

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

**на тему: Теоретико-практичні аспекти обліку і контролю доходів і
витрат комунального підприємства**

Виконала:

Щедрін Юлія Василівна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Ткаль Ярміла Сергіївна
доцент кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Паршакова Анна Юріївна
заступник директора з економічних питань
КНП «Лебединська лікарня імені лікаря
К.О. Зільберника»

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет

Кафедра

Освітній ступінь

Спеціальність

Економіки і менеджменту

Обліку і оподаткування

Магістр

071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри

« 08 » листопада

Затверджую:

М.І. Гордієнко

2022 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Щедрін Юлії Василівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Теоретико-практичні аспекти обліку і контролю доходів і витрат комунального підприємства

2. База практичного дослідження:

КНП «Лебединська лікарня імені лікаря К.О. Зільберника» Лебединської міської ради» Сумської області

керівник роботи **Ткаль Ярміла Сергіївна, к.е.н., доцент**

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом по університету від

11.01. 2023 р. № 51-н

3. Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи) 12 грудня 2023 року

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та

установчі документи, фінансова, статистична, бюджетна та податкова звітність,

законодавчо - нормативні акти з питань обліку і контролю, монографії, фахові наукові

статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного

стану та вдосконалення обліку, аналізу, аудиту і контролю.

5. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

дослідити понятійну сутність категорій «доходи» та «витрати», як об'єкта обліку;

вивчити законодавчо-нормативну базу та інформаційне забезпечення з теми дослідження;

провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження;

навести організаційно – економічну характеристику досліджуваного комунального некомерційного підприємства;

розкрити стан організації обліку і контролю доходів та витрат комунального некомерційного підприємства;

визначити особливості методики обліку і контролю доходів та витрат у базовому комунальному підприємстві;

надати пропозиції щодо вдосконалення обліку і контролю доходів та витрат в умовах функціонування досліджуваного комунального некомерційного підприємства;

сформулювати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 08 » листопада 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів підготовки кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1.	Визначення та затвердження теми дослідження, складання плану – графіку виконання роботи	листопад 2022 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	грудень 2022 р. - січень 2023 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	лютий-липень 2023 р.	
4.	Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи	вересень - жовтень 2023 р.	
5.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	жовтень-листопад 2023 р.	
6.	Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи	листопад 2023 р.	
7.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	01-04 грудня 2023 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	04-08 грудня 2023 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	08 грудня 2023 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	08-13 грудня 2023 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	14-15 грудня 2023 р.	

Здобувач вищої освіти за другим
(магістерським) рівнем

Юлія ЩЕДРІН

Керівник роботи

Ярміла ТКАЛЬ

Перевірку на автентичність проведено.
Кваліфікаційна робота допущена до
захисту

Надія БАРАНИК

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і
менеджменту

Маргарита ЛИШЕНКО

АНОТАЦІЯ

Щедрін Ю.В. Теоретико-практичні аспекти обліку і контролю доходів і витрат комунального підприємства – Рукопис

Кваліфікаційна робота на здобуття ОС «Магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», Сумський національний аграрний університет, Суми, 2023.

Кваліфікаційна робота присвячена обліку і контролю доходів та витрат комунального некомерційного підприємства та пошуку шляхів їх удосконалення на базі практичного дослідження КНП «Лебединська лікарня імені лікаря К.О. Зільберника» Лебединської міської ради Сумської області.

У кваліфікаційній роботі представлено теоретико-методичне узагальнення, визначено практичні аспекти та шляхи вдосконалення організації обліку і контролю доходів та витрат комунального медичного закладу в умовах сьогодення.

Вивчаючи організацію обліку доходів та витрат комунальних некомерційних підприємств, слід визнати, що дана облікова компонента виступає однією з найважливіших в їх діяльності. Безпосередньо оцінка доходів, контроль за надходженням даних коштів, за їх обґрунтованим цільовим використанням представляє собою основу даної облікової складової.

В ході дослідження запропоновано застосовувати визначення фінансових результатів діяльності комунального підприємства (із використанням категорій «доходи» та «витрати»): це представлений у грошовій формі показник результативності фінансово-господарської діяльності комунального підприємства через зіставлення ідентифікованих доходів та витрат понесених на їх отримання, який може бути відображений у формі прибутку або збитку.

Проведено організаційно-економічну характеристику діяльності досліджуваного комунального некомерційного медичного закладу.

Визначено, що найбільш прийнятною є класифікація доходів за видами діяльності досліджуваного суб'єкта. У складі основних доходів медичних закладів доцільно виділити окремі групи, з метою забезпечення потреб управління в інформації та наближення даних фінансового обліку до управлінського, що полегшить складання звітності та надасть інформацію керівництву про доцільність реалізації окремих продуктів та послуг.

Доповнено положення організаційно-планової компоненти щодо обліку доходів та витрат, визначено, що саме автоматизуючи діяльність всіх структурних підрозділів досліджуваного комунального підприємства, можна досягти максимального ефекту від автоматизації, ідентифіковано переваги використання програмного продукту: «ДЕБЕТ Плюс ТМ».

Ідентифіковано ключові кроки для організації ефективного контролю доходів та витрат досліджуваного комунального неприбуткового медичного закладу, що допоможе створити систему контролю, яка дозволить ефективно управляти його фінансами, підтримувати високий стандарт надання медичних послуг та забезпечувати фінансову стабільність.

Для формування конкурентних переваг, сприяння зростанню економічної ефективності та конкурентоспроможності запропоновано запровадження у КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» індикативної оцінки облікового супроводження доходів та витрат та представлено послідовність її здійснення.

Ключові слова: автоматизація обліку, витрати, доходи, комунальне некомерційне підприємство, контроль, облікова політика.

ABSTRACTS.

Shchedrin Y. Theoretical and practical aspects of accounting and control of income and expenses of a utility company - Manuscript

Qualification work for the degree of Master's degree in specialty 071 "Accounting and Taxation", Sumy National Agrarian University, Sumy, 2023.

The qualification work is devoted to the accounting and control of income and expenses of a municipal non-profit enterprise and the search for ways to improve them based on a practical study of the Lebedynska Hospital named after Dr. K.O. Zilbernyk of the Lebedyn City Council of the Sumy Region.

The qualification work presents a theoretical and methodological generalization, identifies practical aspects and ways to improve the organization of accounting and control of income and expenses of a municipal medical institution in today's conditions.

Studying the organization of accounting for income and expenses of municipal non-profit enterprises, it should be recognized that this accounting component is one of the most important in their activities. Directly assessing income, controlling the receipt

of these funds, and their reasonable targeted use is the basis of this accounting component.

The study proposes to apply the definition of financial performance of a municipal enterprise (using the categories of "income" and "expenses"): this is a monetary indicator of the effectiveness of financial and economic activities of a municipal enterprise by comparing the identified income and expenses incurred to obtain it, which can be reflected in the form of profit or loss.

An organizational and economic characterization of the activities of the studied municipal non-profit medical institution is carried out.

It is determined that the most acceptable is the classification of income by type of activity of the subject under study. It is advisable to allocate separate groups within the main revenues of medical institutions in order to meet the needs of management for information and to bring financial accounting data closer to management accounting, which will facilitate reporting and provide information to management on the feasibility of selling certain products and services.

The provisions of the organizational and planning component on accounting for income and expenses have been supplemented, it has been determined that it is by automating the activities of all structural units of the researched utility company that the maximum effect of automation can be achieved, and the advantages of using the software product have been identified: "DEBET Plus TM".

The key steps for organizing effective control of income and expenses of the studied municipal non-profit medical institution are identified, which will help to create a control system that will allow to effectively manage its finances, maintain a high standard of medical services and ensure financial stability.

In order to form competitive advantages, promote the growth of economic efficiency and competitiveness, the article proposes to introduce an indicative assessment of accounting support for income and expenses at the Lebedynska hospital named after K.O. Zilbernyk and presents the sequence of its implementation.

Keywords: automation of accounting, expenses, income, municipal non-profit enterprise, control, accounting policy.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА	11
1.1 Особливості формування доходів та витрат комунального підприємства	11
1.2 Нормативно-правове висвітлення організації обліку і контролю доходів та витрат комунального підприємства	14
1.3 Організаційно-методичні підходи щодо організації обліку і контролю доходів та витрат комунального підприємства	18
РОЗДІЛ 2 ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ У КНП «ЛЕБЕДИНСЬКА ЛІКАРНЯ ІМЕНІ ЛІКАРЯ К.О. ЗІЛЬБЕРНИКА»	23
2.1 Організаційно-економічна характеристика комунального медичного закладу	23
2.2 Організація формування, обліку доходів та витрат комунального медичного закладу	34
2.3 Організація контролю доходів та витрат комунального медичного закладу	42
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ	49
3.1 Шляхи вдосконалення діючої організаційно-планової компоненти комунального медичного закладу щодо обліку доходів та витрат	49
3.2 Вдосконалення обліку доходів та витрат комунального медичного закладу	56
3.3 Шляхи вдосконалення контролю доходів та витрат комунального медичного закладу	66
ВИСНОВКИ	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	77
ДОДАТКИ	81

ВСТУП

Облікове відображення доходів та витрат комунальних некомерційних підприємств представляє собою найбільш трудомістку та специфічну ділянку обліку наявності як власних так коштів, що надходять у якості фінансування з місцевого (державного) бюджету. Функціями бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних підприємствах є: контрольна, управлінська, інформаційна. Об'єктом обліку виступають доходи та витрати відповідного господарюючого суб'єкта. Дана облікова компонента у комунальних медичних закладах вимагає детального вивчення. Актуальні питання методики обліку і контролю доходів та витрат комунальних некомерційних підприємств досліджували Боярова О.А. [1], Гордієнко Н.І. [2], Гузій О.В. [4], Кузнецова С. А. [6], Назаренко О.В. [8-13, 28, 31], Пономарьова Т.В. [19], Савченко Р.О. [22], Сімаков К.І. [23], Черепова А. О. [24], та багато інших вчених.

Незважаючи на велику кількість напрацювань науковців та практиків, питання щодо організації обліку та контролю доходів та витрат комунальних некомерційних підприємств лишаються розкритими не в достатній мірі.

Мета і завдання дослідження. Метою написання даної кваліфікаційної роботи є формування теоретичних основ, обґрунтування методичних та практичних положень з формування, організації обліку і контролю доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступне коло задач дослідження:

- вивчити законодавчо-нормативні та теоретичні аспекти обліку і контролю доходів та витрат комунальних некомерційних підприємств;
- провести організаційно-економічну характеристику діяльності досліджуваного КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»;
- дослідити організацію обліку і контролю доходів та витрат у досліджуваному КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»;
- вдосконалити методику обліку доходів та витрат в досліджуваному комунальному медичному закладі відповідно до норм чинного законодавства;

- доповнити положення щодо організаційно-планової компоненти комунального медичного закладу щодо обліку доходів та витрат;
- вдосконалити функціонування системи контролю (в т.ч. внутрішнього) доходів та витрат комунального некомерційного підприємства.

Кваліфікаційна робота виконана відповідно до напрямків науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету з теми «Теоретичні, методологічні та практичні аспекти трансформації формування та аудиту обліково-звітної компоненти управління підприємств (установ, організацій) в транспарентних умовах інноваційної економіки» (номер державної реєстрації 0122U001378).

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних, практичних аспектів формування, обліку та контролю доходів і витрат комунального некомерційного підприємства.

Об'єктом дослідження є фінансово-економічна діяльність КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» Лебединської міської ради, м. Лебедин, Сумської області.

Методологічною основою дослідження виступає діалектичний метод пізнання. Аналітичний та системний метод використано при дослідженні порядку формування аналітичних рахунків бухгалтерського обліку доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств. Індуктивний, дедуктивний, метод наукової абстракції та порівняння застосовано для дослідження понятійного апарату. Методи формальної логіки та моделювання дозволили вдосконалити організацію обліку доходів і витрат медичного закладу, порядок класифікації таких доходів і витрат, забезпечили побудову ефективної системи внутрішнього контролю за доходами і витратами комунального підприємства, а також його організації. Метод узагальнення використаний при розробці структурних схем системи внутрішнього контролю доходів і витрат медичного закладу та порядку його організації.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна даної кваліфікаційної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та запропонованих рекомендаціях щодо удосконалення порядку формування, обліку та контролю

доходів і витрат в умовах діяльності досліджуваного КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника».

Наукову новизну кваліфікаційної роботи визначають такі головні її результати:

- запропоновано застосовувати визначення фінансових результатів діяльності комунального підприємства (із використанням категорій «доходи» та «витрати»): це представлений у грошовій формі показник результативності фінансово-господарської діяльності комунального підприємства через зіставлення ідентифікованих доходів та витрат понесених на їх отримання, який може бути відображений у формі прибутку або збитку;
- проведено організаційно-економічну характеристику діяльності досліджуваного комунального некомерційного медичного закладу;
- визначено, що найбільш прийнятною є класифікація доходів за видами діяльності досліджуваного суб'єкта. У складі основних доходів медичних закладів доцільно виділити окремі групи, з метою забезпечення потреб управління в інформації та наближення даних фінансового обліку до управлінського, що полегшить складання звітності та надасть інформацію керівництву про доцільність реалізації окремих продуктів та послуг;
- доповнено положення організаційно-планової компоненти щодо обліку доходів та витрат у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»;
- визначено, що саме автоматизуючи діяльність всіх структурних підрозділів у КНП «Лебединська лікарня імені лікаря К.О.Зільберника», можна досягти максимального ефекту від автоматизації, ідентифіковано переваги використання програмного продукту: «ДЕБЕТ Плюс ТМ»;
- ідентифіковано ключові кроки для організації ефективного контролю доходів та витрат досліджуваного комунального неприбуткового медичного закладу, що допоможе створити систему контролю, яка дозволить ефективно управляти його фінансами, підтримувати високий стандарт надання медичних послуг та забезпечувати фінансову стабільність;
- для формування конкурентних переваг, сприяння зростанню економічної ефективності та конкурентоспроможності запропоновано

запровадження у КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» індикативної оцінки облікового супроводження доходів та витрат та представлено послідовність її здійснення.

При написанні кваліфікаційної роботи основними інформаційними джерелами виступили: Бюджетний кодекс України, Закони України, положення та інструкції, інші нормативно-правові акти України, праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань бухгалтерського обліку, контролю і аудиту, матеріали конференцій з проблем бухгалтерського обліку та контролю, оприлюднені статистичні дані, інша спеціальна література, статті в періодичних виданнях та дані звітності досліджуваного комунального некомерційного підприємства, що стосуються питань формування, обліку та контролю доходів і витрат досліджуваного комунального медичного закладу.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та висновки роботи доповідалися, обговорювалися і отримали позитивну оцінку на двох Науково-практичних конференціях: Кошторис медичного закладу – основний плановий фінансовий документ. Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації. II Міжнародна науково-практична конференція (м. Суми, 16 листопада 2023 р.) Суми: СНАУ, 2023, Облік доходів діяльності та контроль за використанням фінансових ресурсів у закладах. XI Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем». м. Кропивницький, 30 листопада 2023 р.

Публікації. В ході дослідження опубліковано 2 тези доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг роботи викладено на 78 сторінках. У роботі міститься 2 додатки. Список використаних джерел включає 31 найменування на 4 сторінках. Кваліфікаційна робота містить 7 таблиць та 40 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Особливості формування доходів та витрат комунального підприємства

Медичні комунальні підприємства як будь-які інші суб'єкти господарювання, мету власної діяльності ідентифікують з отриманням достатнього розміру доходів з подальшою трансформацією у прибуток. На підставі здійснених досліджень, можемо констатувати, що загальний прибуток компанії отримують не від основної діяльності, а від реалізації інших операцій. За сучасних бізнес умов, відсутності належним чином регламентованого вітчизняного законодавства у галузі облікового супроводження медичних операцій та обґрунтованій потребі у переході на діючі міжнародні стандарти обліку і звітності має місце необхідність у трансформації облікової методики ключової компоненти прибутку комунального медичного закладу – доходів.

Доходи представляють собою результат здійсненої результативної діяльності (в т. ч. операційної, фінансової або інвестиційної). Структура отриманих доходів може трансформуватися в залежності від джерел їх формування. Відповідно, дохід від реалізації виступає результатом суспільного визнання фактичної споживчої вартості реалізованих послуг (робіт або товарів). Його компонентами являються вартість використаної праці та отримана додана вартість, що формується з заробітної плати працівників та валового прибутку (котрий виступає джерелом для покриття: понесених непрямих витрат, що мають відношення до здійсненням функції щодо управління, накопичення резервів, створення джерел для подальшого розширення обсягів виробництва, реалізації, наявності, соціальних програм) [24].

У процесі надання послуг комунальним медичним закладом з охорони здоров'я, дохід ідентифікується у випадку, коли результат здійсненої операції може бути надійно та достовірно оцінено з урахуванням відповідного ступеня завершеності операції, який фактично існує на кінець базового звітного періоду.

Умови, виконання яких, забезпечить справедливу та надійну оцінку результату проведеної операції з надання послуг відображено на рисунку 1.1.

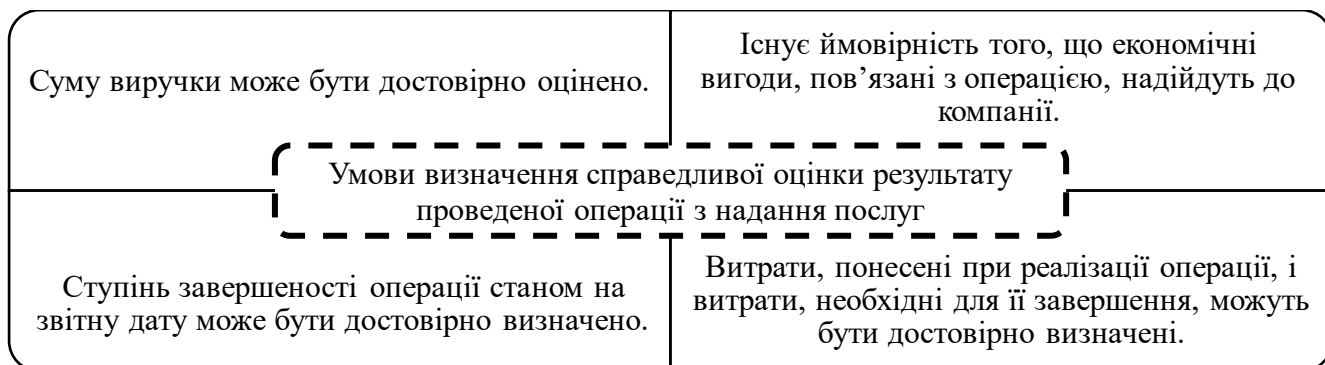


Рисунок 1.1 – Умови, дотримання яких, забезпечить справедливу оцінку результату проведеної операції з надання послуг

Джерело: узагальнено автором

Порядок проведення оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг у КНП ОЗ представлено на рисунку 1.2.

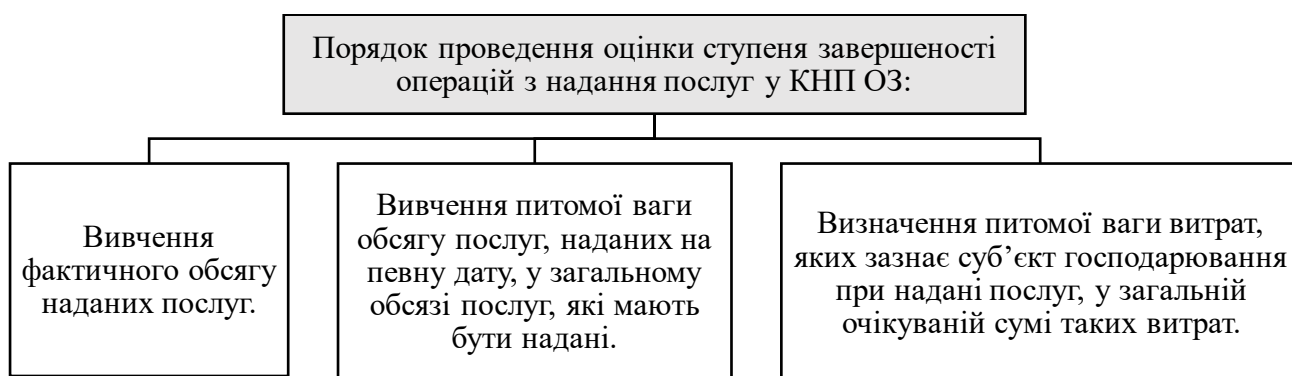


Рисунок 1.1 – Умови, дотримання яких, забезпечить справедливу оцінку результату проведеної операції з надання послуг

Джерело: узагальнено автором

У фінансово-господарській діяльності Комунальних некомерційних підприємств з охорони здоров'я вагому компоненту складають питання щодо достовірності облікового відображення та планування понесених витрат, отриманих доходів, від чого повною мірою залежать їхні результати роботи та перспективи розвитку на майбутнє.

Комунальне некомерційне підприємство (в тому числі і в сфері охорони здоров'я) являється самостійним господарюючим суб'єктом, котрий має можливість отримання доходу з передбачених джерел, таких, як узгоджені та підписані декларації щодо надання медичного обслуговування населенню, отримане цільове фінансування або відповідна державна фінансова підтримка, надані благодійні внески або спонсорська допомога, прибуток, який було отримано від надання передбачених платних послуг громадянам. Організуючи облікове супроводження доходів, комунальні медичні заклади повинні керуватися Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» [17].

Оскільки сучасні комунальні медичні заклади — це бізнес суб'єкти, переважно пов'язані з наданням послуг, то отриманий ними дохід визнається в залежності від ступеня завершення окремої операції щодо надання послуг на дату формування звіту про фінансовий стан, але беззаперечно актуальним є те, щоб даний результат було оцінено достовірно. Умовами забезпечення цього являються: отримання від надання завершених послуг ідентифікованих економічних вигід на момент формування балансу та можливість здійснення достовірної оцінки понесених витрат та отриманих доходів від даної послуги. Дослідження та аналіз структури вибудованої мережі та особливостей функціонування комунальних медичних закладів України в розрізі регіонів за 2020-2022 роки, затверджених ними облікових політик, принципів формування та представлення фінансової, бюджетної звітності комунальними некомерційними підприємствами даної сфери, дозволив узагальнити фінансово-організаційні аспекти облікового відображення та здійснення на перспективу планування доходів та витрат [2].

Взявши до уваги тематику нашого дослідження та здійснивши узагальнення наукових доробок вчених-обліковців щодо трактування даного терміну, нами запропоновано застосовувати визначення фінансових результатів діяльності комунального підприємства (із використанням категорій «доходи» та «витрати»): це представлений у грошовій формі показник результативності фінансово-господарської діяльності комунального підприємства через зіставлення ідентифікованих доходів та витрат понесених на їх отримання, який може бути відображений у формі прибутку або збитку.

Фіналізуючи дослідження з організації оперативного обліку витрат на підставі інформації як економічного так і медичного характеру, можемо зазначити, що проведення їх групування, відповідно до необхідності організації ефективного управління діяльністю комунальних підприємств медичної сфери, на виокремлених рахунках бухгалтерського обліку може сприяти забезпеченню достатньої зрозумілості її формування з метою достовірної оцінки показників результативності діяльності.

1.2 Нормативно-правове висвітлення організації обліку і контролю доходів та витрат комунального підприємства

Діюче нормативно-правове забезпечення на достатньо високому рівні здійснює регламентацію передбаченого порядку формування фінансових результатів функціонування окремого комунального підприємства у сфері охорони праці. Основні нормативні документи, що окреслюють відповідну облікову компоненту відображено на рисунку 1.3.

