатах своєї перевірки. Якщо проводиться позапланова перевірка, то контрольні заходи є більш результативними, оскільки реалізовується факт раптовості і об'єктивності.

Інвентаризація медичних препаратів проводиться перед складанням звітності медичної установи в кінці року. Саме ця перевірка забезпечує об'єктивність та точність складання звітності медичної установи. Для проведення цих контрольних заходів визначається фактична наявність медичних препаратів на постах та складі і порівнюються виявлені дані з

даними обліку. Якщо в процесі інвентаризаційної перевірки будуть виявлені розбіжності з даними обліку, їх потрібно усунути, зокрема, при виявленні надлишків – потрібно провести в обліку оприбуткування виявлених медикаментів; при виявленні нестач – потрібно відобразити списання в обліку на відповідні рахунки – винних осіб, нестачу в межах норм тощо.

Таким чином, зовнішні перевірки здійснюються відповідно до графіку планових перевірок як з боку відомчих структур, підпорядкованих Міністерству охорони здоров'я України, так і з боку державної фіскальної служби. При перевірці особливу увагу приділяють використанню бюджетних коштів. В медичному закладі також побудовано систему внутрішнього контролю. В досліджуваному медичному закладі розроблено і діє Положення про службу внутрішнього контролю, де зазначено основні аспекти щодо проведення контрольних процедур. Також розпорядженням призначено склад інвентаризаційної комісії. В окремих випадках проводиться позапланова перевірка, проведення якої також регламентується відповідним розпорядженням. Відповідно до законодавства в медичному закладі періодично проводиться інвентаризація.

3.3. Напрями удосконалення контролю запасів в медичному закладі

Контрольні функції передбачають реалізацію управлінського завдання щодо збереження цінностей та їх витрачання відповідно до нормативів. Менеджери медичного закладу мають контролювати як процес витрачання медикаментів і продуктів харчування, так і належне документальне оформлення господарських операцій. Система первинного обліку є важливим інформаційним джерелом, на підставі якого формуються реєстри аналітичного і синтетичного обліку та приймаються відповідні управлінські рішення. Для оптимізації процесу оформлення результатів контрольних процедур пропонуємо робочий документ контролера щодо перевірки форми

і змісту первинних документів з надходження і витрачання медичних препаратів і медичних виробів (таблиці 3.1 та 3.2).

Таблиця 3.1

Оформлення результатів перевірки первинних документів з надходження медичних препаратів і медичних виробів

Наявність необхідних реквізитів								Примітки
Назва	№	Дата	Кількість	Ціна	Сума, грн	Підпис	Печатка	
Товарно-транспортна накладна	+	+	+	-	+	+	+	

Ці документи дозволять систематизувати звітні дані щодо процесу перевірки для розробки управлінських рішень щодо усунення виявлених недоліків. При надходженні цінностей на підприємство увагу приділяють перевірці на зміст товаросупровідних документів.

Таблиця 3.2

Оформлення результатів перевірки первинних документів з використання медичних препаратів і медичних виробів

Назва	№	Дата	Найменування	Кількість	ПІБ		Примітки
					Відпустив	Прийняв	
Наклад на вимога	23	10.12.21	Фізраствор, фл/200 мл	50 фл	Порох В.О.	Кулько Н.Н.	Відсутній підпис Кулько Н.Н.

При витрачанні медичних препаратів дуже важливим є наявність підписів осіб, які є відповідальними за використання цих цінностей. Тому контрольні дії потрібно спрямувати та перевірку змісту первинних документів з витрачання медичних препаратів і медичних виробів.

Дуже важливим також вважаємо перевірку відповідності наявної кількості медичних препаратів даних обліку. Для цього пропонуємо для використання відповідний документ, наведений в таблиці 3.3. В цьому документі контролер зазначає дані щодо кількості та вартості медичних

препаратів та медичних виробів за результатами інвентаризації та облікових даних.

