

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Кафедра обліку і контролю в сфері публічного управління**

**МАКСИМЛЮК Галина Романівна**

**Інформаційні технології обліку і контролю наявності та використання  
запасів у бюджетних установах / Information technologies of accounting and  
control of Public Sector Entities' stocks availability and using**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування.

Магістерська робота

Виконала студентка групи  
ОДСзм-21  
Г.Р. Максимлюк

Науковий керівник:  
д.е.н, доцент Н.М.Хорунжак

Магістерську роботу допущено  
до захисту:

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ М.Р. Лучко

**ТЕРНОПІЛЬ - 2018**

## ПЛАН

Вступ.....	
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ .....	
1.1. Особливості та правове забезпечення фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я .....	
1.2. Характеристика та сутність запасів бюджетних установ, їх оцінка та класифікація в системі обліку .....	
1.3. Сутність та історія розвитку інформаційних технологій і засади їх застосування для обліку й контролю запасів .....	
Висновки до розділу 1 .....	
Розділ 2. ОБЛІК ЗАПАСІВ У МЕДИЧНИХ УСТАНОВАХ В УМОВАХ КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ .....	
2.1. Документування та складський облік запасів .....	
2.2. Особливості обліку медикаментів .....	
2.3. Особливості обліку продуктів харчування в медичних закладах .....	
Висновки до розділу 2.....	
Розділ 3. КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ МЕДИЧНИХ УСТАНОВ .	
3.1. Джерела контролю за станом і використанням запасів .....	
3.2. Організаційні засади контролю запасів медичних закладів .....	
3.3. Методика контролю операцій з запасами в установах охорони здоров'я	
Висновки до розділу 3 .....	
Висновки .....	
Перелік використаних джерел .....	
Додатки .....	

## ВСТУП

**Актуальність теми.** У процесі діяльності бюджетних установ у складі оборотних активів в обігу беруть участь запаси – оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі й забезпечують її функціонування.

В структурі оборотних активів медичних закладів найбільшу питому вагу займають медикаменти та продукти харчування, причому їхня вартість повністю вибуває із обігу впродовж одного або декількох актів споживання. На придбання медикаментів та продуктів харчування витрачаються значні бюджетні кошти. Важливі функції у цьому процесі виконує бюджет, тому проблема фінансового забезпечення бюджетних установ і, зокрема, медичних закладів є предметом дослідження багатьох науковців.

Однак, брак коштів, які виділяються з бюджету, в даний час унеможлиблює реалізацію програм розвитку медичних закладів та їх достатнє забезпечення медикаментами та продуктами харчування зокрема. Сукупність ефективних способів і методів її організації дозволить по-новому підійти до фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, зокрема закладів охорони здоров'я. Проблеми інформаційного забезпечення обліку, контролю і аналізу у бюджетних установах розглядаються у працях П.Й. Атамаса, Р.Т. Джоги, М. Р. Лучка, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Н.М. Хорунжак та інших.

Однак, недостатність наукових розробок з проблем обліку, контролю та аналізу медикаментів та продуктів харчування в медичних закладах підтверджує актуальність проведеного дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Мета магістерської роботи полягає у дослідженні теоретичних положень та фактичного стану побудови обліку, контролю та аналізу медикаментів та продуктів харчування у медичних закладах, розробці науково-методичних і практичних рекомендацій щодо їх вдосконалення.

Відповідно до поставленої мети визначено сукупність таких основних завдань, спрямованих на її досягнення:

- дослідити особливості та правові основи фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я;
- ідентифікувати сутність запасів в медичних установах та засади розвитку інформаційних технологій їх обліку;
- обґрунтувати напрями вдосконалення методики обліку медикаментів та продуктів харчування;
- здійснити оцінку чинної організації та методики контролю запасів в установах охорони здоров'я й обґрунтувати шляхи їх удосконалення.

**Об'єктом дослідження** дипломної роботи є діяльність медичних закладів . Дослідження проводилось на показниках фінансово-господарської діяльності Тернопільської центральної районної лікарні (до 27.07.2018 р. комунальний заклад Тернопільської районної ради «Тернопільське районне територіальне медичне об'єднання»).

**Предметом дослідження** є методика обліку та контролю наявності та руху медикаментів та продуктів харчування в медичних закладах.

**Методи дослідження.** Методологічну основу магістерської роботи визначають положення діалектичного методу пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх взаємозв'язку та взаємозалежності. В роботі використані методи економічного аналізу при вивченні ресурсного потенціалу та рівня фінансового забезпечення закладів охорони здоров'я. Основними прийомами дослідження є порівняння та аналітичне групування, узагальнення.

*Інформаційна база дослідження.* Теоретико-методологічну основу магістерської роботи сформовано на базі використання законодавчих актів, нормативно-правових документів, методичних рекомендацій з питань обліку в бюджетних установах, в процесі аналізу наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріалів науково-практичних конференцій, офіційної

інформації органів державної статистики, даних обліку та звітності Тернопільської центральної районної лікарні.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичної сутності медикаментів та продуктів харчування і вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням їхнього обліку, контролю та аналізу. До основних результатів, одержаних у процесі вирішення поставлених у роботі завдань, які складають її наукову новизну, належать: виявлення на підставі аналізу нормативно-правових актів суть категорії «запаси»; внесено пропозиції щодо вдосконалення обліку запасів шляхом використання медичної інформаційної системи «ЕМСИМЕД», а саме модуля «Управління запасами» та ведення електронної картотеки даних про історію хвороби пацієнтів, яку доцільно доповнити обліковою інформацією; запропоновано аналітичний облік медикаментів вести відповідно до запропонованих автором аналітичних ознак, які сформовані за джерелами придбання та надходження їх до медичного закладу (загальний, та спеціальний фонд, благодійна допомога і т.д.).

**Практичне значення** визначається тим, що запропонована методика аналітичного обліку та використання медичної інформаційної системи «ЕМСИМЕД», а саме модуля «Управління запасами» в практичній діяльності лікарні дозволить підвищити ефективність використання запасів.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати та висновки, отримані в результаті дослідження за темою дослідження опубліковані у збірнику тез доповідей Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія», м. Тернопіль (2018 р.).

## РОЗДІЛ І

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

#### **1.1. Особливості та правове забезпечення фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я**

Заклади охорони здоров'я – це підприємства, установи та організації, завданням яких є забезпечення різних потреб населення в галузі охорони здоров'я шляхом надання медико-санітарної допомоги, включаючи широкий спектр профілактичних і лікувальних заходів або послуг медичного характеру, а також виконання інших функцій на основі професійної діяльності медичних працівників [11, с.30]. До особливостей медичних послуг, які надаються медичними закладами віднести такі важливі моменти:

- основним результатом діяльності таких установ є послуга;
- показник ефективності праці в цій сфері слід розглядати в економічному та соціальному аспектах, причому другий, як правило, має пріоритетне значення;
- у сфері нематеріального виробництва найчастіше відбувається збіг двох фаз руху та реалізації послуги, тобто традиційна схема “виробництво – розподіл – обмін – споживання” набуває скороченого вигляду, а саме “виробництво – споживання”;
- послуги неможливо робити “про запас”, неможливо транспортувати (транспортування послуги можливе лише як зміна місця перебування виконавця), неможливо споживати в більшій, аніж потрібно, кількості. Ця особливість продукту сфери нематеріального виробництва зумовлює необхідність попереднього індивідуального чи суспільного попиту на певні види діяльності;
- медичні заклади сьогодні існують на засадах комунальної, державної або приватної форми власності [11, с.30].

При чому державні та комунальні заклади відповідно мають обмеження щодо реалізації та передачі цінностей; відсутність поняття “банкрут” щодо фінансового стану, оскільки на сьогодні вони ще є бюджетними установами

В Україні більшість закладів охорони здоров'я продовжують отримувати фінансування за кошторисним принципом, коли в основі розрахунку кошторису знаходиться кількість ліжкомісць. При чинній системі фінансування у медичних закладах відсутні стимули для пошуку оптимальних управлінських моделей та раціонального використання ресурсів. Існуюча модель фінансування системи охорони здоров'я, при якій обсяг фінансування залежить від потужності закладів, а не від обсягу, виду та якості медичної допомоги, що призводить до неефективного використання бюджетних коштів галузі, 85% з яких йде на утримання розгалуженої мережі медичних закладів та заробітну плату медичного персоналу, і лише 15% – безпосередньо для надання медичної допомоги. Отже, перерозподіл фінансових ресурсів і впровадження цільової медичної субвенції суттєво не вплинуло на збільшення ресурсів для надання медичної допомоги, натомість ці фінансові ресурси, як і у попередні роки, пішли на виплату заробітної плати та оплату комунальних послуг.

Таким чином, для бюджетних медичних закладів на сьогодні основним фінансовим документом є кошторис, який підтверджує повноваження на отримання доходів та здійснення видатків та який визначає обсяг та напрями коштів для виконання відповідних функцій.

Основним документом, який визначає правові аспекти регулювання, бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні для всіх підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV. Бюджетні установи належать до одного з різновидів організацій некомерційного характеру, для яких одержання прибутку не є їх основною метою. Бюджетні медичні заклади здійснюють свою діяльність на підставі положення (статуту), що затверджується

уповноваженим органом (як правило, органом, який прийняв рішення про їх створення). Вони визнаються юридичною особою з дня реєстрації положення (статуту) і з цього моменту можуть від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав та нести зобов'язання, бути позивачами в суді. Незважаючи на те, що основна діяльність бюджетних установ не пов'язана з веденням підприємницької діяльності, а отже, і одержанням від неї доходів (хоча вони і можуть одержувати доходи від надання окремих послуг, виконання робіт у випадках, передбачених законодавством), таким закладам необхідно підтвердити свій статус неприбуткових, тобто бути включеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій, що створюється і ведеться Державною фіскальною службою України. Реєстр неприбуткових установ та організацій являє собою автоматизовану систему збирання, накопичення і оброблення даних про неприбуткові організації та установи, які відповідно до Податкового кодексу, звільняються від сплати податку на прибуток. Установи та організації, які утримуються за рахунок коштів бюджету, підлягають обов'язковій реєстрації в: органах фіскальної служби; Пенсійному фонді; органах Фонду соціального страхування; органах Державної служби зайнятості. Проблема правового забезпечення медичної діяльності стає все актуальнішою й гострішою у зв'язку із стрімким розвитком приватної медицини й вимогливістю самих пацієнтів. Зараз у законодавстві відсутній системний підхід до прав і обов'язків як пацієнтів, так і лікарів, широкого розголосу набула тема прав пацієнтів.

Також потребують належного законодавчого врегулювання питання визначення гарантованого обсягу безоплатної медичної допомоги, видів і порядку надання платних медичних послуг у державних і комунальних закладах охорони здоров'я, умови запровадження медичного страхування тощо. Важливе значення також мають – підзаконні нормативні акти у сфері медицини – накази міністерства охорони здоров'я, які регламентують порядок надання медичної допомоги, на жаль, не завжди відповідають реаліям сучасної медицини. Однак, в Україні затверджено Концепцію реформи



фінансування системи охорони здоров'я України, яка має дає дати старт медичній реформі. Суть реформи фінансування полягатиме у тому, що нею закріплюється модель національного солідарного медичного страхування з 100% покриттям громадян, а збори страхових внесків здійснюватимуться через загальну систему оподаткування та збиратимуться у державному бюджеті. Страхові виплати за лікування окремої людини не будуть прив'язані до розміру її індивідуальних внесків. Регулюватиме стосунки між лікарем та пацієнтом створений єдиний національний замовник, при цьому вводиться поняття гарантованого пакету медичної допомоги – чітко визначеного набору медичних послуг та ліків, право на отримання якого матимуть всі громадяни України. Гарантований пакет медичної допомоги щороку повинен переглядатися (рис.1.1).

---

---

Рис. 1.1. Модель розподілу коштів державного бюджету на охорону здоров'я після запровадження моделі єдиного замовника

Джерело: сформовано на основі [40; 56]

Однак зазначений механізм розподілу бюджетних коштів на медицину, тобто впровадження гарантованого пакету медичних послуг та єдиного національного замовника буде доцільним завдяки відмові від фінансування

закладів на основі постатейного кошторису (утримання інфраструктури) та переходу до оплати постачальникові фактично наданих послуг (оплата результату). Однак такі реформи планують до впровадження до 2020 року, а на сьогодні медичні заклади фінансуються з державного або місцевого бюджету та в умовах недостатності фінансування з бюджету доцільно розширити: пошук альтернативних систем фінансування та оптимізаційних заходів, включаючи раціоналізацію організації обліку та контролю; розробку програм розвитку галузі; залучення інвестицій та ефективне використання наявних ресурсів. Окрім коштів бюджету, додатковим джерелом фінансування можуть стати кошти загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування.

Реформування економічних засад галузі, які є стрижнем усіх інших реформ існуючої системи охорони здоров'я, неможливе без суттєвих змін в Бюджетному Кодексі. У випадку їх прийняття врегулюється проблемні питання фінансування медичної допомоги і вирішить основну з них – це можливість трансфертів з бюджету нижчого рівня на вищий: лише при таких змінах кошти, розраховані на одного мешканця, зможуть спрямовуватись за пацієнтом. Термінових змін потребує формула розподілу коштів на охорону здоров'я між бюджетами різних рівнів – її оптимізація, або розробка нової повинна також відбутись до початку формування проекту державного і місцевого бюджетів. Наступний блок заходів – це зміна структури галузі, мережі закладів та їх структури і управління системою охорони здоров'я на всіх рівнях, що абсолютно можливо після прийняття відповідних законодавчих актів через механізм підзаконних актів та галузевих нормативних документів. Найнагальнішою проблемою в зазначеному блоці заходів було реформування первинної медико-санітарної допомоги на засадах загальної практики/сімейної медицини, а також акредитація, ліцензування та стандартизація. Фінансування охорони здоров'я в Україні здійснюється за рахунок Державного бюджету України, бюджетів місцевого самоврядування,

фондів медичного страхування, благодійних фондів і будь-яких інших джерел, які не заборонені законодавством (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Джерела фінансування закладів охорони здоров'я [53, с. 23]

Кошти бюджетів, асигновані на охорону здоров'я, використовуються для забезпечення населенню гарантованого рівня медичної допомоги, фінансування державних і місцевих програм охорони здоров'я. Обсяги бюджетного фінансування визначаються на підставі науково-обґрунтованих нормативів із розрахунку на одного жителя. Економічний аспект охорони здоров'я слід розглядати як елемент суспільного виробництва, де галузь займає певний сектор виробництва нематеріальних благ (чи послуг) [73, с.124-125].

Типовим представником суб'єктів охорони здоров'я є лікарні. Організаційна структура більшості лікарень є схожою і включає в себе звичайної лікарні включає в себе окрім адміністративних відділів спеціалізовані лікувальні відділи (рис.1.3).

Рис.1.3. Організаційна структура Тернопільської центральної районної лікарні

За приклад на рис. 1.3 нами наведено структуру Тернопільської центральної районної лікарні. Вона створена за рішенням 18 сесії Тернопільської районної ради від 27.07.2018 р. : Про припинення юридичної особи – комунального закладу Тернопільської районної ради «Тернопільське районне територіальне медичне об'єднання». Проте заклад не ліквідовано, а лише припинено юридичну особу шляхом поділу на два підприємства: комунальне некомерційне підприємство Тернопільської районної ради «Тернопільський районний центр первинної медико-санітарної допомоги» і комунальне некомерційне підприємство Тернопільської районної ради «Тернопільська центральна районна лікарня» (додаток А).

Згідно з Статутом, Тернопільська ЦРЛ самостійно визначає структуру управління і встановлює відповідні штати. Єдиноначальність в системі самоуправління лікарні здійснюється головним лікарем, його заступниками і керівниками підрозділів. Головний лікар самостійно вирішує питання діяльності лікарні, за винятком віднесених Статутом компетенції самоуправління колективом. Колектив не має права втручатися в оперативну діяльність головного лікаря. Головною метою Тернопільської ЦРЛ є своєчасне і якісне надання кваліфікованої і спеціалізованої медичної допомоги, забезпеченні безкоштовної гарантійності її доступності всім верствам населення, ефективному використанні кадрових, матеріальних і фінансових ресурсів. Основними завданнями Тернопільської ЦРЛ є постійне підвищення якості і об'єму профілактичної роботи; своєчасне і якісне обстеження, лікування і реабілітація хворих в амбулаторних, стаціонарних умовах і вдома; взаємодія з другими закладами охорони здоров'я; виявлення захворювань на ранніх стадіях і своєчасне взяття хворих на диспансерний облік. Згідно із статутом лікарні головним джерелом її фінансової діяльності та формування власності є: надходження отримані з бюджету; надходження за виконання платних послуг населенню; добровільні внески підприємств, організацій, громадян, благодійних фондів у вигляді грошових коштів та матеріальних цінностей; доходи від реалізації надлишкового майна, інших джерел згідно

чинного законодавства. У медичній галузі використовується високо кваліфіковані спеціалісти з вищою освітою, кандидатськими і докторськими ступенями, які потребують відповідної оцінки і оплати. З огляду на це, оплата праці займає найбільшу питому вагу в видатках медичних бюджетних установ, при цьому видатки на придбання медикаментів та продуктів харчування є доволі обмеженими. При визначенні обсягу та номенклатури витрат медичних установ необхідно врахувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи, виходячи з її основних виробничих показників, обсягу роботи, штатної чисельності. На номенклатуру видатків закладів охорони здоров'я, суттєво впливають особливості їх діяльності [28, с.45] (рис. 1.4).