В межах сучасного етапу становлення та розвитку економічної науки, ідентифікують два принципові підходи щодо розрахунку фінансових результатів роботи окремого комунального підприємства (рисунок 1.4).

Зазначені підходи знайшли представлення в основних нормативних документах, які діють на території України та здійснюють регламентацію порядок формування та облікового відображення отриманих доходів та понесених витрат та

фінансових результатів роботи комунальних підприємств: П(С)БО 15 «Дохід» [17], П(С)БО 16 «Витрати» [18], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [14] та інші.

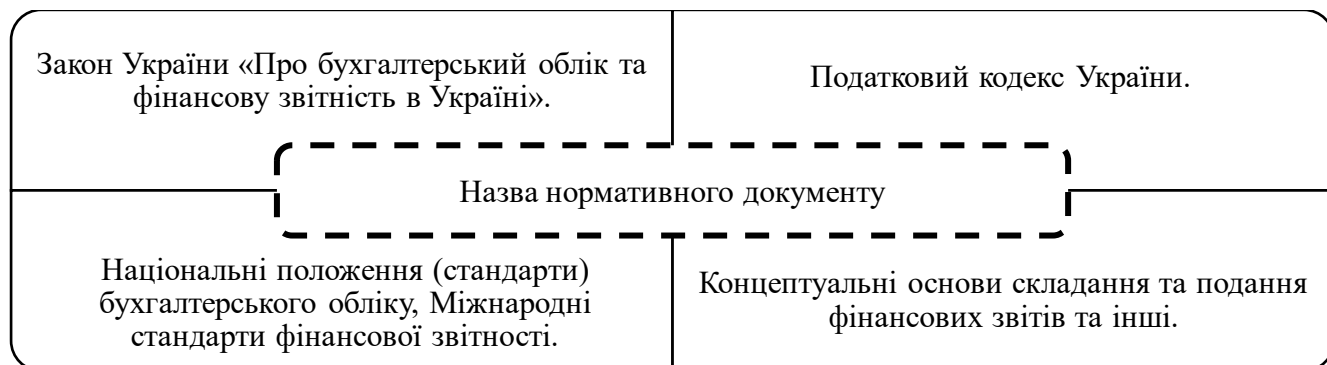


Рисунок 1.3 – Нормативні документи, які регламентують облікове відображення доходів та витрат комунальних підприємств у сфері медицини

Джерело: узагальнено автором

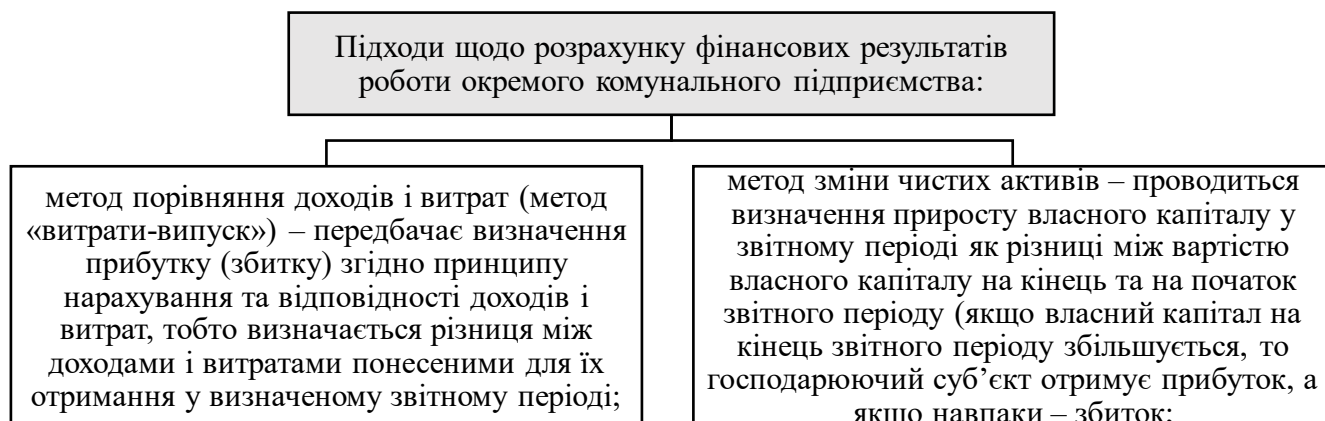


Рисунок 1.4 – Підходи щодо розрахунку фінансових результатів роботи окремого комунального підприємства

Джерело: узагальнено автором

Дослідження діючої нормативно-правової бази показало, що в законодавстві України, яке регламентує порядок організації та ведення бухгалтерського обліку та здійснення економічного контролю представлено визначення сутності понять «доходи», «витрати», «прибуток», «збиток», узагальнення яких знайшло відображення на рисунку 1.5.

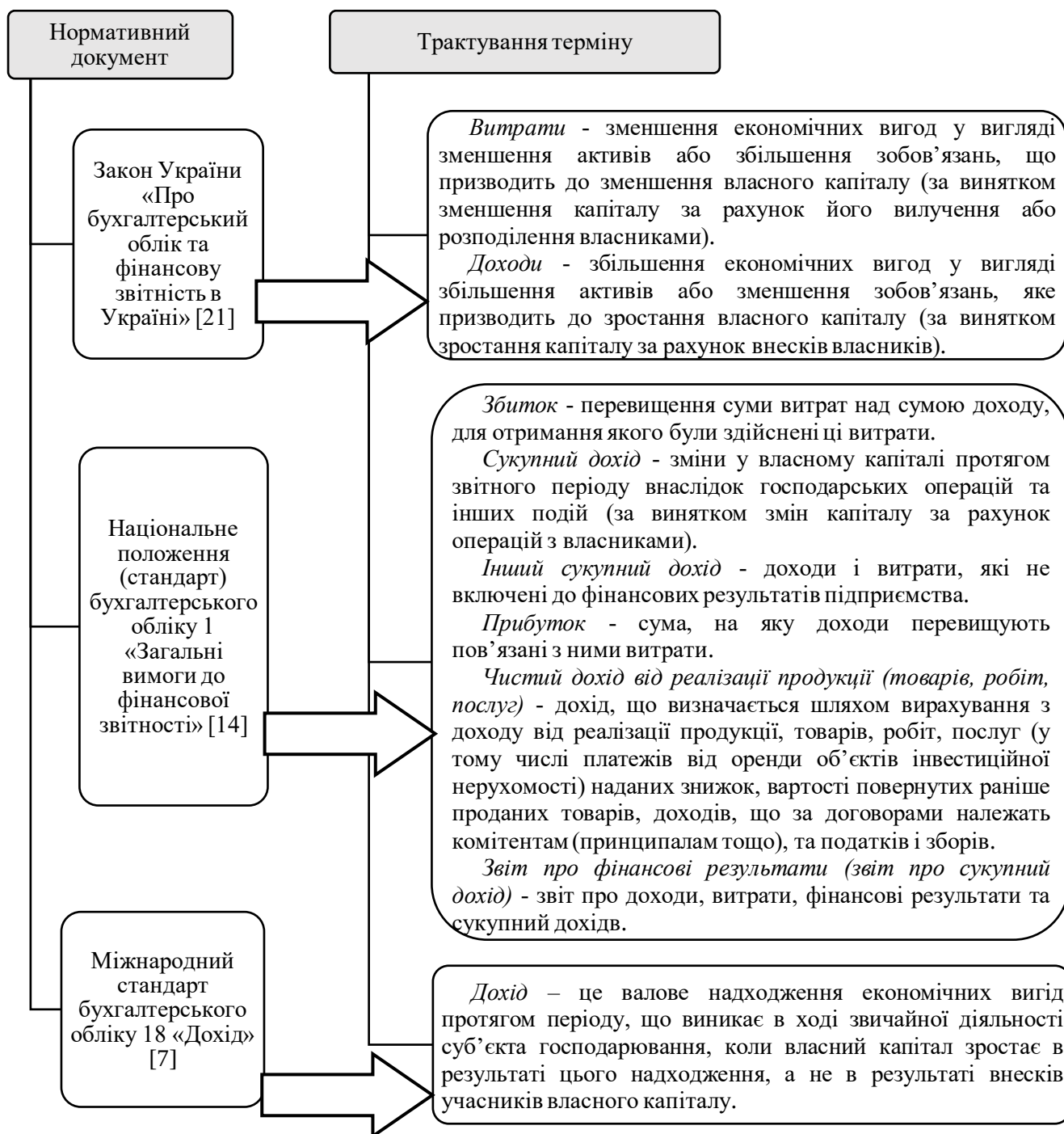


Рисунок 1.5 – Трактування термінів «доходи» та «витрати» у діючих нормативних документах

Джерело: узагальнено автором

У Звіті про фінансові результати, згідно норм НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», представляється та деталізується інформація про отримані доходи, понесені витрати, визначені прибутки (збитки), інший сукупний дохід та сукупний дохід комунального підприємства за окремий звітний період.

Інформація візуалізована у цій формі фінансової звітності має представлятися з дотриманням таких критеріїв: бути зрозумілою і дохідливою її стейкхолдерам (користувачам) за умови, що вони отримали та можуть застосувати достатні спеціальні знання та зацікавлені у її належному сприйнятті [11].

Нормативне підґрунтям для надання переліку платних медичних послуг у закладах охорони здоров'я та регулювання ціни на медичні послуги в Україні відображено на рисунку 1.6.

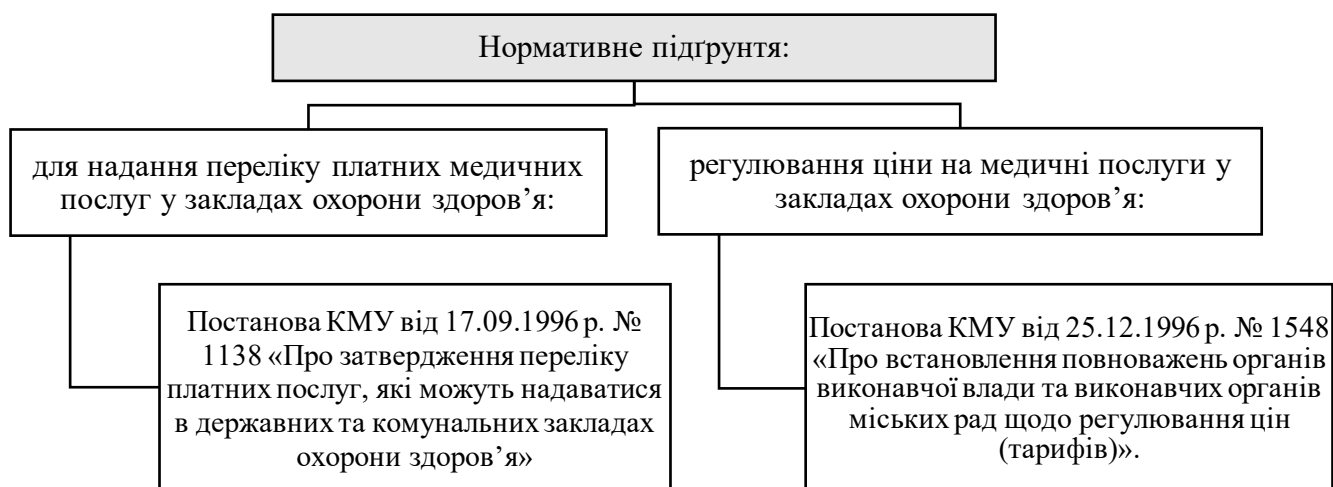


Рисунок 1.6 – Нормативне підґрунтя для надання медичних платних послуг
Джерело: узагальнено автором

На сьогодні законодавчим підґрунтям для провадження бухгалтерського обліку в КНП виступає Наказ Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування». Даного плану рахунків повинні дотримуватися всі функціонуючі організації та господарюючі суб'єкти в межах території України, включно із медичними закладами у формі КНП. Після реорганізації у КНП медичні заклади зобов'язані вести облікове відображення та подавати форми фінансової звітності за наведеним вище планом рахунків.

1.3 Організаційно-методичні підходи щодо організації обліку і контролю доходів та витрат комунального підприємства

Беззаперечно вагомою компонентою облікової політики господарюючих суб'єктів, що належать до сфери послуг, яка має вплив на визначення та формування фінансових результатів являється процедура визнання доходу. Найрозповсюдженішими методами визнання отриманих доходів у сучасній світовій практиці являються касовий метод і метод нарахування. За сучасних умов ведення бізнесу, кожен із представлених методів має власні як переваги так і недоліки. Дотримуючись норм діючого законодавства, господарюючі суб'єкти використовують у діяльності метод нарахувань.

Більш доцільним та обґрунтованим економічно являється застосування касового методу, оскільки він носить меншу кількість ризиків в діяльності та при цьому стимулює певний розвиток на макрорівні розрахункового ринку та на мікрорівні прискорення процесу оборотності оборотних коштів окремого бізнес суб'єкта.

Отримані результати проведеного дослідження (теоретична та практична складові) засвідчують обґрунтованість організації ведення обліку доходів за центрами доходів (місцями виникнення), оскільки, слід врахувати той факт, що деякі центри відповідальності мають можливість надавати послуги (в т. ч. медичні) окремо [7, 24].

Це уможливлює побудову системи облікового відображення доходів у розрізі окремих бізнес-процесів. Для досягнення мети щодо забезпечення менеджменту господарюючого суб'єкта неупередженою, достовірною, релевантною інформацією про рух наявних грошових потоків від отриманих доходів, пропонуємо використовувати класифікацію доходів у розрізі видів надходження коштів (безготівковий та готівковий спосіб). При цьому, необхідно взяти до уваги норми Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій ...», який ідентифікує здійснену оплату отриманих послуг платіжною картою з використанням терміналу як готівкову операцією.

Чітка класифікація доходів в розрізі різноманітних видів медичних послуг уможлиблює ефективнішу побудову облікового супроводження як належної інформаційної компоненти системи управління медичною комунальною установою, що допоможе у здійсненні формування достовірної інформації та надасть можливість оперативного реагування на зміни в сформованій структурі доходів за видами наданих послуг, а також досить ефективно реалізовувати процес внутрішнього контролю та проведення оперативного аналізу.

Нами запропонуємо використовувати інтегрований підхід при формуванні робочого плану рахунків обліку, через відкриття аналітичних рахунків з належним урахуванням особливостей функціонування медичних комунальних установ та ідентифікованих відповідних класифікаційних ознак.

Для реалізації даної цілі, до рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» необхідно відкрити належні аналітичні рахунки у розрізі наявних структурних підрозділів та переліку (видів) послуг, що ними надаються. Це уможливить формування аналітичної інформації відносно суми отриманих доходів не тільки за центрами відповідальності, а й за видами наданих послуг, що надаються досліджуванним господарюючим суб'єктом.

Виділення уточненої класифікації доходів (в розрізі субрахунків) у сфері медичної діяльності у складі рахунку 703 представлено на рисунку 1.7.

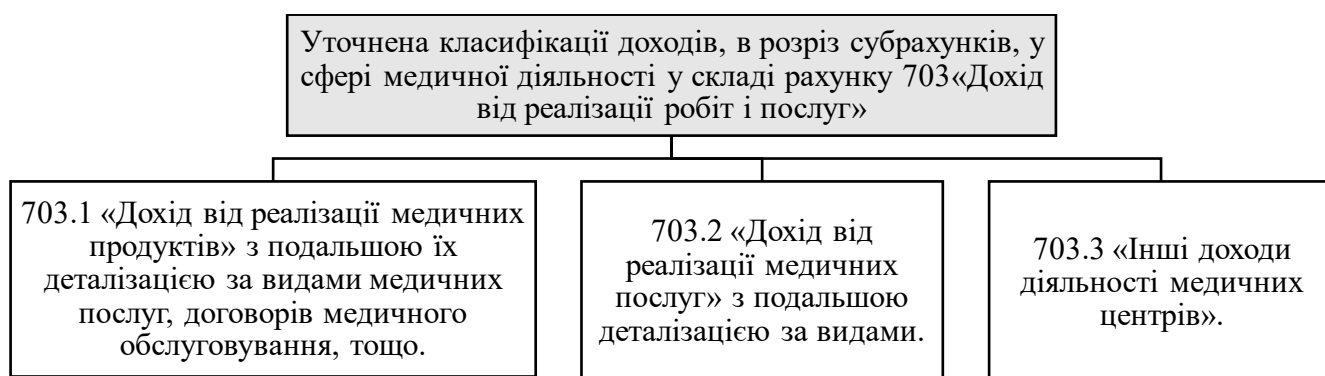


Рисунок 1.7 – Уточнена класифікації доходів у сфері медичної діяльності у складі рахунку 703

Джерело: узагальнено автором

Інші отримані доходи комунальних медичних закладів охорони здоров'я, виглядає раціональним відображати на класичних для інших сфер економічної діяльності облікових бухгалтерських рахунках (таблиця 1.1.).

Таблиця 1.1 - Склад інших доходів комунальних медичних закладів

№п/п	Назва доходів	Склад доходів	Код рахунку обліку
1	Інші операційні доходи	інші доходи від операційної діяльності, які не включають доходи медичної діяльності	71
2	Доходи від інвестиційної діяльності	надходження від розміщення тимчасово вільних коштів	72
3	Фінансові доходи	надходження у вигляді дивідендів, відсотків та інших платежів від здійснення фінансової діяльності	73
4	Інші доходи звичайної діяльності	пов'язані з веденням іншої звичайної діяльності медичних комунальних закладів	74

Джерело: узагальнено автором

Відповідно, запропоновані шляхи вдосконалення облікового відображення доходів та понесених витрат при наданні послуг господарюючими суб'єктами сфери медичного обслуговування сприятимуть формуванню системності до ідентифікації та візуалізації потрібної інформації щодо функціонування відповідного центру у розрізі наданих ним послуг, що може виступити основою для ухвалення ефективних рішень у сфері управління окремим медичним закладом.

Науковцями визначено основні моменти, на які менеджери мають акцентувати увагу, вибудовуючи систему обліку на окремому підприємстві з виокремленими центрами відповідальності. А саме, спрямованість на ідентифіковані ключові фактори успіху: вартість та якість, пошук альтернативних шляхів зниження витрат на виробництво. Коефіцієнт якості повинен містити не тільки якість продукції (робіт чи послуг), але і безпосередньо якість процесу управління, що має на увазі здійснення управління процесом [29].

За даними проведеного аналізу спеціалізованої літератури, можемо констатувати відсутність єдиного підходу до тлумачення терміну «центр

відповідальності» серед сучасних науковців. Було встановлено, що визначення умовно можна розділити на дві складові частини: перша вказує, чи є він центром відповідальності, а друга - що він безпосередньо здійснює.

Вивчення спеціальної літератури дозволило встановити той факт, що існують також різні підходи до сегрегації центрів відповідальності та спеціалізованих характеристик їх основних типів.

Відповідно, найбільш поширеною серед науковців являється класифікація центрів відповідальності, яка базується на обсязі повноважень та характері відповідальності керівників відповідних структурних підрозділів господарюючого суб'єкта. На цій основі дослідники виділяють кілька типів центрів відповідальності, а саме: центри витрат, центри прибутку, центри інвестиції; центри витрат, центри доходу, центри прибутку, центри інвестиції; центри витрат, центри доходу, центри прибутку, центри інвестицій, ефективність витрат [28].

Дослідження організаційної складової облікового відображення доходів комунальних некомерційних підприємств у галузі охорони здоров'я, дозволило виокремити в аналітичному обліку групи доходів, які слід ідентифікувати (рисунок 1.8.).

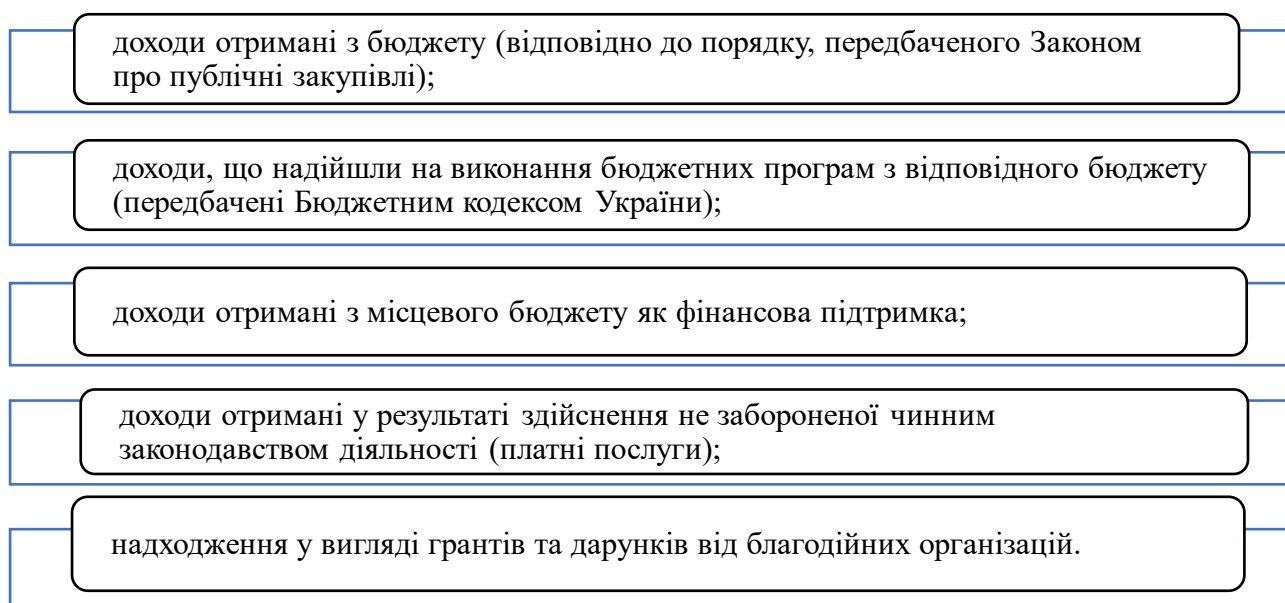


Рисунок 1.8 – Групи доходів, які слід ідентифікувати в аналітичному обліку КНП у галузі охорони здоров'я

Джерело: узагальнено автором

Залежно від ідентифікованих складових компонентів доходів, аналітичний облік витрат комунальних некомерційних підприємств у галузі охорони здоров'я теж слід здійснювати за напрямками відображеними на рисунку 1.9.