Таблиця 3.3

Оформлення результатів перевірки руху медичних препаратів та медичних виробів

Період	Од. виміру	За даними підприємства		За даними внутрішнього контролю		Відхилення
		Кількість	Сума, грн	Кількість	Сума, грн	
<i>Залишок на початок</i>						
Метронідазол -Дарниця р-р для інф. 5 мг/мл 100 мл	фл	100	2635,00	100	2635,00	-
...						
<i>Надходження</i>						
Метронідазол -Дарниця р-р для інф. 5 мг/мл 100 мл	фл	300	7905,00	300	7905,00	-
<i>Вибуття</i>						
Метронідазол -Дарниця р-р для інф. 5 мг/мл 100 мл	фл	250	6587,50	250	6587,50	-
<i>Залишок на кінець</i>						
Метронідазол -Дарниця р-р для інф. 5 мг/мл 100 мл	фл	150	3952,5	150	3952,5	-

Серед запасів особливе місце в медичній установі займають продукти харчування, які мають специфічну особливість – термін придатності. Оскільки потребу в продуктах харчування медичні установи формують завчасно, може виникнути ситуація, коли утворюються надлишкові запаси продуктів харчування з граничним терміном придатності. В даному випадку можливості реалізації продуктів харчування, придбаних за кошти бюджетного фінансування, не передбачено без дозволу відповідного розпорядника бюджетних коштів. Тому доцільним в даному випадку

виступає можливість перерозподілу цінностей між іншими закладами, які є підпорядкованими структурами відповідної територіальної громади.

В даному випадку є можливість безоплатної передачі надлишкових цінностей, зокрема, продуктів харчування іншій бюджетній структурі, наприклад, закладу освіти, дошкільному закладу освіти тощо. Отже, контролери мають перевірити правильність оформлення такої безоплатної передачі продуктів харчування. Розроблений алгоритм контрольних дій безоплатної передачі продуктів харчування медичної установи наведено на рис. 3.4.