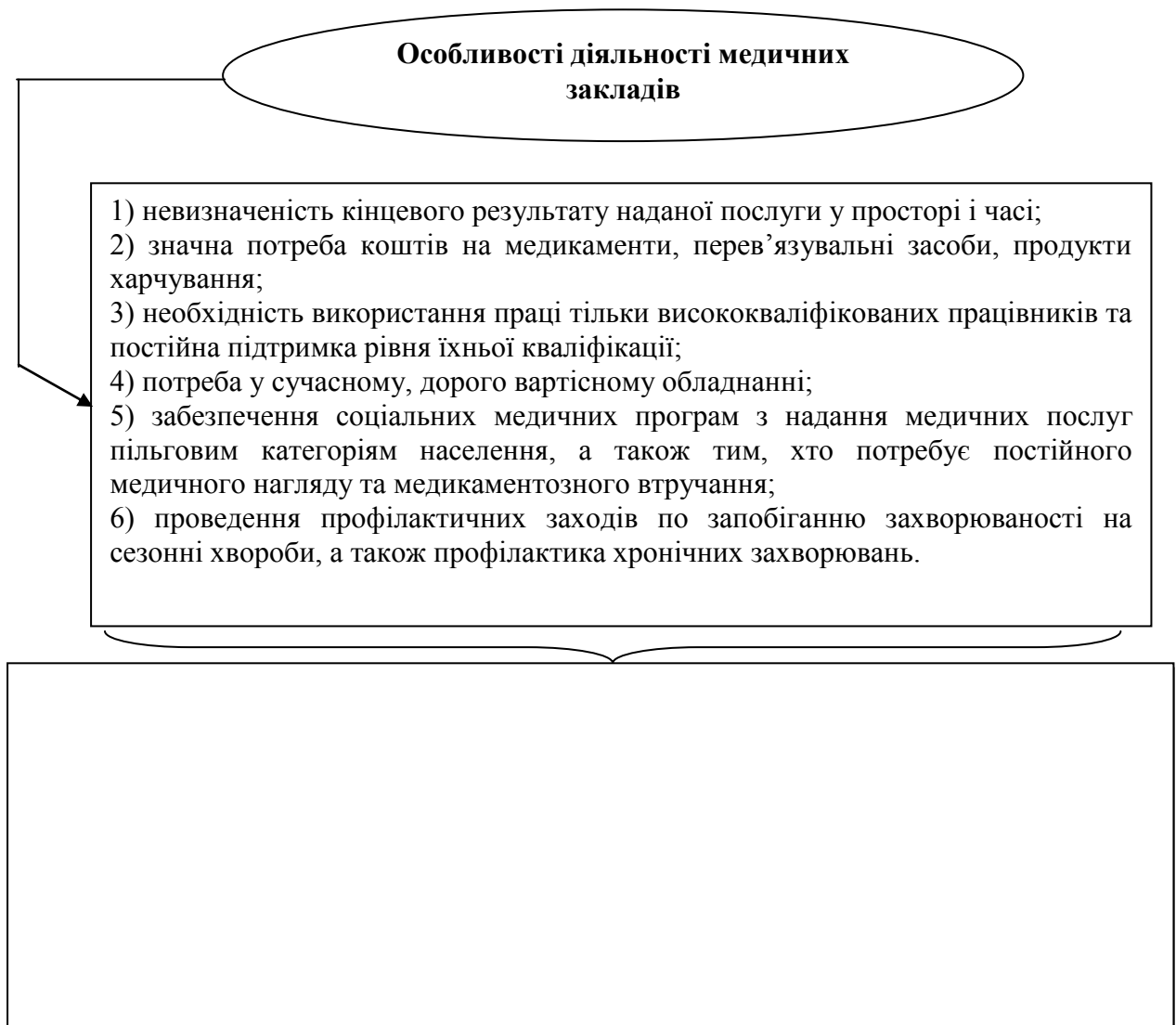


Рис. 1.4. Особливості діяльності установ охорони здоров'я та їх вплив на систему обліку

Джерело: сформовано на основі [28, с. 124]; \* - авторська розробка

Незважаючи на проблеми асигнування галузі, в Україні збережено соціальну спрямованість бюджетів охорони здоров'я на усіх рівнях, що підтверджено економічною структурою видатків. Зокрема, ставиться вимога першочергового забезпечення фінансовими ресурсами видатків на заробітну плату з нарахуваннями на соціальне страхування, а також на господарське утримання установи. Витрати, які не мають першочергового характеру можуть передбачатися за умови забезпечення фінансування невідкладних витрат [28, с.202]. Однак, незважаючи на це, бюджетні видатки на охорону здоров'я мають позитивну динаміку (рис. 1.5).

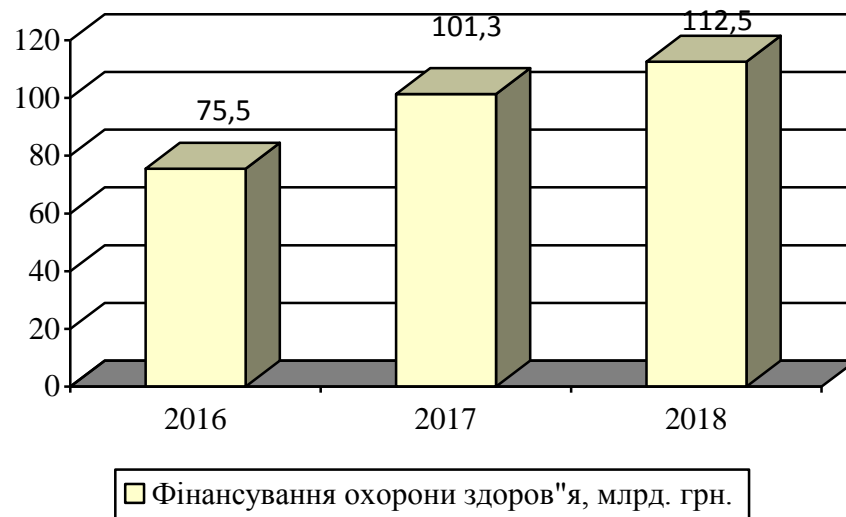


Рис. 1.5. Динаміка обсягу фінансування охорони здоров'я з державного бюджету

Джерело: [15]

В 2018 р. фактично було виділено 112,5 млрд. грн. на фінансування системи охорони здоров'я, тобто на більш ніж 11 % більше ніж у 2017 р. На проведення закупівлі лікарських засобів, зокрема через міжнародні організації вже другий рік поспіль виділяється 5,9 млрд грн. (табл. 1.1).

Медична субвенція з держбюджету місцевим бюджетам становить 57,3 млрд. грн. Ще 150 млн. грн. такої субвенції передбачено на придбання ангіографічного обладнання, 1 млрд. грн – на відшкодування вартості лікарських засобів за програмою «Доступні ліки».

Видатки з державного бюджету у 2017 році  
на закупівлю медикаментів (млн. грн.)\*

Джерело: \* [47]; 2018 р. розраховано автором на основі офіційних даних бюджету

Щодо досліджуваної установи, то вона фінансувалася у 2018 році, як свідчать Паспорти бюджетних програм районного бюджету за багатьма програмами (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Обсяг бюджетних призначень/бюджетних асигнувань Тернопільської  
центральної районної лікарні на 2018 р., тис. грн.\*



Реформування економічних засад охорони здоров'я України спрямовується на створення багатоканальної системи фінансового забезпечення із залученням таких джерел, як кошти державного і місцевих бюджетів, страхової медицини, коштів накопичувальних фондів територіальних громад і благодійних фондів, благодійних внесків та пожертвувань юридичних і фізичних осіб, платних послуг [47,с.56]. У такий спосіб основні статті видатків на охорону здоров'я «прив'язуються» до різних джерел фінансового забезпечення. Пошук шляхів поліпшення стану фінансування охорони здоров'я має здійснюватися разом із забезпеченням економічного й ощадливого витрачання наявних бюджетних ресурсів, в тому числі на придбання запасів.

## **1.2. Характеристика та сутність запасів бюджетних установ, їх оцінка та класифікація в системі обліку**

Функціонування сучасних форм медичних закладів і системи охорони здоров'я загалом потребує, як уже зазначалося належного забезпечення матеріальними ресурсами. В їх складі значну питому вагу займають запаси.

Починаючи з 2017 року при їх обліку керуються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Сучасний облік став більш демократичним та гнучким. Але продовжуючи бути суворо регламентованим, бухгалтерський облік запасів вимагає дотримання облікових принципів, затверджених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Облік запасів лікарень, як суб'єктів держсектору, зараз регламентують Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, та НП(С)БО ДС 123 «Запаси». При цьому застосовується План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 року № 1203. У

Положенні 123 «Запаси» [43] введено ряд нових понять стосовно зазначених активів. Як зазначено в стандарті, одиницею обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид), а саме запаси визнаються активом, якщо їх вартість можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, або вони мають потенціал корисності, що контролюється суб'єктом державного сектору. Порівняно з попереднім визначенням, таке визначення є більш наближеним до міжнародної практики бухгалтерського обліку запасів у державному секторі, основним критерієм якого стає не зовнішній прояв об'єкту а його внутрішня сутність. Відповідно до п. 4, розділу 1 НП(С)БО ДС 123 «Запаси» до записів відносять активи, що мають певні характерні ознаки (рис. 1.6).

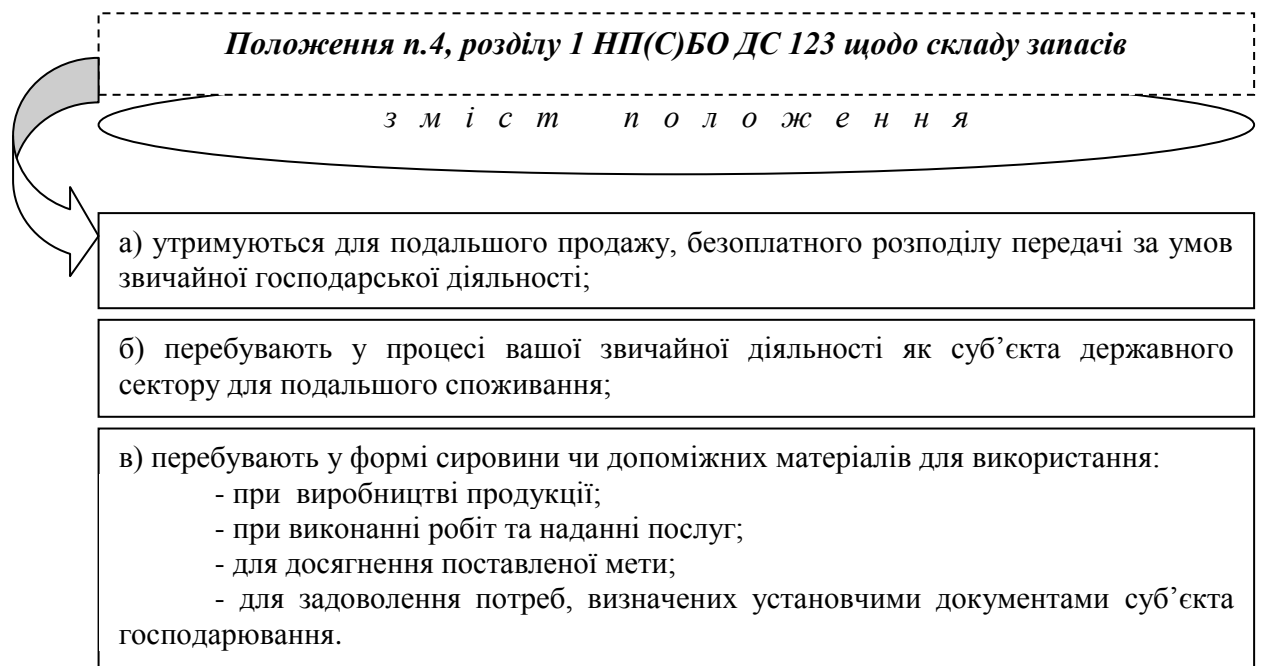


Рис. 1.6. Характеристики запасів, визначені НП(С)БО ДС 123 «Запаси»\*

Джерело: \* НП(С)БО ДС 123 «Запаси» [43]

За облікову одиницю запасів є їх однорідна група або найменування. Для визнання запасів активом мають бути виконані 2 умови: їхню вартість можна достовірно визначити; є ймовірність того, що їхнє використання призведе до отримання майбутніх економічних вигод, або (та) запаси мають

потенціал корисності. До інших інновацій належать такі: при формуванні первісної вартості запасів тепер включають низку витрат які раніше не формували їхню вартість, зокрема суми податку на додану вартість, транспортно-заготівельні витрати; оцінка запасів провадиться на дату складання балансу; застосування альтернативних підходів до оцінки вибуття запасів (нові методи оцінки вибуття). Варто також зазначити, що НП(С)БО ДС 123 містить детальний перелік витрат, які рекомендується включати до первісної вартості запасів (рис.1.7).

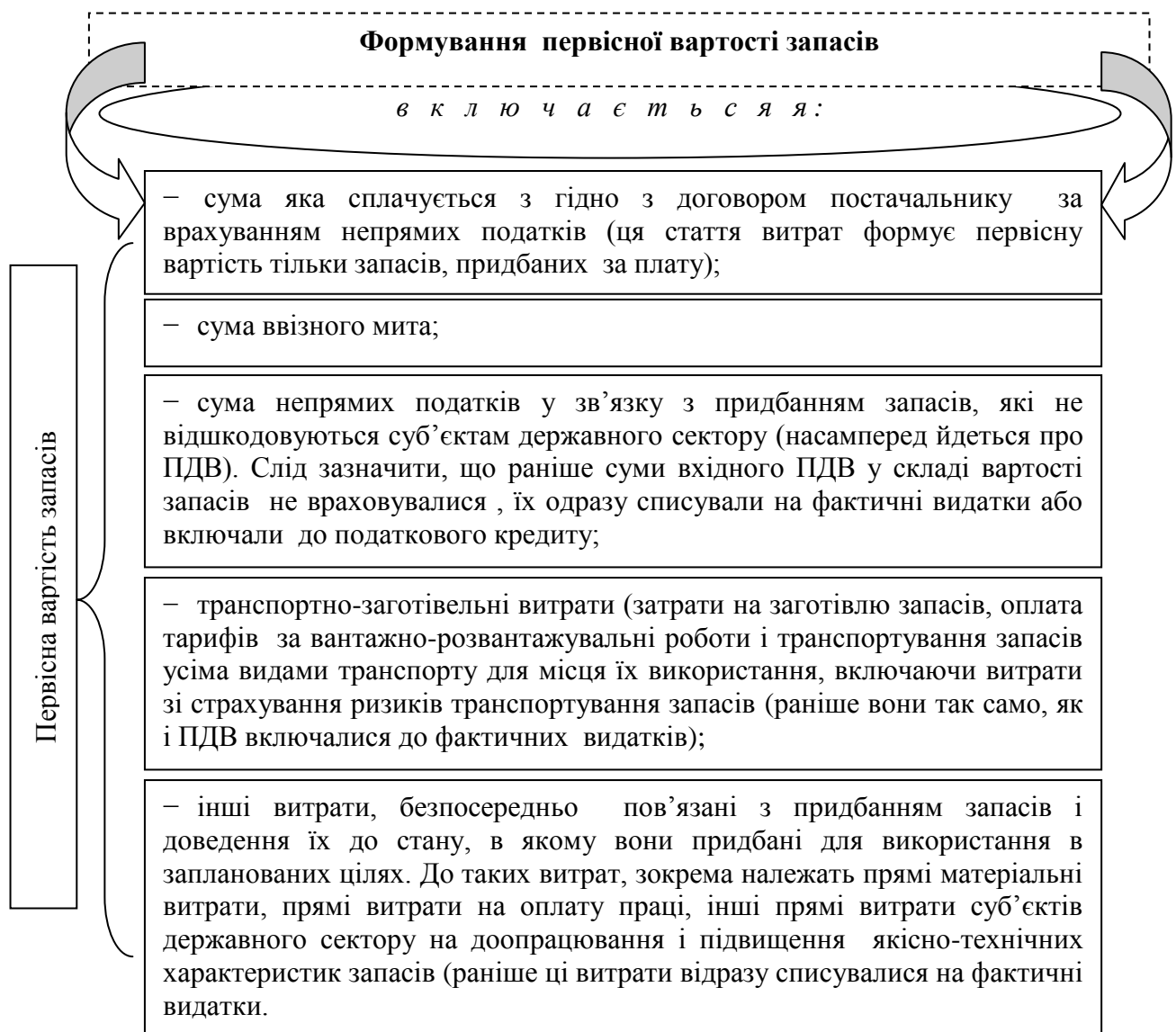


Рис. 1.7. Склад витрат, які включаються до первісної вартості запасів відповідно до НП(С)БО ДС 123 «Запаси»\*

Джерело: \* НП(С)БО ДС 123 «Запаси» [43]

Для медичних установ такий перелік надзвичайно важливий, оскільки проблемним є врахування їхньої вартості в складі витрат на надання послуг. Також це важливо при калькулюванні платних послуг, які можуть надаватися медичними закладами відповідно до чинного законодавства.

Загалом варто визнати, що склад і класифікація витрат, в тому числі тих, що включаються до первісної вартості запасів, має виняткове значення для забезпечення раціонального використання ресурсів. Також вони впливають на результати виконання кошторису, а тому при організації інформаційної системи обліку та виборі програмного її забезпечення ці питання слід враховувати.

Необхідно, щоб інформаційна технологія обліку мала передбачені опції для автоматичної ідентифікації того чи іншого виду витрат, могла розмежовувати витрати що включаються та не включаються до первісної вартості запасів, а також містила відповідні довідники та забезпечувала контроль за витратами як загалом, так і тими, що служать основою формування первісної вартості активів.

У НП(С)БО ДС 123 значно розширено умови оцінки запасів, в тому числі за первісною вартістю. Оцінка запасів залежить від умов їх отримання відповідно до НП(С)БО ДС 123. Цей стандарт містить ключові рекомендації щодо оцінки запасів за різних умов придбання й отримання. Відповідно до цього їхня первісна вартість може включати різного роду витрати, які при цьому здійснюються.

Можна з впевненістю стверджувати, що джерело, яке використовується для отримання запасів виступає ключовою основою визнання їхньої вартісної оцінки, в тому числі складу витрат, які до неї включаються.

Чинним законодавством визначено, що існує різниця між тим, як оцінюються придбані запаси, а як оцінюються запаси, що отримані медичним закладом як благодійна чи спонсорська допомога. Цю специфіку узагальнено й наведено в табл. 1.3.

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

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

Джерело: \*- узагальнено на основі вимог чинного законодавства

Первісна вартість при придбанні запасів також передбачає включення різних витрат, згідно з НП(С)БОДС 123, які узагальнені нами на основі його дослідження в табл. 1.4.

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

№ з/п	Складові первісної вартості	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
1	Суми що сплачуються постачальнику згідно з договором	+
2	Транспортно-заготівельні витрати	+
3	Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів, що включаються до податкового кредиту	-
4	Суми ввізного мита	+
5	Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються	+
6	Інші витрати які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	+

Джерело: \*- узагальнено на основі дослідження чинної практики

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, відповідно до НП(С)БОДС 123, визнається їх виробнича собівартість, яка визначається за відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

До витрат, що не включаються до первісної вартості запасів входять 4 складові (табл. 1.5).

Наявність такого роду витрат не означає, що вони служать основою формування первісної вартості придбаних (отриманих) запасів. Але їхнє існування зазвичай є обов'язковим, або високо ймовірним. Виникають такі витрати не лише через якість прорахунки в діяльності (нестачі, наприклад), а й у зв'язку з веденням діяльності загалом (наприклад, загальногосподарські і інші витрати подібного характеру й природи).

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

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

Джерело: \*- узагальнено на основі дослідження чинної практики

Оцінка запасів на дату балансу за до НП(С)БОДС 123, здійснюється за найменшою з двох оцінок первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (в тому числі при зміні мети їх утримання). Чиста вартість реалізації застосовується на дату балансу тоді, коли ціна запасів знизилась або вони вже зіпсовані, зі строком придатності, який пройшов тощо. Тобто, якщо вони якось втратили свою очікувану економічну первісну вигоду. Ряд положень є новими також щодо оцінки вибуття запасів. Зокрема, коли запаси продані (передані), то їхню балансову вартість визнають в складі витрати того періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід. Якщо такого доходу немає, то витрати визнають, після розподілу чи передачі запасів, або після надання послуг. Відповідно до НП(С)БОДС 123, вибуття запасів в установах оцінюється за такими методами: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів ФІФО [43]. Позитивно слід оцінити подання у стандарті детальної класифікації запасів суб'єктів державного сектору для цілей бухгалтерського обліку. При цьому слід розрізняти класифікацію, яка рекомендується НП(С)БО ДС 123 та класифікацію, яка впливає зі структури

й складу рахунків бухгалтерського обліку, які передбачені Планом рахунків бухгалтерського обліку ДС. В чинних інформаційних системах обліку, зокрема в досліджуваному медичному закладі, класифікація запасів представлена так, як це зроблено в Плані рахунків, що почав діяти з січня 2017 року. Для цієї мети було перепрограмовано й доповнено відповідні додатки. Проте така класифікація тісно пов'язана і з рекомендаціями щодо групування запасів, які подаються в НП(С)БО ДС 123 (рис. 1.8).