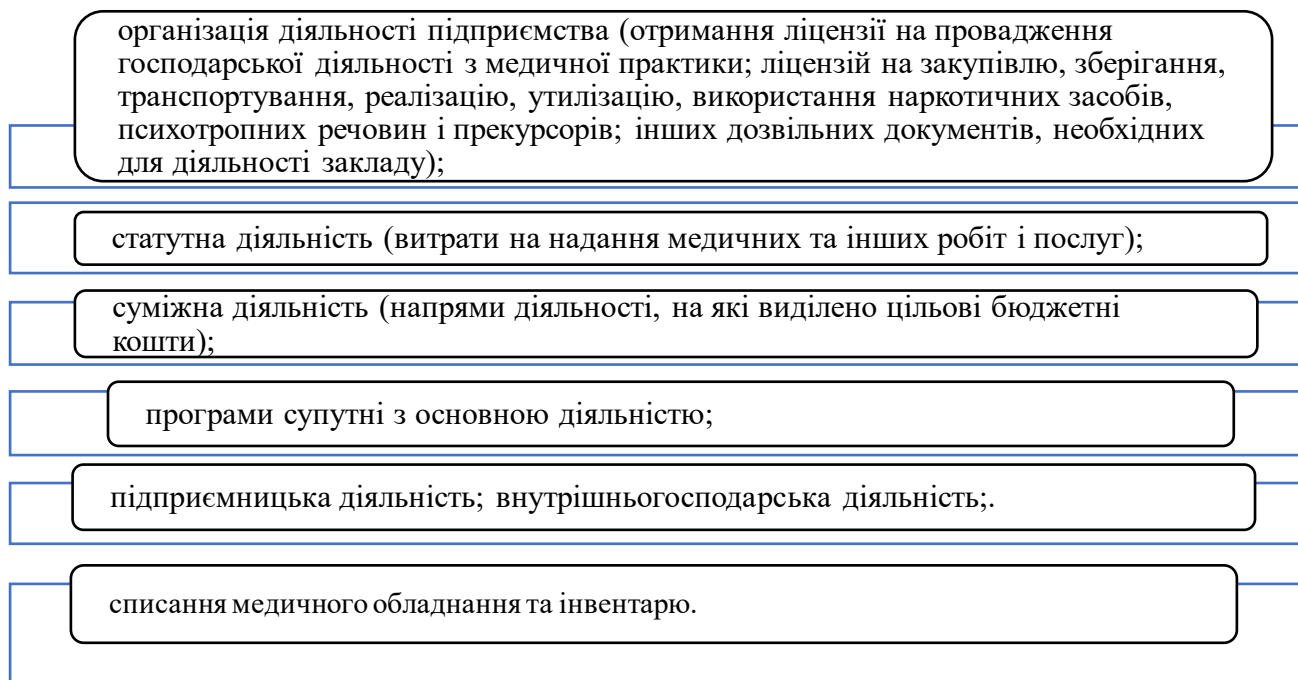


Рисунок 1.9 – Групи витрат, які слід ідентифікувати в аналітичному обліку КНП у галузі охорони здоров'я

Джерело: узагальнено автором

За даних умов, актуальним являється вдосконалення бухгалтерського облікового відображення витрат, в т. ч. адміністративних, що уможливлює вдосконалення процесу планування та контролю щодо використання бюджетних коштів та нормування фактичного витрачання коштів, одержаних як від юридичних і від фізичних осіб.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ У КНП «ЛЕБЕДИНСЬКА ЛІКАРНЯ ІМЕНІ ЛІКАРЯ К.О.ЗІЛЬБЕРНИКА»

2.1 Організаційно-економічна характеристика комунального медичного закладу

Комунальне унітарне некомерційне підприємство, що має повну назву Комунальне некомерційне підприємство «Лебединська лікарня імені лікаря К.О.Зільберника» Лебединської міської ради являє собою заклад охорони здоров'я, який представляє послуги як первинної так і вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги, вживає заходи для профілактики різноманітних захворювань. Право звертатись за допомогою мають будь які громадяни України в межах діючого законодавства та статуту досліджуваного медичного закладу.

Власником комунального підприємства виступає Лебединська міська рада, яка представила у користування медичному закладу частину спільного майна Лебединської територіальної громади. Досліджуване підприємство є некомерційним, тому розподіл отриманих прибутків в ході фінансово-економічної діяльності між засновниками не здійснюється (прямо заборонено законодавством).

Адреса розташування базового комунального підприємства є Сумська область, місто Лебедин, вул. Михайлівська, 17.

Візуалізовано предметну характеристику функціонування КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» на рисунку 2.1.

Комунальне підприємство являється суб'єктом публічного права, користується закріпленим за ним майном, має відокремлений баланс та відповідні поточні (реєстраційні) рахунки, залучає необхідні ресурси (фінансові, матеріально-технічні, трудові та інші), в межах наявної ліцензії надає медичні послуги.

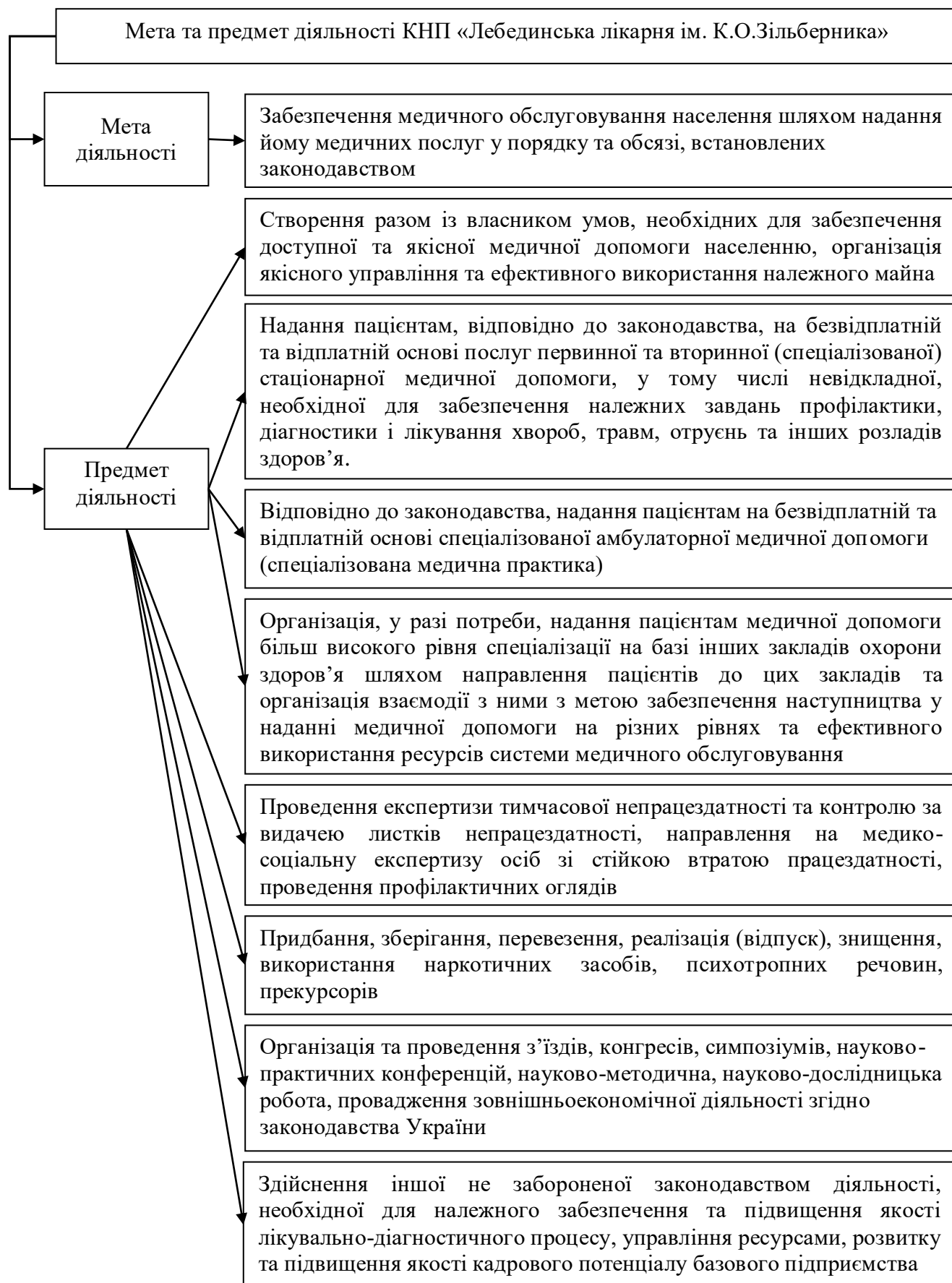


Рисунок 2.1 – Передбачені статутом мета та предмет функціонування КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: узагальнено автором за даними статуту досліджуваного медичного закладу

У досліджуваному закладі охорони здоров'я функціонує затверджене Положення про облікову політику. Бухгалтерський облік та формування показників для фінансової звітності організовано у відповідності до національних стандартів бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік провадить бухгалтерська служба, очолювана головним бухгалтером. Права та обов'язки бухгалтерів врегульовано чинним законодавством та їх посадовими інструкціями.

Основою для проведення характеристики фінансово-господарської діяльності базового бізнес суб'єкта виступили його звітні форми, окремі компоненти яких, наведено у додатках А, Б.

Безсумнівним виступає факт, що стабільність функціонування та розвитку окремого господарюючого суб'єкта у значній мірою перебуває у залежності від наявних у користуванні активів. В таблиці 2.1 представлено (із застосуванням вартісного виразу) в розрізі окремих компонент інформацію щодо фактично наявних активів, а також їх питому вагу в сформованій загальній структурі.

Таблиця 2.1 – Фактичний склад та структура активів КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Показники	Показники за 2020 рік		Показники за 2021 рік		Показники за 2022 рік		Факт. відх. 2022 р. від 2020 р., +, - (тис. грн.)
	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Фактичний розмір незавершених капітальних інвестицій підприємства	1433,1	2,75	3661,9	5,22	1856,1	1,87	423,0
Залишкова вартість наявних основних засобів	29143,4	55,94	28478,3	40,62	53099,9	53,41	23956,5
Загальна балансова вартість наявних необоротних активів	30576,5	58,69	32140,2	45,84	54956	55,28	24379,5
Запаси	7272,2	13,96	11726,1	16,72	15294,4	15,38	8022,2
Сума фактично наявної дебіторської заборгованості	119,7	0,23	353,5	0,50	134,1	0,13	14,4

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Фактичний розмір наявних грошових коштів	14118,9	27,10	25830,6	36,84	28915,1	29,08	14796,2
Наявна сума витрат майбутніх періодів	7,0	0,01	11,5	0,02	44,7	0,04	37,7
Інші представлені оборотні активи	-	-	54,6	0,08	77,3	0,08	77,3
Загальна балансова вартість наявних оборотних активів	21517,8	41,31	37976,3	54,16	44465,8	44,72	22948
Активи, всього	52094,3	100	70116,5	100	99421,8	100	47327,5

Джерело: розраховано автором на підставі показників фінансової звітності комунального підприємства

Акцентуючи увагу на складових наявних активів, можемо зауважити, що загальна вартість наявних активів, в межах досліджуваного періоду, у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» зросла на 47327,5 тис. грн., або на 90,9 %. Всі складові компоненти активів комунального підприємства зростали, при цьому найвагомішого абсолютного збільшення зазнали: вартість основних засобів на 24379,5 тис. грн., грошових коштів на 14796,2 тис. грн. та запасів на 8022,2 тис. грн., що у відносному значенні склало 82,2 %, 104,8 % та 10,3 % відповідно.

Говорячи про джерела формування наявного майна комунального підприємства, то детальна інформація представлена в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 - Склад та фактична структура джерел формування майна КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Показники	Показники за 2020 рік		Показники за 2021 рік		Показники за 2022 рік		Відх. 2022 р. від 2020 р., (тис. грн.)
	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Фактичний розмір додаткового капіталу	14076,5	27,02	12672,2	18,07	13214,6	13,29	-861,9
Фактична сума нерозподіленого прибутку	19573,8	37,57	34974,5	49,88	60057,4	60,41	40483,6

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Загальний балансовий розмір власного капіталу	33650,3	64,59	47646,7	67,95	73272	73,70	39621,7
Сума довгострокових зобов'язань	4464,9	8,57	9194,7	13,11	8996,3	9,05	4531,4
Наявна сума поточної кредиторської заборгованості в т.ч за:							
товари, послуги	52,6	0,10	279,9	0,40	39,8	0,04	-12,8
бюджетних розрахунках	38,5	0,07	28,2	0,04	27,4	0,03	-11,1
проведених розрахунках зі страхування	70,0	0,13	-	-	-	-	-70,0
проведених розрахунках з оплати праці	-	-	28,5	0,04	-	-	-
Наявна сума доходів майбутніх періодів	13818	26,52	12873	18,36	16327,6	16,42	2509,6
Інші наявні поточні зобов'язання	-	-	65,5	0,09	758,7	0,76	758,7
Загальна балансова вартість наявних поточних зобов'язань	13979,1	26,83	13275,1	18,93	17153,5	17,25	3174,4
Пасиви, всього	52094,3	100	70116,5	100	99421,8	100	47327,5

Джерело: розраховано автором на підставі показників фінансової звітності комунального підприємства

Дані представлені у таблиці 2.2., дають підстави зауважити, що загальна сума пасивів у досліджуваному комунальному підприємстві за 2022-2020 роки зросла на 47327,5 тис. грн. (90,9 %). Найвагомішого зростання зазнали такі складові: сума нерозподіленого прибутку на 40483,6 тис. грн. (206,8%), сума довгострокових зобов'язань на 4531,4 тис. грн. (101,5 %), сума доходів майбутніх періодів на 2509,6 тис. грн. (18,6 %), сума інших поточних зобов'язань на 758,7 тис. грн. При цьому, можемо спостерігати певне згортання таких джерел формування активів досліджуваного медичного закладу: додаткового капіталу на -861,9 тис. грн. (6,1 %), та різних складових поточної кредиторської заборгованості (за товари та послуги, розрахунків з бюджетом та страхуванню на

12,8 тис. грн. (24,3 %), з бюджетом на 11,1 тис. грн. (28,8 %) та 70,0 тис грн. відповідно.

Доречно відзначити зростання питомої ваги наявного власного капіталу в структурі пасивів базового комунального підприємства на 9,1 %, що свідчить про укріплення фінансово-майнового стану досліджуваного медичного закладу.

Реалізуючи мету нашого дослідження, розглянемо склад та структуру доходів та витрат базового комунального підприємства за 2020-2022 роки. Фактичні показники, що знайшли відображення в бухгалтерському обліку медичного закладу щодо отриманих доходів представлено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Окремі компоненти та фактична структура доходів КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

№ з/п	Найменування показника	2021р.		2022 р.		Факт. відх. 2022 р. від 2021 р., +, -	
		Сума грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8
д	Дохід (без ПДВ), всього	137643379	100	162494348	100	24850968	18,05
д.1	Дохід від реалізації, всього	120856591	87,80	138399776	85,17	17543185	14,52
д.1.3	Робіт та послуг, у тому числі	107800905	78,32	138399776	85,17	30598870	28,38
д.1.3.1	дохід за програмою медичних гарантій (з додатка Доходи ПМГ)	102768438	74,66	132620105	81,62	29851666	29,05
д.1.3.2	дохід від надання медичних та немедичних послуг за кошти фізичних і юридичних осіб та страхових виплат	5032467	3,66	5779671	3,56	747203	14,85
д.1.4.	Вирахування з доходу (з мінусом)	-13055685	9,49	-	-	13055685	-100,00
д.2.	Інший операційний дохід, всього	13560950	9,85	17595299	10,83	4034349	29,75
д.2.1	Цільовий інший операційний дохід, всього, у тому числі	13055685	9,49	17200393	10,59	4144707	31,75
д.2.1.2	від цільової благодійної допомоги в частині фінансування пацієнтом свого лікування	1244701	0,90	2299618	1,42	1054916	84,75

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
д.2.2	Інший операційний дохід від надання майна в оренду	69967	0,05	77558	0,05	7590	10,85
д.2.3	Інший операційний дохід від компенсацій за комунальні платежі від орендаря	189869	0,14	199771	0,12	9902	5,22
д.2.4	Інше (інший операційний дохід), всього, з нього	245429	0,18	117576	0,07	-127852	-52,09
д.3.	Неопераційний дохід, всього	3225837	2,34	6499272	4,00	3273434	101,48
д.3.1	Неопераційний дохід, від амортизації по НА та ОЗ, що отримані як цільове фінансування (Дт 69 Кт 745)	1336557	0,97	1767216	1,09	430659	32,22
д.3.2	Неопераційний дохід від амортизації по НА та ОЗ, що отримані безоплатно (Дт 424 Кт 745)	1198468	0,87	1196099	0,74	-2368	-0,20
д.3.3	Інший неопераційний дохід	690812	0,50	3535956	2,18	2845143	411,85

Джерело: розраховано автором на підставі облікових даних комунального підприємства

Проаналізувавши дані, представлені в таблиці 2.3, можемо констатувати суттєве зростання отриманих доходів (без ПДВ) у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника». Так у 2022 році у порівнянні з 2021 роком даний узагальнений показник зріс на 24850968 грн. (18,05 %). Мали найвагоміший вплив на зростання даного індикатора: дохід від реалізації робіт та послуг 17543185 грн. (14,52%) (в т.ч. дохід за програмою медичних гарантій 29851666 грн. (29,05 %), доходу від надання медичних та немедичних послуг за кошти фіз. і юр. осіб 747203 грн. (14,85 %) та відсутності вирахувань з доходу на суму 13055685 грн.); інший операційний дохід 4034349 грн. (20,75 %); неопераційний дохід 3273434 грн. (101,48 %).

У відповідності до теми дослідження, іншою компонентою аналізу виступили витрати базового комунального підприємства. Відповідно, складові

елементи та узагальнена структура витрат досліджуваного медичного закладу знайшли відображення в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Окремі складові та фактична структура операційних та неопераційних витрат КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника», грн.

Код статті витрат	Статті витрат	Всього витрати		Факт. відх. 2022р. від 2021 р., +, -
		2021 рік	2022 рік	
1.	2	3	4	5
в.	Витрати (без амортизації)	105281296	133200270	27918974
в.1	Операційні (без амортизації)	105281296	133200270	27918974
в.1.1	Заробітна плата	62849603	82891134	20041532
в.1.2	Нарахування на оплату праці	13730906	18067729	4336822
в.1.3	Соціальне забезпечення (у тому пільгові пенсії)	352996	424501	71504
в.1.4	Матеріальні витрати	26497802	30547890	4050088
в.1.4.1	Медикаменти та перев'язувальні матеріали	13695100	15009304	1314205
в.1.4.1.1	Лікарські засоби (крім кисню)	9490358	11209782	1719424
в.1.4.1.2	Кисень, що використовується для у медичних цілях (не власного виробництва)	1388230	241800	-1146430
в.1.4.1.3	Кров та її компоненти	312030	170205	-141825
в.1.4.1.4	Вироби медичного призначення та допоміжні засоби слуху, зору, руху, засоби протезування для кардіології, ендопротезів, інші протези тощо	2197219	2229841	32621
в.1.4.1.5	Імунобіологічні препарати	0	980863	980863
в.1.4.1.7	Дезінфекційні засоби	307262	176814	-130449
в.1.4.2	Засоби індивідуального захисту	1532868	974324	-558544
в.1.4.3	Продукти харчування	647349	491205	-156144
в.1.4.4	Предмети, матеріали та інвентар	948823	587953	-360870
в.1.4.5	Будівельні матеріали	1759113	1600902	-158211
в.1.4.6	Паливно-мастильні матеріали	2788730	3256612	467882
в.1.4.7	Витрати комунальних послуг та інших енергоносіїв (тепло, електроенергія, вода, інше)	2336081	2414720	78639
в.1.4.9	Господарські матеріали	225662	293007	67345
в.1.4.10	Ремонт	2564077	5919864	3355788
в.1.4.10.1	Ремонт медичного обладнання	160066	142429	-17637
в.1.4.10.2	Ремонт приміщень	2065318	2264082	198764
в.1.4.10.3	Ремонт ліфтів, оргтехніки, ПК	8710	0	-8710
в.1.4.10.4	Ремонт Авто	1400	69315	67915

Продовження таблиці 2.4

в.1.4.10.6	Інший ремонт	328583	3444038	3115455
в.1.5	Інші операційні витрати	1849988	1269016	-580972
в.1.5.1	Видатки на відрядження	56849	44846	-12003
в.1.5.2	Підготовка (перепідготовка) кадрів та підвищення кваліфікації	88781	83242	-5539
в.1.5.3	Послуги (крім комунальних)	0	269408	269408
в.1.5.4	Зовнішні послуги з медичної допомоги	30813	27946	-2867
в.1.5.5	ТО/сервісне обслуговування/поверка НМА	697594	571113	-126481
в.1.5.5.1	ТО медобладнання	177143	26494	-150649
в.1.5.5.2	ТО ліфти, ПК, оргтехніка, телефони	159878	201396	41518
в.1.5.5.3	ТО, сервісне обслуговування авто	35412	0	-35412
в.1.5.5.4	Інше ТО та обслуговування	27449	27990	541
в.1.5.5.5	ТО/обслуговування ННМА (ППЗ)	297713	315233	17520
в.1.5.6	Зв'язок, інтернет	108062	107290	-771
в.1.5.8	Охорона	52100	50050	-2050
в.1.5.11	Страховання	22044	21326	-718
в.1.5.12	Інші послуги	705294	41255	-664039
в.1.5.13	Податки	19227	18481	-746
в.1.5.14	Банківське обслуговування	13132	14445	1313
в.1.5.15	Відшкодування вартості пільгових ліків, інсулінів	8551	0	-8551
в.1.5.16	Інші витрати	47542	19614	-27929
в.1.6	Амортизація	3879974	4211251	331277
в.1.6.1	Амортизація основних засобів	2744274	3385725	641451
в.1.6.2	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	1135700	825525	-310174

Джерело: розраховано автором на підставі облікових даних досліджуваного комунального підприємства

У таблиці 2.4, на підставі даних бухгалтерського обліку, відображено фактичні статті витрат досліджуваного комунального неприбуткового підприємства. Слід визнати, що у 2022 році порівняно з 2021 роком, разом із доходами, суттєво зросли і витрати даного господарюючого суб'єкта. Відповідно, загальна сума операційних витрат (без амортизації) зросла на 27918974 грн. (26,5 %). Всі статті, що представляють всі елементи витрат (за виключенням матеріальних), мають стійку тенденцію до зростання. Говорячи про матеріальні

витрати, доцільно зауважити, що окремі їх компоненти носять варіативний характер: одні збільшуються, а інші зменшуються). Даний факт, безпосередньо пов'язаний з особливостями функціонування та поточними потребами у матеріалах досліджуваного медичного комунального підприємства Лебединської міської ради.

Класифікацію фактично понесених витрат КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» в розрізі окремих елементів представлено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Понесені витрати за елементами КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника», грн.

№з/п	Елементи витрат	2021 рік	Питома вага, %	2022 рік	Питома вага, %	Відхилення 2022 р. від 2021 р.	
						грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Витрати за елементами, всього, у тому числі	109161270	100	137411520	100	28250251	25,88
1.1.	Матеріальні витрати	26497802	24,27	30547890	22,23	4050088	15,28
1.2.	Витрати на оплату праці	62849603	57,58	82891134	60,32	20041532	31,89
1.3.	Відрахування на соціальні заходи	13730906	12,58	18067729	13,15	4336822	31,58
1.4.	Соціальне забезпечення (у тому пільгові пенсії)	352996	0,32	424501	0,31	71504	20,26
1.5.	Амортизація	3879974	3,55	4211251	3,06	331277	8,54
1.6.	Інші операційні витрати	1849988	1,69	1269016	0,92	-580972	-31,40

Джерело: узагальнено автором на підставі облікових даних досліджуваного комунального підприємства

Дані представлені у таблиці 2.5, вкотре доводять факт зростання витрат, понесених базовим комунальним підприємством в розрізі окремих елементів: матеріальні витрати на 4050088 грн (15,28 %); витрати на оплату праці на 20041532 грн. (31,89 %); відрахування на соц. заходи на 4336822 грн. (31,58 %); соціальне забезпечення на 71504 грн. (20,26 %); амортизація на 331277 грн. (8,54 %). І тільки інші операційні витрати у 2022 році у порівнянні з 2021 роком скоротились 580972 грн. (31,40 %).