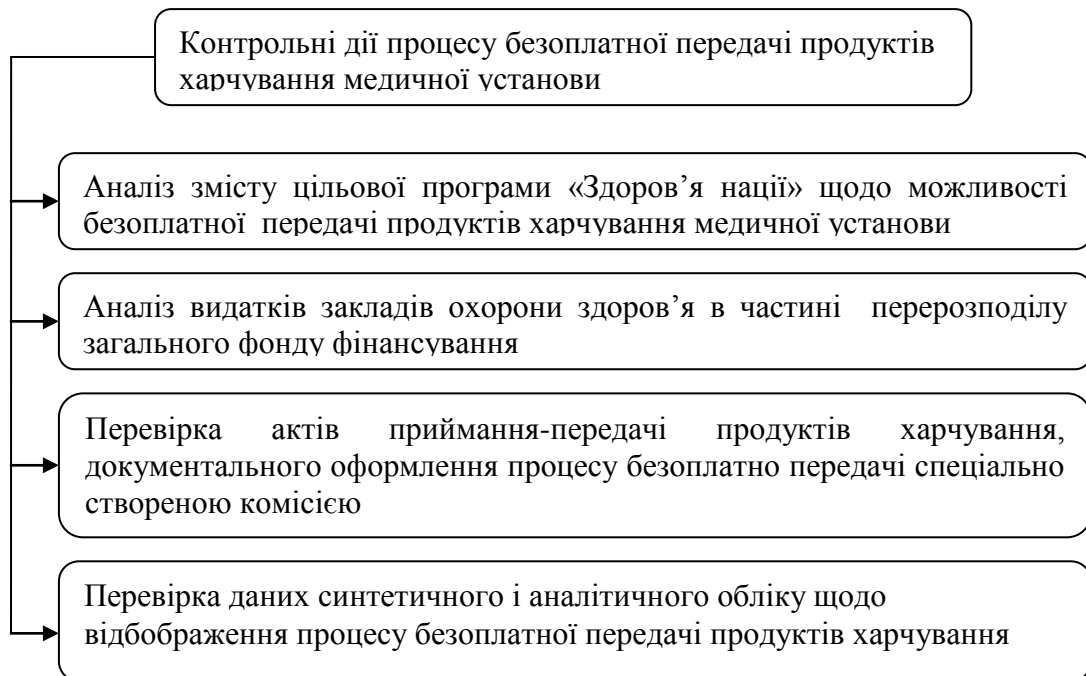


Рис. 3.4. Розроблений алгоритм контрольних дій безоплатної передачі продуктів харчування медичної установи

Таким чином, система первинного обліку є важливим інформаційним джерелом, на підставі якого формуються реєстри аналітичного і синтетичного обліку та приймаються відповідні управлінські рішення. Для оптимізації процесу оформлення результатів контрольних процедур пропонуємо робочий документ контролера щодо перевірки форми і змісту

первинних документів з надходження і витрачання медичних препаратів і медичних виробів. Ці документи дозволять систематизувати звітні дані щодо процесу перевірки для розробки управлінських рішень щодо усунення виявлених недоліків. Серед запасів особливе місце в медичній установі займають продукти харчування, які мають специфічну особливість – термін придатності. Оскільки потребу в продуктах харчування медичні установи формують завчасно, може виникнути ситуація, коли утворюються надлишкові запаси продуктів харчування з граничним терміном придатності. Тому доцільним в даному випадку виступає можливість перерозподілу цінностей між іншими закладами, які є підпорядкованими структурами відповідної територіальної громади. Для перевірки правильності оформлення безоплатної передачі продуктів харчування пропонуємо Розроблений алгоритм контрольних дій безоплатної передачі продуктів харчування медичної установи.

Висновки до розділу 3

1. Контрольні заходи є невід’ємною частиною функціонування медичного закладу. Більшість лікарень отримує медичні препарати та медичні вироби шляхом централізованого постачання за рахунок коштів, виділених Міністерством охорони здоров’я України. Оскільки головним розпорядником бюджетного фінансування діяльності медичних установ виступає Міністерство охорони здоров’я України, воно і виступає ініціатором зовнішніх перевірок. Тому система контролю за наявністю, рухом і використанням запасів в медичних установах функціонує на постійній основі як на зовнішньому, так і внутрішньому рівнях.

2. Зовнішні перевірки здійснюються відповідно до графіку планових перевірок як з боку відомчих структур, підпорядкованих Міністерству охорони здоров’я України, так і з боку державної фіскальної служби. При

перевірці особливу увагу приділяють використанню бюджетних коштів. Також перевіряють процес використання запасів, оскільки від цього залежить розрахунок потреби в медичних препаратах і медичних виробках для оформлення відповідної заявки на бюджетне фінансування.

3. В медичному закладі також побудовано систему внутрішнього контролю. В досліджуваному медичному закладі розроблено і діє Положення про службу внутрішнього контролю, де зазначено основні аспекти щодо проведення контрольних процедур. Також розпорядженням призначено склад інвентаризаційної комісії. В окремих випадках проводиться позапланова перевірка, проведення якої також регламентується відповідним розпорядженням. Відповідно до законодавства в медичному закладі періодично проводиться інвентаризація.

4. Контрольні функції передбачають реалізацію управлінського завдання щодо збереження цінностей та їх витрачання відповідно до нормативів. Менеджери медичного закладу мають контролювати як процес витрачання медикаментів і продуктів харчування, так і належне документальне оформлення господарських операцій. Система первинного обліку є важливим інформаційним джерелом, на підставі якого формуються реєстри аналітичного і синтетичного обліку та приймаються відповідні управлінські рішення. Для оптимізації процесу оформлення результатів контрольних процедур пропонуємо робочий документ контролера щодо перевірки форми і змісту первинних документів з надходження і витрачання медичних препаратів і медичних виробів. Ці документи дозволять систематизувати звітні дані щодо процесу перевірки для розробки управлінських рішень щодо усунення виявлених недоліків.