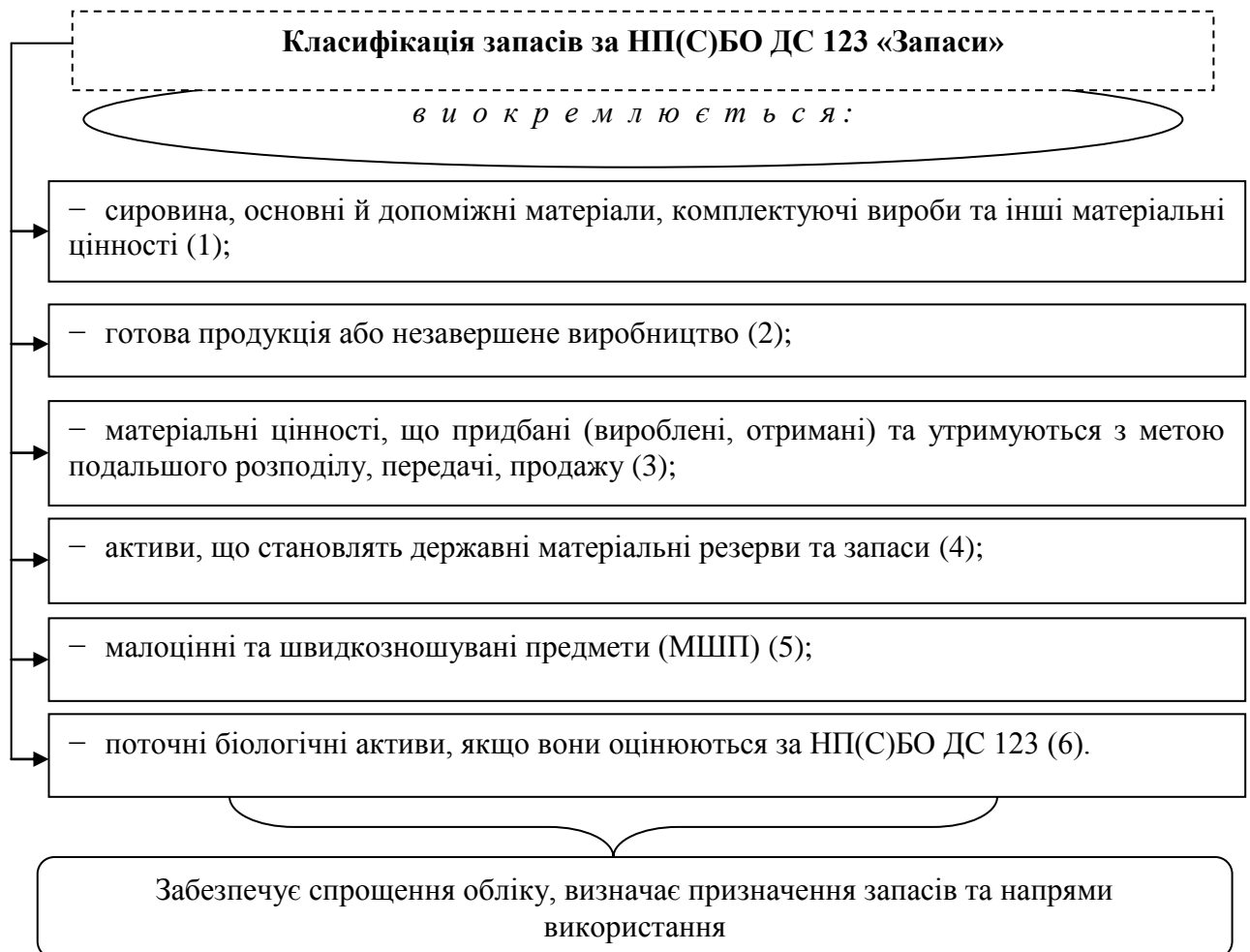


Рис. 1.8. Класифікація запасів відповідно до НП(С)БО ДС 123 «Запаси»\*

Джерело: \* НП(С)БО ДС 123 «Запаси» [43]

Дослідження Плану рахунків свідчить, що запаси у ньому розмежовані з урахуванням того, групування яке передбачене НП(С)БО ДС 123. Так, зокрема запаси, що позиціонуються як група «сировина, основні й допоміжні



матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності» за Планом рахунків вважаються «виробничими запасами».

Підставою такого підходу є те, що ці запаси призначені для забезпечення діяльності з надання послуг і досягнення поставленої мети щодо задоволення потреб установи (п. 2 розд. II НП(С)БОДС 123). Також ці запаси відповідно до Плану рахунків відносяться можна ідентифікувати як інші нефінансові активи, в складі яких є відповідні підгрупні елементи (рис. 1.9).

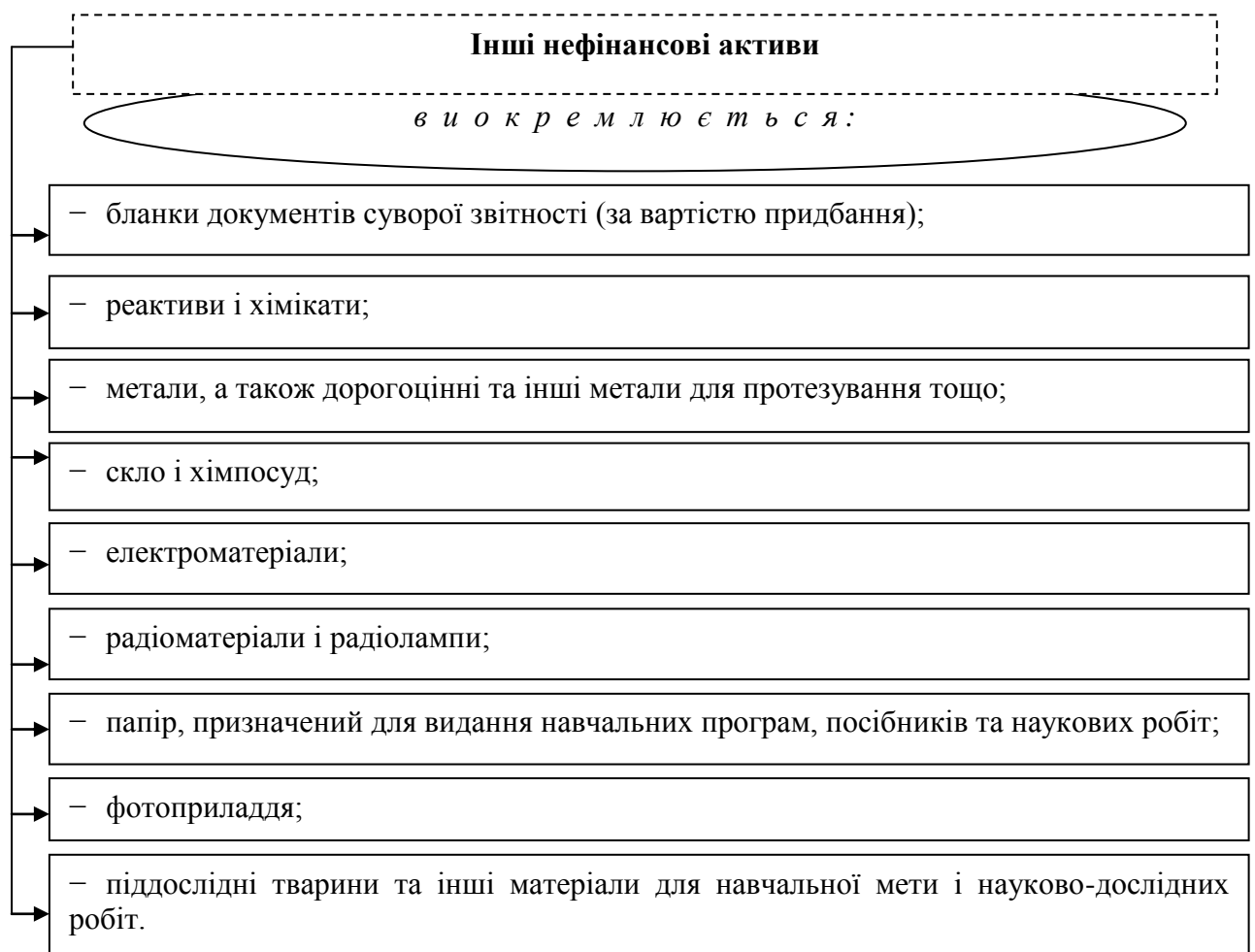


Рис. 1.9. Класифікація запасів як нефінансових активів

Джерело: План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [51]

Запаси, які належать до групи «готова продукція або незавершене виробництво» за НП(С)БО ДС 123, за Планом рахунків відносяться до 2 підгруп: виробництво та інші нефінансові активи. За тим на якому рахунку обліковується готова продукція, можна стверджувати, що класифікаційно

вона віднесена до підгрупи інші нефінансові активи. Щодо запасів з групи «поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за НП(С)БО ДС 123», то для них у Плані рахунків є передбачено відповідні рахунки і їх, відповідно слід класифікувати як поточні біологічні активи. В їхньому складі є сільськогосподарська продукція, продукція лісового господарства, продукція науково-дослідних закладів.

Запаси інших груп за НП(С)БО ДС 123 згідно Плану рахунків відносяться до інших нефінансових активів. В їхньому числі є МШП (предмети, які в процесі діяльності бюджетної установи використовуються впродовж не більше 1 року або операційного циклу, якщо він триває більше, ніж 1 рік). Запаси з виокремленої у НП(С)БО ДС 123 групи «державні матеріальні резерви та запаси» [43], які досліджує медична установа обліковує на субрахунку 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси» включають в себе, зокрема, резерви нафтопродуктів тощо [51].

І насамкінець, запаси групи «матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу» включають в себе дорогоцінні метали, каміння, дорогоцінне каміння органогенного утворення і напівдорогоцінне каміння, інші матеріали. Наявність значної кількості груп запасів у медичних закладах вимагає наявності та використання сучасних інформаційних технологій їх обліку. Вони значно полегшують і спрощують процес облікового відображення їх руху та використання. Тому дослідження проблематики розвитку і застосування сучасних інформаційних технологій для цілей обліку запасів таких бюджетних установ як лікарні є важливим і своєчасним напрямом наукових пошуків.

Особливої актуальності набуває він в умовах зростання кількості видів медикаментів, а також розвитком нових програмних продуктів, який пов'язаний з державним рішенням щодо заборони до використання в практиці бюджетних установ програм російського походження.

### **1.3. Сутність та історія розвитку інформаційних технологій і засади їх застосування для обліку й контролю запасів**

Виникнення інформаційних систем та їх функціонування в управлінській діяльності суб'єктів охорони здоров'я тісно пов'язані із появою і розвитком інформаційної технології, що являється основним складовим елементом автоматизованої інформаційної системи. Інформаційна система за будовою схожа на підприємство з переробки вхідних даних і виробництва вихідної інформації.

Технологія у перекладі із грецької (*techne*) означає мистецтво, уміння, майстерність, а це, в свою чергу, ні що інше, як процеси. Під процесом розуміють певну визначену сукупність дій, які спрямовані на досягнення поставленої цілі. Він має визначатися певною обраною людиною стратегією та реалізуватися при використанні сукупності різних засобів і методів.

Інформаційній системі властива технологія переробки даних в результативну інформацію. Власне, інформаційна технологія – це сукупність виробничих процесів та різноманітних програмно-технічних засобів, а також методів, які об'єднані у технологічний ланцюг, що в свою чергу забезпечує процес збору, обробки, зберігання, передачі та відображення інформації [34, с. 27].

Таким чином, інформаційна технологія – це процес або ж сукупність певних процесів обробки інформації. Інформаційні технології – це загальна назва технологій, які відповідають за зберігання, передавання, обробку, захист та відтворення інформації з використанням комп'ютерів.

Оскільки технології мають бути якомога доступнішими для споживачів, їх ефективність визначається, в кінцевому рахунку, рівнем кваліфікації суб'єктів інформатизаційних процесів.

Основними рисами сучасних ІТ, які використовуються в галузі охорони здоров'я є: комп'ютерний спосіб обробки інформації; збереження значних

обсягів інформації на машинних пристроях; дистанційна передача інформації на масштабні відстані в найкоротші терміни.

Сучасні інформаційні технології зі своїм стрімко зростаючим потенціалом відкривають перед людством гігантські можливості для нових форм організації праці й зайнятості в рамках не лише окремих корпорацій, а й суспільства загалом. Тим паче, спектр даних можливостей постійно розширюється – нововведення сьогодні впливають на будь-які сфери життя людей, їх сім'ю, отримання освіти, пошук роботи, географічні кордони людських спільнот тощо. Інформаційні технології можуть зробити сьогодні вирішальний внесок у зміцнення взаємозв'язку між підвищенням рівня продуктивності праці, зростанням обсягів виробництва, інвестицій і зайнятості.

На сучасному етапі розвитку інформаційного суспільства вагоме місце відводиться комп'ютеризованим інформаційним технологіям (КІТ), що являють собою системно організовану з метою розв'язку задач управління сукупність відповідних засобів та методів реалізації операцій по збору, передачі, реєстрації, накопичення, пошуку, обробки та захисту інформації на базі використання програмного забезпечення та засобів обчислювальної техніки і зв'язку, а також тих засобів, за допомогою яких інформація вже пропонується споживачам (у нашому випадку управлінцям різних рівнів і різних ланок). Автоматизовані інформаційні технології до набуття сьогоденішньої форми пройшли еволюцію типів свого розвитку, що наочно відображено на рис. 1.10.

Історія розвитку інформаційних технологій починає свій відлік з виникнення друкуючих та рахуково-клавійних машин. Наступним кроком стала поява розрахунково-перфораційних комплексів, за яким прослідували так звані комп'ютери першого і другого покоління, що дали можливість користувачам вирішувати трудомісткі завдання наприклад зі складського обліку та нарахування зарплати.



Рис. 1.10. Еволюція типів автоматизованих інформаційних систем  
Джерело: сформовано на основі [12; 34]

На заміну їм прийшли комп'ютери третього покоління, які вже змогли реалізувати комплексну обробку інформації на будь-яких рівнях управління. Розвиток автоматизованих систем пов'язаний з появою комп'ютерів четвертого покоління. А вже знайомі нам комп'ютери п'ятого покоління принесли мережеву організацію інформаційних структур та втілення інтелектуального людино-машинного інтерфейсу.

На кожному із пройдених етапів розвитку науки та виробництва до них застосовувався певний визначений підхід. З позицій користувача відповідно кожне вдосконалення було спрямоване, щонайперше, на підвищення рівня як механізації, так і автоматизації виконання різного роду технічних операцій;

на створення новітніх засобів введення та виведення даних; на збільшення обсягу пам'яті; на розробку нових носіїв інформації.

До початку 1980-х років інформаційні технології були представлені головним чином великими ЕОМ і застосовувались лише для потреб незначної частини корпоративної піраміди, адже через високу собівартість було нереально автоматизувати процес прийняття рішення управлінських завдань. Сама автоматизація повторюваних процесів оброблення інформації була відображенням автоматизації ручної праці на базі застосування машин, що замінили людей. Відповідно до оцінок, з 1960 по 1980 р. понад 12 мільйонів потенційних робочих місць, які пов'язані з обробкою інформації, стали автоматизовані за рахунок застосування традиційних ЕОМ.

Автоматизація робочих місць нижніх рівнів адміністративної ієрархії, привела до зниження рівня розміру підприємств, проте водночас не викликала радикальних змін у загальноприйнятій моделі організації праці. На той період часу здавалося малоімовірним те, що інформаційні технології зможуть посприяти стабільному довгоочікуваному соціально-економічному розвитку; і навіть навпаки, всі факти свідчили про те, що їх значення у підвищенні рівня продуктивності праці та формуванні моделей поведінки споживачів, що орієнтовані на новітні товари і послуги, створенні нових додаткових робочих місць в галузях інформаційних технологій у порівнянні із скороченням робочих місць в галузях – споживачах такої продукції була в загальному незначною.

В сучасних умовах інформаційна технологія спрямована на втілення найбільш широкого спектру різного роду технічних і комунікаційних засобів та електронно-обчислювальних машин (ЕОМ). Вона стала фундаментом для створення, власне, обчислювальних систем та мереж різноманітних конфігурацій не лише з ціллю накопичення, збереження, переробки інформації, але й, водночас, максимального наближення термінальних улаштувань до робочих місць спеціалістів та задля підтримки прийняття рішення апарату управління. Вже сьогодні є можливість говорити про різного

роду взаємодоповнюючі забезпечувальні та функціональні інформаційні технології, що наочно відображено на рис. 1.11).

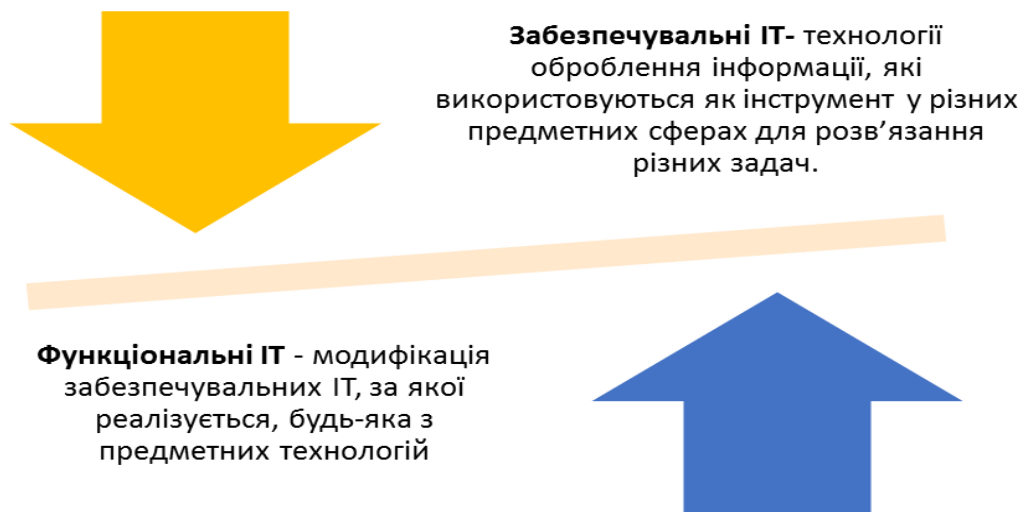


Рисунок 1.11. Взаємодоповнюючі ІТ

Джерело: сформовано самостійно

Наприклад, тепер в арсеналі процесу обліку одночасно можуть застосовуватись як забезпечувальні технології, якими виступають текстові і табличні процесори, так і спеціалізовані функціональні технології, представлені експертними системами та реалізуючими предметними технологіями.