Розглянувши як доходи так і витрати базового медичного закладу, окремо увагу слід акцентувати на фінансових результатах діяльності. Цифрове відображення чистого прибутку отриманого в межах досліджуваного періоду та розрахована рентабельність діяльності КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» представлено на рисунку 2.2.

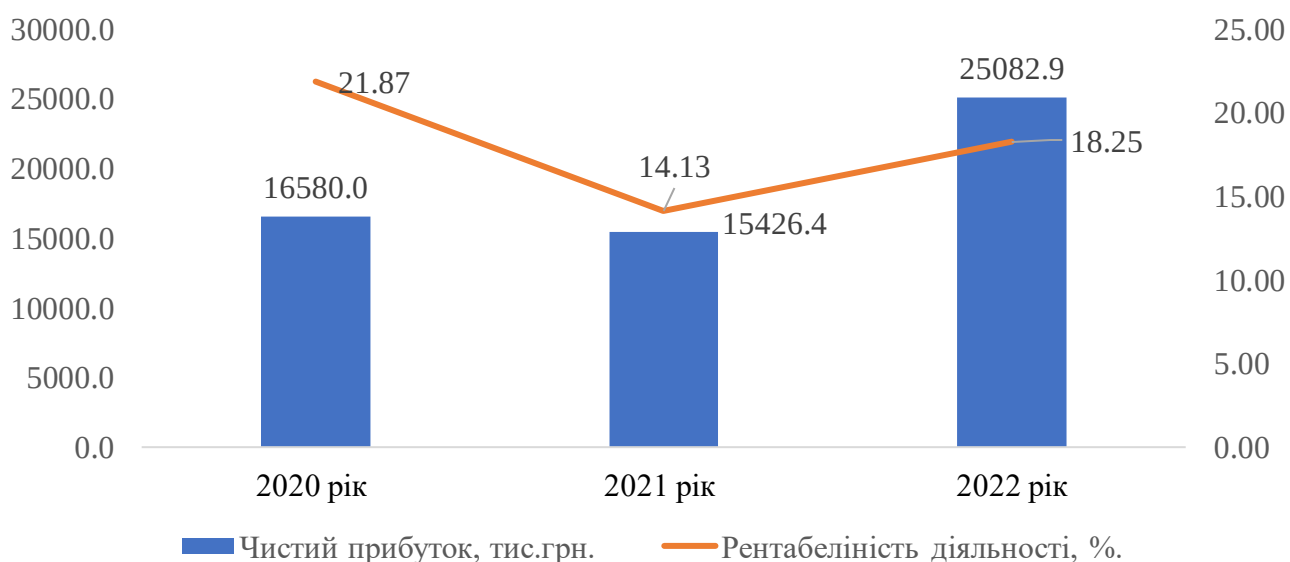


Рисунок 2.2 – Чистий прибуток та рентабельність діяльності КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: розраховано автором на підставі облікових даних досліджуваного комунального підприємства

Дані представлені на рисунку 2.2, вказують на той факт, що аналізуєме комунальне підприємство у 2020-2022 роках спрацювало ефективно, щорічно отримуючи значну суму чистого прибутку та маючи рівень рентабельності в межах від 14,13 % у 2021 році до 21,87 % у 2020 році (2022 рік – 18,25%).

Згідно статуту, КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» провадить некомерційну діяльність, яка має спрямування на досягнення соціальних та інших передбачених результатів без мети одержання прибутку. Тому, заборонено проводити розподіл отриманого прибутку між засновниками чи працівниками. Відповідно, сума отриманого прибутку має бути спрямованою на фінансування

видатків даного комунального підприємства та реалізацію напрямів функціонування (мета, ціль, завдання) передбачених діючим статутом.

2.2 Організація формування, обліку доходів та витрат комунального медичного закладу

Для організації облікового супроводження господарсько-фінансово-економічної діяльності в КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» використовують журнально-ордерну систему обліку із застосуванням програмного продукту ДЕБЕТ Плюс ТМ. Для нарахування та звітування по заробітній платі у досліджуваному комунальному підприємстві використовують програмний комплекс СОФТМАКС. Дотримання облікових процедур у медичному закладі здійснює бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером. Бухгалтерське супроводження активів і зобов'язань здійснюється у розрізі видів діяльності: первинна медична допомога населенню; багатопрофільна стаціонарна медична допомога населенню; платні медичні послуги.

При роботі з документами, щодо обліку доходів та витрат, у досліджуваному комунальному підприємстві керуються затвердженим графіком документообігу, який являється додатком № 1 до Положення про облікову політику. При здійсненні господарських операцій, щодо яких відсутні затверджені офіційні форми первинних бухгалтерських документів, на підприємстві застосовують індивідуальні форми (до моменту затвердження належних офіційних форм). Для облікового відображення операцій по яких можуть бути відсутніми первинні документи на дату формування балансу, у базовому медичному закладі використовують акт. Належним чином оформлені, первинні та зведені бухгалтерські облікові документи можуть бути сформовані у електронній або паперовій формі.

Інвентаризація здійснюється, затвердженою окремим наказом комісією, у відповідності до письмового розпорядження (наказу) керівника комунального підприємства. У КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» не проводять

переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу наявних нематеріальних активів та основних засобів. За потреби, переоцінку, списання та оприбуткування активів проводить спеціально призначена комісія. У разі нагальної потреби, до оцінки можуть бути залучені спеціалізовані оціночні компанії.

Досліджуване комунальне підприємство організовує та веде облік (в т.ч. доходів і витрат) відповідно до затвердженого робочого плану рахунків, який виступає додатком 3 до положення про облікову політику. Для обліку понесених витрат, базовий господарюючий суб'єкт використовує рахунки 9 класу. Облікові регістри для обліку доходів та витрат, які знайшли використання у досліджуваному медичному закладі представлено на рисунку 2.3.

Номер та вид регістру	•Назва регістру
Журнал № 5 , Журнал № 5а (по кореспондуючих рахунках)	- Розділ 1 Журналу 5 і Журналу 5а за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 - Розділ 3 Журналу 5 рахунку 91.
Журнал № 6 (по кореспондуючих рахунках)	- Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79 - Розділ 2 "Аналітичні дані про доходи"
Журнал № 7 (по кореспондуючих рахунках Відомість)	Журнал 7 за кредитом рахунку 44 Відомість аналітичних даних рахунку 44

Рисунок 2.3 – Перелік регістрів обліку щодо доходів та витрат у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: сформовано автором на підставі облікових даних досліджуваного комунального підприємства

Один календарний місяць представляє собою тривалість операційного циклу при виконанні робіт чи наданні послуг. Оцінка ступеня завершеності операцій щодо надання послуг (виконання робіт) здійснюється за методом вивчення виконаної роботи. Діючі нормативні показники щодо нормування витрат у базовому комунальному підприємстві відображено на рисунку 2.4.

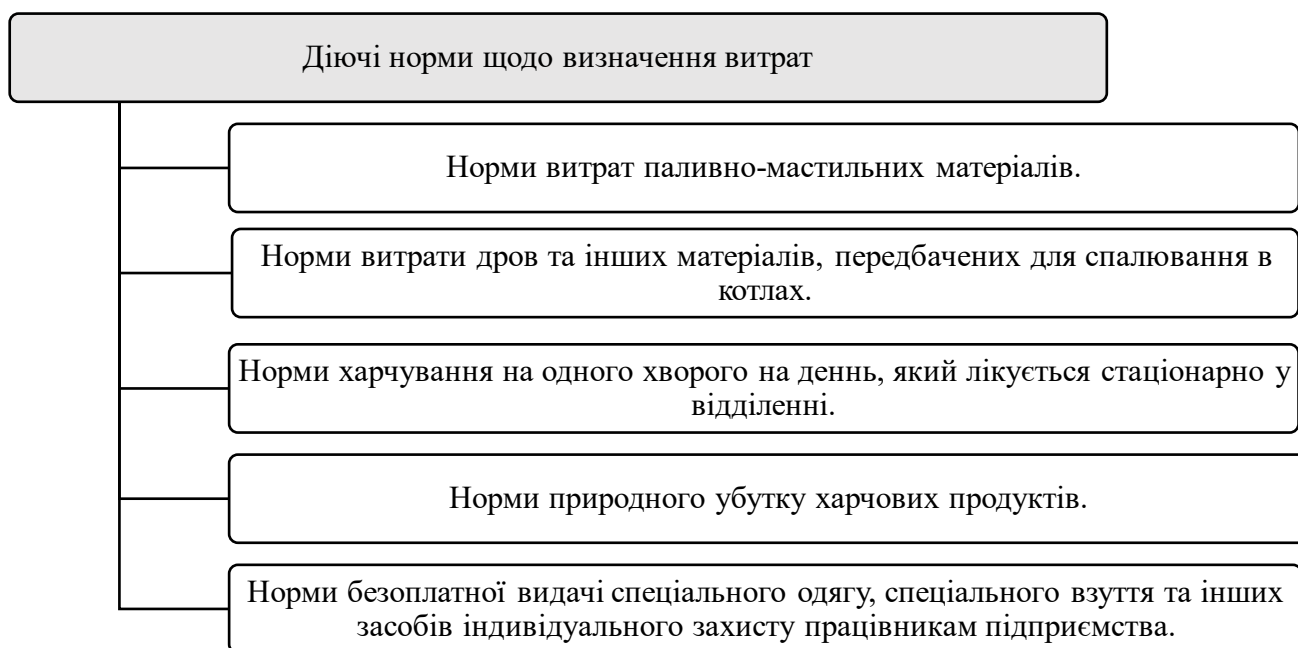


Рисунок 2.4 – Діючі норми щодо визначення витрат у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: сформовано автором на підставі облікових даних досліджуваного комунального підприємства

Метод калькулювання медичним закладом виробничої собівартості послуг – простий. Собівартість вже реалізованої послуги формується з безпосередньо виробничої собівартості послуг, які було реалізовано впродовж відповідного звітного періоду, постійних нерозподілених загальновиробничих витрат присутніх наднормативних виробничих витрат.

Окремі складові виробничої собівартості послуг, що надаються досліджуваним комунальним підприємством, знайшли відображення на рисунку 2.5.

У комунальному неприбутковому підприємстві, в якості бази розподілу змінних і постійних розподілених загально виробничих витрат застосовують прямі витрати на оплату праці. До змінних загальновиробничих витрат у досліджуваному медичному закладі відносять: понесені витрати на здійснення службових відряджень; понесені витрати на купівлю предметів, інвентарю та матеріалів; затрати на професійну підготовку чи перепідготовку залучених працівників.

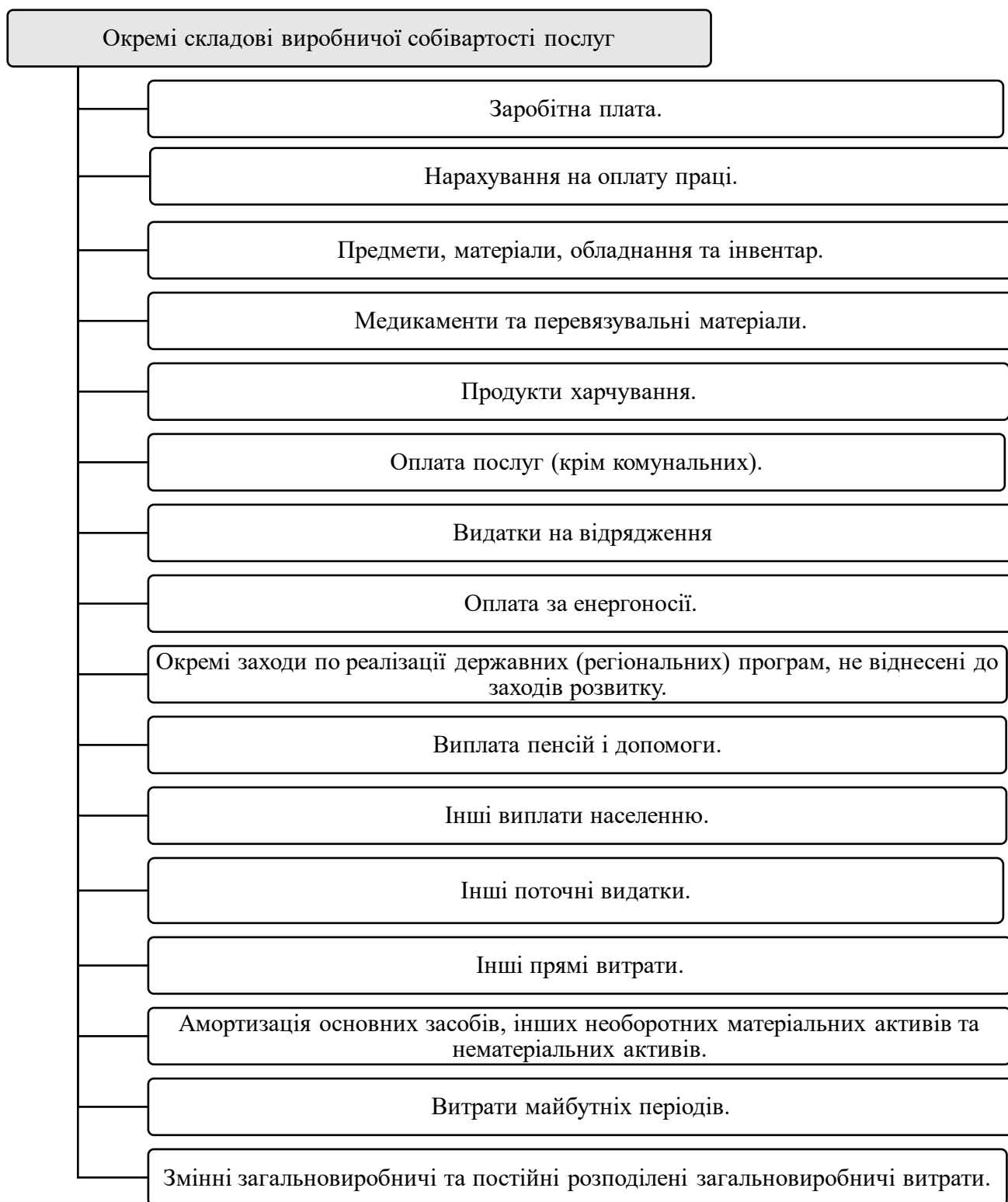


Рисунок 2.5 – Окремі компоненти виробничої собівартості послуг у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: сформовано автором на підставі облікових даних досліджуваного комунального підприємства

До постійних загальновиробничих відносять витрати: на амортизацію основних засобів, ремонти приміщень, поточні ремонти задіяного обладнання,

оренду приміщень (всі загальнопромислового призначення), оплату праці та соціальні відрахування працівників котельні та господарсько-обслуговуючого персоналу.

Сучасний бухгалтер вважає за норму застосування у своїй повсякденній роботі якісних бухгалтерських інформаційних продуктів (спеціалізованих програм). Крім облікового супроводження діяльності досліджуваного господарюючого суб'єкта, актуальності набуває і дотримання порядку здачі окремих звітних форм (в т.ч. і фінансових).

Але, перш ніж сформулювати та представити форми фінансової звітності, необхідно провести колосальну роботу щодо узагальнення та систематизації всієї наявної первинної документації, відображення її в облікових регістрах, сформулювати якісну систему довідників у програмі в межах підприємства. Ось тут на допомогу в КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» й приходить програмний продукт ДЕБЕТ Плюс ТМ.

В якості переваг програмного продукту: «ДЕБЕТ Плюс ТМ» можемо відзначити: кросплатформеність (наявність можливості працювати на комп'ютерах у яких задіяні різні операційні системи, гнучкість у можливості налаштуванні під особливості й вимоги будь-якого підприємства чи установи (в т.ч. й комунального медичного закладу), легкість організації процесу масштабування.

Дане програмне рішення дозволяє окрім обліку доходів та витрат, базовому комунальному підприємству (що виступає темою нашого дослідження) якісно організувати облікове відображення:

- продуктів харчування та наявних матеріалів медичного призначення;
- товарно-матеріальних цінностей як у сумовому так і у кількісному вимірах;
- МНМА та основних засобів;
- повністю сформувати автоматизовану інформаційну систему нарахування та виплати заробітної плати (починаючи з побудови тарифікації, з належним врахуванням особливостей процедури преміювання медичних працівників), до

кінцевого експорту до банку створеної платіжної відомості щодо виплати зарплати;

➤ задіяного автотранспортного парку.

Залучена до роботи в КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» система «ДЕБЕТ Плюс ТМ» уможлиблює експорт реєстрів як юридичних так і фінансових зобов'язань та сформованих платіжних доручень у відповідний транспортний файл для представлення у Держказначейство України та імпорту виписок клієнт-банк чи СДО, плюс створення головної книги, журналів-ордерів, різноманітних звітних форм (в т.ч. бухгалтерських, бюджетних, казначейських фінансових), тощо.

При наявності постійних змін та трансформацій у законодавчій базі України, безумовно потрібна й адаптована під осучаснені вимоги програма спроможна організувати комплексну автоматизацію обліку в умовах діяльності виокремленого комунального неприбуткового підприємства. А належна комплексна автоматизація облікового процесу з використанням програми «ДЕБЕТ Плюс ТМ» — це реальна можливість організації всього обліку в межах однієї програми з представленими типовими налаштуваннями належних документів бухгалтерських проводок, та різноманітних звітних форм. Вагомого значення при цьому набуває сполучення факторів: функціонал-супровід-ціна.

Надалі розглянемо процедурне використання програмного продукту «ДЕБЕТ Плюс ТМ» для організації облікового супроводження доходів, витрат результатів діяльності та формування окремих звітних форм у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника».

Незалежно від форми організації та ведення обліку у межах кожного бізнес суб'єкта, безальтернативної актуальності набуває правильна побудова кореспонденцій бухгалтерських рахунків. Враховуючи тематику нашого дослідження, в таблиці 2.6, представлено бухгалтерські проведення щодо відображення доходів, витрат та фінансових результатів діяльності досліджуваного комунального підприємства.

Таблиця 2.6 – Облікове відображення доходів, витрат та результатів діяльності КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника», грн.

з/п	Зміст господарської операції за тематикою дослідження	Бухгалтерські проведення (у розрізі субрахунків)	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Відображено понесені витрати (за видами) комунальним підприємством впродовж звітнього періоду, тощо	23, 90, 91,92,94	20, 13, 63, 65,66,
2	Н бухгалтерських рахунках відображено дохід, що було отримано від реалізації власних запасів, МШП	361	712
3	Представлено на рахунках дохід, що було отримано від надання послуг чи виконання спеціалізованих робіт	36	703
4	Виокремлено з доходу суму ПДВ (податкові зобов'язання) з загальної вартості наданих послуг, виконаних спеціалізованих робіт	703	641/ПДВ
5	Відображено дохід при продажу покупцю об'єктів МНМА або ОЗ	377	712
6	На бухгалтерських рахунках представлено суму збитку, який буде відшкодований комунальному підприємству винною у нестачі особою	375	746
7	Відображено суму дооцінки залишкової вартості основних засобів в межах проведених попередніх уцінок	10	746
Закриття рахунків з обліку доходів від операційної діяльності			
8	Віднесено на фінансовий результат отримані доходи від реалізації наданих послуг, виконаних спеціалізованих робіт	703	791
9	Віднесено до фінансових результатів інші операційні доходи:		
	• при реалізації інших оборотних активів: в т.ч. необоротних активів, утримуваних для продажу, виробничих запасів, МШП тощо;	712	791
	• при здійсненні операційної оренди власних активів;	713	
	• при отриманні суми штрафів, неустойок, пені, інших санкцій, а також від відшкодування заподіяних комунальному підприємству збитків;	715	
	• при відшкодуванні попередньо списаних власних оборотних активів;	716	
	• при списанні кредиторської заборгованості для якої вже минув строк позовної давності;	717	
	• при безоплатному надходженні оборотних активів та доходів від здійснення цільового фінансування, яке безпосередньо пов'язане з операційною діяльністю комунального підприємства	718	

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4
Процедура закриття рахунків передбачених для обліку витрат від операційної діяльності комунальним підприємством, за умови, що воно використовує рахунки 9 класу			
10	Віднесено на фінансові результати поточного звітного періоду:		
	• суму собівартості реалізованих робіт, послуг тощо;	791	903
	• суму фактично понесених адміністративні витрати;		92
	• суму (за наявності) інших витрати операційної діяльності комунального підприємства:		
	собівартість реалізованих запасів (в т.ч. виробничих, матеріалів, відходів, передбачених необоротних активів утримуваних для продажу та інших);	791	943
	• суму нестач та втрат від псування наявних власних цінностей;		947
	• суму визнаних штрафів, неустойок, пені за неналежне виконання комунальним підприємством умов договорів або норм чинного законодавства.		948
Процедура облікового відображення нерозподіленого прибутку (за наявності непокритих збитків комунальним підприємством)			
11	Відображено процес закриття сальдо по рахунку 79 у комунальному підприємстві:		
	• за умов отримання прибутку	791, 792, 793	441 (442)
	• за умов отримання збитку	441 (442)	791, 792, 793
12	За результатами поточного звітного періоду проведено зменшення суми нерозподіленого прибутку на розмір фактичної суми прибутку, що була використана використаного у поточному звітному році (періоді);	441	443
13	За результатами поточного звітного періоду проведено збільшення суми непокритих збитків на фактичну суму прибутку, що був використаний у поточному звітному році (періоді);	442	443
14	Сформовано поточне сальдо за рахунком 44 (сума прибутку або сума збитку)	441	442

Первинні документи для обліку доходів та витрат кожного окремого комунального підприємства можуть різнитися та варіюватися залежно від конкретної діяльності та особливостей організації. До основних документів, що знайшли застосування у досліджуваному комунальному підприємстві включають:

➤ рахунки-фактури: оформлюються при купівлі товарів або послуг, містять інформацію про найменування товару/послуги, кількість, ціну та інші деталі.

- акти виконаних робіт (послуг): використовуються для фіксації факту виконання робіт або надання послуг, мають інформацію про обсяг виконаних робіт, вартість, умови оплати тощо.
- касові чеки та виписки: фіксують готівкові операції, зберігаються як доказ операцій, проведених готівкою.
- договори: укладаються при укладанні контрактів на послуги або постачання товарів, мають інформацію про умови та обов'язки сторін.
- платіжні вимоги: використовуються для фіксації отримання або видачі грошових коштів, містять деталі операцій і підписи сторін.
- податкові звіти та декларації: потрібні для звітування перед податковими органами, мають інформацію про прибуток, податки, зобов'язання тощо.
- акти інвентаризації: фіксують фактичні залишки матеріальних цінностей на складах або у виробництві.

Ці документи допомагають бухгалтерській службі вести точний облік фінансів, дотримуючись вимог законодавства та бухгалтерських стандартів. Організації також можуть використовувати специфічні документи залежно від своєї галузі та нагальних потреб.

Регістри аналітичного обліку можуть бути сформовані за допомогою спеціального бухгалтерського програмного забезпечення, що знайшло використання у базовому комунальному неприбутковому підприємстві. Реєстри можуть бути розширені або модифіковані відповідно до конкретних потреб та характеру діяльності кожного окремого комунального підприємства. Важливо, щоб вони відображали усі ключові аспекти фінансово-господарської діяльності і були зручними для процедури аналізу та формування звітності.