4. Серед запасів особливе місце в медичній установі займають продукти харчування, які мають специфічну особливість – термін придатності. Оскільки потребу в продуктах харчування медичні установи формують завчасно, може виникнути ситуація, коли утворюються надлишкові запаси продуктів харчування з граничним терміном придатності.

Тому доцільним в даному випадку виступає можливість перерозподілу цінностей між іншими закладами, які є підпорядкованими структурами відповідної територіальної громади. Для перевірки правильності оформлення безоплатної передачі продуктів харчування пропонуємо розроблений алгоритм контрольних дій безоплатної передачі продуктів харчування медичної установи.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

В процесі узагальнено теоретичні надбання праць вчених з питань обліку виробничих запасів в медичних установах, що дозволило запропонувати відповідні напрямки удосконалення:

1. Визначення категорії «запаси» в стандарті обліку відповідає економічній сутності оборотних активів, що використовуються протягом терміну, який є меншим 1 року. Особливості функціонування медичних закладів зумовлюють виокремлення відповідних видів запасів, які використовують для потреб споживачів послуг лікарні, зокрема лікарські засоби, медичні вироби, малоцінні та швидкозношувані предмети та продукти харчування. Медичні установи використовують виробничі запаси в своїй діяльності в розмірах та за напрямками, які регламентовано відповідними розробленими фінансовими планами або кошторисами видатків.

2. Оцінка запасів в медичних установах здійснюється для зарахування на баланс лікарні, а також на дату балансу. Первісна вартість залежить від способу надходження запасів в медичний заклад. Медичні установи є суб'єктом планування видатків, де наявне чітке розмежування видатків за економічною сутністю. Для функціонування бюджетних організацій діє класифікатор видатків бюджету. При списанні запасів з балансу медичної установи використовують методи, передбачені НПСБОДС 123 та НПСБО 9 «Запаси». Бухгалтерія лікарні самостійно визначає в обліковій політиці той метод, за яким будуть списані запаси з балансу.

3. Облік будь-якої ділянки або будь-якого закладу суворо контролюється відповідними нормативними актами. В нормативному забезпеченні операцій з придбання, руху та вибуття запасів в медичних установах слід виділити групи нормативних актів, що стосуються специфіки функціонування медичних закладів, обліку і контролю цих операцій. Ці нормативні акти розроблено і затверджено відповідними відомчими

структурами. Не менш важливим є внутрішня регламентація обліку і контролю, розроблена і затверджена бухгалтерією медичного закладу.

4. Комунальне некомерційне підприємство «Солонянська багатопрофільна лікарня» було створено в 1999 році за рішенням Солонянської селищної ради. Підвищення загальної суми активів за досліджуваний період 2016-2020рр. відбулось на 38,58%. Це зумовлює і збільшення вартості необоротних і оборотних активів на 38,55% і 71,76% відповідно. Загальна зміна рівня питомої ваги оборотних активів в структурі активів лікарні за досліджуваний період 2016-2020рр. становить 10,96 в.п. Сума бюджетного фінансування КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» за досліджуваний період 2016-2020рр. підвищилась на 19,64%. В розрахунку на 1 грн активів лікарні припадає приблизно 1,36-1,58 грн бюджетного фінансування і цей показник за досліджуваний період знижується на 13,66%.

5. Досліджуваний медичний заклад є комунальним некомерційним підприємством і має статус неприбуткової організації. Відповідно до вимог законодавства облік ведеться за загальними правилами і принципами комерційного бухгалтерського обліку. Облік в КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» побудовано із використанням вбудованої компоненти інформаційного ресурсу «Каштан» для обліку матеріальних цінностей, а також модулів програми «BAS: Медицина. - Лікарня» та «BAS: Медицина. - Поліклініка». Ведення бухгалтерського обліку здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Усі бухгалтери мають відповідну освіту та досвід роботи в медичних закладах. В медичному закладі затверджений Наказ про облікову політику. До наказу розроблений і затверджений графік документообігу.