Основу новітньої інформаційної технології на сучасному етапі складають як розподілена обчислювальна техніка, так і комунікаційні засоби нового покоління та «дружнє» програмне забезпечення. Характерна відмінність нової інформаційної технології виявляється не лише в автоматизації процесів зміни форми і її розміщення інформації, а й безпосередньо у трансформації її змісту.

Згідно з дослідженнями, в сучасних умовах в бюджетних установах для обліку застосовуються програми «Парус-Бухгалтерія», які відносяться до групи так званих інтегрованих систем бухгалтерського обліку, що на противагу міні-бухгалтерії дають можливості для здійснення складнішого аналітичного обліку та більш ширшої автоматизації інвентарного та кількісно-

сумового обліків. Дана інформаційна технологія побудована на базі записів, що, в певній мірі, відображають інформацію інтегровану в усі розділи обліку. Тобто такий програмний засіб діє як сукупність певних службових модулів, які побудовані навколо основного виконуючого ядра. В свою чергу, повнота реалізації усіх облікових функцій виконується за рахунок ускладнення та спеціалізації процедур обробки проведення, що супроводжуються певною додатковою інформацією, яка відображає всю їх специфіку.

За умов стрімкого розвитку в нашій країні ринкових відносин на шляху до євроінтеграції підтримка конкурентоспроможності підприємств потребує наявності та функціонування відповідного інформаційного забезпечення провадження своєї діяльності. Керівництво сучасного українського медичного закладу повинне приймати рішення під тиском невизначеності й ризику, що, в свою чергу, вимагає не лише безперервного контролю над усіма аспектами фінансово-господарської діяльності, а й здійснення аналізу надзвичайно великої кількості інформації. З метою вдосконалення управління в таких умовах вкрай необхідна модернізація як їх технічної, так і інформаційної бази, а також реалізація новітніх методів управління та інформаційних технологій. Ефективне застосування автоматизованих систем управління дозволяє дійсно швидко зібрати всю інформацію, обробити її, продіагностувати, надати реальну оцінку фактичного стану об'єктів обліку, здійснити прогноз й на його основі оперативно прийняти відповідні управлінські рішення.

Кожному рівню управління потрібна інформація, яка здобувається та розповсюджується відповідними засобами комунікацій. На кожному з рівнів здійснюються певні роботи – функції, які в комплексі забезпечують процес управління (рис. 1.12). Оскільки, одними з них є облік та контроль, їх автоматизації за рахунок використання сучасних інформаційних технологій значно підвищить ефективність управління. При цьому надзвичайно велику роль відіграє застосування нових інформаційних технологій, які ґрунтуються на втіленні комп'ютерної техніки та розподільної обробки інформації та економіко-математичних методів.



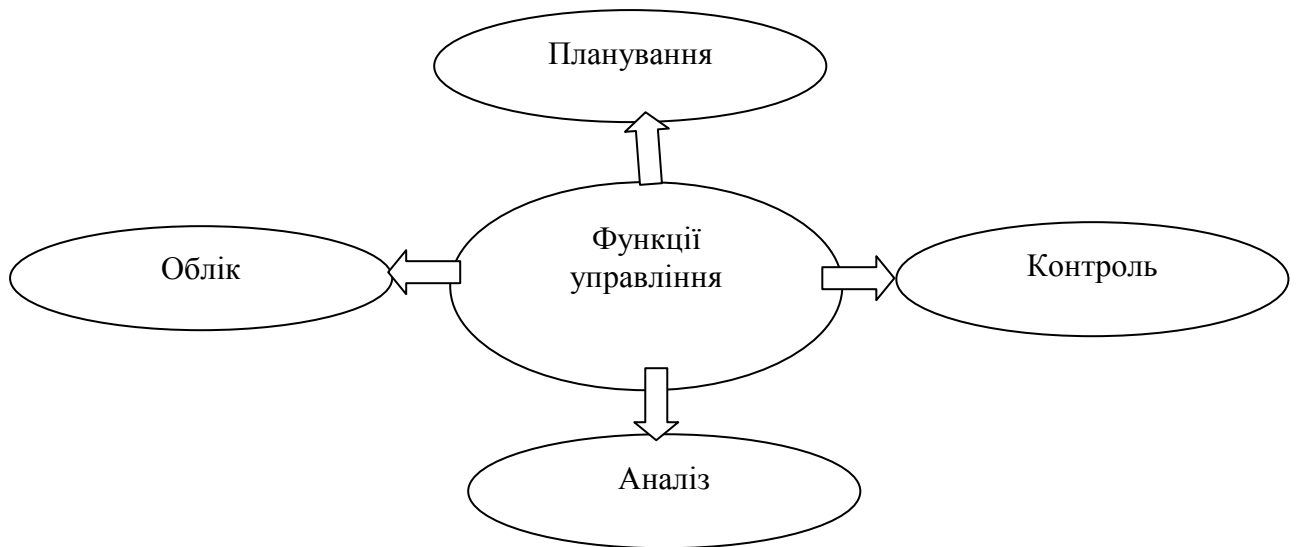


Рис. 1.12. Функції управління, які мають бути реалізовані в сучасній інформаційній системі суб'єкта охорони здоров'я

Джерело: сформовано самостійно

Усі зображені на рис. 1.12 функції управління відіграють важливу роль для забезпечення раціонального функціонування та здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єкта ДС. Особливо важливо це для управління запасами медичних закладів в умовах їх хронічного дефіциту.

В умовах стрімкого розвитку інформаційних технологій в цілому, та інформаційних технологій обліку зокрема, при запровадженні нових інформаційних технологій в установах охорони здоров'я слід здійснити оцінку тих ризиків, які можуть виникнути внаслідок їх морального зношення. А в питаннях створення відділів інформатизації та автоматизації документообігу бухгалтерської служби існує великий спектр недоліків, що гальмують розвиток інформаційної мережі в закладах охорони здоров'я, а саме: застосування різного роду програмних засобів паралельно, як нових, так і старих, що значно ускладнює процес обслуговування інформаційної системи та знижує ефект від її втілення, в свою чергу, регулярне усунення окремих недоліків різного роду програмних засобів може перейти в повсякденну проблему, яка вимагатиме формування засобів спостереження стану всієї

інформаційної мережі; відсутність нормативної бази, що необхідна для регулювання автоматизованої форми обліку на вітчизняному рівні.

Тобто, раціональна інформаційна технологія обліку повинна бути достатньо функціональною, завершеною з точки зору автоматизації облікового процесу та універсальною, тобто враховувати специфіку галузевих особливостей закладів охорони здоров'я. Також повинна бути продумана проблема інтенсифікації автоматизації цілісної системи обліку фінансово-господарської діяльності.

Саме тому, можливості бухгалтерських програм повинні слугувати критерієм для їх якісних оцінок і вибору для застосування закладами охорони здоров'я. З метою вдосконалення інформаційних технологій обліку пропонуємо формувати їх на базі конкретних можливостей програмного забезпечення (рис. 1.13).



Рис. 1.13. Критерії вибору інформаційної технології обліку за можливостями програмного забезпечення

Джерело: сформовано самостійно

Окрім зображених критеріїв, програмне забезпечення повинно задовільняти технічні та ергономічні потреби.

Отже, ефективність роботи облікового працівника суб'єкта державного сектору – бюджетної установи в галузі охорони здоров'я значно підвищується за рахунок застосування засобів інформатизації та комп'ютеризації документообігу, в тому числі по запасах, що дозволяють оперативно накопичувати відповідні бази даних про наслідки господарської діяльності та використовувати їх для формування редактування і друку вихідних документів, квартальних, піврічних і річних звітів, а також надавати інформаційні послуги відповідним організаціям, ланкам управління щодо ефективності використання ресурсів. Саме тому на сьогоднішній день дуже важливо при розробці інформаційних систем мінімізувати вплив розглянутих негативних факторів, що дозволить розвивати і вдосконалювати сучасні комп'ютерні системи бухгалтерського обліку.

### **Висновок до розділу 1**

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

1. Сучасний рівень фінансування бюджетних установ, в тому числі установ охорони здоров'я, вимагає раціонального використання бюджетних коштів на придбання запасів. Такий висновок випливає з того, що бюджетне фінансування, практично, залишається єдиним реальним і стабільним джерелом доходу бюджетних установ охорони здоров'я. При цьому досить незначна його частка припадає на придбання запасів. Тому удосконалення їх обліку – один з важливих способів раціонального витрачання в умовах такої ресурсної обмеженості.

2. Облік запасів і його раціональність і якість визначається багатьма чинниками. Одним з них є стандартизація. Впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора в практику,

зокрема НП(С)БОДС 123 «Запаси», дозволило максимально адаптувати порядок обліку запасів до міжнародних стандартів. Однак, одночасно, привело до виникнення ряду проблемних аспектів.

3. В цьому контексті важливо, насамперед, узгодити між собою різні нормативно-правові документи, які регулюють порядок обліку запасів у бюджетних установах. На нашу думку, необхідно розробити конкретні рекомендації щодо порядку обліку запасів у бюджетних установах з урахуванням специфіки їх діяльності шляхом систематизації нормативно-правових документів та ґрунтуючись на рекомендаціях НП(С)БОДС123 «Запаси». Наприклад, для установ охорони здоров'я слід впорядкувати і деталізувати облік медикаментів і продуктів харчування, як найбільш масових видів запасів.

4. Вивчення законодавчої та нормативної бази, а також огляд літературних джерел дали можливість дослідити механізм системи управління медичними установами в сучасних умовах господарювання та теоретично обґрунтувати організаційні та методичні засади обліку та контролю діяльності та обліку запасів у закладах охорони здоров'я.

5. В процесі діяльності важливо ефективно використовувати доступні сучасні інформаційні технології обліку. В історичному плані їх розвиток досяг достатньо високих вершин, які дозволяють вирішувати багато облікових і управлінських задач. При виборі комп'ютерної інформаційної системи слід керуватися управлінськими запитами, які вони мають задовільняти, а також функціональними можливостями для подальшого розвитку й удосконалення.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ЗАПАСІВ У МЕДИЧНИХ УСТАНОВАХ В УМОВАХ КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ

#### 2.1. Документування та складський облік запасів

Специфічними об'єктами в складі запасів медичних установ є продукти харчування, медикаменти, перев'язувальні засоби та вироби медичного призначення.

При дослідженні питання документального оформлення руху (надходження, відпуску, переміщення) запасів доцільно ознайомитися з наказом ДКУ від 18.12.00 № 130 «Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання».

Відповідно до нього основними первинними документами з обліку запасів у медичних закладах є: акт приймання матеріалів ф.3-1; акт списання ф. № 3-2; накладна (вимога) ф. № 3.3; меню-вимога на видачу продуктів харчування ф. №№ 3.4 і 3.4а; забірна картка. Специфічними первинними документами при цьому є меню-вимога на відпуск продуктів харчування, рецепти тощо. Документальне оформлення руху запасів систематизуємо на рис. 2.1.

Якщо для оформлення окремих господарських операцій із запасами типові форми первинних документів не затверджено, то медичний заклад може розробляти та затверджувати власні форми. Однак вони повинні містити обов'язкові реквізити, відповідно до нормативно-правових актів для первинних документів і обов'язково затверджуються наказом медичного закладу.

Також, з метою впорядкування руху та своєчасного одержання для відображення в обліку первинних документів наказом керівника встановлюється графік документообігу, в якому зазначається дата створення або одержання документів від інших підприємств, установ та організацій дата прийняття їх до обліку та дата передачі в обробку та до архіву.



Рис. 2.1. Документальне оформлення руху запасів у бюджетних установах

Джерело: сформовано на основі чинної практики

Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним відділом медичного закладу, а також усіма виконавцями із зазначенням послідовності, взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники установи створюють і подають первинні документи, якими оформлюються господарські операції за їх участю, відповідно до графіку документообігу. Кожному виконавцю видається витяг із графіка, в якому наводиться перелік первинних документів, складання яких належить до

функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи установи, до яких передаються ці документи. Документи, створені із застосуванням засобів обчислювальної техніки на електронних носіях, використовуються в бухгалтерському обліку в порядку, визначеному Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.

Зберігання документів про господарські операції із запасами здійснюється відповідно до Законів від 22.05.03 р. № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» та від 24.12.93 р. № 3814-XII «Про Національний архівний фонд і архівні установи».

Запаси бюджетних установ обліковуються за місцем їх відповідального зберігання (знаходження) та у бухгалтерії. Складський облік запасів та його зв'язок з обліком в бухгалтерії організують в регістрах (книзі чи картках складського обліку запасів ф. № 3-9; 3-9а, книгах чи картках кількісно-сумового обліку ф. № 3-6; 3-6а, 3-7) одним із наступних методів сортового обліку запасів: кількісно-сумовим (паралельним) (рис.2.2); оперативно-бухгалтерським (сальдовим).

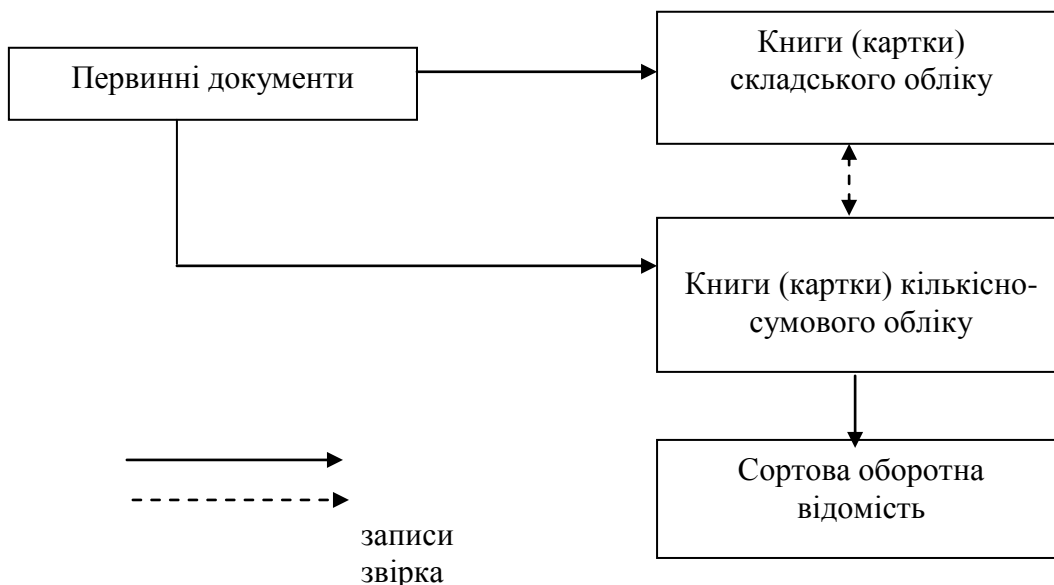


Рис.2.2. Схема кількісно-сумового (паралельного) методу обліку запасів

Джерело: [18, с.321]

Сутність кількісно сумового методу полягає в паралельному веденні реєстрів кількісно-сумової та кількісно-гатурнкової форм у двох структурних підрозділах – на складі і у бухгалтерії. На складі кількісно-гатурнковий облік ведуть матеріально відповідальні особи у книзі складського обліку запасів ф.№З-9, яка до початку записів має бути оформлена відповідним чином, а саме: сторінки пронумеровано, кількість їх завірено підписами керівника установи, головного бухгалтера та скріплено печаткою за найменуваннями гатурнків та кількістю запасів. Кожен запис здійснюється на підставі прибутково-видаткових документів, після чого виводяться залишки відповідного виду запасів.

На підставі зазначених записів матеріально-відповідальна особа здійснює аналіз запасів матеріальних цінностей і в разі відхилення фактичного залишку матеріальних цінностей від установлених норм, а також виявлення нерухомості окремих запасів повідомляє про ці факти службу постачання. Комірник комплектує документи мірою їх надходження і відповідно до графіка документообороту передає разом із оформленим реєстром приймання-здавання документів (ф.№М-13) до бухгалтерії, де на підставі первинних документів ведуть книгу кількісно-сумового обліку(ф.№З-6), картку кількісно-сумового обліку (ф.№З-7). У зазначених реєстрах інформація фіксується за аналітичними рахунками. За даними цих реєстрів щомісячно складається оборотна відомість, в якій інформація про запаси формується за кількістю і вартістю щодо кожної групи аналітичних рахунків, які в сукупності утворюють дані за відповідним синтетичним рахунком.

Виведені за кожним субрахунком сумові підсумки мають відповідати показникам синтетичного обліку. Під час перевірки бухгалтерією порядку ведення та даних книги складського обліку щомісячно здійснюють звірку даних складського та бухгалтерського обліку, про що робиться відповідний запис у зазначеному реєстрі. У бухгалтерії закладу також можуть застосовувати інший метод обліку товарно-матеріальних цінностей – оперативно-бухгалтерський.



Згідно з цим методом бухгалтерія відкриває картки чи книги складського обліку і відповідно до встановленого порядку передає їх під розписку в журналі-реєстрації чи реєстрі видачі карток завідувачеві складу (комірникові). У зазначених реєстрах на складі на підставі первинних документів здійснюється кількісно-сортовий облік.

Бухгалтерія установи систематично проводить перевірку своєчасності, правильності й повноти оформлення операцій з руху запасів на складі й у присутності матеріально-відповідальних осіб, а також здійснює вибіркочу перевірку фактичних талишів. Правильність записів у картках чи книгах підтверджується підписом у них працівника бухгалтерії, що здійснював перевірку. Зазначені реєстри обліку зберігаються на складі і картотеці.

У бухгалтерії медичного закладу облік запасів ведеться в грошовому вимірнику за субрахунками, групами запасів і матеріально-відповідальними особами в оборотній відомості лише в сумовому виразі (рис.2.3).