2.3 Організація контролю доходів та витрат комунального медичного закладу

КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» самостійно організовує та проводить оперативний, бухгалтерський (включаючи податкову та статистичну

складові) облік результатів власної діяльності та здійснює обробку та облік персональних даних власних найманих працівників, формує показники фінансової, юридичної та кадрової звітності. Дані процеси організовано відповідно до чинного законодавства України.

Окрім цього, досліджуване комунальне підприємство наділено відповідальністю щодо достовірного і своєчасного представлення відповідним органам визначених звітних форм. Фінансово-господарську діяльність базового комунального підприємства контролюють належні державні органи, в межах закріплених законодавством України за ними повноважень та порядку.

Виконавчий комітет Лебединської міської ради наділений повноваженнями щодо проведення контролю за організацією та провадженням фінансово-господарської діяльності досліджуваного комунального некомерційного підприємства та обсягом і якістю наданої населенню медичної допомоги.

КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» подає Уповноваженому органу управління (Виконавчому комітету Лебединської міської ради) за вимогою форми бухгалтерської звітності та іншу супровідну документацію щодо особливостей фінансово-господарської, медичної, кадрової та інших складових компонент діяльності.

Організація контрольних заходів щодо якості наданої медичної допомоги хворим за умов функціонування досліджуваного медичного комунального закладу, реалізується шляхом експертизи відповідності належної якості медичної допомоги, що була надана чинним принципам (в т.ч. міжнародним) доказової медицини, вимогам галузевих стандартів та положень законодавства у сфері охорони праці.

Організація якісного обліку результатів по окремих носіям витрат має сприяти забезпеченню якісною обліковою інформацією щодо доходів та витрат досліджуваного комунального підприємства, які є відокремленими в розрізі їх носіїв. Дана інформація уможливорює системі управління ухвалювати рішення, а саме, щодо потреби та обґрунтованості розширення спектру окремих складових сегментів послуг, що надаються медичним закладом.

Проведено групування витрат понесених в результаті реалізації операційної діяльності, що підвищить інформативність та якість управлінського обліку витрат досліджуваного комунального некомерційного підприємства та відображено на рисунку 2.6.



Рисунок 2.6 - Групування понесених витрат в ході операційної діяльності у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: узагальнено автором

Якісний підхід до відображення в обліку діяльності базового комунального медичного закладу потребує імплементації схем документообігу, процесу документального супроводження вхідної і вихідної інформації з урахуванням здійснених запитів внутрішніх стейкхолдерів, вибудови графіків формування, порядку представлення внутрішньої звітності.

Базовим документом, описує регламентацію обліку діяльності медичного комунального закладу в системі управління понесеними витратами, в межах окремого визначеного бізнес суб'єкта, являється Положення про облікову політику. При побудові складових облікової політики відносно витрат базового медичного закладу, необхідно розкрити безпосередні особливості їх ідентифікації,

класифікації, калькулювання, обліку та представлення у розробленому та затвердженому робочому плані рахунків комунального підприємства.

Для сприяння врегулюванню ідентифікованих питань вважаємо за доцільне, при реалізації облікових процедур, та калькулювання витрат застосовувати єдиний узагальнений підхід, який передбачає поетапне формування даної підсистеми з подальшим урахуванням притаманних їй ознак, перелік яких знайшов відображення на рисунку 2.7.

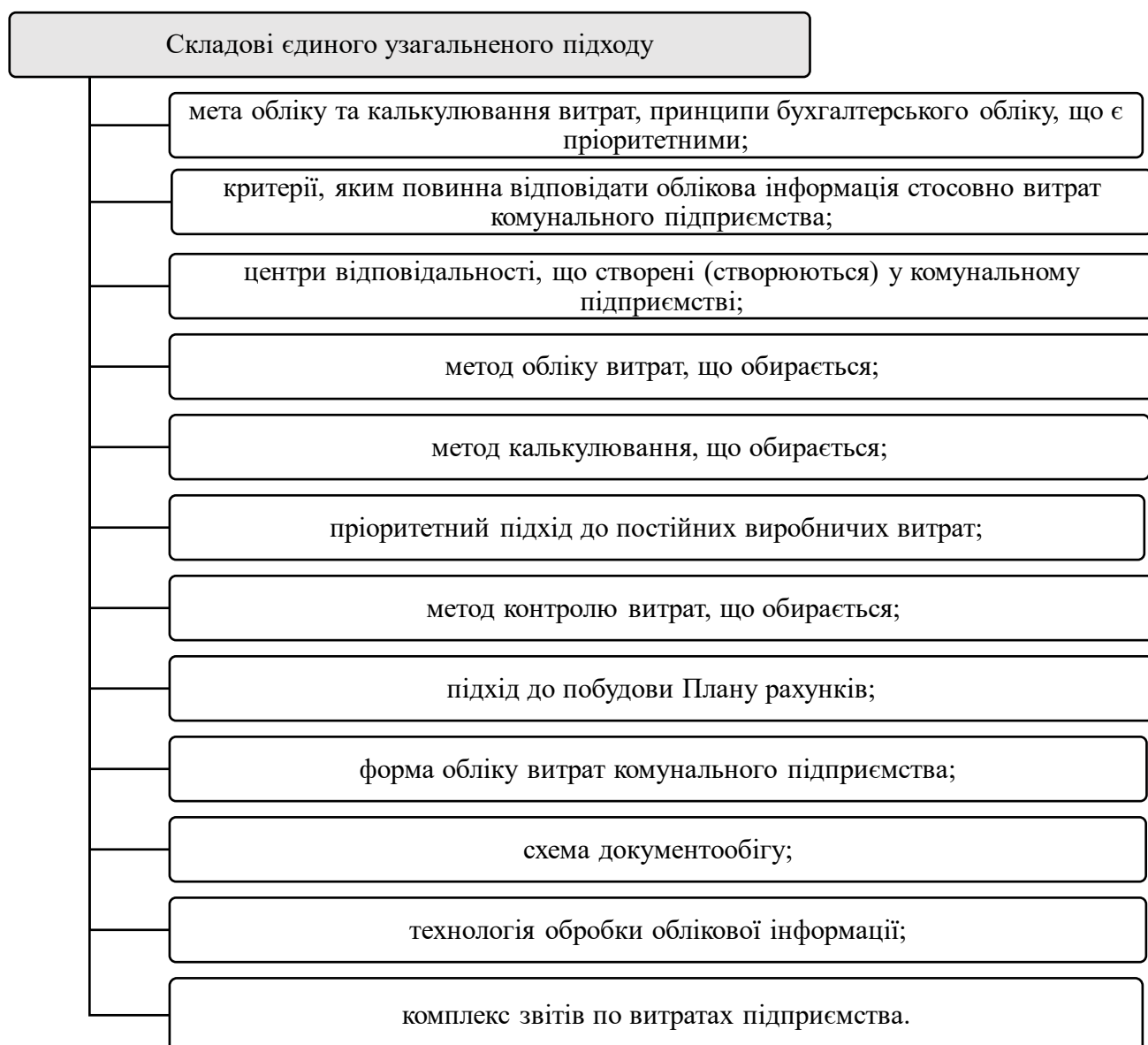


Рисунок 2.7 – Складові єдиного узагальненого підходу при здійсненні облікових процедур та калькулювання витрат у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: узагальнено автором

На нашу думку, потрібно відмітити, що при здійсненні класифікації доходів для представлення інформації різним групам стейкхолдерів, потрібно брати до уваги специфіку діяльності комунальних підприємств щодо яких ведеться представлення даної інформації.

Положення про облікову політику досліджуваного комунального некомерційного підприємства має містити питання методичного характеру щодо організації та ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат, і фінансових результатів його функціонування. На рисунку 2.8 відображено складові компоненти облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів діяльності.

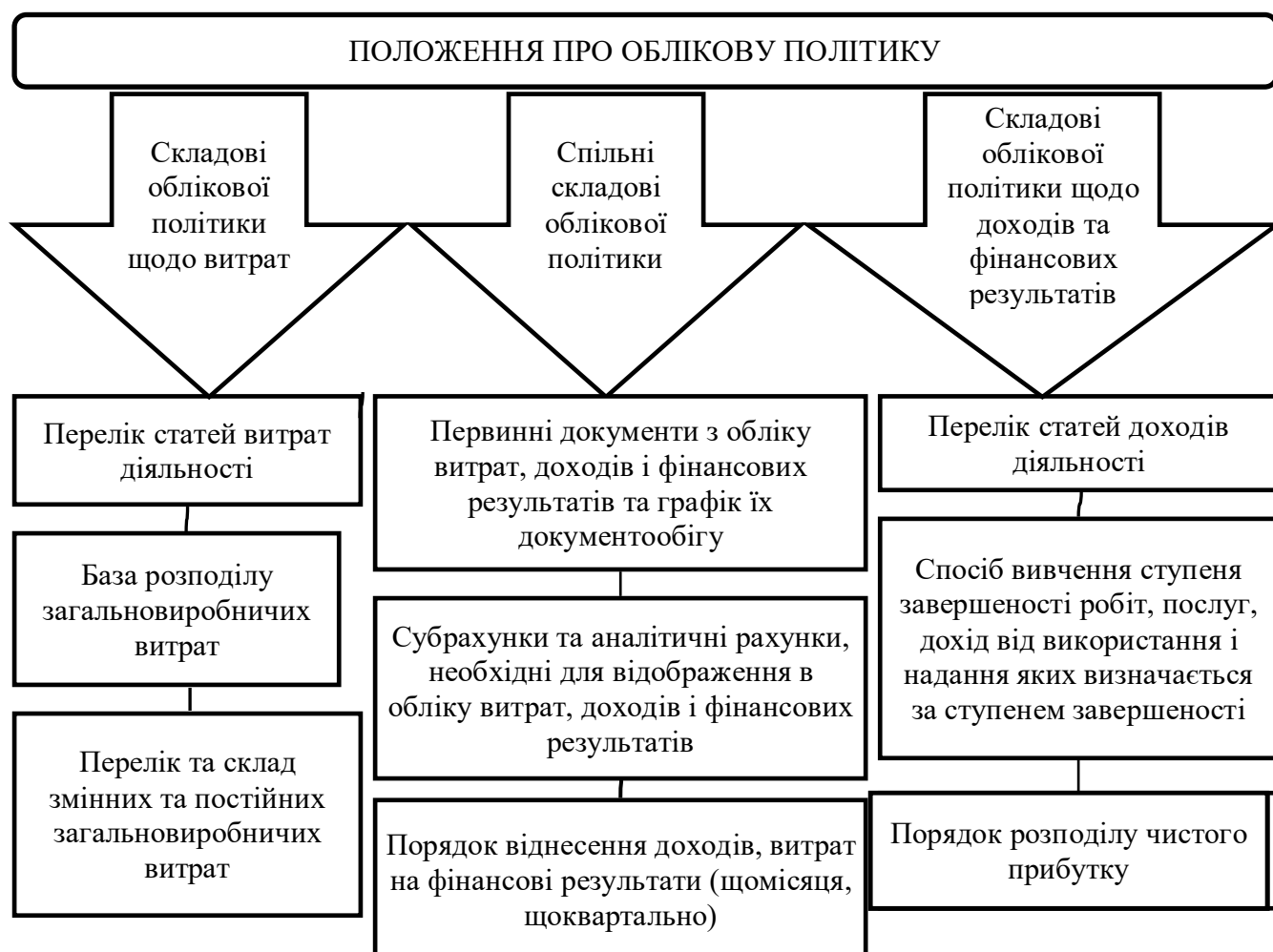


Рисунок 2.8 – Складові компоненти облікової політики щодо доходів, витрат, та фінансових результатів у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: узагальнено автором

Згідно НП(С)БО 1, досліджуване комунальне некомерційне підприємство повинне висвітлювати затверджену облікову політику через опис: принципів проведення оцінки статей форм звітності, застосовуваних методів обліку відносно окремих статей звітних форм. Тому, ідентифіковані самостійно базовим медичним комунальним закладом та закріплені у відповідному розпорядчому документі щодо облікової політики принципи проведення оцінки статей форм звітності, методи здійснення обліку щодо окремих компонент звітності здійснюють вплив на величину показників фінансового результату його функціонування.

Пріоритетними напрямками для розбудови та організації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» виступають: правильна ідентифікація, та достовірна оцінка, в розрізі кожної класифікаційної групи, надійне, належне документальне відображення, своєчасне представлення в наявних облікових регістрах, узагальнення повної і достовірної інформаційної компоненти для відповідних контролюючих органів та нагальних потреб організації управлінського процесу.

Поступовий перехід бізнес суб'єктів в Україні на діючі міжнародні стандарти фінансової звітності потребує імплементації змін до діючих їх облікових політик, що передбачають використання даними підприємствами для реалізації облікового процесу, формування та подання фінансової звітності, передбачених міжнародними стандартами принципів та правил.

Процедура визначення фінансового результату (та сукупного доходу) окремого господарюючого суб'єкта за умов діючого законодавства знайшло відображення на рисунку 2.9.

Фінансовий результат функціонування комунального некомерційного підприємства «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» виступає, беззаперечно, актуальною, вагомою, складною та багатовимірною категорією. Отримання позитивного фінансового результату та надання якісних медичних послуг виступає головною метою діяльності досліджуваного медичного закладу за сучасних

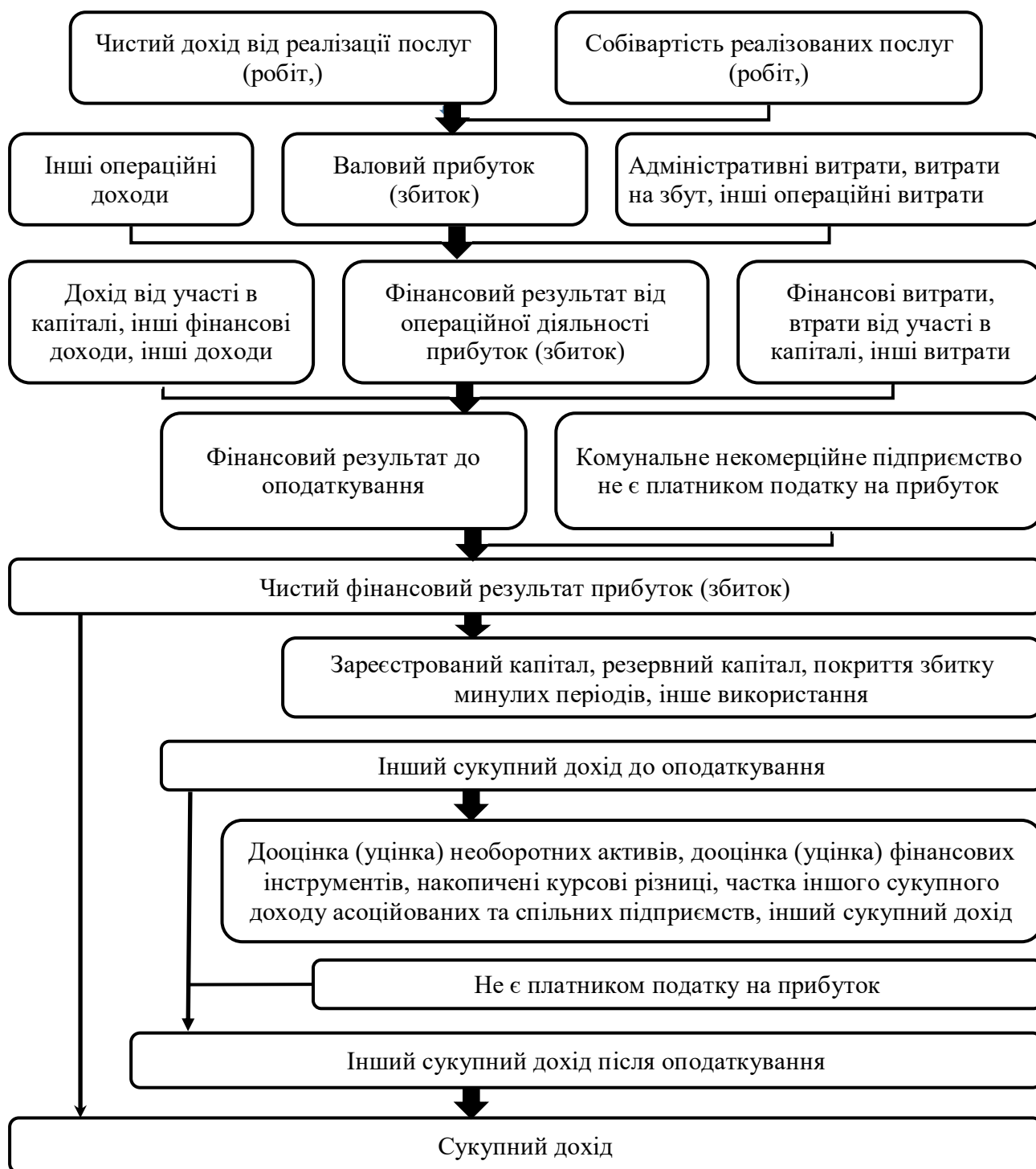


Рисунок 2.9 – Процес формування фінансового результату у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: узагальнено автором на підставі [11]

ринкових умов та одним з ключових індикаторів, який ідентифікує ефективність його діяльності, є джерелом здійснення платежів до бюджетів усіх рівнів (в т.ч. місцевого, регіонального, державного).

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

3.1 Шляхи вдосконалення діючої організаційно-планової компоненти комунального медичного закладу щодо обліку доходів та витрат

Облік доходів та витрат у комунальному некомерційному підприємстві «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» має велику важливість з кількох ключових причин:

➤ транспарентність та відповідальність: облік доходів та витрат дозволяє створювати прозорість у фінансовій діяльності підприємства. Це важливо для відображення відповідальності перед владою, мешканцями та іншими зацікавленими сторонами;

➤ ефективне фінансове управління: знання доходів та витрат дозволяє ефективно керувати фінансами, при належному обліку можна вчасно виявляти фінансові проблеми та приймати заходи для їх вирішення;

➤ планування та бюджетування: облік доходів та витрат є ключовим елементом процесу планування і бюджетування, відомості про минулі фінансові результати допомагають розробляти реалістичні бюджети та стратегії розвитку;

➤ фінансова стійкість: своєчасне виявлення фінансових труднощів дозволяє уникнути кризових ситуацій та зберегти фінансову стійкість підприємства;

➤ звітність перед стейкхолдерами: доходи та витрати використовуються для складання фінансових звітів, які подаються перед різними зацікавленими сторонами, такими як мешканці, місцева влада, фінансові органи та інші стейкхолдери;

➤ можливість отримання фінансування: якщо підприємство має надійні фінансові результати (оптимальне співвідношення між доходами та витратами),

це може полегшити процес отримання фінансування від різних джерел, таких як банки, інвестори чи державні програми;

➤ додержання законодавства: облік доходів та витрат допомагає підприємствам дотримуватися законодавства та стандартів бухгалтерського обліку, що є важливим для уникнення правових проблем.

Враховуючи ці аспекти, можна зрозуміти, що облік доходів та витрат є важливим інструментом для стабільного та ефективного функціонування досліджуваного комунального підприємства.

Заклади охорони здоров'я які функціонують за формою КНП (комунальне некомерційне підприємство), в дому числі і те що виступає базою дослідження, можуть обрати форми організації бухгалтерського обліку представлені на рисунку 3.1.

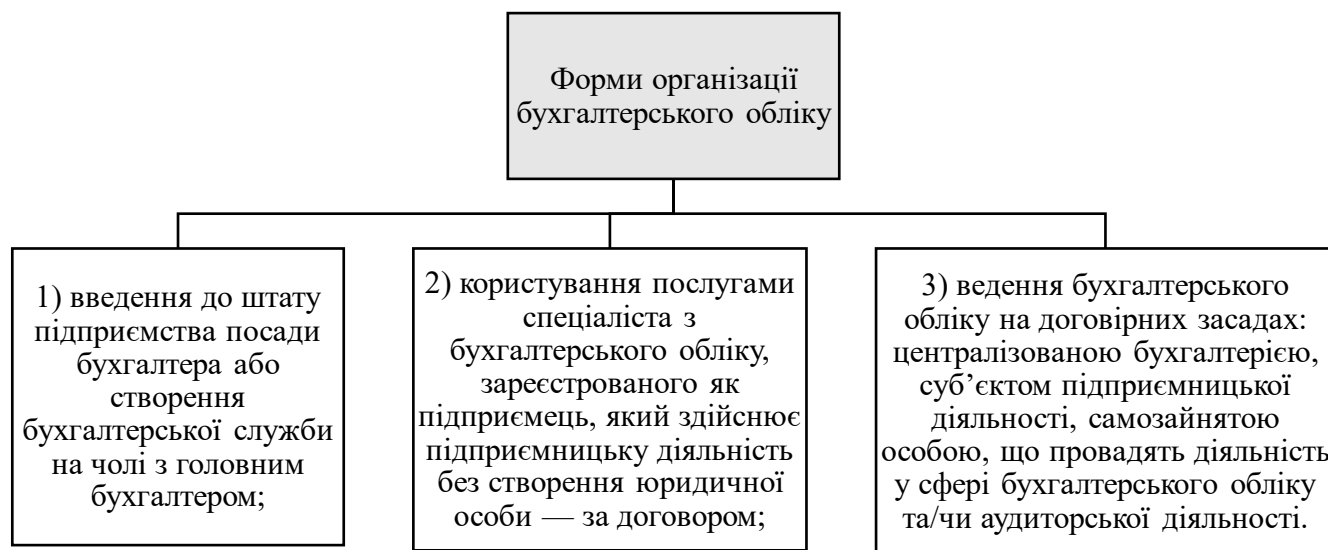


Рисунок 3.1 – Форми організації бухгалтерського обліку для КНП (комунальних некомерційних підприємств)

Джерело: узагальнено автором

Керівник комунального підприємства має обрати одну із наведених форм і організувати обліковий процес та представлення належних звітних форм господарюючого суб'єкта згідно чинного законодавства.

Кожен некомерційний комунальний медичний заклад формує фінансовий план. У фінансовому плані КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» обов'язково відображає всі власні видатки. Їх фактичне спрямування може бути певною мірою узагальненим, представлятися у більш широкому вигляді, наприклад на закупівлю необхідного обладнання (без обов'язкового представлення інформації щодо його конкретного найменування та призначення), або оплати отриманих консультаційних послуг (бухгалтерських, юридичних, інформаційних та інших), або здійснення робіт щодо капітального ремонту тощо. Окремо слід врахувати, якщо в дохідній частині ухваленого фінансового плану перебувають кошти місцевих діючих бюджетних програм, то їх спрямування та освоєння можливе виключно за цільовим використанням. Недотримання комунальним медичним закладом (одержувачем) принципу цільового використання коштів діючих місцевих програм може виступити підставою для притягнення до адміністративної, а в окремих випадках, і кримінальної відповідальності.

У процесі реорганізації заклади первинної медичної допомоги отримують статус господарюючих суб'єктів, що дає законні підстави для розпорядження коштами, що надходять від Національної служби здоров'я України. При цьому, беручи до уваги наявність ймовірних додаткових джерел фінансування за рахунок діючих місцевих бюджетних програм, комунальні некомерційні медичні заклади зберігають за собою статус отримувача бюджетних коштів. Говорячи іншими словами, заклад охорони здоров'я у формі комерційного неприбуткового підприємства може функціонувати у двох ролях: 1) отримувача коштів за діючими цільовими бюджетними програмами; 2) господарюючого суб'єкта — за іншими наявними коштами. Дану особливість потрібно брати до уваги при наданні відповідних форм звітності та визначенні цільового використання отриманих коштів.