6. Облік запасів організовано в КНП «Солонянська багатопрофільна лікарня» в розрізі матеріально-відповідальних осіб та структурних підрозділів. Як правило, матеріально-відповідальними особами є старші медсестри. Кожна матеріально-відповідальна особа складає первинні

документи в ручному або автоматизованому вигляді (відповідно до затвердженого графіку документообігу), які здаються у встановлений термін в бухгалтерію. Бухгалтер з обліку запасів вводить дані в комп'ютерну програму, проводить всі документи в обліку з відповідним відображенням інформації щодо наявності, руху та вибуття запасів на відповідних рахунках обліку.

7. Використання бюджетних коштів завжди є об'єктом відповідних перевірок, тому медичні препарати, які було придбано за рахунок коштів бюджетного фінансування, мають бути в обліку відокремлено. Доцільним є виділення і розмежування інформації на відповідних аналітичних рахунках обліку. Зокрема, пропонуємо виділити на рахунку 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби» відповідні аналітичні рахунки. Запропоновані рахунки другого і третього порядку дадуть можливість розмежувати інформацію щодо оприбуткування запасів, отриманих різними шляхами. Це полегшить проведення контрольних процедур щодо списання запасів за відповідним кодом видатків.

8. Розроблена аналітична структура рахунку обліку для узагальнення інформації щодо руху медикаментів у медичних закладах вимагає відповідного документообігу. Вважаємо доцільним узагальнювати інформацію щодо вибуття медичних препаратів в розрізі напрямів надходження цих запасів. Пропонуємо розроблену відомість руху медичних препаратів за джерелами отримання. Зазначена відомість дасть можливість узагальнити інформацію щодо відповідного медичного препарату чи медичного виробу за конкретним джерелом утримання в розрізі напрямів використання.

9. Для управлінських потреб доцільним є впровадження інформаційних технологій на первинному рівні документообігу, зокрема, при первинних зверненнях пацієнтів за медичними послугами. Це стане першою ланкою в удосконаленні підходу до формування первинного документообігу в медичному закладі засобами інформаційних технологій та забезпечить

зменшення кількості помилок і маніпуляцій медичним персоналом лікарні щодо використання медичних препаратів, медичних виробів і продуктів харчування.

10. Контрольні заходи є невід'ємною частиною функціонування медичного закладу. Більшість лікарень отримує медичні препарати та медичні вироби шляхом централізованого постачання за рахунок коштів, виділених Міністерством охорони здоров'я України. Оскільки головним розпорядником бюджетного фінансування діяльності медичних установ виступає Міністерство охорони здоров'я України, воно і виступає ініціатором зовнішніх перевірок. Тому система контролю за наявністю, рухом і використанням запасів в медичних установах функціонує на постійній основі як на зовнішньому, так і внутрішньому рівнях.

11. Зовнішні перевірки здійснюються відповідно до графіку планових перевірок як з боку відомчих структур, підпорядкованих Міністерству охорони здоров'я України, так і з боку державної фіскальної служби. При перевірці особливу увагу приділяють використанню бюджетних коштів. В медичному закладі також побудовано систему внутрішнього контролю. В досліджуваному медичному закладі розроблено і діє Положення про службу внутрішнього контролю, де зазначено основні аспекти щодо проведення контрольних процедур. Також розпорядженням призначено склад інвентаризаційної комісії.