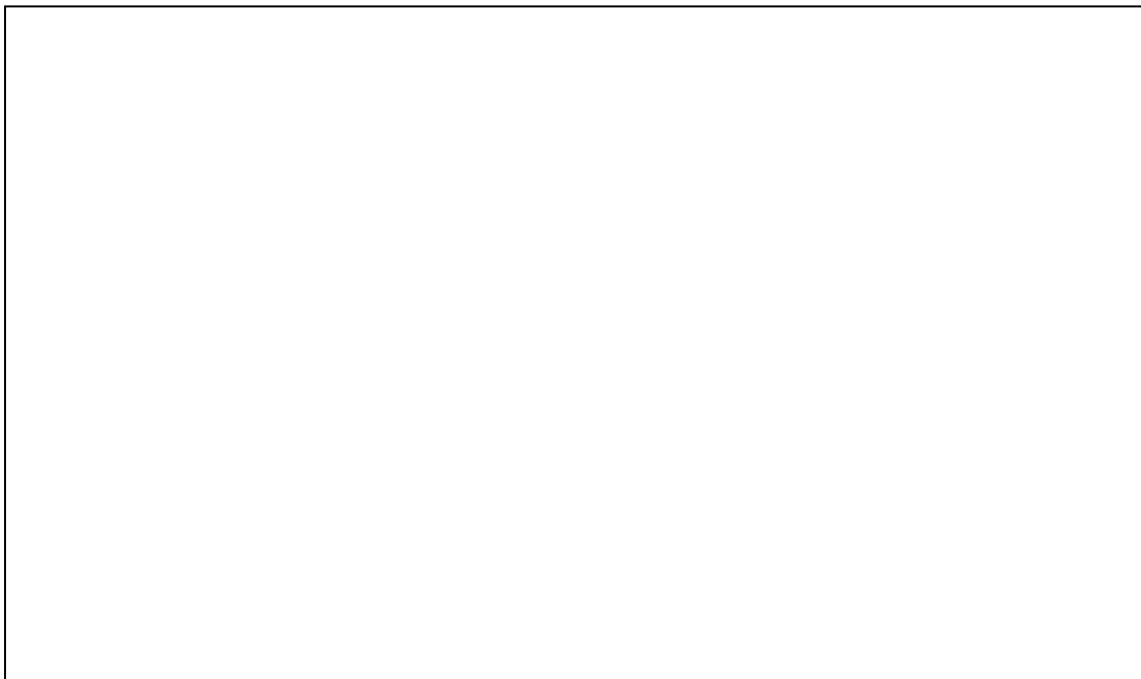


Рис. 2.3. Схема оперативно-бухгалтерського (сальдового) обліку запасів

Джерело: сформовано на основі чинної практики

Взаємозв'язок між кількісно-сорттовим обліком на складі та синтетичним обліком у бухгалтерії забезпечується за допомогою відомості обліку залишків

запасів на складі, яку відкривають у бухгалтерії на цілий рік за кожним складом та групами, підгрупами номенклатурними номерами із зазначенням одиниць вимірювання, облікових цін і залишків у натуральному і грошовому виразі на кожне перше число місяця.

Упродовж місяця відомість перебуває в бухгалтерії, використовується для довідкових цілей. Наприкінці місяця її передають на склад для занесення даних про залишки на кінець місяця з карток чи книг. Правильність перенесення даних підтверджує підписом особа, яка перевіряє. – працівник бухгалтерії. Наприкінці місяця відомість передають до бухгалтерії для таксування за кожним номенклатурним номером і підбиття підсумків за субрахунками, групами, матеріально-відповідальними особами. Отримані результати звіряють за даними оборотної відомості, яку ведуть у грошовому вираженні. Тотожність підтверджує, що складський облік ведеться правильно, при цьому якщо виявляються розбіжності, то вони повинні бути усунені. Оперативно-сальдовий метод є найпрогресивнішим, бо забезпечує скорочення трудомісткості облікових робіт бухгалтерії, дає змогу здійснювати постійний контроль за збереженням і наявністю запасів на складі, спрощує звірку даних аналітичного та синтетичного обліку. Організація обліку розпочинається з розробки облікової номенклатури та графіків руху документообігу з подальшим забезпеченням останніми матеріально-відповідальних осіб та проведенням докладного інструктажу щодо виконання заходів з раціоналізації руху носіїв облікової інформації (рис.2.4).

За умов застосування інформаційних технологій, коли використовується метод машинної картотеки, забезпечується повна тотожність інформаційних даних складського та бухгалтерського обліку, а отже, проблема трудомісткості по предметного обліку запасів втрачає актуальність.

Комп'ютеризація обліку запасів медичного закладу має на меті кілька цілей: підвищення ефективності використання цінностей, якості обслуговування пацієнтів і надання інформації для оперативного реагування; створення дієвої мережі управління запасами; зменшення обсягів паперового

документообороту; інтеграція облікових даних з даними звітності, аналізу та контролю тощо.



Рис.2.4. Схема руху інформації у процесі надходження матеріальних запасів на складі

Джерело: [18]

Слід визнати, що існуючі програмні рішення успішно справляються з виконанням таких цілей, але орієнтовані на певний цілком абстрактний середньостатистичний заклад охорони здоров'я.

Однак існують ще й інші проблеми, які гальмують застосування сучасних інформаційних технологій обліку. До них слід віднести найперше недостатній рівень фінансового забезпечення медичних закладів, а також той факт, що більшість лікарень чи інших медичних закладів, зокрема в сільській місцевості, продовжують використовувати ручну, або частково комп'ютеризовану форму ведення обліку. Часткова ж комп'ютеризація не дає змоги систематизувати дані обліку й відобразити їх синхронно в одній базі даних, а, отже, і приймати оперативні управлінські рішення щодо використання наявних запасів.

## 2.2. Особливості обліку медикаментів

З метою запровадження єдиних підходів щодо обліку з надходження, переміщення, списання використаних і непридатних лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, посилення матеріальної відповідальності за їх збереження та використання МОЗ України розроблено Методичні рекомендації обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, які затверджені наказом МОЗ від 09.09.2014 р. №635. Відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків, оплата послуг, придбання матеріалів і предметів, які не беруться на облік як основні засоби, здійснюється у розрізі КЕКВ 2200 «Використання товарів і послуг», а які беруться на облік як основні засоби за КЕКВ 3110 «Придбання основного капіталу» (табл. 2.1)

Таблиця 2.1

Застосування КЕКВ при обліку медикаментів та виробів медпризначення

КЕКВ	Характеристика
2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»	Придбання лікарських засобів, медикаментів; гомеопатичних засобів; засобів, які використовуються для виявлення збудників хвороб; лікарських і косметичних засобів; крові та її компонентів; дезінфекційних засобів; мінеральної води для лікувальних цілей; придбання виробів медичного призначення (інструментів, пристроїв, приладдя, матеріалів, які не беруться на облік як основні засоби).
3110 «Придбання осново капіталу»	Придбання обладнання та інвентарю довгострокового користування для санаторіїв, лікувальних закладів, придбання іншого виробничого обладнання довгострокового користування.

Джерело: сформовано на основі [51];

Медична реформа не оминула і сферу публічних закупівель медикаментів. З 1 липня 2017 року постановою КМУ затверджено Національний перелік основних лікарських засобів, який сформовано на підставі міжнародної практики Всесвітньої організації охорони здоров'я щодо створення Базового переліку основних лікарських засобів. Перелік оновлено, з

метою забезпечення першочергової потреби населення в медичній допомозі у закладах охорони здоров'я для лікування за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Лікарські засоби, що увійшли до Переліку, закупаються на всіх рівнях заклади та установи охорони здоров'я, центральні органи виконавчої влади, які проводять закупівлі за бюджетні кошти. Вимога щодо закупівлі ліків, внесених до Переліку, не поширюється на: державні програми, ліки для яких закупаються через спеціалізовані міжнародні організації; пілотний проект з реімбурсації препаратів інсуліну – до 1 січня 2019 року.

Розрахунок потреби в медикаментах для закупівель за новим нормативним актом визначатимуть і потребу в лікарських засобах: 21 липня 2017 року набрав чинності наказ МОЗ «Про порядок визначення обсягів потреби в закупівлі лікарських засобів закладами і установами охорони здоров'я, що повністю або частково фінансуються з державного та місцевих бюджетів» від 11.07.2017 № 782 [57].

Наказ встановлює, як визначати потребу закладів охорони здоров'я, що повністю або частково фінансуються з державного та місцевих бюджетів, у закупівлі лікарських засобів, Щоб визначити потребу в закупівлі лікарських засобів, зокрема й вартість яких відшкодовується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, застосовують методи кількісної оцінки потреб у лікарських засобах. Крім того, встановлено перелік даних, які потрібно мати для розрахунку потреб у лікарських засобах.

Замовники: формуючи номенклатуру для закупівель враховують оновлений Перелік та забезпечення 100%-ї потреби в зазначених лікарських засобах. Для цього замовники зобов'язані зібрати таку інформацію з усіх закладів та установ охорони здоров'я, для яких вони проводять закупівлі.

1 січня 2018 року набрав чинності:

– вимога про першочергове обов'язкове задоволення повної (100%-ї) потреби в лікарських засобах, внесених до переліку;

– вимога, за якої після забезпечення повної потреби в лікарських засобах за Національним переліком заклади зможуть закуповувати лікарські засоби, зареєстровані в Україні і не внесені до переліку;

– норма, що дозволяє безоплатно і на пільгових умовах відпускати зареєстровані в Україні лікарські засоби, не внесені до переліку, якщо потреба у закупівлі лікарських засобів за переліком буде задоволена у повному обсязі.

Таким чином, закупівля ліків та виробів медичного призначення здійснюється за процедурою публічних закупівель. В умовах комп'ютеризації при веденні обліку купівлі медикаментів будуть задіяні відповідні складові модуля «Бухгалтерія» (рис. 2.5).

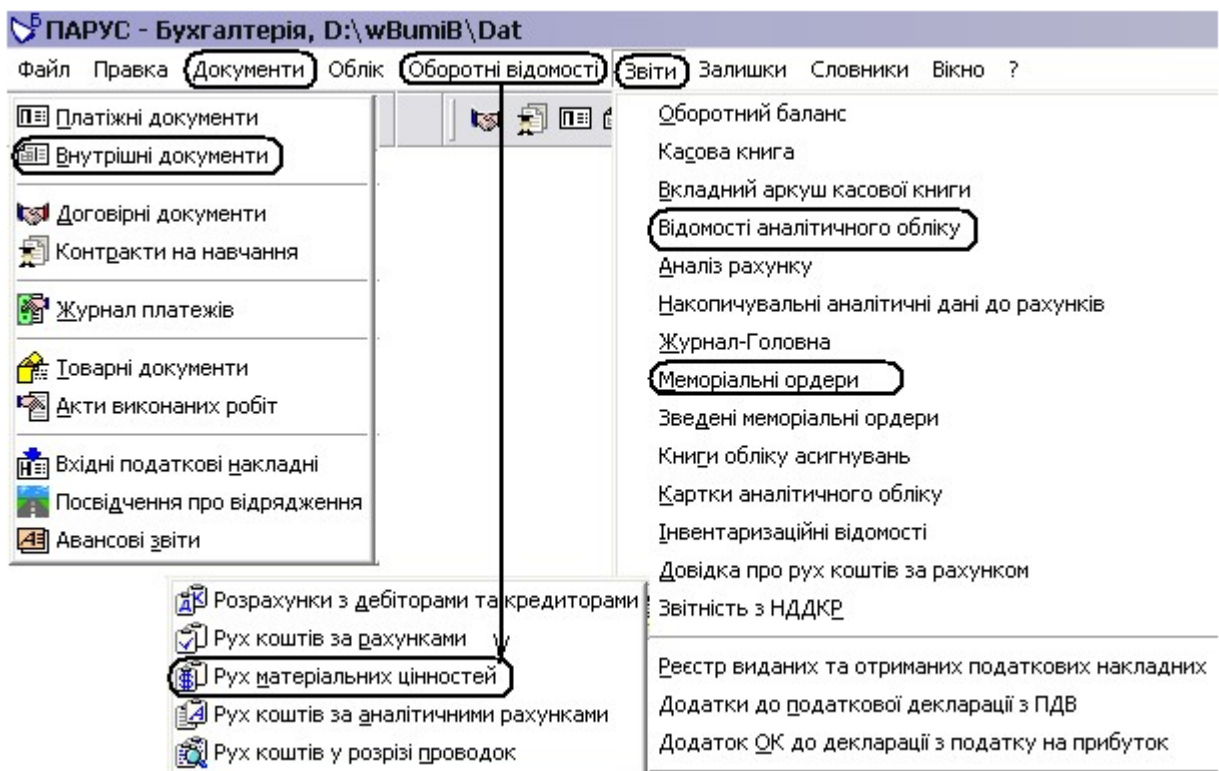


Рис. 2.5. Вікно для відображення обліку закупівлі медикаментів

Джерело: [95]

Лікарські засоби та медичні вироби у закладах охорони здоров'я обліковуються бухгалтерською службою та за місцем їх зберігання (знаходження) матеріально відповідальними особами. Згідно Методичних рекомендацій з обліку лікарських засобів облікове відображення руху

медикаментів та лікарських засобів здійснюється за наступною схемою (рис. 2.6).

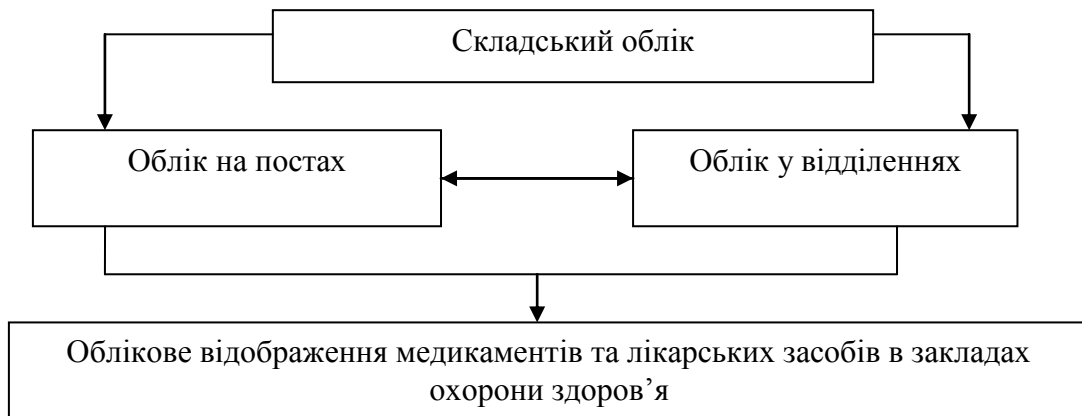


Рис. 2.6. Схема облікового відображення медикаментів та лікарських засобів у медичних закладах

Джерело: сформовано на основі чинної практики

Стандарт 123 містить рекомендації щодо оцінки запасів і передбачає кілька видів оцінки (ФІФО, середньої ціни, специфічної ідентифікації). В медичних закладах, в тому числі досліджуваних лікарні при обліку медикаментів використовують середню ціну. Щоб розмежувати інформацію про облік на складах та в відділеннях медичного закладу, використовуються субрахунки другого порядку: 233/1 «Медикаменти та перев'язувальні засоби на складі»; 233/2 «Медикаменти та перев'язувальні засоби у відділеннях». При цьому для цих субрахунків має бути встановлено типову форму обліку «2 — Матеріали, товари (Сер. ціни)» як цього вимагає п. 4 розділу IV НП(С)БО ДС 123 (рис. 2.7).

Складський облік здійснюють за найменуваннями за кожним лікарським засобом окремо, з зазначенням його назви, дозування, форми випуску (таблетки, ампули тощо), інформації про упаковку, назви виробника лікарського засобу, кількості, ціни та суми.

Якщо медикаменти надходять до спецприміщення для зберігання, матеріально відповідальна особа (МВО) ставить свій підпис на накладній і підтверджує таким чином факт одержання медикаментів.

Рис. 2.7. Вікно: «Синтетичний рахунок з обліку запасів»

Джерело: сформовано на основі чинної практики

Одночасно обов'язком МВО є проведення перевірки відповідності запасів асортименту, кількості, вазі, обсягу площі і якості, які вказані в супроводжуючих документах. Потім, МВО передає за реєстром накладні до бухгалтерської служби лікарні для відображення в інформаційній системі інформації про надходження медикаментів. Для цього необхідно в розділі АС виконують таку послідовність операцій: «Документи» → «Внутрішні документи» → «каталог Прибуткові накладні». В вікні, що відкриться слід зареєструвати відповідну накладну за допомогою команди контекстного меню «Додати». Потім потрібно перейти на вкладку «Специфікації» й вказати перелік медикаментів, що вказані в накладній (рис. 2.8).



Внутрішній документ: Додавання

Основні дані      Специфікації      Відмітки

Специфікації, на суму 14379.60

№зп	Найменування	Од.вим.	Фактично	Ціна	Сума	Рахунок	
1	Азітроміцин капс.500мг №3	уп.	100.000	38.0000	3,800.00		
2	Канефрон 100мл к-ли	фл.	20.000	153.5000	3,070.00		
3	Панзінорм 10000 №21	капс	35.000	120.0000	4,200.00		
4	Розчин натрію хлориду 0,9 % 400 мл	фл.	260.000	11.6400	3,026.40		
5	Анальгін 50% 2 мл	амп.	120.000	2.3600	283.20		

Зберегти       Відпрацювати у ГО      Записати      Відмінити

Рис. 2.8. Вікно: Документ для специфікації медикаментів

Джерело: сформовано на основі чинної практики

Видача зі складу медикаментів здійснюється за накладною (вимогою), яка виписується як правило старшою медсестрою відділення у двох екземплярах, з них один залишається на складі, а інший у відділенні.

Списання використаних лікарських засобів здійснюється бухгалтерською службою у медичних закладах за балансовою вартістю чи середньозваженою собівартістю згідно із звітами про фактичне використання, які складаються матеріально відповідальними особами. На кінець місяця за кожним найменуванням виводяться залишки цих запасів за кількістю та сумою. Матеріально відповідальна особа складу на підставі прибуткових накладних та видаткових накладних (вимогах) формує: Реєстр отриманих прибуткових накладних; Реєстр виданих накладних (вимог). Ці реєстри складають у двох примірниках та подаються до бухгалтерської служби не пізніше 01 числа місяця, наступного за звітним. Один примірник реєстру з підшитими до нього накладними після перевірки правильності оформлення первинних документів залишається в бухгалтерській службі, другий – з відміткою бухгалтера про приймання повертається матеріально відповідальній

особі складу. Матеріально відповідальні особи складу, не пізніше другого числа місяця, наступного за звітним складають та подають до бухгалтерської служби закладу охорони здоров'я Звіт про надходження і відпуск (використання) лікарських засобів та медичних виробів. Схематично документальне оформлення складського обліку запасів покажемо на рис.2.9.