Адресати та нормативне супроводження фінансової звітності (річної та квартальної) комунального некомерційного (медичного) підприємстві, в т.ч. і

того, що виступило базою нашого дослідження, як господарюючого суб'єкта, відображено на рисунку 3.2.

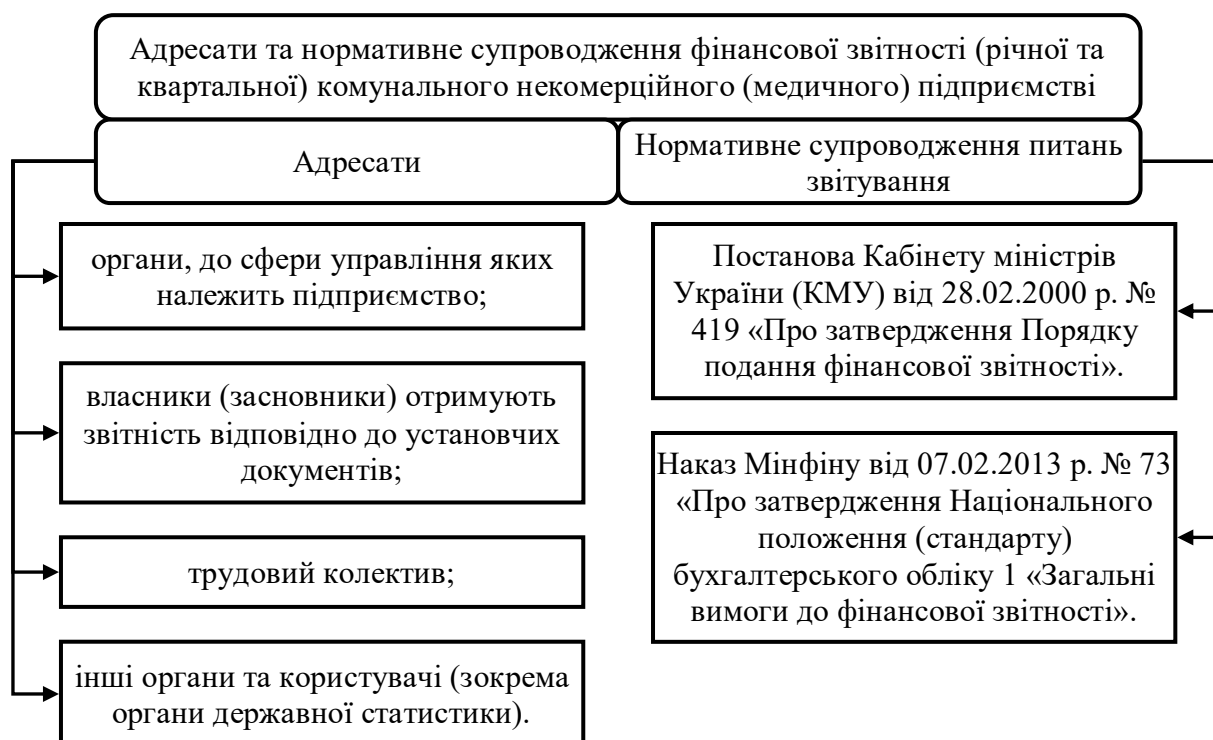


Рисунок 3.2 – Адресати та нормативне супроводження фінансової звітності комунального некомерційного (медичного) підприємстві

Джерело: узагальнено автором

Згідно норм Бюджетного кодексу України реорганізовані в комунальні некомерційні підприємства діючі заклади охорони здоров'я не можуть отримати та мати статус «розпорядник бюджетних коштів» за визначенням, але можуть бути отримувачами фінансування як з державного так і місцевого бюджету в належному статусі: «одержувач бюджетних коштів». Реалізуючи взаємодію з НСЗУ, медичні установи (заклади) не мають статусу «отримувач бюджетних коштів». Взявши за основу лист Державної казначейської служби від 25.09.2015р. № 14-08/868-23932 «Щодо визначення одержувача бюджетних коштів», можемо ідентифікувати алгоритм визначення — хто саме безпосередньо виступає одержувачем відповідних бюджетних коштів. Першою ознакою того факту, що юридична особа безпосередньо визначена одержувачем бюджетних коштів,

являється віднесення її до мережі одержувачів і розпорядників бюджетних коштів. Медичні заклади, які уклали договори з НСЗУ, таку ознаку не мають.

Планування доходів та витрат комунального медичного закладу виступає важливим етапом управління фінансами для забезпечення сталості та ефективності медичних послуг. Нижче представимо загальний план, який можна використовувати для реалізації цього процесу.

Планування доходів:

- аналіз існуючих джерел доходів: ретельний огляд усіх поточних джерел доходів, таких як оплата медичних послуг, страхування, фінансування від місцевих органів тощо;
- оцінка потенційних нових джерел доходів: вивчення можливостей розширення пацієнтської бази, розвитку нових медичних послуг або партнерств із страховими компаніями;
- розробка цілей доходів: встановлення конкретних і досяжних цілей доходів на певний період часу, враховуючи історичні дані та плани розвитку;
- прогнозування змін у медичній практиці: оцінка впливу змін у медичній практиці, технологіях та лікувальних методах на доходи медичного закладу;
- вивчення конкурентної обстановки: аналіз конкуренції та ринкових умов для визначення, як можна покращити позицію закладу та збільшити доходи;
- створення резервів: забезпечення наявності резервів на випадок несподіваних обставин, що можуть вплинути на доходи.

Планування витрат:

- ✓ аналіз існуючих витрат: детальний розгляд усіх видів витрат, включаючи оплату персоналу, закупівлю обладнання, ліків, утримання приміщень тощо;
- ✓ визначення пріоритетів та стратегічних напрямків: визначення стратегічних напрямків розвитку та визначення, на що буде спрямована основна частина витрат;
- ✓ планування інвестицій: розгляд можливостей інвестицій у нові технології, обладнання або розширення послуг для поліпшення медичної практики;

- ✓ контроль за витратами на персонал: оцінка оптимального розміру персоналу, вивчення можливостей оптимізації витрат на персонал;
- ✓ прогнозування змін у вартості обладнання та послуг: врахування можливих змін у вартості медичного обладнання, ліків та інших необхідних ресурсів;
- ✓ створення бюджету: розробка детального бюджету, включаючи всі передбачені витрати та джерела доходів;
- ✓ моніторинг та корекція: систематичний моніторинг витрат та порівняння їх із запланованими значеннями;
- ✓ вчасне вживання заходів для корекції бюджету, якщо виникають несподівані обставини.

Завдяки систематичному та стратегічному плануванню, комунальний медичний заклад «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» може забезпечити ефективне управління фінансами, забезпечити якісні медичні послуги та забезпечити фінансову стабільність.

Планування та звітність комунальних некомерційних підприємств при функціонуванні в якості одержувачів бюджетних коштів перебувають під чіткою регламентацією. Не виключення являється і наше досліджуване комунальне підприємство.

КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника», як отримувач бюджетних коштів, згідно наказу Мінфіну від 24.01.2012 р. № 44, має складати звітні форми бюджетної звітності, які узагальнено на рисунку 3.3.

До податкової служби слід надавати підтвердження фактичного використання коштів, зокрема щодо відповідності до статуту комунального некомерційного підприємства і узгодженого з власником господарюючого суб'єкта фінансового плану.

Однією з вимог до КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» як неприбуткової організації являється використання власних отриманих доходів (прибутків), без виключення, на видатки з утримання медичного комунального підприємства, реалізації поставленої мети (визначених завдань, цілей) та напрямів

функціонування, передбачених діючими установчими документами. Підтвердження факту здійснення цільового використання коштів — у фінансовому плані комунального некомерційного підприємства.

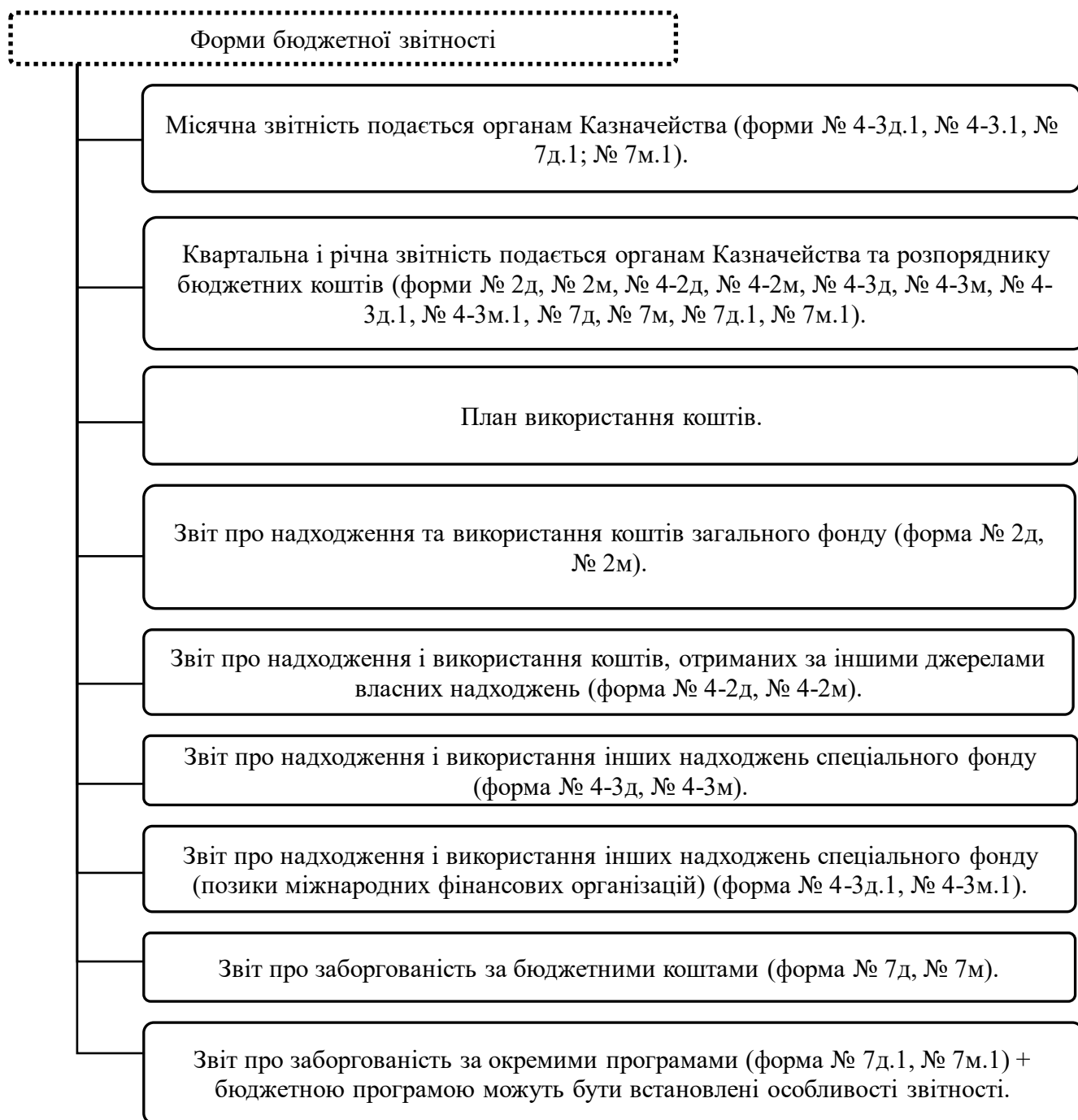


Рисунок 3.3 — Форми бюджетної звітності, які має формувати КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»

Джерело: узагальнено автором

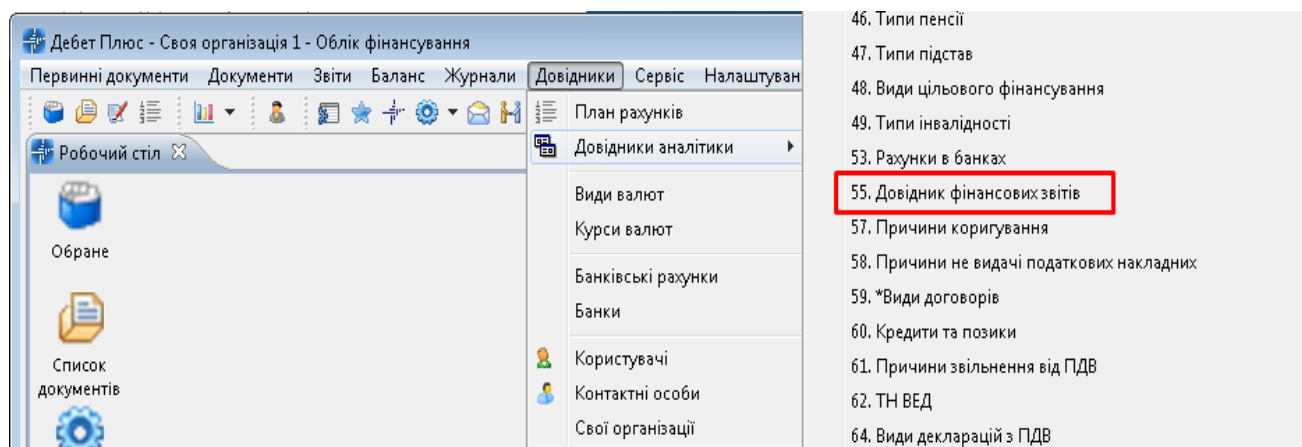
Безпосередня форма звіту до податкової служби формується відповідно до Наказу Мініну № 469 від 28.04.2017 р. «Про затвердження змін до форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації». Форми передбаченої річної звітності надають неприбуткові організації, які діють у відповідності до п. 133.4 Податкового кодексу України [16] та своєчасно були внесені до затвердженого Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Комунальне некомерційне підприємство набуває статус платника податку на додану вартість у разі, коли загальна сума від проведення операцій з постачання послуг (робіт), які підлягають процедурі оподаткування, згідно ПКУ, нарахована (або сплачена) впродовж останніх дванадцяти календарних місяців, у загальній сукупності перевищує один мільйон гривень. Відповідний господарюючий суб'єкт має зобов'язання щодо здійснення реєстрації у контролюючому органі за власним місцеперебуванням як платника ПДВ. Діюча судово практика та безпосередня позиція українських податкових органів сходяться на тому факті, що в обсяг послуг та робіт, які належать оподаткуванню, враховуються послуги та роти, звільнені від оподаткування. Відповідно, КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» надає послуги та виконує роботи, вартість яких значно перевищує один мільйон гривень, отже в минулому їм було отримано статус платника ПДВ.

3.2 Вдосконалення обліку доходів та витрат комунального медичного закладу

В ході дослідження нами з'ясовано, що КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» було придбано та розпочато впровадження в діяльність бухгалтерської служби спеціалізованого програмного продукту «ДЕБЕТ Плюс ТМ». Проте, процедура запровадження даного бухгалтерського, на нашу думку, потребує подальшої деталізації та візуалізації, а особливо компонент пов'язаних з обліком доходів, витрат, результатів функціонування та побудови відповідних звітних форм базового комунального некомерційного підприємства.

В межах кожного спеціалізованого бухгалтерського продукту вагоме значення має правильне налаштування відповідних довідників. «Довідник фінансових звітів» носить призначення для здійснення налаштувань переважної більшості фінансових звітів у даній програмі. Для проведення перевірки або додаткових налаштувань потрібно знайти необхідний звіт та через відкрите контекстне меню зробити перехід до налаштування відповідних рядків або колонок (рисуюнок 3.4.).



Рисуюнок 3.4 – Довідник фінансових звітів

Джерело: узагальнено автором

Для реалізації налаштування потрібно відкрити рядок на здійснення редагування та внести зміни у відповідно визначені поля. На вкладці «Параметри» (рисуюнок 3.5) зазначити: код; назву статті; рівень вкладеності (рівень підпорядкування в окремій групі (у представленому прикладі рівень вкладеності «3», тому що рядок відносять до розділу «І. Формування фінансових результатів» (рівень 1) та відповідного підрозділу «Витрати» (рівень 2); текстовий код (наводиться код статті для представлення у звіті; включається у підсумок (активується дане поле, за умов, коли стаття повинна включатися до відповідного рядка, який підсумовує попередні; нараховується ПДВ (не застосовується у фінансовому плануванні); не показувати (службовий запис) (потрібно активувати за умов, коли поле необхідне лише для проведення внутрішнього розрахунку, але

у звіті представлене не буде; тип групування по датах (при здійсненні фінансового планування застосовується тільки варіант «Без групування».

Рисунок 3.5 – Приклад проведення налаштування вкладки «Параметри»

Джерело: узагальнено автором

На вкладці «Рядки» потрібно зазначити коди з довідників, які входять до вибраної для редагування статті (рисунок 3.6):

Код довідника	Код в довіднику	Назва	Дебет		
			рах.	субрах	ст.
4	2240	Оплата услуг (кроме коммунальных)	0	0	0

Рисунок 3.6 – Налаштування вкладки «Рядки» (окремий приклад)

Джерело: узагальнено автором

Довідник отриманих показників фінансової діяльності досліджуваного комунального підприємства представлено: Довідники → Довідники аналітики → 118. Показники фінансової діяльності (рисунок 3.7).

Код	Назва	Не використувувати	Група
1000	I. Видатки	☐	☒
1160	Капітальні інвестиції (зокрема)	☐	☒
1161	предмети, матеріали (відповідно до Табе...	☐	☐
1162	основні засоби (відповідно до Табелю м...	☐	☐
1163	малоцінні необоротні матеріальні активи ...	☐	☐
1170	Інші видатки	☐	☒
1171	видатки на охорону праці	☐	☐
1172	назва	☐	☐
1180	Резервний фонд	☐	☒
2000	II. Розрахунки з бюджетом	☐	☒
2010	Сплата податків та зборів до Державного...	☐	☐

Рисунок 3.7 – Окремі складові елементи довідника «Показники фінансової діяльності»

Джерело: узагальнено автором

Довідник включає інформацію щодо всіх можливих напрямків надходження та витрачання коштів комунального підприємства. За наявної потреби, існує можливість коригування наявних рядків або додавання нових.

Для сприяння покращенню візуалізації окремих елементів за видами, відповідний довідник «Показники фінансової звітності» доцільно переглядати в режимі ієрархії (з належним розділенням на групи).

На початковому етапі в довіднику «Види доходів» представлено найбільш розповсюджені види доходів з розподілом на види операційної діяльності. Як і в розглянутих попередньо довідниках, з метою спрощення роботи доцільно застосовувати режим ієрархічного перегляду. Довідники → Довідники аналітики → 200. «Види доходів» (рисунок 3.8).

В кінці звітного періоду у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» рахунки доходів (сьомий клас) та рахунки витрат (9 клас) мають бути закритими і у балансі досліджуваного комунального некомерційного підприємства відображатись не будуть.

Код	Назва	Не використувувати	Група	Батьківська група
1010	Дохід (виручка) від реалізації продукції (това...	☐	☒	0
1011	Доходи надавача за програмою медични...	☐	☐	1010
1012	Доходи від надання платних медичних по...	☐	☐	1010
1013	Доходи від надання медичних послуг за р...	☐	☐	1010
1020	Дохід з місцевого бюджету за цільовими ...	☐	☒	0
1021	Покриття вартості комунальних послуг та ...	☐	☐	1020
1022	Реалізація окремих заходів державних (р...	☐	☐	1020
1023	Доходи з місцевого бюджету цільового ф...	☐	☐	1020
1024	Доходи на закупівлю обладнання	☐	☐	1020
1030	Дохід з місцевого бюджету за програмо...	☐	☒	0
1031	Надходження від місцевого бюджету (крі...	☐	☐	1030
1032	Надходження в рамках субвенції на розв...	☐	☐	1030
1033	Надходження від надання послуг ПМД ін...	☐	☐	1030
1034	Надходження від надання послуг ПМД, щ...	☐	☐	1030
1040	Інші операційні доходи	☐	☒	0
1041	Операційна оренда активів	☐	☐	1040
1042	Реалізація оборотних і необоротних акти...	☐	☐	1040
1045	Інші доходи	☐	☒	0
1046	Отримані % по депозитах	☐	☐	1045
1047	Добровільні (благодійні) внески	☐	☐	1045
1048	Безоплатне отримання оборотних активів	☐	☐	1045
1049	Надходження від здачі приміщень/земел...	☐	☐	1045

Рисунок 3.8 – Окремі складові компоненти довідника «Види доходів»

Джерело: узагальнено автором

Закриваючи рахунки, необхідно переконатись, що всі наявні первинні документи відображені у програмі «ДЕБЕТ Плюс ТМ» та у відповідності до них було сформовано проводки. Використовуючи підсистему «Зведення бухгалтерського балансу», перевіряємо правильність оборотів та залишків у розрізі рахунків та субрахунків: Баланс → Баланс обороти та залишки за рахунком (рисунок 3.9.).

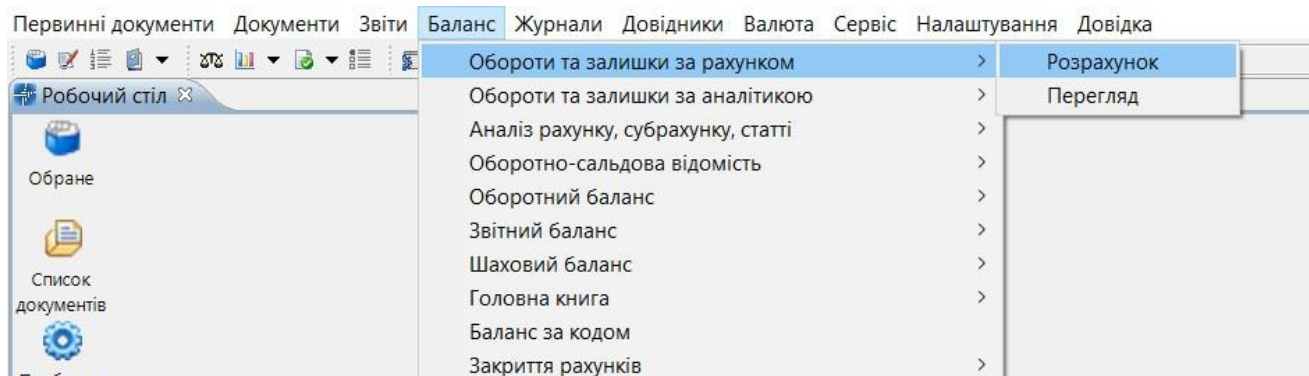


Рисунок 3.9 – Відображення оборотів та залишків за рахунком

Джерело: узагальнено автором

Аналогічним шляхом, натиснувши іншу вкладку можемо сформувати обороти за залишками та аналітикою, розрахувати оборотний баланс: Баланс → Оборотний баланс (рисунк 3.10) тощо.