12. Контрольні функції передбачають реалізацію управлінського завдання щодо збереження цінностей та їх витрачання відповідно до нормативів. Менеджери медичного закладу мають контролювати як процес витрачання медикаментів і продуктів харчування, так і належне документальне оформлення господарських операцій. Система первинного обліку є важливим інформаційним джерелом, на підставі якого формуються регістри аналітичного і синтетичного обліку та приймаються відповідні управлінські рішення. Для оптимізації процесу оформлення результатів контрольних процедур пропонуємо робочий документ контролера щодо

перевірки форми і змісту первинних документів з надходження і витрачання медичних препаратів і медичних виробів. Ці документи дозволять систематизувати звітні дані щодо процесу перевірки для розробки управлінських рішень щодо усунення виявлених недоліків.

13. Серед запасів особливе місце в медичній установі займають продукти харчування, які мають специфічну особливість – термін придатності. Оскільки потребу в продуктах харчування медичні установи формують завчасно, може виникнути ситуація, коли утворюються надлишкові запаси продуктів харчування з граничним терміном придатності. Тому доцільним в даному випадку виступає можливість перерозподілу цінностей між іншими закладами, які є підпорядкованими структурами відповідної територіальної громади. Для перевірки правильності оформлення безоплатної передачі продуктів харчування пропонуємо розроблений алгоритм контрольних дій безоплатної передачі продуктів харчування медичної установи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безкоровайна Л.В. Особливості обліку медикаментів у закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах. Інфраструктура ринку. 2021. Випуск 52. С.168-174. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2021/52_2021/32.pdf
2. Безродна О.Г., Чернецька О.В. Стан обліку виробничих запасів у лікарні. Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи : матеріали XII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 28-30 жовтня 2021 р. : В 2 т. – Том 1. – Дніпро: Видавничо-поліграфічний центр «Гарант СВ», 2021. – С.4-6.
3. Бенько І.Д. Концептуальна модель побудови обліку та контролю в закладах охорони здоров'я. Причорноморські економічні студії. 2020. Випуск 49. С.178-182. URL: http://bses.in.ua/journals/2020/49_2020/31.pdf
4. Бондаренко Н. М. Особливості обліку запасів у бюджетних установах. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. Випуск 16, частина 1. С. 17-21. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/16_1_2017ua/6.pdf
5. Височан О.О. Особливості обліку запасів у небюджетних неприбуткових організаціях. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2017. Вип. 23(2). С.101-104. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/23-2-2017/24.pdf>
6. Гадіак Л. В., Шупика П. Л. Логістичний підхід в управлінні закладом охорони здоров'я. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 7. С.113-120. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2021/19.pdf
7. Гамова О.В., Козачок І.А., Ашифіна Т.Ю. Удосконалення обліку виробничих запасів та оцінка фінансового стану ТОВ «БЗ ЗБВ».

- Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 2. С.33-40. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/2_2018/8.pdf
8. Господарський кодекс України від 16.03.2003р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
9. Зінченко О. В., Сайко К. І. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. Приазовський економічний вісник. 2017. Вип. 3 (03). С. 77-84. URL: <http://rev.kpu.zp.ua/vyusk-3>
10. Зінченко О.В., Сайко К.І. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. Приазовський економічний вісник. 2017. Випуск 3(03). С.77-84. URL: http://rev.kpu.zp.ua/journals/2017/3_03_uk/19.pdf
11. Ізмайлов Я.О., Свірко С.В. Удосконалення методичних аспектів обліку, аналізу та контролю запасів підприємств. Економіка, управління та адміністрування. 2021. №1(95). С. 39–44. URL: <http://ema.ztu.edu.ua/article/view/229063>
12. Інструкція з організації лікувального харчування у закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України № 931 від 29.10.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2206-13#Text>
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
14. Карпенко Н. Г., Нос Л. Д. Проблемні питання обліку запасів бюджетних установ. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. Випуск 16, частина 1. С.121-124. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/16_1_2017ua/29.pdf
15. Карпенко Н. Г., Нос Л. Д. Проблемні питання обліку запасів бюджетних установ. Науковий вісник Ужгородського національного університету.