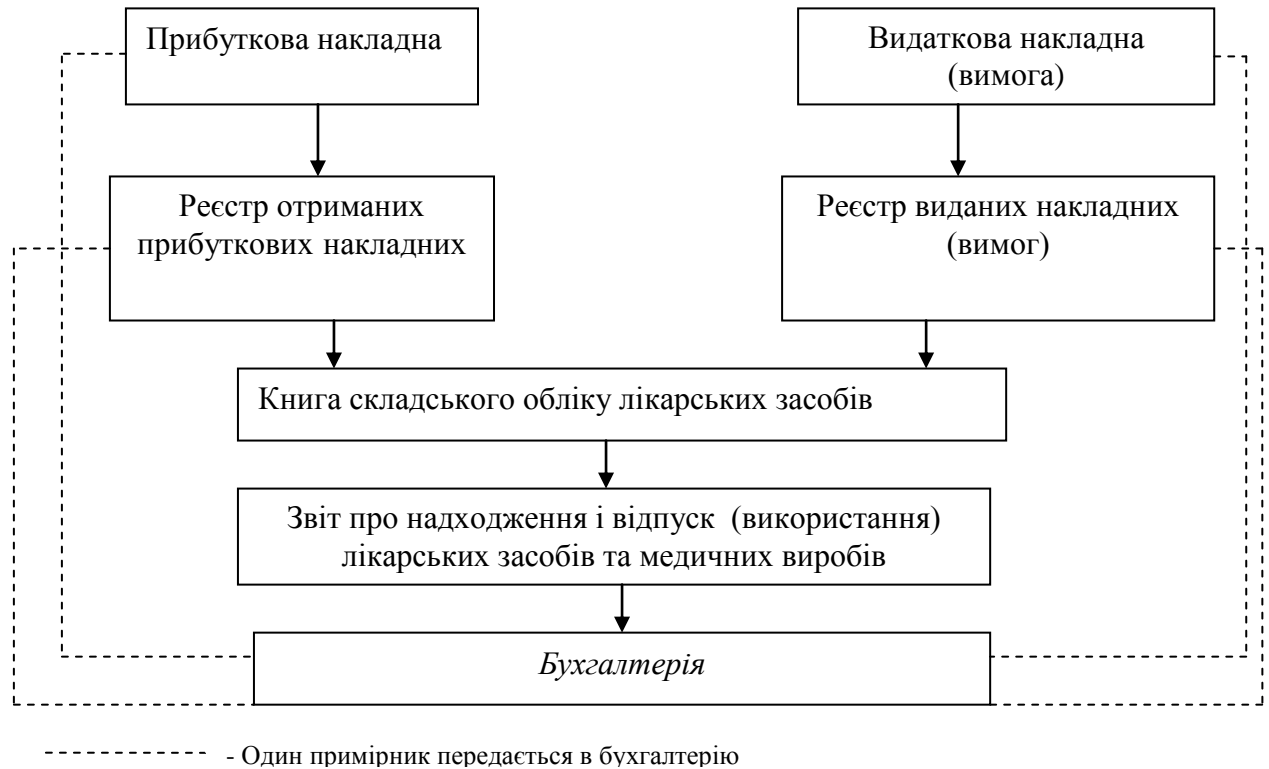


Рис. 2.9. Документальне оформлення надходження і використання лікарських засобів на склад

Джерело: сформовано на основі чинної практики

У складі медикаментів виокремлюють ті, що підлягають предметно-кількісному обліку та обліку в сумовому вираженні. Відповідно до Переліку лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку в аптечних і лікувально-профілактичних закладах, затвердженого Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 30.06.1994 р. № 117, до зазначеної категорії медикаментів відносять: наркотичні лікарські засоби; психотропні лікарські препарати; отруйні лікарські засоби; спирт етиловий; лікарські засоби, що

мають одурманювальну властивість, морадон, нові препарати для проведення клінічних досліджень; дефіцитні та дорогі лікарські засоби.

Для обліку медикаментів, що підлягають предметно-кількісному обліку, призначено Книгу предметно-кількісного обліку аптекарських засобів (ф. №8-МЗ), в якій на кожне найменування, фасування, лікарську форму, дозування лікарських засобів відкривається окрема сторінка. До початку здійснення записів у книзі її сторінки нумерують, а їхню кількість завіряє головний бухгалтер. Записи про надходження лікарських засобів здійснюють на підставі документів постачальника. Лікарські засоби відпускаються з аптеки до відділень через матеріально відповідальних осіб відділень (кабінетів) за накладними (вимогами), затвердженими керівником медичного закладу.

Облік лікарських засобів групи предметно-кількісного обліку веде у відділеннях (кабінетах) головна (старша) медична сестра у Формі обліку отруйних лікарських засобів у відділеннях і кабінетах лікувально-профілактичних установ та у Книзі обліку наркотичних лікарських засобів у відділеннях і кабінетах (ф. № 60-АП). Наприкінці кожного місяця головна (старша) медична сестра складає Звіт про рух лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку (ф. № 2-МЗ), який після затвердження керівником установи передають до бухгалтерії (рис. 2.10).

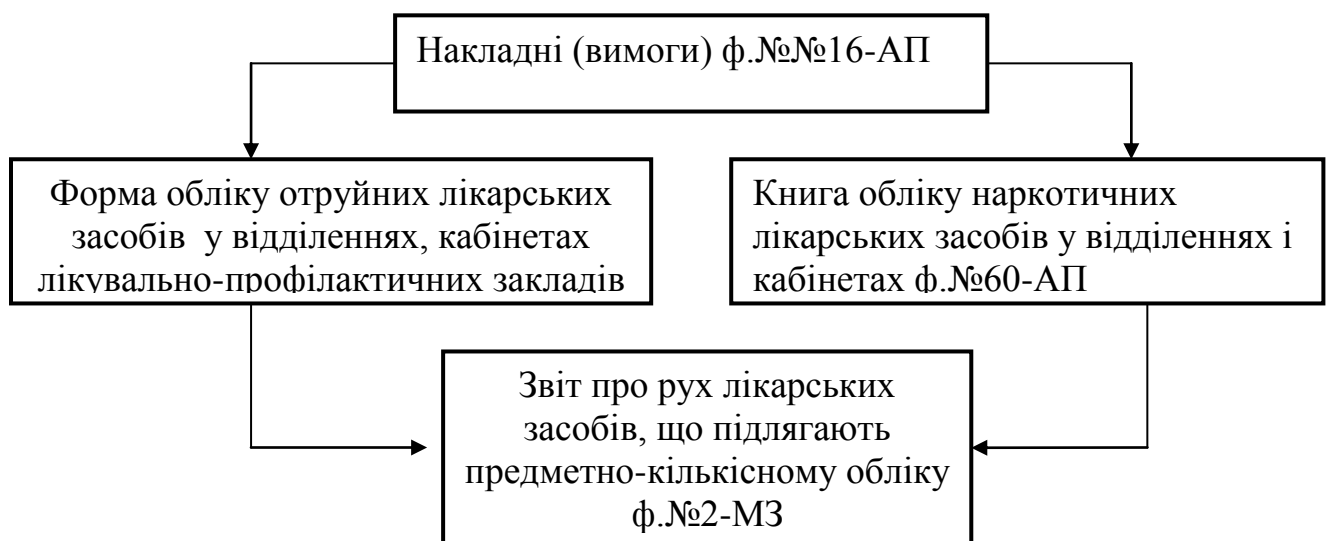


Рис. 2.10. Схема предметно-кількісного обліку лікувальних засобів у відділеннях  
Джерело: [8, с. 386]

Для забезпечення зберігання лікарських засобів у медичних установах має бути створено постійну комісію, яка щомісячно перевіряє у відділеннях (кабінетах) стан зберігання, обліку й витрачання наркотичних засобів і не рідше ніж двічі на рік – фактичну наявність інших лікарських засобів групи предметно-кількісного обліку.

На видані до відділень (кабінетів) закладу лікарські засоби постачальник на підставі накладних (вимог) виписує рахунки, які передає до бухгалтерії медичної установи для оплати разом із накладними. Працівник бухгалтерії перевіряє рахунки та накладні на предмет їх відповідності та реального отримання лікарських засобів матеріально відповідальними особами, після чого списує витрачені медикаменти. Дані, рознесені за обліковими регістрами, надалі звіряють зі звітами матеріально відповідальних осіб.

Аналітичний облік лікарських засобів здійснюється в сумовому вираженні за їхніми групами у книзі (картках) кількісно-сумового обліку (ф. № 3-6, № 3-7) по установі та за відділеннями окремо.

Синтетичний облік медикаментів ведуть на рахунок 1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»: по дебету відображають надходження медичних засобів по кредиту їх списання. Кореспонденція рахунків з обліку медикаментів наведена у таблиці 2.2

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку медикаментів у Тернопільській ЦРЛ  
за листопад 2017 року

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано асигнування за КЕКВ 2220 для оплати вартості медикаментів	2313	7011	20000
Оприбутковано медикаменти	1512	6211	20000
Оплачено постачальнику за медикаменти	6211	1512	20000
Списано медикаменти	8013	1512	10000

З таблиці 2.2 видно, що в листопаді Тернопільська ЦРЛ придбала медикаментів на суму 20000 грн., а на витрати було списано медикаментів на суму 10000 грн.

Також при побудові аналітичного обліку медикаментів слід враховувати джерела, з яких надходять медикаменти установи (кошти загального або спеціального фонду). При надходженні медикаментів за рахунок спеціального фонду також враховують чи придбавають їх за рахунок коштів на спеціальному реєстраційному рахунку чи надходять як благодійні внески або гуманітарна допомога.

Враховуючи те, що Тернопільська ЦРЛ в 2017 році одержала медикаменти як благодійну допомогу, а також придбавала медикаменти за рахунок коштів спеціального фонду, то пропонуємо аналітичний облік на рахунку 1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали» вести у розрізі класифікації благодійної допомоги та джерел фінансування їх придбання (рис. 2.11).

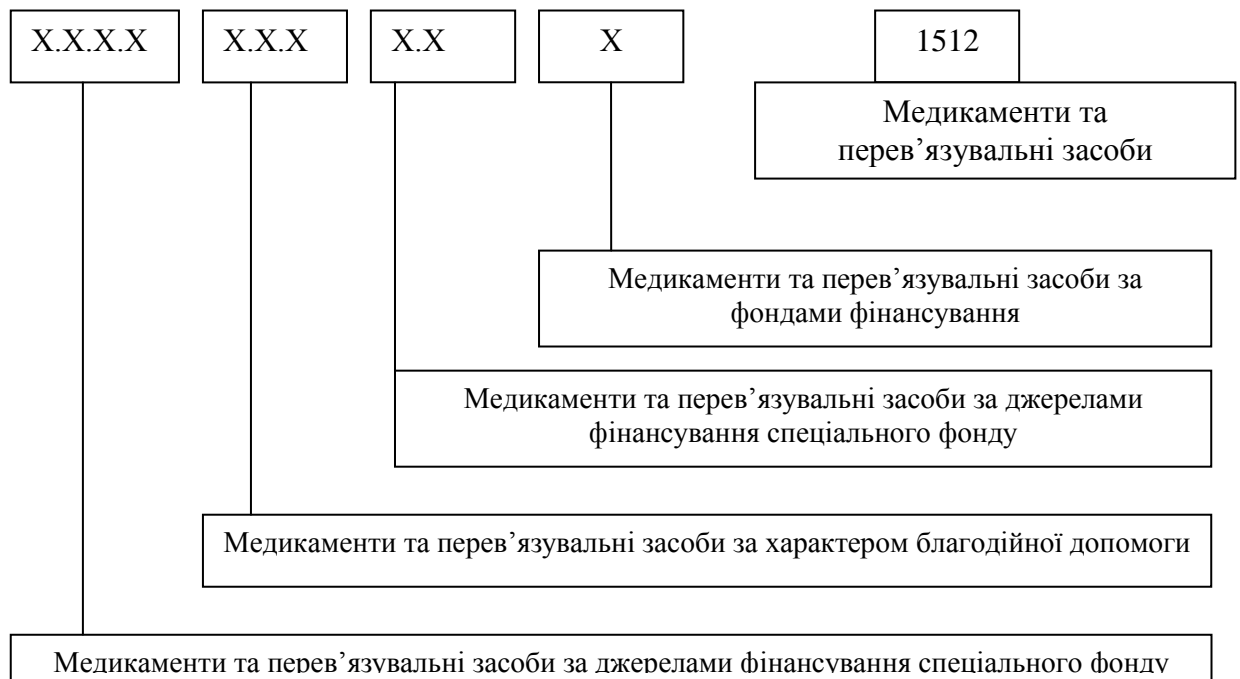


Рис. 2.11. Аналітичний облік медикаментів у медичних закладах

Відображення благодійної допомоги у вигляді медикаментів в бухгалтерському обліку також має свої особливості, які полягають в оформленні Довідки про надходження у натуральній формі, яка подається до органу ДКСУ і служить документом для відновлення касових видатків. (табл. 2.3)

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку медикаментів, які надійшли як благодійна допомога у Тернопільській ЦРЛ за листопад 2017 року

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Оприбутковано отримані медикаменти як гуманітарна (благодійна) допомога:	1511	7511	10000
Відображено надходження у натуральній формі	2313	2117	10000
Відображено касові видатки з придбання медикаментів за КЕКВ 2220	2117	2313	10000
Списано медикаменти, що надійшли як благодійна допомога	8511	7511	5000

Як свідчать дані табл. 2.3 лікарня у листопаді 2017 року отримала медикаментів як благодійні внески на суму 10 000 грн., а на витрати було списано лише медикаментів на 5 000 грн.

На підставі Довідки про надходження у натуральній формі також отримують від органу ДКСУ виписку з рахунку для обліку власних надходжень. Облік медикаментів, отриманих як благодійна допомога ведеться у тих же облікових регістрах, але окремо від придбаних за рахунок загального фонду. Залежно від форми благодійних внесків вартість медикаментів та лікувальних засобів відображається у меморіальному ордері:

– №3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах ДКСУ (установах банків)» (форма №382 (бюджет)) - у разі відображення натуральних надходжень;

– № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» (форма № 408 (бюджет), складеному за операціями

спецфонду – у разі відображення натуральних надходжень, при застосуванні субрахунку 2118 «Розрахунки з іншими дебіторами» [69].

Списання вартості медикаментів та лікарських препаратів на потреби закладу, набувачами мають відображатись за дебетом субрахунку 8013 «Матеріальні витрати» і кредитом відповідного субрахунку рахунку 1512 «Медикаменти і перев'язувальні засоби» [69].

Доходи за отриманою благодійною допомогою, що відображаються на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» та проведені протягом поточного року фактичні видатки за витраченою благодійною допомогою, що відображаються на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями», у кінці року заключними оборотами мають списуватись на субрахунок 5511 «Фінансовий Результат» [33].

Проведені операції з надходження та використання медикаментів та лікарських засобів, що надійшли у вигляді благодійної допомоги мають відображатись у формі фінансової звітності №4-2 «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ» [33].

Отже, враховуючи специфіку функціонування закладів охорони здоров'я, бухгалтерський облік медикаментів та лікарських засобів має здійснюватися бухгалтерською службою в кількісному й вартісному вимірі за найменуваннями, за видами благодійної допомоги і в розрізі матеріально-відповідальних осіб з обов'язковим дотриманням порядку оформлення й подачі первинних документів.

Аналітичний облік медикаментів та лікарських засобів, що надійшли у вигляді благодійної допомоги до закладів охорони здоров'я має вестись в кількісному й вартісному вимірі за найменуваннями, за джерелами фінансування, за характером благодійної допомоги і в розрізі матеріально-відповідальних осіб. Запровадження на практиці поданих пропозицій дозволить підвищити якість обліково-інформаційного забезпечення управління медикаментами та лікарськими засобами.

### 2.3. Особливості обліку продуктів харчування в медичних закладах

Облік продуктів харчування і тари здійснюють в медичних закладах здійснюють відповідно до ПСБОДС «Запаси» та Інструкції з обліку продуктів харчування в лікувально-профілактичних і інших закладах охорони здоров'я, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету СРСР, затвердженої Міністерством охорони здоров'я СРСР 05.05.1983 р. № 530, яка є до сьогодні чинною та наказом МОЗ України «Про удосконалення організації лікувального харчування та роботи дієтологічної системи в Україні» від 29.10.2013 р. №931.

Облік продуктів харчування і тари повинен забезпечити:

- повний облік надходження продуктів харчування та своєчасне відображення даних щодо їхнього руху в системі бухгалтерського обліку;
- контроль за раціональним і цільовим використанням коштів, що виділяються за КЕКВ 2230 «Продукти харчування» кошторису установи;
- контроль за зберіганням продуктів харчування, дотриманням установлених правил оформлення їх приймання і відпуску, проведення інвентаризації.

Обов'язки посадових осіб медичного закладу, щодо координації харчування хворих систематизовано на рис. 2.12.

Закупівля продуктів харчування, як і інших товарно-матеріальних цінностей, має здійснюватися через проведення тендерних торгів. Доставка продуктів харчування визначається умовами договору й може здійснюватися як експедиторами постачальника, так і представниками установи. Продукти харчування, що надходять до установи як складова запасів, підлягають предметно-гатурковому обліку на складі. Для зберігання продуктів харчування використовують спеціально обладнане окреме приміщення – комора чи продуктової склад. Завідувач складу й комори несе повну матеріальну індивідуальну відповідальність за збереження продуктів харчування і тари під час приймання, зберігання і відпуску.



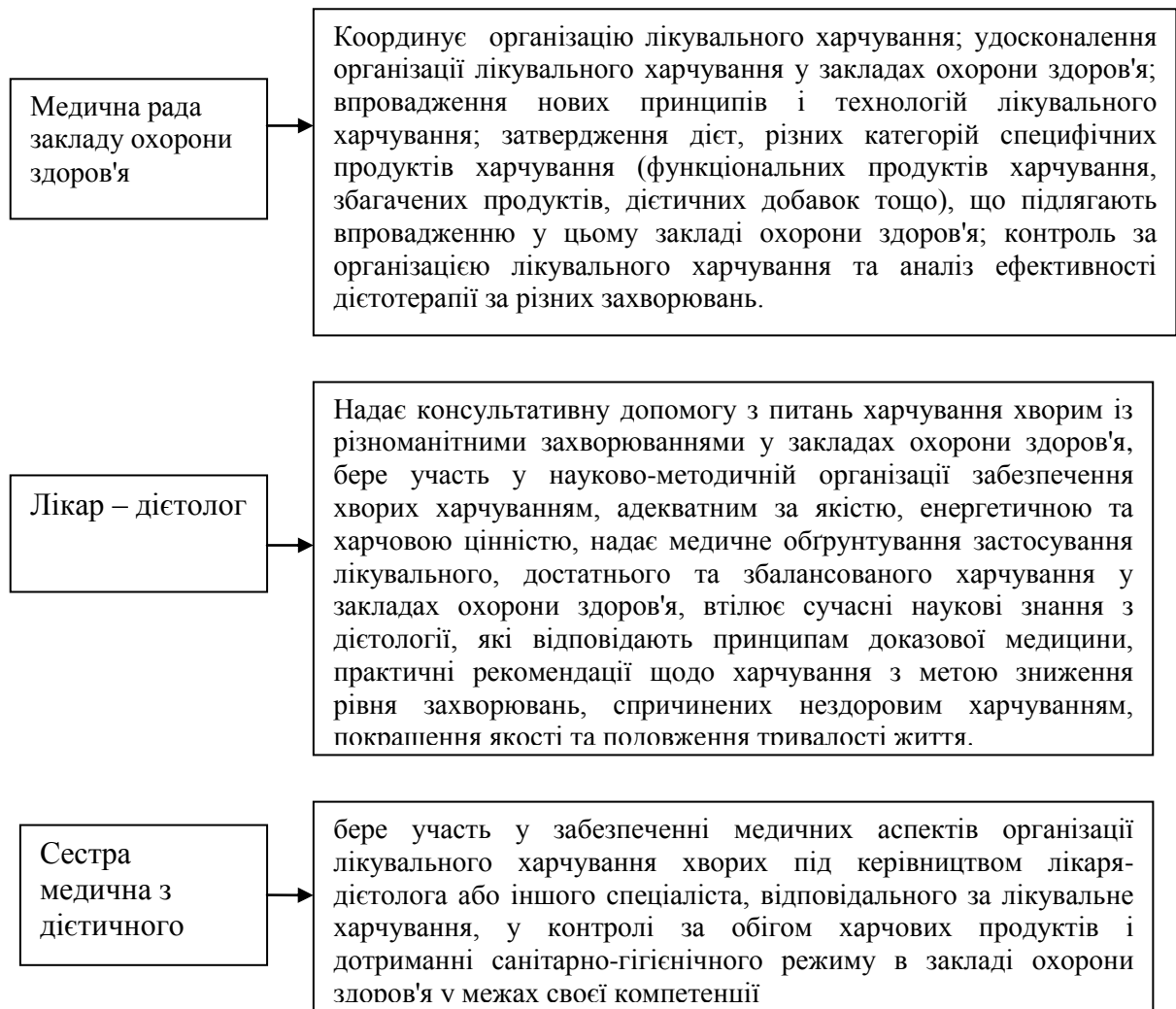


Рис. 2.12. Відповідальні особи за харчування у медичних закладах та їх посадові обов'язки

Джерело: \* - сформовано згідно чинної практики

Під час надходження на склад (до комори) продукти харчування мають бути перевірені як на кількісну (асортимент, маса, об'єм, кількість місць), так і якісну відповідність фактичної наявності документальній. Кількісна перевірка здійснюється простим підрахунком та вимірюванням об'ємно-масових характеристик, якісна – попереднім оглядом цінностей та вивченням зовнішніх ознак.