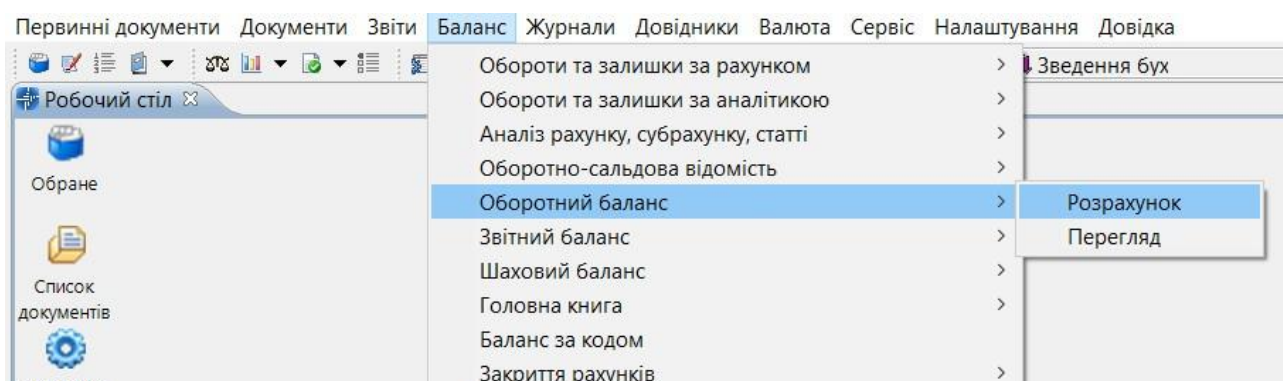


Рисунок 3.10 – Порядок формування оборотного балансу КНП

Джерело: узагальнено автором

Перед закриттям рахунків доцільно зробити перегляд та, за потреби, внести зміни в діючих налаштуваннях порядку закриття (рисунк 3.11.).

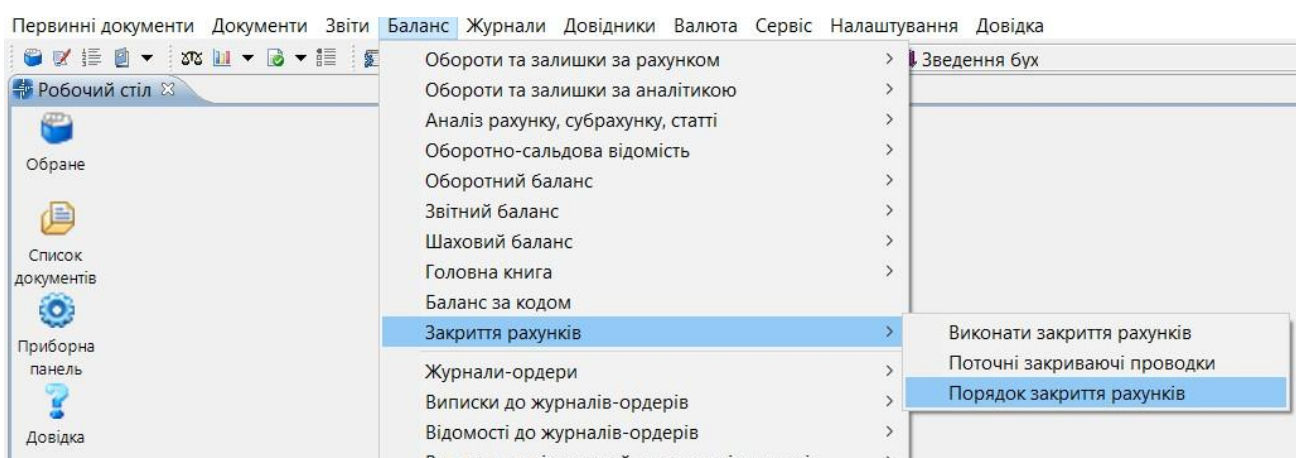


Рисунок 3.11 – Порядок проведення закриття рахунків

Джерело: узагальнено автором

У програмі вже мають бути налаштовані рядки для закриття рахунків класу 7, класу 8 та класу 9 на відповідні фінансові результати (бухгалтерський рахунок 791 «Результат операційної діяльності»).

З метою додавання чи внесення коригувань у порядок закриття рахунків необхідно скористатись належними пунктами меню: «Редагувати», «Додати», «Видалити» або «Скопіювати» (рисунк 3.12). За наявності потреби, у вікні, яке

відкриється, можна відредагувати рахунки закриття.

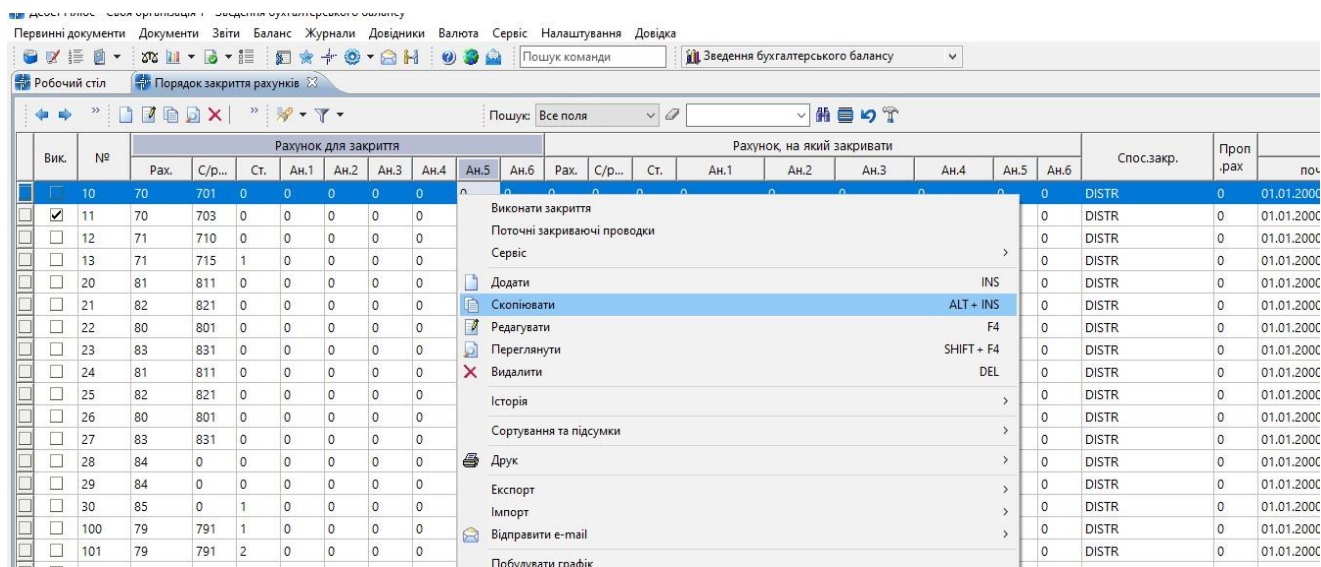


Рисунок 3.12 – Процедура внесення коригувань у порядок закриття рахунків

Джерело: узагальнено автором

Безпосередньо процес закриття рахунків у досліджуваному комунальному некомерційному підприємстві «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» необхідно виконувати з використанням окремого пункту меню: Баланс → Закриття рахунків → Виконати закриття (рисунок 3.13).

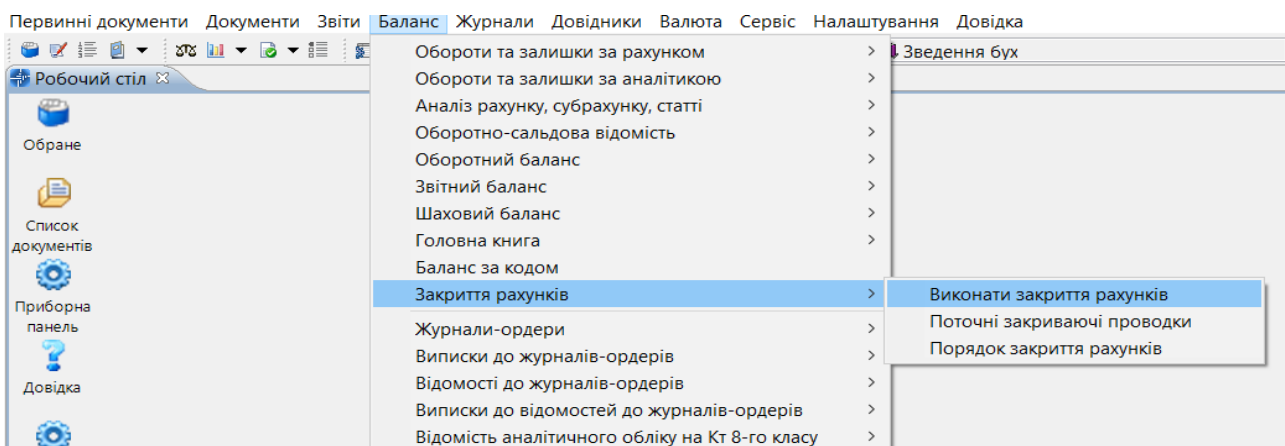


Рисунок 3.13 – Процес закриття рахунків

Джерело: узагальнено автором

У наявному списку налаштувань закриваючих проводок потрібно відмітити необхідні проводки, як приклад рахунки класу 7, та обрати пункт меню ПКМ → Виконати закриття (рисунок 3.14), зазначити задіяний період закриття.

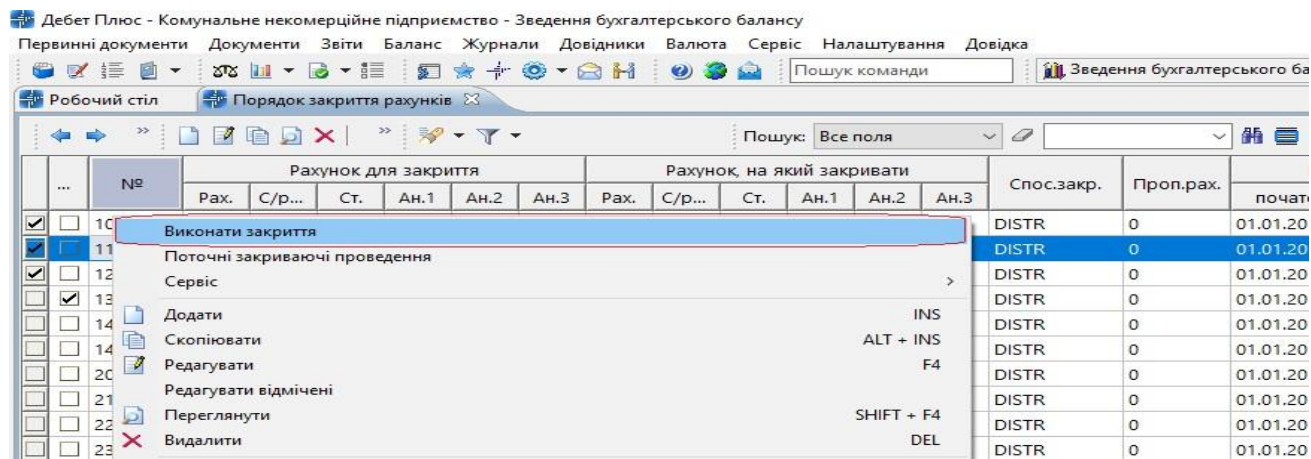


Рисунок 3.14 – Виконання закриття рахунків

Джерело: узагальнено автором

Приклад фактично сформованих проводок для закриття представлено на рисунку 3.15.

№	Вид	Зміст	Дебет										Кредит										Дата
			Рах.	С/р...	Ст.	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Рах.	С/р...	Ст.	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	
12...	закр.	Закрывающ...	71	715	1	5	2282	3	0	0	0	0	79	791	2	5	0	0	0	0	0	0	31.03.20
12...	закр.	Закрывающ...	71	715	1	6	2282	3	0	0	0	0	79	791	2	6	0	0	0	0	0	0	31.03.20

Рисунок 3.15 – Приклад проводок, фактично сформованих при здійсненні закриття рахунків класу 7 на фінансовий результат діяльності досліджуваного КНП

Джерело: узагальнено автором

У випадку коректності сформованих проводок, потрібно виконати перенесення проводок до балансу → ПКМ → Перенести проводки в баланс (рисунок 3.16).

№	Вид	Зміст	Дебет										Кредит										Дата
			Рах.	С/р...	Ст.	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Рах.	С/р...	Ст.	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	Код...	
12...	закр.	Закрывающ...	71	715	1	5	2282	3	0	0	0	0	79	791	2	5	0	0	0	0	0	0	31.03
12...	закр.	Закрывающ...	71	715	1	6	2282	3	0	0	0	0	79	791	2	6	0	0	0	0	0	0	31.03

Рисунок 3.16 – Перенесення сформованих проводок до балансу комунального підприємства

Джерело: узагальнено автором

При здійсненні перевірки коректності проведення закриття рахунків у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» необхідно сформувати та переглянути оборотний баланс.

При розрахунку балансу потрібно виконати Баланс → Звітний баланс → Розрахунок.

У разі потреби відображення конкретних сум, які увійшли до складу того чи іншого рядка балансу можемо скористатись пунктом Баланс → Звітний баланс → Протокол розрахунку.

У деяких рядках суми можуть виглядати некоректно. Причиною цього може бути зміна плану рахунків досліджуваного комунального медичного підприємства на етапі імплементації програми і після даного факту налаштування Форми № 1 не співпадатимуть з наявним планом рахунків. За даних обставин, головний бухгалтер, чи уповноважена (відповідальна) особа, повинна відкоригувати налаштування Форми № 1.

Аналізуємий спеціалізований бухгалтерський програмний продукт уможлиблює здійснення перегляду та формування й інших звітних форм досліджуваного КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»: Звіти → Форми звітності → Перегляд (рисунок 3.17).

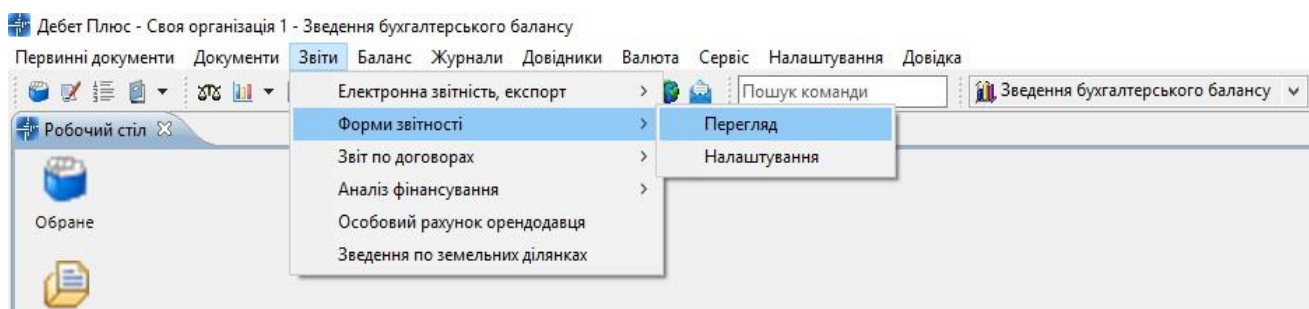


Рисунок 3.17 – Перегляд форм звітності, що можуть бути обрані для подальшого формування

Джерело: узагальнено автором

З наявного переліку, існує можливість обрання та додавання необхідних звітів: ПКМ → Створити звіти (рисунок 3.18).

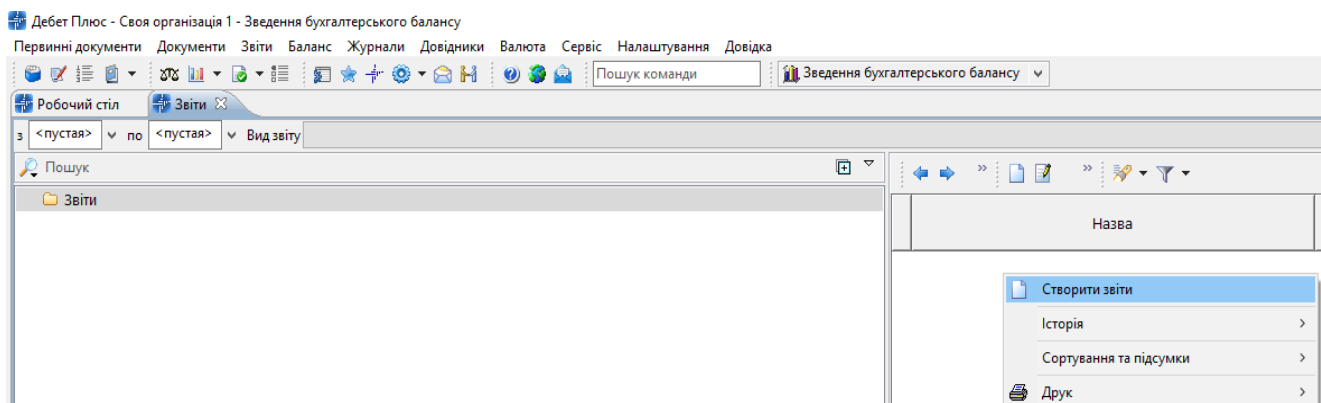


Рисунок 3.18 – Створення форми нового звіту

Джерело: узагальнено автором

Необхідно зазначити перше число місяця, який буде наступного за звітним періодом, як наприклад, коли це I квартал 2023 року, то дата має бути 01.04.23.

За умов, коли звіт уже сформований за I квартал, то для проведення додавання наступного звіту (як наприклад, за II квартал) по-новому необхідно обрати пункт меню «Додати».

При проведенні розрахунку всіх звітів, необхідно виконати ПКМ → Розрахувати, а для здійснення перегляду — натиснути два рази ЛКМ.

При потребі роздрукувати фінансову звітність виконуємо: ПКМ → Друк → Друк звіту.

У випадку необхідності здійснення відображення за замовчанням даних в рядках формуємого документу (організаційно- правова форма, КВЕД, тощо), необхідно вказати їх у Налаштування → Змінні організації (рисунок 3.19).

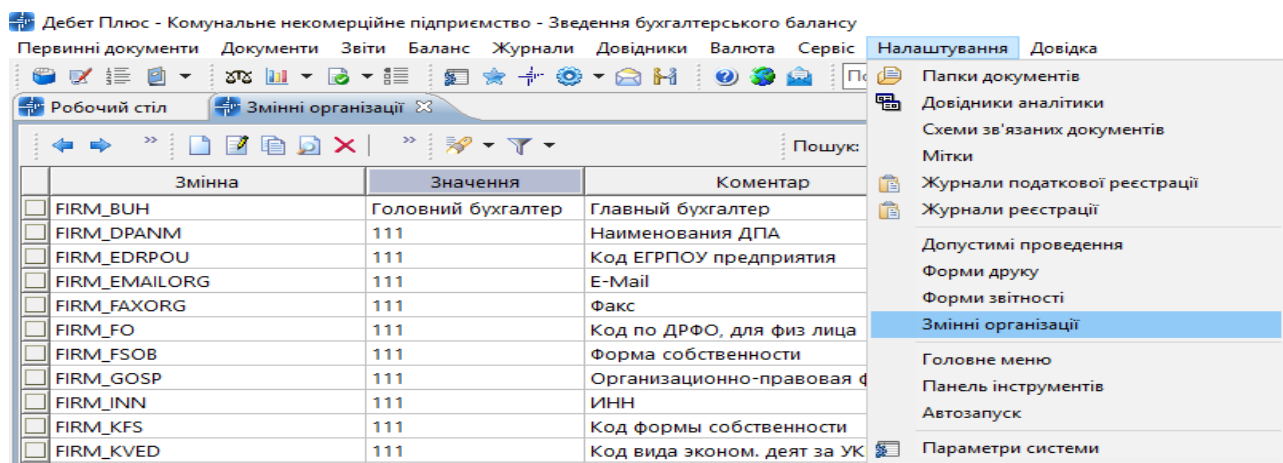


Рисунок 3.19 – Здійснення процесу зміни атрибутів

Джерело: узагальнено автором

Заповнювати необхідно лише колонку «Значення»: замість «111» потрібно навести власні реквізити.

Повномасштабне запровадження (імплементация всіх облікових модулів в т.ч. щодо обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності) в роботу бухгалтерської служби КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» розглянутого спеціалізованого бухгалтерського продукту ДЕБЕТ Плюс ТМ», на нашу думку, сприятиме підвищенню якості облікового супроводження діяльності як всього комунального некомерційного медичного підприємства, так і, безпосередньо досліджуємої нами компоненти: його доходів та витрат.

3.3 Шляхи вдосконалення контролю доходів та витрат комунального медичного закладу

Контроль доходів та витрат у комунальному медичному закладі «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» є важливим аспектом для ефективного управління ресурсами, забезпечення якості медичних послуг та дотримання фінансової стійкості. Нижче наведено кілька ключових кроків для організації ефективного контролю:

- розробка бюджету: створення детального бюджету, що включає доходи та витрати на медичні послуги, зарплати, закупівлю обладнання, ліків та інше; моніторинг фактичних результатів порівняно з запланованими бюджетними показниками;

- ведення обліку фінансових операцій: впровадження системи бухгалтерського обліку для фіксації всіх фінансових транзакцій, включаючи доходи та витрати; регулярний аналіз облікових документів для виявлення потенційних проблем або невідповідностей;

- моніторинг використання ресурсів: систематичний контроль за використанням медичного обладнання, ліків та інших ресурсів; спостереження за запасами та їхнім використанням для попередження неефективного витрачання;

➤ контроль над оплатою послуг та страхуванням: встановлення системи обліку оплати медичних послуг та страхування; забезпечення вчасного та точного виставлення рахунків пацієнтам або страховим компаніям;

➤ аудит медичної діяльності: проведення аудиту медичних послуг для визначення ефективності та якості надання лікарської допомоги; аналіз витрат на медичні послуги та пошук можливостей для оптимізації;

➤ контроль за витратами на персонал: систематичний моніторинг заробітної плати та інших витрат, пов'язаних із персоналом; використання систем автоматизації для обліку робочого часу та ефективного управління персоналом;

➤ створення системи внутрішнього контролю: встановлення процедур та політик внутрішнього контролю для запобігання шахрайству, помилкам та недорозумінням; запровадження системи авторизації та контролю доступу до фінансової інформації;

➤ звітність і комунікація: регулярне складання фінансових звітів та представлення їх відповідним стейкхолдерам; встановлення механізмів звітності перед місцевими органами, фінансовими установами та іншими зацікавленими сторонами.

Ці заходи допоможуть створити систему контролю, яка дозволить ефективно управляти фінансами досліджуваного комунального медичного закладу, підтримувати високий стандарт надання медичних послуг та забезпечувати фінансову стабільність.

Вдосконалення контролю доходів базового комунального медичного закладу важливе для ефективного фінансового управління та забезпечення сталості надання медичних послуг. Ось декілька шляхів вдосконалення контролю доходів у КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»:

➤ автоматизація бухгалтерського обліку: впровадження сучасних систем бухгалтерського обліку та фінансового управління для автоматизації процесів та забезпечення точності даних;

➤ електронна система обліку пацієнтів і платежів: Запровадження електронних систем для реєстрації та обліку пацієнтів, а також оплати медичних

послуг; використання електронних систем для виставлення рахунків та слідкування за статусом оплат;

➤ маркетингові стратегії для збільшення пацієнтської бази: розробка та реалізація маркетингових стратегій для збільшення обсягу наданих медичних послуг та привертання нових пацієнтів;

➤ аналіз та оптимізація ціноутворення: ретельний аналіз вартості медичних послуг та встановлення конкурентоспроможних цін; постійна оптимізація ціноутворення відповідно до змін у ринкових умовах та фінансових показників.