2017. №16. С.121-124. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/16_1_2017ua/29.pdf
16. Кирилюк Б. Л., Супрунова І. В. Облік запасів на підприємстві як складова інформаційно-комунікативної системи. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2016. Вип. 23 (35). С. 143-158. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2016_2-3_10
17. Коблянська І. О., Сіренко А. А., Коблянська Г. Ю. Методика і організація обліку та внутрішнього контролю запасів підприємства в системі управління активами. Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics». 2018. №7. С.85-97. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/7-2018/UKR/sirenko.pdf>
18. Коваль Н. І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінський аспекти. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 7. С. 93-105. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_7_11
19. Кононенко В.А., Цупаленко Ж.П. Облік виробничих запасів: сучасний стан та напрямки вдосконалення. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. Випуск 16. Частина 1. С. 147-151. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_16/1/38.pdf
20. Кудлаєва Н.В., Меделяєва А.С. Оцінка та визнання виробничих запасів у системі вартісно-орієнтованого управління підприємством. Молодий вчений. 2018. № 10 (62), жовтень. С.824-829. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/10/190.pdf>
21. Лимешко О. Медзаклади – КНП: новий статус та комерційний бухоблік. Електронний журнал «Uteka». Публікація від 07.08.2019р. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/budget-13-byudzhety-byudzhethnyj-process-planirovanie-primenenie-kekr-54-medzavedeniya-%E2%80%93-knp-novyj-status-i-kommercheskij-buxuchet>

- 22.Лищенко О. Г., Сердюк Є. М. Управління виробничими запасами: обліково-аналітичне забезпечення. Ефективна економіка. 2018. №11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2018/53.pdf
- 23.Лівощко Т. В., Лісняк О. Л. Вплив методу оцінки вибуття запасів на витрати бюджетних установ у сфері медицини. Ефективна економіка. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6460>
- 24.Лубенченко О., Костирко Р., Шульга С., Василюк, М. Формування облікової політики закладів охорони здоров'я в новітніх умовах їх реформування. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2021. №5(40). С. 167–177. URL: <https://fkd.ubs.edu.ua/index.php/fkd/article/view/3437/3357>
- 25.Малахова А.В., Мартиненко О.В. Проблеми обліку запасів і оптимізація обліково-аналітичних процедур в управлінні підприємствами. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Випуск 10. С.920-923. URL: <http://global-national.in.ua/archive/10-2016/191.pdf>
- 26.Меліхова Т. О., Климова О. В. Удосконалення обліку та внутрішнього контролю списання основних засобів бюджетних установ для підвищення якості контролю та ефективності проведення ревізії. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 20. С. 30–36. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/20_2021/7.pdf
- 27.Меліхова Т. О., Федоров І. О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз у системі управління фінансової безпеки підприємства. Агросвіт. 2018. № 2. С.63-70. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/2_2018/11.pdf
- 28.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України №11 від 23.01.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>

- 29.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України №2 від 10.01.2007р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>
- 30.Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства фінансів України №929 від 21.12.2007р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0929555-07#Text>
- 31.Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України № 11 від 23.01.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>
- 32.МНМА та запаси: порядок вибуття. Баланс. Електронна публікація від 23.05.2018р. URL: <https://balance.ua/news/post/mnma-i-zapasy-poryadok-vybytiya>
- 33.Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
- 34.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text>
- 35.Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010: Наказ Держспоживстандарту України №457 від 11.10.2010 р. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text>
- 36.Омельницька З. Рух запасів: оформляємо первинні документи. Баланс. № 19 (1892), 4 березня 2019 р. URL: <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-19-p3-12-UA.pdf>
- 37.Онищенко В. Облік лікарських засобів та медичних виробів: приклади від експерта. Електронний журнал «Бухгалтерія для бюджету і ОМС».