У разі виявлення в результаті попереднього огляду відхилень за якісними характеристиками комірник залучає до подальшої роботи з приймання дієтсестру (дієтлікаря) або чергового лікаря. У разі встановлення

факту недоброякісності продуктів харчування складається акт, а недоброякісні продукти харчування передаються постачальникові разом із висновком лікаря чи санепідемстанції. Якщо під час надходження продуктів харчування виявлено кількісні розбіжності – нестача або надлишки – приймання продуктів харчування зупиняється і відновлюється після створення наказом керівника установи спеціальної комісії, яка проводить остаточну роботу з приймання. За результатами роботи ця комісія складає акт у 2-х примірниках (для оприбуткування матеріальних цінностей в установі та для подання претензій постачальникові).

Під час приймання продуктів харчування матеріально відповідальна особа має здійснити приймання тари на підставі документів на продукти харчування, де окремим рядком зазначається найменування тари, їх кількість, ціна й сума. Перевіряється відповідність тари чинним стандартам, технічним умовам, а також наявність маркування. Порожня тара повертається постачальникам.

Складський облік продуктів харчування і тари ведеться в книзі складського обліку (ф. № 3-9), оформленій у встановленому порядку. Книгу ведуть за найменуваннями, номенклатурними номерами, гатунками в кількісному вираженні. Підставою для внесення записів є прибутково-видаткові первинні документи, зокрема рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, накладні, акти приймання матеріалів, меню-вимога (ф. № 3-4), вимоги на видачу продуктів харчування (ф. № 14-МЗ), накладні (вимоги). Оскільки щоденна потреба у продуктах харчування до видачі залежить від кількості осіб, що отримують харчування, передаванню продуктів харчування зі складу до харчоблоку передують поточне збирання інформації щодо окремих кількісних показників.

Так, наприклад, у лікарні щоденно до 9.00 старші медсестри відділень подають дієтичній сестрі інформацію про наявність хворих за формою № 22-МЗ, в якій зазначається поділ хворих за дієтичними столами лікувального харчування, що, своєю чергою, здійснюється відповідно до кожної історії

хвороби. Кількість хворих звіряється з даними приймального відділення. Дітсестра, отримавши відомості про наявність хворих за відділеннями, складає узагальнену форму по лікарні загалом із розподілом за діет столами й перевіряє інформацію на відповідність статистичним даним та даним приймального відділення [18, с.227].

На кожен страву, котра готується у закладах охорони здоров'я складається картка-розклад продуктів харчування у двох примірниках, один з яких зберігається у бухгалтерії, другий у медсестри з діетхарчування. Таким чином, важливу роль при веденні обліку продуктів харчування відіграє медична сестра з дієтичного харчування, яка під керівництвом лікаря-дієтолога документує потребу в продуктах і їх рух. Обидві вищеназвані посадові особи також контролюють якість продуктів харчування та приготовлених страв. Дозвіл на видачу готової їжі до відділень, який фіксується в спеціальному журналі здійснює лікар-дієтолог.


Для того, щоб визначити обсяг продуктів харчування та провести обрахунок діет, палатна медична подає дані про кількість хворих старшій медсестрі відділення. На основі отриманих від палатних медичних сестер даних, старша медсестра формує загальне замовлення на харчування та на продукти для його передачі у виконання (приготування в їдальні). Це замовлення підписують старша медсестра та заввідділенням, після чого воно передається медсестрі з діетхарчування.

Остання підсумовує замовлення, які подані від відділень лікарні, та одночасно з меню-розкладкою подає всі ці документи в бухгалтерію бухгалтеру з обліку матеріалів для здійснення остаточного розрахунку й виписки продуктів харчування зі складу (комори) до харчоблоку.

Виписка продуктів харчування до кухні здійснюється на основі меню-розкладки, яке щодня складається медсестрою з діетхарчування під керівництвом лікаря дієтолога (або іншого спеціаліста), призначеного відповідальним за лікувальне харчування) за участі заввиробництва (шеф-кухаря) і бухгалтера. Меню розкладка складається з врахуванням

встановлених норм харчування (табл.2.4). Вона щоденно затверджується головним лікарем закладу і підписується лікарем-дієтологом, бухгалтером, кухарем.

Таблиця 2.4



Джерело: сформовано на основі чинної практики

Меню розкладку (ф. №44-МЗ) складають з урахуванням наявної кількості хворих в лікарні складає дієтична сестра, за участі шеф-кухаря, працівника бухгалтерії та дієтолога, а в разі незначної кількості хворих складається меню-вимога. На підставі меню-розкладки бухгалтерією виписується вимога на видачу продуктів харчування зі складу (комори) (ф. № 45-МЗ). Відпуск продуктів харчування зі складу (комори) до харчоблоку

здійснюється через шеф-кухаря за вимогами (ф. № 45-МЗ) чи меню-вимогами (ф. № 3-4).

Один примірник зазначених документів залишається у шеф-кухаря, другий – у комірника, на підставі якого він робить записи до книги складського обліку. Сформовані та згруповані первинні прибутково-видаткові документи комірник здає із реєстром здавання-прийняття документів до бухгалтерії.

Закладання продуктів харчування у ємкості для приготування їжі відбувається у присутності медичної сестри з дієтичного харчування. Попередньо продукти харчування зважують незалежно від того, чи були вони отримані за вагою зі складу. Щомісяця закладання продуктів харчування контролюється адміністрацією лікарні. Вага готових страв, порцій має відповідати нормам виходу готової продукції.

Адміністрацією разом з медсестрою з дієтичного харчування не рідше одного разу на місяць перевіряється вага й кількість готових страв у відділеннях лікарні. Видача раціонів харчування хворим відділень лікарні здійснюється на підставі відомості обліку відпуску, котра формується в трьох примірниках медсестрою з дієтичного харчування.

У бухгалтерії облік надходження продуктів харчування здійснюють у накопичувальній відомості (ф. № 3-12), яка складається за матеріально відповідальними особами на підставі первинних документів у кількісному й сумарному вираженні, та є підставою для заповнення Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування ф. № 398 – меморіальний ордер №11 Облік витрачання продуктів харчування ведеться у накопичувальній відомості (ф. №3-13) за матеріально відповідальними особами (обслуговуючими установами) на підставі меню-вимог та вимог на видачу продуктів харчування. На їх підставі формується Зведення накопичувальних відомостей з витрачання продуктів харчування (ф. №411 — меморіальний ордер №12). У бухгалтерії складають реєстр

аналітичного обліку – сортову оборотну відомість (ф.№3 –11), яку ведуть за найменуваннями, сортами, кількістю, вартістю (рис.2.13).

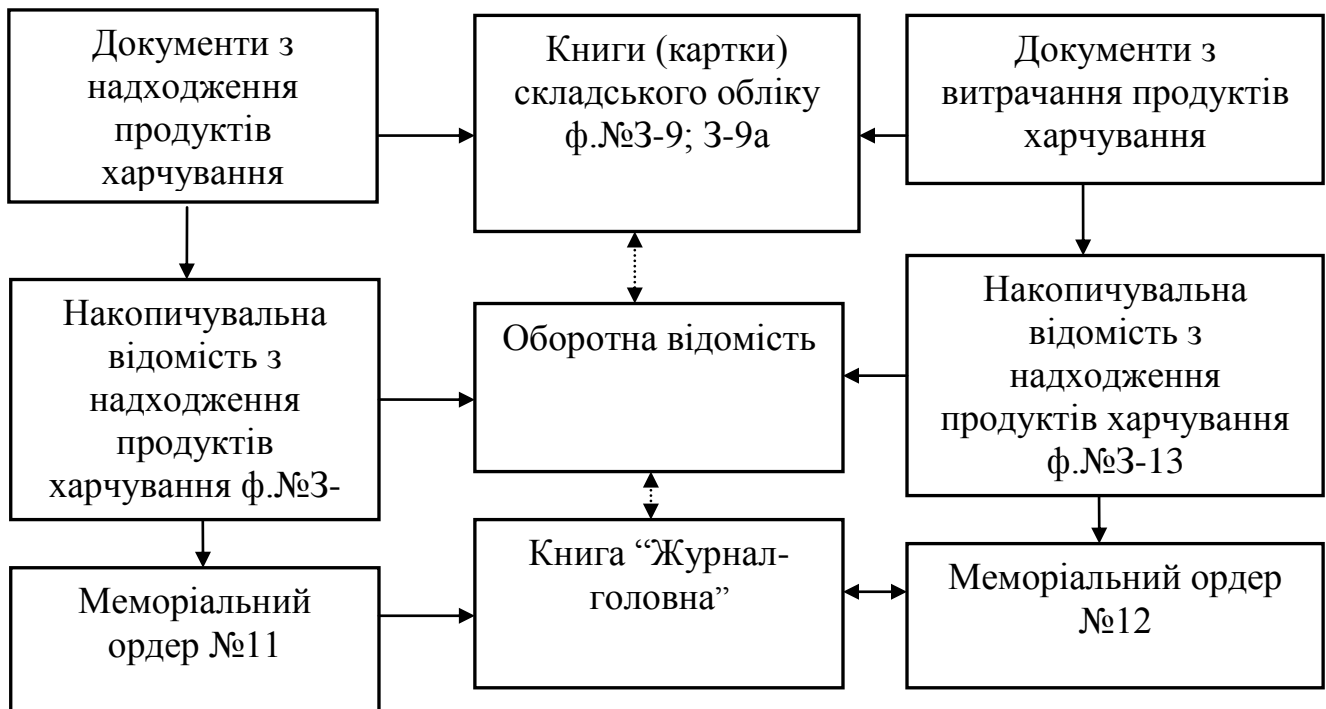


Рис.2.13. Схема обліку продуктів харчування

Джерело: \* - сформовано згідно чинної практики

Продукти харчування оприбутковуються та обліковуються на субрахунку 1511 «Продукти харчування». За умови, коли надходять продукти від постачальника і не відповідають критеріям визнання активу через невідповідність стандартам, умовам договорів, технічним умовам тощо, обліковують на аналітичному рахунку, відкритому до позабалансового субрахунку 021 «Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів». За зазначених обставин можна відкрити аналітичний рахунок «Продукти харчування, що не відповідають критеріям визнання».

На субрахунку 1511 «Продукти харчування» та на позабалансовому аналітичному рахунку 021 «Продукти харчування, що не відповідають критеріям визнання» продукти харчування обліковують: за місцем їх відповідального зберігання (перебування) – на складі та кухні; у бухгалтерській службі. У бухгалтерській службі продукти харчування

обліковуюють: у кількісному і сумарному вимірах; за одиницями обліку; у розрізі матеріально відповідальних осіб.

Матеріально відповідальні особи у місцях зберігання продуктів харчування ведуть кількісний облік їх руху. Аналітичний облік продуктів харчування ведуть у розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб та видів запасів, також облік продуктів можна вести за номенклатурними номерами. Облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку продуктів харчування бухгалтерська служба складає після перевірки первинних документів.

Синтетичний облік наявності та руху продуктів харчування ведеться на активному рахунку 5111 «Продукти харчування» у кореспонденції з кредитом рахунка 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Також продукти харчування можуть надходити у межах внутрівідомчої передачі у межах головного розпорядника бюджетних коштів. У такому випадку використовують рахунок 6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів» (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку продуктів харчування у  
Тернопільській центральній районній лікарні за листопад 2017 року

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано асигнування за КЕКВ 2230 для оплати вартості продуктів харчування	2313	7011	15000
Оприбутковано продукти харчування	1511	6211	15000
Оплачено постачальнику за медикаменти	6211	2313	15000
Списано продукти харчування	8013	1511	10000
Отримано продукти харчування за операціями з внутрівідомчої передачі продуктів харчування	1511	6611	12000
Списано використані продукти харчування, отримані з внутрівідомчої передачі запасів	6611	1511	10000

Джерело: \* - сформовано згідно чинної практики

Як свідчить табл. 2.5 Тернопільська ЦРЛ у листопада 2017 року за рахунок коштів загального фонду придбала продуктів харчування на суму

15 000 грн., а на видатки було списано на суму 10000 грн. Також созівська лікарня тримала у межах внутрівідомчої передачі продукти харчування на суму 12000 грн., з них нас уму 10 000 грн. було списано у поточному місяці. Таким чином, на сьогодні прийнято нові ПСБОДС, Методичні рекомендації з обліку запасів, затверджено нові форми звітності СДСЕ, однак ще існує доволі застаріла інструкція з обліку продуктів харчування, яка ще не втратила свою чинність.

Цей документ є єдиним як для установ охорони здоров'я, так і для інших галузей бюджетної сфери, а це не зовсім правильно, так, як не вміщує сучасних особливостей діяльності усіх бюджетних установ. Тому, одним із важливих завдань є удосконалення нормативно-правової бази щодо обліку продуктів харчування саме в медичних закладах.

## **Висновок до розділу 2**

Дослідження системи обліку запасів в установах охорони здоров'я, проведене на прикладі Тернопільської центральної районної лікарні дозволило зробити низку висновків, що характеризуються методично-прикладним характером.

1. Оцінка складу запасів установ охорони здоров'я свідчить, що специфічними їх складовими є медикаменти, перев'язувальні засоби й вироби медичного призначення, а також продукти харчування. Ці запаси мають низку особливостей, які повинні враховуватися при організації бухгалтерського обліку.

2. Облік лікувальних засобів ведуть на складі, у відділеннях, і в бухгалтерії. Усі лікувальні засоби обліковують в сумовому вираженні за договірними цінами. Крім того, у лікарні, за окремим переліком здійснюється предметно-кількісний облік таких лікувальних засобів у розрізі їх найменувань, фасування, лікувальних форм, дозування: наркотичних;



психотропних; отруйних; спирту етилового; лікарських засобів, що мають одурманюючу властивість.

3. При побудові аналітичного обліку медикаментів слід враховувати джерела, з яких надходять медикаменти установи (кошти загального або спеціального фонду). При надходженні медикаментів за рахунок спеціального фонду також враховують чи придбавають їх за рахунок коштів на спеціальному реєстраційному рахунку чи надходять як благодійні внески або гуманітарна допомога. Виходячи із цього запропоновано аналітичні ознаки до рахунка 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби». Аналогічні аналітичні ознаки можна використовувати для обліку продуктів харчування.

4. Для покращення обліку медикаментів і перев'язувальних засобів у досліджуваній лікарні слід покласти обов'язки ведення обліку медикаментів і відповідних журналів їх витрачання не на медичних сестер, а окрему відповідальну особу з обліковою освітою. Також для комп'ютеризації такого обліку доцільно використовувати маркування медикаментів, так як це робиться в торгівельних організаціях.

5. Для спрощення обліку продуктів харчування, зокрема обліку ТЗВ, доцільно акумулювати їх не на окремих аналітичних рахунках щодо кожного виду продуктів харчування, а з використанням одного загального рахунку «ТЗВ з доставки продуктів харчування». Також доцільно комп'ютеризувати процес інвентаризації, так як це робиться в торгівлі. Запровадження повної автоматизації обліку, підвищить якість ведення управлінського та фінансового обліку, удосконалення процесу складання звітності, зменшення кількості помилок та проведення більш точного та детального аналізу.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ МЕДИЧНИХ УСТАНОВ

#### 3.1. Джерела контролю за станом і використанням запасів

Щоб збільшити ефективність управління в бюджетній установі необхідно ввести в дію інформаційні системи, за допомогою яких збирають, обробляють і подають інформацію працівникам бюджетної установи у вигляді бази даних. Задля ефективного функціонування АРМ бухгалтера з обліку запасів створюється три категорії системи обліку, які формують облікові дані, що можуть виступати джерелами контролю за використанням запасів, в тому числі такої бюджетної установи як Тернопільська центральна районна лікарня. При першій категорії формуються дані, їх обліку, здійснюється документальне оформлення операцій, а також ведеться аналітичний облік по місцях утримання запасів. В ній створюється інформаційна база – складська картотека, в якій відображається рух та залишки виробничих запасів: надходження, використання, списання, залишки на певну дату чи за певний період часу. Із складської картотеки можна видати інформацію в друкованому варіанті або на екран дисплея, що має вигляд картки складського обліку. Первинні дані реєструються на робочому місці, де вони виникають, і передаються певним ланцюжком. АРМ бухгалтера другої категорії проводить аналіз вихідної інформації регламентного контролю та довідкового характеру, можливий контроль проходження початкових даних та розв'язування ряду задач. В АРМ бухгалтера третьої категорії формуються зведені дані для складання звітності, аналізу, прогнозу, ревізії та прийняття управлінських рішень в загальному по лікарні або щодо окремого структурного підрозділу, в якому використовуються чи зберігаються запаси (рис.3.1). В складі автоматизованої системи обліку лікарні є наявні різні елементи (підсистеми). Вони забезпечують облік усіх об'єктів обліку та процесів, які відбуваються при здійсненні діяльності. Немаловажну роль серед таких підсистем, займає АРМ бухгалтера з обліку запасів.

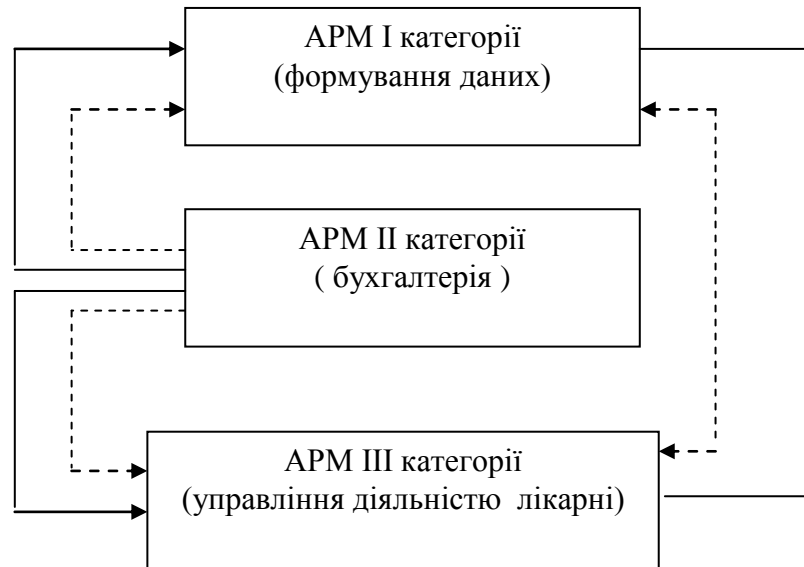


Рис. 3.1. Автоматизована система обліку лікарні

Джерело: \* - сформовано згідно чинної практики

Для розв'язування задач з обліку запасів формується єдина база бухгалтерських записів, яка дозволяє отримати в діалоговому режимі всю необхідну інформацію для аналітичного, синтетичного та управлінського обліку та звітності. Інформація поступає з зовнішнього середовища у вигляді первинних даних, за допомогою яких відображаються господарські операції по обліку запасів, також ця інформація може бути у вигляді магнітних носіїв, які поступають з інших АРМБ.