➤ вдосконалення системи страхування: співпраця із страховими компаніями для покращення системи оплати медичних послуг та максимізації відшкодувань;

➤ впровадження системи персонального обліку: запровадження системи ідентифікації пацієнтів та персоналізованого обліку їхніх потреб і оплат;

➤ школа фінансової грамотності для персоналу: надання навчань персоналу з питань фінансової грамотності та правильного обліку фінансів;

➤ аудит та внутрішній контроль: проведення періодичних аудитів фінансових операцій для виявлення можливих проблем та недоліків; зміцнення систем внутрішнього контролю для запобігання шахрайству та помилкам;

➤ система моніторингу та аналізу доходів: регулярне використання систем моніторингу та аналізу доходів для виявлення тенденцій та вчасного реагування на зміни;

➤ залучення експертів із фінансового управління: залучення фахівців із фінансового управління для вдосконалення стратегій та процесів контролю доходів.

Ці заходи допоможуть підвищити ефективність контролю доходів досліджуваного комунального медичного закладу та забезпечити більшу фінансову стійкість та сталість у наданні медичних послуг.

Вдосконалення контролю витрат комунального медичного закладу є важливою складовою ефективного фінансового управління. Нижче наведено кілька шляхів для вдосконалення контролю витрат у КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника»:

✓ аналіз і оптимізація бюджету: регулярний аналіз бюджету для виявлення можливостей оптимізації та зниження зайвих витрат; визначення пріоритетів та визначення ключових напрямків витрат;

✓ ефективне управління запасами: впровадження системи обліку та контролю запасів медичних припасів та обладнання; мінімізація залишків, уникнення простоїв та зниження ризиків збитків;

✓ використання технологій для оптимізації процесів: застосування інформаційних систем для автоматизації рутинних завдань та спрощення обліку витрат; використання електронних систем управління лікарськими призначеннями та обліку медичних послуг;

✓ перегляд угод з постачальниками: аудит угод з постачальниками для забезпечення конкурентоспроможних цін та якості товарів і послуг; пошук нових постачальників та перегляд умов співпраці;

✓ оптимізація витрат на енергозабезпечення: використання енергоефективних технологій для зменшення витрат на опалення, освітлення та інші енергетичні ресурси; впровадження систем енергозбереження;

✓ тренінги та розвиток персоналу: надання персоналу навичок з ефективного витратного обліку та управління ресурсами; організація тренінгів з оптимізації робочих процесів та вдосконалення ефективності витрат;

✓ стратегії зниження витрат на утримання приміщень: використання ефективних стратегій управління фізичною інфраструктурою, таких як оптимізація площі та ефективне використання приміщень; розгляд можливостей укладання договорів на обслуговування з енергетичними, технічними та іншими партнерами;

✓ впровадження систем внутрішнього контролю: зміцнення систем внутрішнього контролю для уникнення помилок та шахрайства; періодичні аудити та перевірки внутрішніх процесів;

✓ залучення персоналу до процесу вдосконалення: залучення працівників до процесу знаходження шляхів ефективного витратного обліку через ідеї та

пропозиції; створення механізмів стимулювання для працівників, які активно долучаються до оптимізації витрат;

✓ співпраця з професійними консультантами: залучення зовнішніх консультантів чи експертів у сфері фінансів та управління для отримання порад із вдосконалення контролю витрат.

Ці заходи спрямовані на ефективне вдосконалення контролю витрат, що може допомогти КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» підтримувати фінансову стійкість і надавати якісні медичні послуги.

Для формування конкурентних переваг, сприяння зростанню економічної ефективності та конкурентоспроможності необхідно акцентувати увагу на формування індикативної оцінки облікового супроводження доходів та витрат комунального некомерційного підприємства Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника». Послідовність здійснення індикативної оцінки облікового супроводження доходів та витрат досліджуваного комунального медичного закладу відображено на рисунку 3.20.

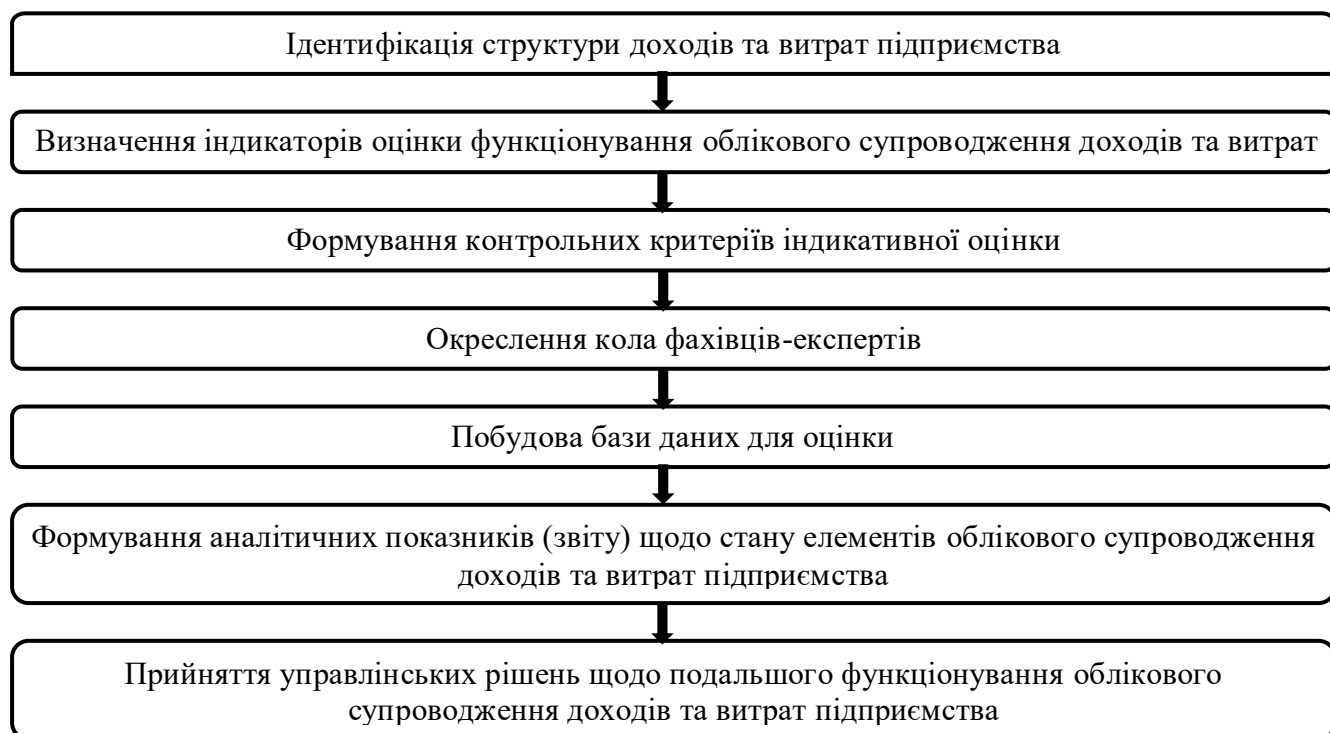


Рисунок 3.20 – Порядок проведення індикативної оцінки облікового супроводження доходів та витрат

Джерело: узагальнено автором на підставі [12]

До реорганізації державних закладів охорони здоров'я, Державна аудиторська служба України реалізовувала контрольні заходи до них як безпосередніх отримувачів бюджетних коштів щодо дотримання процедури їх цільового використання, та в частині дотримання встановленого порядку здійснення публічних закупівель. Відповідні повноваження даної державної служби по відношенню до закладів охорони здоров'я у формі комунальних некомерційних підприємств залишаються, але перевірку належного цільового використання отриманих коштів органи Держаудит служби України можуть здійснювати тільки по відношенню до бюджетних програм.

Після проведення реорганізації до закладів типу КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» можуть бути застосовані види контролю, які знайшли відображення на рисунку 3.21.



Рисунок 3.21 – Види державного фінансового контролю, які може здійснювати Держаудит служба України по відношенню КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника».

Джерело: узагальнено автором на підставі [4]

Фінансування діяльності комунальних некомерційних підприємств з декількох джерел, на відміну від діючих бюджетних установ, чинним українським законодавством заборони не має. По факту КНП мають можливість отримання коштів як на рахунки в банках так і на рахунки в казначействі. Враховуючи реалії функціонування нашого базового підприємства, нами згруповано можливі джерела надходження коштів у КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника», що знайшло відображення на рисунку 3.22.

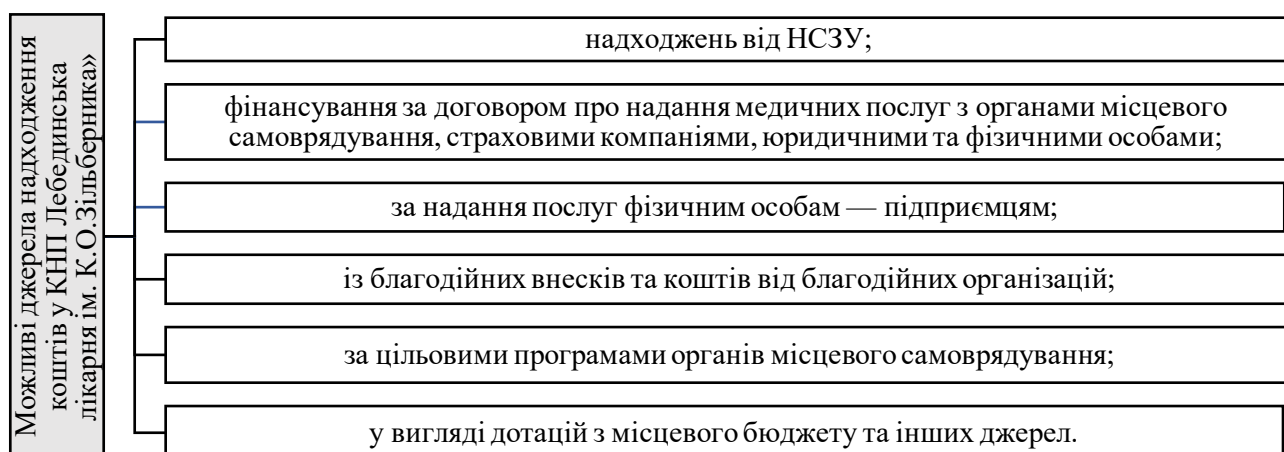


Рисунок 3.22 – Можливі джерела надходження коштів у КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника».

Джерело: узагальнено автором на підставі [4]

Комунальні медичні заклади як господарюючі суб'єкти ухвалюють рішення щодо вступу в договірні відносини, виходячи з власного волевиявлення, відповідно до норм законодавства та діючих положень статуту. Регуляторна функція, яку виконують органи місцевого самоврядування, полягає в затвердженні або погодженні тарифів, що були запропоновані.

Обов'язки та права КНП закладів охорони здоров'я передбачені нормами законодавства або визначені на підставі підписаного договору. Безпосередньо, це стосується умов НСЗУ, в яких передбачено відповідальність і обов'язки; кримінальну відповідальність (як приклад ненадання належної допомоги у стані, що носить загрозу життю); досягнення передбачених результатів та належного виконання зобов'язань за отримані програмні кошти. Всі інші зобов'язання з організації та забезпечення функціонування системи віднесено на власника та відповідні органи місцевого самоврядування.

ВИСНОВКИ

Вивчаючи організацію обліку доходів та витрат комунальних некомерційних підприємств, слід визнати, що дана облікова компонента виступає однією з найважливіших в їх діяльності. Безпосередньо оцінка доходів, контроль за надходженням даних коштів, за їх обґрунтованим цільовим використанням представляє собою основу даної облікової складової та, водночас, сприяє забезпеченню майбутнього ефективного функціонування відповідних суб'єктів господарювання.

В результаті проведених досліджень, що базуються на широкому використанні різнопланових методів вивчення організації обліку та контролю доходів та витрат, на прикладі Комунального некомерційного підприємства «Лебединська лікарня імені лікаря К.О.Зільберника» Лебединської міської ради Сумської області, сформульовано наступні висновки теоретичного і практичного характеру.

1. Проведене дослідження, дає підставу зазначити, що основним завданням облікового супроводження отриманих доходів, понесених витрат комунальними некомерційними підприємствами, в межах чинного законодавства, виступає їх формування у залежності до затвердженої класифікації, забезпечення контролю щодо відповідності витрачених коштів їх цільовому призначенню. Якісне відображення облікових даних сприятиме забезпеченню релевантною інформацією користувачів всіх рівнів для ухвалення ефективних управлінських рішень щодо наявності та руху як власних так і коштів отриманих з місцевого (державного) бюджету.

2. Запропоновано застосовувати визначення фінансових результатів діяльності комунального підприємства (із використанням категорій «доходи» та «витрати»): це представлений у грошовій формі показник результативності фінансово-господарської діяльності комунального підприємства через зіставлення ідентифікованих доходів та витрат понесених на їх отримання, який може бути відображений у формі прибутку або збитку.

3. Можемо констатувати суттєве зростання отриманих доходів (без ПДВ) у КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника». Так у 2022 році у порівнянні з 2021 роком даний узагальнений показник зріс на 24850968 грн. (18,05 %). Мали найвагомійший вплив на зростання даного індикатора: дохід від реалізації робіт та послуг 17543185 грн. (14,52%) (в т.ч. дохід за програмою медичних гарантій 29851666 грн. (29,05 %), доходу від надання медичних та немедичних послуг за кошти фіз. і юр. осіб 747203 грн. (14,85 %) та відсутності вирахувань з доходу на суму 13055685 грн.); інший операційний дохід 4034349 грн. (20,75 %); неопераційний дохід 3273434 грн. (101,48 %). Слід визнати, що у 2022 році порівняно з 2021 роком, разом із доходами, суттєво зросли і витрати даного господарюючого суб'єкта. Відповідно, загальна сума операційних витрат (без амортизації) зросла на 27918974 грн. (26,5 %). Всі статті, що представляють всі елементи витрат (за виключенням матеріальних), мають стійку тенденцію до зростання. Говорячи про матеріальні витрати, доцільно зауважити, що окремі їх компоненти носять варіативний характер: одні збільшуються, а інші зменшуються). Даний факт, безпосередньо пов'язаний з особливостями функціонування та поточними потребами у матеріалах досліджуваного медичного комунального підприємства Лебединської міської ради.

4. Аналізуємо комунальне підприємство у 2020-2022 роках спрацювало ефективно, щорічно отримуючи значну суму чистого прибутку та маючи рівень рентабельності в межах від 14,13 % у 2021 році до 21,87 % у 2020 році (2022 рік – 18,25%). Згідно статуту, КНП «Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» провадить некомерційну діяльність, яка має спрямування на досягнення соціальних та інших передбачених результатів без мети одержання прибутку. Тому, заборонено проводити розподіл отриманого прибутку між засновниками чи працівниками. Відповідно, сума отриманого прибутку має бути спрямованою на фінансування видатків даного комунального підприємства та реалізацію напрямів функціонування (мета, ціль, завдання) передбачених діючим статутом.

5. Дослідивши структуру доходів медичного центру можна зробити висновок, що аналогічно до інших сфер діяльності найбільш прийнятною є

класифікація доходів за видами діяльності суб'єкта. Однак, у зв'язку зі специфікою діяльності медичних закладів у складі основних доходів доцільно виділити окремі групи доходів, з метою забезпечення потреб управління в інформації та наближення даних фінансового обліку до управлінського. Це, в свою чергу, полегшить складання звітності медичним закладам та надасть інформацію керівництву про доцільність реалізації окремих продуктів та послуг.

6. Узагальнення організаційних аспектів обліку і планування доходів та витрат, облікової політики комунальних неприбуткових медичних закладів, принципів складання та подання бюджетної та фінансової звітності комунальними некомерційними підприємствами охорони здоров'я дозволило запропонувати шляхи удосконалення аналітичного обліку доходів та витрат за видами їх надходжень та напрямками використання з метою системного аналізу облікової інформації, розробки відповідних заходів при плануванні витрат і доходів, що сприятиме підвищенню ефективності діяльності комунальних неприбуткових медичних закладів у перспективі.

7. Нині на ринку програмного забезпечення існує безліч автоматизованих інформаційних систем, котрі задовольняють вимоги найвибагливіших користувачів інформації. Використання інформаційних систем в управлінні підприємствами сприяє вирішенню таких проблем: зниження складності прийняття рішень (вибір управлінського рішення із множини можливих рішень); підвищення оперативності обробки даних і достовірності інформації, що сприяє прийняттю більш об'єктивних фінансових та управлінських рішень. Саме автоматизуючи діяльність всіх структурних підрозділів у КНА «Лебединська лікарня імені лікаря К.О.Зільберника», можна досягти максимального ефекту від автоматизації. Запровадження автоматизації обліку сприятиме, в першу чергу, скороченню процесу введення та обробки облікової інформації, прискорить процес обміну обліковою інформацією, практично зведе до нуля неточності за рахунок заокруглень, приписів та арифметичних помилок. Тобто сприятиме своєчасному та достовірному наданню інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам.

8. В якості переваг програмного продукту: «ДЕБЕТ Плюс ТМ» можемо відзначити: кросплатформеність (наявність можливості працювати на комп'ютерах у яких задіяні різні операційні системи, гнучкість у можливості налаштуванні під особливості й вимоги будь-якого підприємства чи установи (в т.ч. й комунального медичного закладу), легкість організації процесу масштабування. Дане програмне рішення дозволяє окрім обліку доходів та витрат, базовому комунальному підприємству (що виступає темою нашого дослідження) якісно організувати облікове відображення.

9. Ідентифіковано ключові кроки для організації ефективного контролю доходів та витрат досліджуваного комунального неприбуткового медичного закладу, що допоможе створити систему контролю, яка дозволить ефективно управляти його фінансами, підтримувати високий стандарт надання медичних послуг та забезпечувати фінансову стабільність.

10. Для формування конкурентних переваг, сприяння зростанню економічної ефективності та конкурентоспроможності запропоновано запровадження у КНП Лебединська лікарня ім. К.О.Зільберника» індикативної оцінки облікового супроводження доходів та витрат та представлено послідовність її здійснення.

Ми вважаємо, що впровадження всіх запропонованих заходів в практику діяльності Комунального некомерційного підприємства «Лебединська лікарня імені лікаря К.О.Зільберника» Лебединської міської ради Сумської області буде сприяти вдосконаленню обліку і контролю його доходів та витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Боярова О.А., Кузик Н.П. Особливості формування фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2017. № 168. С. 295–300.
2. Гордієнко Н. І., Краснікова Н. Г. Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього аудиту доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Вісник Хмельницького національного університету* 2020, № 4, Том 2. С. 125-130. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2021/03/23-2.pdf> (дата звернення: 29.11.2023)
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. (дата звернення: 29.11.2023)
4. Гузій О.В. Бухгалтерський облік закладів первинної медичної допомоги: методика, ситуації, роз'яснення фахівців. *Український медичний часопис*. 23.10.2018. URL: www.umj.com.ua/uk/publikatsia-131637-buhgalterskij-oblik-zakladiv-pervinnoyi-medichnoyi-dopomogi-metodika-situatsiyi-roz-yasnennya-fahivtsiv (дата звернення: 28.11.2023)
5. Грибовська, Ю., Кононенко, Ж. Застосування інформаційних систем в управлінні підприємством. *Економіка та суспільство*. № 47, 2023. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-84> (дата звернення: 28.11.2023)
6. Кузнецова С. А. Облік та контроль доходів і витрат з урахуванням специфіки підприємств. *Ефективна економіка* № 9, 2014 URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3311> (дата звернення: 28.11.2023)
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід». URL: - http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (дата звернення: 23.11.2023).
8. Назаренко І.М., Назаренко О.В. Бухгалтерський облік і звітність – інформаційна платформа управлінського процесу. *Бізнес Інформ*. 2015. 12. С. 250-257.

9. Назаренко О.В. Аудит логістичного сегменту діяльності підприємства: складові елементи та пріоритетні напрями. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 11. С. 5-9.

10. Назаренко О. В., Галун Є. С. Особливості діджиталізації облікового супроводження доходів в умовах функціонування окремого господарюючого суб'єкта // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки". - 2023. - №3. С. 175-182. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-3-8689> (дата звернення: 28.11.2023)

11. Назаренко О.В., Лукаш Р.В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С. 19-25.

12. Назаренко О. В. Обліково-аналітичні аспекти групування витрат операційної діяльності логістичного сегменту підприємства. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». № 4. 2019. С. 56-64.

13. Назаренко О.В. Формування та обліковий супровід витрат логістичного сегменту підприємства. *Бухгалтерський облік як наука: від основ до наукової картини світу [колективна монографія]* / за заг. ред. В.Я. Плаксієнка. К. : Центр учбової літератури. 2021. С. 130-143.

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>. (дата звернення: 23.11.2023).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення 04.11.2023 р.).

16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 23.11.2023)

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>. (дата звернення 04.11.2023 р.).

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> . (дата звернення 10.11.2023 р.).

19. Пономарьова Т. В., Матюшко М. М. Аналіз програмних продуктів, які використовуються для автома- тизації бухгалтерського обліку суб'єктами підприємницької діяльності. *Соціальна економіка*. 2021. Вип. 62. С. 148–156.

20. Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 10.11.2023)

21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 04.11.2023)

22. Савченко Р. О., Савченко Н. М., Дем'янук І. В. Внутрішній контроль: проблеми та перспективи. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7288> (дата звернення: 22.10.2023).

23. Сімаков К.І., Рудман В.І. Аналіз впровадження та використання систем автоматизації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах. *Економічний вісник Донбасу*. 2021. № 2 (64). С. 209-215. URL: [http://www.evd-journal.org/download/2021/2\(64\)/23-Simakova.pdf](http://www.evd-journal.org/download/2021/2(64)/23-Simakova.pdf) (дата звернення: 01.12.2023).

24. Черепова А. О. Облік доходів медичних центрів в умовах забезпечення потреб управління та аналізу. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7456> (дата звернення: 01.12.2023). DOI: 10.32702/2307-2105-2019.11.185 .

25. Щедрін Ю.В. Кошторис медичного закладу – основний плановий фінансовий документ. *Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації* : матеріали II Міжнародної

науково-практичної конференції (м. Суми, 16 листопада 2023 р.) / за ред. проф. Назаренка О.В. Суми: СНАУ, 2023. С. 380-382

26. Щедрін Ю.В., Ткаль Я.С. Облік доходів діяльності та контроль за використанням фінансових ресурсів у закладах. Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем». м. Кропивницький, 30 листопада 2023 р. Кропивницький: ЦНТУ, 2023. С. 211–212.

27. Determining Maturity Levels for Internal Control (September 16, 2015) URL: <https://weaver.com/blog/determining-maturity-levels-internal-control> (date of application: 28.11.2022)

28. Drobyazko S., Shapovalova A., Bielova O., Nazarenko O., Yunatskyi M. Evaluation of Effectiveness of Responsibility Centers in the Management Accounting System. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 2019. Vol. 23 № 6. Available at: <https://www.abacademies.org/articles/evaluation-of-effectiveness-of-responsibility-centers-in-the-management-accounting-system-8797.html> (date of application 23.10.23)

29. Hilorme, T., Shurpenkova, R., Kundrya-Vysotska, O., Sarakhman, O., & Lyzunova, O. (2019). Model of energy saving forecasting in entrepreneurship. *Journal of Entrepreneurship Education*, 22(1S).

30. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements Dec 17, 2018, pp.1696. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26> (date of application: 15.11.2023)

31. Syrtseva, S., Ivaniuk, U., Fedotova, I., Hurina, O., Dovzhyk, O., & Nazarenko, O. (2022). Innovative potential and development of Ukrainian small enterprises during the war (2022-2023). *Amazonia Investiga*, 11(58), 222-232. Available at: <https://doi.org/10.34069/AI/2022.58.10.24> (date of application: 25.11.2023)

ДОДАТКИ