- Публікація від 02.07.2021р. URL:
<https://www.budgetnyk.com.ua/article/423-oblk-lkarskih-zasobv-ta-medichnih-virobv-prikladi-vd-eksperta>
- 38.Онищенко В. Облік лікарських засобів, медвиробів та медобладнання: від придбання до списання. Електронний журнал «Головбух». Публікація від 08.09.2021р. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7616-oblk-lkarskih-zasobv-medvirobv-ta-medobladnannya-vd-pridbannya-do-spisannya>
- 39.Очеретько Л. М., Романова Ю. Ю. Проблеми та удосконалення організації обліку виробничих запасів. Ефективна економіка. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7390>
- 40.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>
- 41.Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275517#Text>
- 42.Подмешальська Ю. В., Бабак С. С. Облік та контроль виробничих запасів для прийняття управлінських рішень на промисловому підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 22. С. 83–94. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2021/16.pdf
- 43.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
- 44.Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>
- 45.Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я: Постанова Кабінету міністрів України № 298 від

- 17.03.2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/298-2011-%D0%BF#Text>
46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України №996 від 16.07.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
47. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України № 333 від 12.03.2012р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text>
48. Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України № 635 від 09.09.2014р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text>
49. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>
50. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
51. Про затвердження Порядку проведення інвентаризації обладнання в державних та комунальних закладах охорони здоров'я, що надають вторинну (спеціалізовану) і третинну (високоспеціалізовану) медичну допомогу: Постанова Кабінету Міністрів України №711 від 14.08.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/711-2013-%D0%BF#Text>
52. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектора та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України № 755 від 08.09.17 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>

53. Про лікарські засоби: Закон України 123/96-ВР від 04.04.1996р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text>
54. Про посилення контролю за використанням матеріальних цінностей отриманих шляхом централізованого постачання: Наказ Міністерства охорони здоров'я України № 410 від 14.07.2011р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0410282-11#Text>
55. Рибак І.І., Івата В.В. Роль внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Випуск 16. С.914-917. URL: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/181.pdf>
56. Роева О.С. Організаційні засади побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності: нормативно-правовий аспект Центральноукраїнський науковий вісник. 2020. Економічні науки. Вип. 4(37). С.274-290. URL: [http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4\(37\)/27.pdf](http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4(37)/27.pdf)
57. Рубан Л.О., Яковенко Т.І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві. Інфраструктура ринку. 2019. Випуск 34. С.319-324. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/34_2019_ukr/48.pdf
58. Смалій Ю.О., Бенчак В.І., Польова Т.В. Удосконалення обліку та контролю наявності та руху виробничих запасів на підприємстві. Ефективна економіка. 2019. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2019/177.pdf
59. Сусла О., Безкоровайна Л. Метод рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів: нова порція змін. Бухгалтерський інтернет-портал «Ibuhgalter.net». Публікація від 23.08.2019р. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/articles/368>
60. Тарасова Г.О., Гулевич С.В. Організація обліку виробничих запасів підприємства та шляхи його удосконалення. Економіка і суспільство. 2018. Випуск №15. С.896-899. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/138.pdf

61. Технічний регламент щодо медичних виробів: Постанова Кабінету Міністрів України № 753 від 02.10.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/753-2013-%D0%BF#Text>
62. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text>
63. Тополенко Н. М., Уланович Т. Ю. Особливості обліку запасів у бюджетних установах. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Випуск 28, частина 2. С.111-115. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/28_2_2019ua/22.pdf
64. Черкашина Т.В., Черкашин А.Д. Облік запасів за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. Випуск 6 (17). С. 760-765. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/17_2018/134.pdf
65. Шевченко Л.Я., Шендригоренко М.Т. Інвентаризація виробничих запасів на підприємствах як метод внутрішнього контролю й аудиту. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2016. Випуск 4 (04). С.425-429. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/4_2016/85.pdf
66. Як обліковувати і списувати посуд в лікарні. Електронний журнал «Медична справа». Публікація від 09.01.2020р. URL: <https://www.medsprava.com.ua/question/646-yak-oblkovuvati-spisuvati-posud-v-lkarn>