Алгоритм розв'язання задач з обліку запасів: створення, занесення та здійснення коригувань довідкової інформації; документування операцій з обліку запасів, первинне обчислювання оброблених даних; виведення на друк інформаційних даних за заданим ключем їх сукупності; програмна обробка файлів і складання даних про рух запасів для розв'язування задач; підготовка даних для розв'язування задач у наступному періоді. Перелік і опис вихідних повідомлень, які формуються під час розв'язання задачі і зберігаються для розв'язання інших задач, і які, при потребі служать джерелами контролю, наведено в таблиці 3.1.

## Опис вхідних даних

Найменування вихідного повідомлення	Ідентифікатор	Форма подання	Періодичність	Терміни видачі	Одержувачі інформації
Оборотна відомість по рахункам запасів	OBOR_A	Машинограма	Раз на місяць	На 1 число	Бухгалтерія
Оборотна відомість по синтетичним рахункам	OBOR_B	Машинограма	Раз на місяць	На 1 число	Бухгалтерія
Баланс за звітний період	BAL_A	Машинограма	Раз на місяць, квартал, рік	На 1 число зв. періоду	Задачі обліку
Масив обороту за аналітичними рахунками	OBORA	Масив на МД	Постійно	Постійно	Задачі обліку
Масив обороту за синтетичними рахунками	OBORB	Масив на МД	Постійно	Постійно	Задачі обліку
Масив розшифровки сальдо по рахунках	ROZSA	Масив на МД	Постійно	Постійно	Задачі обліку
Масив балансу за звітний період	BALANS	Масив на МД	Постійно	Постійно	Задачі обліку

Джерело: \* - сформовано згідно чинної практики

В інформаційній системі «Облік надходження запасів та формування їх собівартості» використовуються вхідні повідомлення – масив «Нормативно-довідкова інформація», який має у своєму складі масив надходження запасів, масив залишків запасів. Вирішення проблеми підвищення оперативності інформаційного забезпечення контролю запасів у державному секторі економіки потребує своєчасного оперативного обліку їх надходження і використання сучасних комп'ютерних технологій.

Необхідно врахувати, що впровадження бухгалтерської програми вважається удосконаленням обліку лише тоді, коли в результаті такого впровадження підвищиться ефективність і поліпшиться якість його ведення.

Застосування комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку суттєво підвищує продуктивність праці бухгалтерів і покращує його організацію. Крім цього, результатом використання інформаційних технологій обліку є формалізація та чіткість опису облікових процедур у формі алгоритмів, налагодження порядку виконання повноважень бухгалтера, а

також вивільнення його робочого часу для провадження ефективного контролю за використанням ресурсів.

Комп'ютеризація позитивно впливає на технологію обробки бухгалтерії. Один працівник отримує змогу поєднувати роботу багатьох суміжних облікових ділянок, а існуючий діапазон відображення операцій в комп'ютеризованій системі дозволяє прискорити весь процес бухобліку. В процесі внесення поправок до облікових даних в комп'ютеризованій системі є відкритий доступ для всіх користувачів і всіх робочих місць. Також ця система дає можливість спільно використовувати таку нормативно-довідкову інформацію, як довідник зовнішніх організацій, структурних підрозділів, статей обліку допустимої кореспонденції рахунків, номенклатури цінника виробничих запасів, типових господарських операцій [12; 14].

Суттєве значення в цьому процесі має правильний вибір програми (програмного продукту) для автоматизації обліку, який базується на встановленні управлінських вимог до необхідної для прийняття рішень інформації (1 етап), придбанні програмного забезпечення, яке відповідає цим запитам (2 етап) та автоматизації облікових процедур (етапи 3 та 4 ) (рис. 3.2).

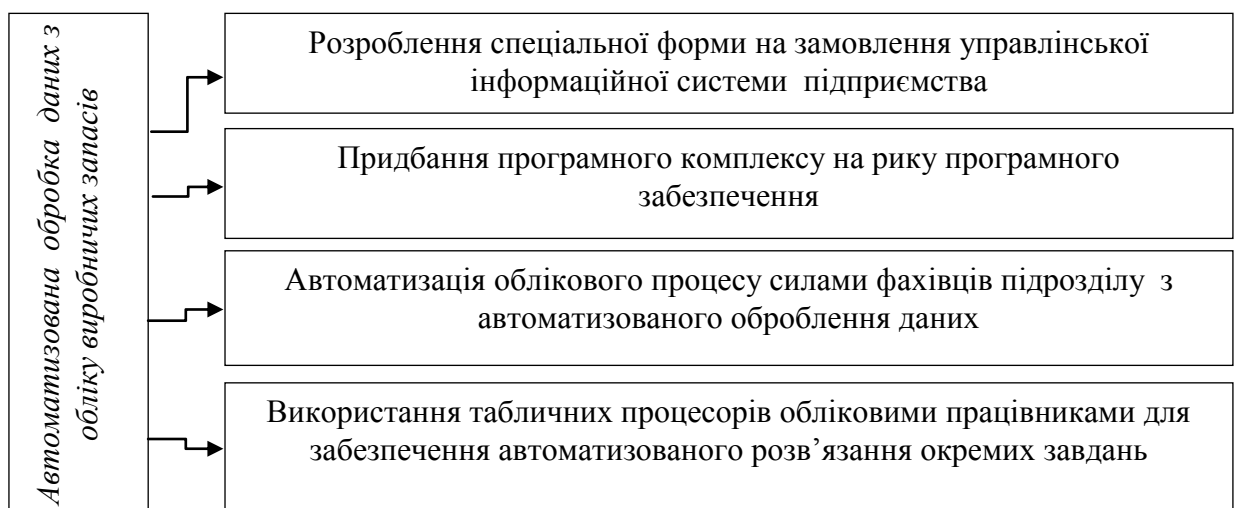


Рис. 3.2. Автоматизоване оброблення даних з обліку виробничих запасів

Джерело: \* - сформовано згідно чинної практики

Можливості бухгалтерської програми щодо формування інформаційної бази контролю запасів в лікарні представлені на рис. 3.3.

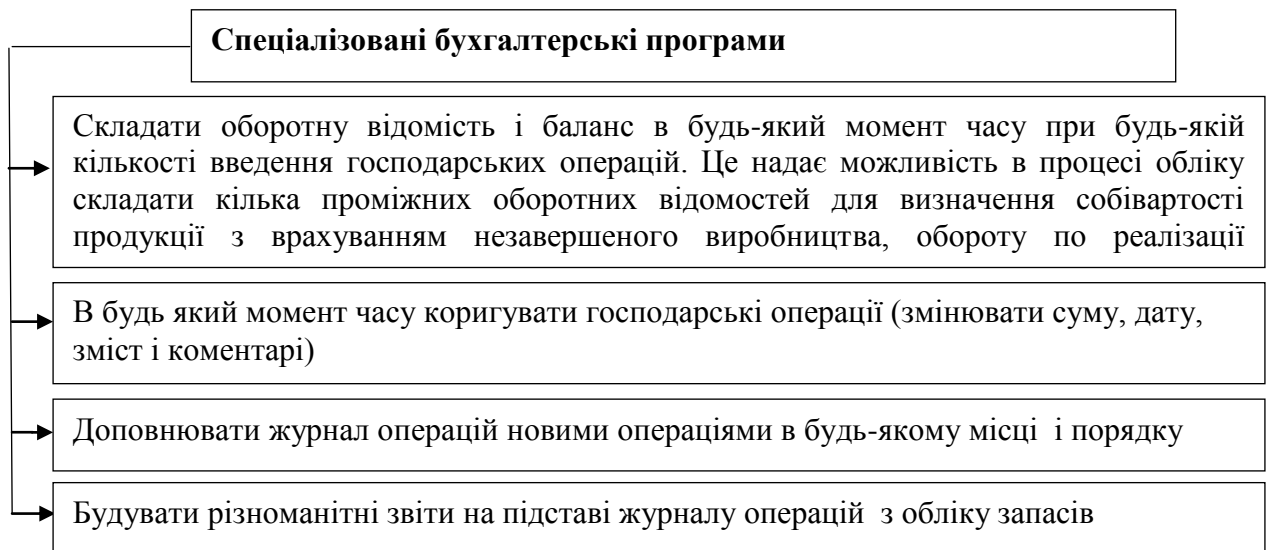


Рис. 3.3. Можливості спеціалізованої бухгалтерської програми з обліку запасів в частині формування джерел контролю за їх станом і використанням

Джерело: \* - сформовано згідно чинної практики

Важливо наголосити, що інформаційна база контролю, сформована з усіх зазначених на рис. 3.3 складових вирізняється гнучкістю, яка полягає в тому, що система адаптована до зміни кількості проводок при реєстрації господарських операцій. Останні, в свою чергу прямо пов'язані з кількістю найменувань запасів, що беруть участь в операції. У зв'язку з цим для найбільш типових і часто використовуваних операцій щодо надходження й вибуття запасів, їх внутрішнім переміщенням, зміною облікової вартості тощо, процедура формування проводок здійснюється програмою автоматично після заповнення і проведення форм відповідних первинних документів. Це сприяє тому, що при контролі контролюючий може в будь-який момент часу зробити запит і отримати потрібне йому джерело (бухгалтерський документ чи реєстр). У той же час програма має у своєму розпорядженні універсальний засіб для «ручного» ведення будь-якої сукупності проводок – документом

«Операція», який необхідно використовувати для тих операцій із запасами, щодо яких не передбачене автоматичне формування проводок.

Оперативний контроль залишків запасів, їхні обороти за будь-який період, що цікавить споживача (мінімальний період – один день) може бути здійснений за допомогою сукупності стандартних бухгалтерських звітів, що викликаються з меню «Звіти». При цьому програма підтримує стандартні методи угруповання результатів господарських операцій. Сальдо й обороти по рахунках автоматично розраховуються і зберігаються як сума сальдо оборотів по всіх складах, а сальдо й обороти по кожному складу розраховуються як сальдо й обороти по всіх запасах на цьому складі. У свою чергу, сальдо й обороти по окремій номенклатурній одиниці запасів визначаються виходячи із сумарного сальдо й оборотів по всіх партіях цієї одиниці запасу. Причому вся необхідна інформація для такого багаторівневого угруповання результатів господарських операцій формується програмою виключно з проводок.

Таким чином, сукупність проводок, накопичених у програмі за весь час обліку, і є, власне кажучи, основою для формування різного роду звітів, включаючи фінансову і податкову звітність. Зокрема, до складу звітності Тернопільської центральної районної лікарні, яка прямо чи опосередковано може служити джерелом контролю запасів слід віднести: баланс; розшифровку позабалансових рахунків; звіт про фінансові результати; звіт про рух грошових коштів; звіт про надходження та використання коштів загального фонду; звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги; звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень; звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду; звіт про рух необоротних активів; звіт про рух матеріалів і продуктів харчування та ін.

Переважна більшість вказаних вище форм звітності мають як пряме, так і опосередковане значення та відношення до запасів. Наприклад, якщо взяти до уваги зміст звіту про рух необоротних активів, то у ньому немає прямих даних, що мають відношення до цього виду цінностей. Однак, при

ліквідації необоротних активів, наприклад, автомобіля, можна отримати запасні частини. А вони вже належать до запасів. Тобто дослідивши динаміку необоротних активів, а саме їх вибуття в результаті ліквідації, можна отримати інформацію, котра має стосунок до запасів. Так само можна зробити деякі контролюючі дії, встановивши зв'язок між надходженнями, скажімо, до спеціального фонду та напрямами його витрачання на різні цілі. Одним з таких напрямів може бути придбання запасів. Проте є форми звітності, котрі прямо надають інформацію про запаси. Зокрема, для контролю за станом запасів і їх динамікою, джерелом є, наприклад, вже згаданий в розділі 2 Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (ф. №6) (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (ф. №6)

--

Джерело: \* - фактичні дані досліджуваної установи

Одним із напрямів підвищення контрольних функцій обліку операцій з матеріальними запасами є удосконалення складання й обробки первинної



документації. Суть полягає в тому, що, всі первинні документи щодо надходження та витрачання матеріальних запасів вводяться й обробляються за допомогою програми, внаслідок чого відпадає необхідність переносити дані з первинних документів в облікові реєстри, одні і ті ж дані можуть автоматично потрапляти в різні документи, які є взаємопов'язаними.

Доцільним є впровадження в практику проведення інвентаризації для визначення її результатів використання типових програм бухгалтерського обліку та електронних таблиць «Excel».

Основними видами запасів в Тернопільській центральній районній лікарні є, лікарські засоби, медичні вироби, продукти харчування, сировина, матеріали, паливо, запасні частини, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані матеріали. Нами досліджено що, правильне документування обліку запасів сприяє уникненню зловживань та недоцільності використання матеріалів. Облік надходження запасів на підприємство, їх вибуття, внутрішнє переміщення, інвентаризація, уцінка тощо оформляються відповідними типовими первинними документами, до яких належать: накладна, товарно-транспортна накладна, залізнична накладна, рахунок-фактура (рахунок), прибутковий ордер, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення), акт приймання матеріалів, лімітно-забірні картки тощо. Їхнє використання в якості джерел контролю матиме позитивний вплив на стан збереження та ефективність використання запасів досліджуваної лікарні. Загалом досягнення максимальної адаптації організації бухгалтерського обліку до сучасних інформаційних запитів і формування необхідних для різних рівнів управління облікових даних, вимагає вжиття заходів для встановлення найбільш прийняттого оптимального рівня їх деталізації [8, с. 9]. Якщо реалізувати можливість автоматизованого ведення складського обліку та відповідним чином формувати всі звіти та облікові реєстри, то окрім того, що вони можуть бути надруковані на паперових носіях або ж передані в центральну бухгалтерію автоматично, що значно полегшує облік товарно-матеріальних цінностей та підвищує його якість і

оперативність, вони можуть використовувати з метою автоматичного оперативного контролю за використанням запасів.

Загалом формування системи контролю запасів (в т.ч. різних його видів), на основі впровадження засобів автоматизації, забезпечить підвищення достовірності й оперативності інформації про їх залишки та рух, сприятиме впорядкуванню системи документального забезпечення всіх операцій, своєчасному й оперативному вирішенню питань управління надходженням, зберіганням та видатками цих активів.

### **3.2. Організаційні засади контролю запасів медичних закладів**

Запаси Тернопільської центральної районної лікарні є майном держави тому потребують належного контролю за їх наявністю, правильністю їх оцінювання, відповідним використанням та збереженням, а також виявленням і попередженням порушень, пов'язаних з діями над активами. Для того щоб уникнути неправомірних дій, і для якомога точнішого виявлення помилок необхідно посилити внутрішній контроль щодо повноти оприбуткування, стану збереження та використання придбаних нефінансових активів. Основні завдання контролю запасів Тернопільської ЦРЛ відображені на рис. 3.4.

Найбільш дієвим і оперативним є контроль, який здійснюється в установі відповідними працівниками. В науковій літературі та практиці його називають внутрішньогосподарським або внутрішнім контролем. Його перевагою перед зовнішнім контролем (який здійснюється відповідними контролюючими інституціями, наприклад Держаудитслужбою) є постійність. Такий контроль може здійснювати у будь-який момент часу. Організація процесу внутрішнього контролю запасів має передбачати три стадії його проведення: забезпечення контрольних дій, основна, підготовка звіту за результатами перевірки (рис. 3.5).

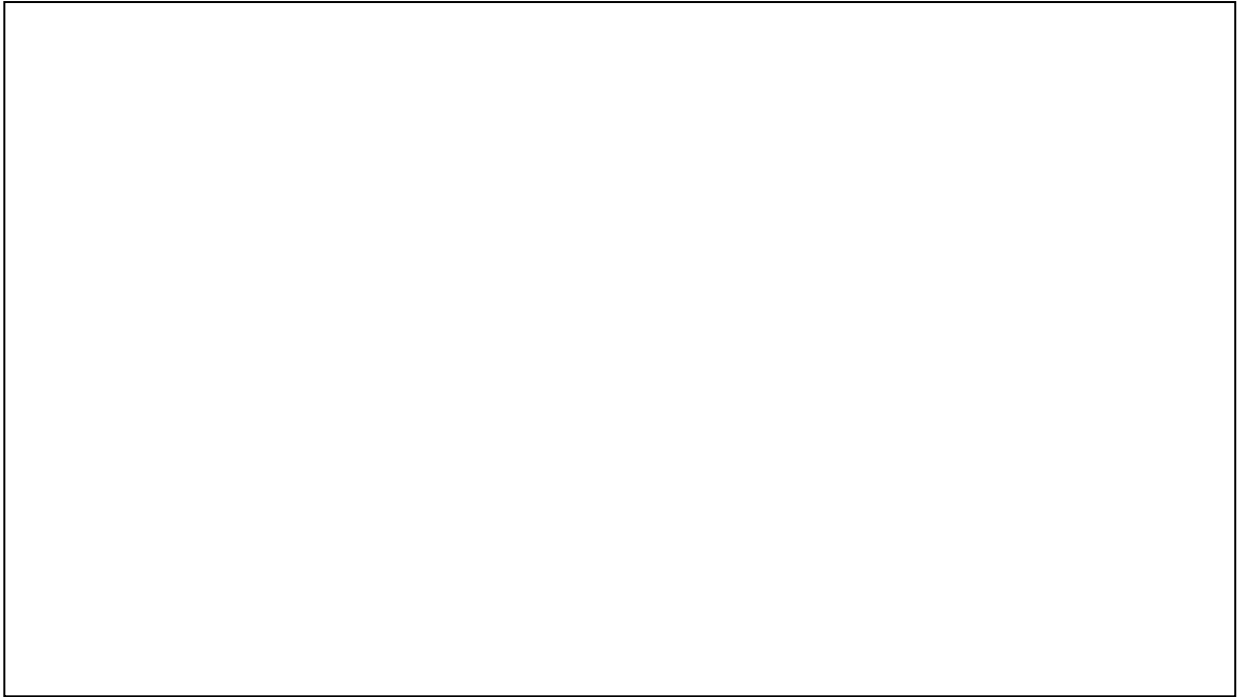


Рис.3.4. Основні завдання ревізії запасів в бюджетних установах

Джерело: \* - сформовано відповідно до потреб практики

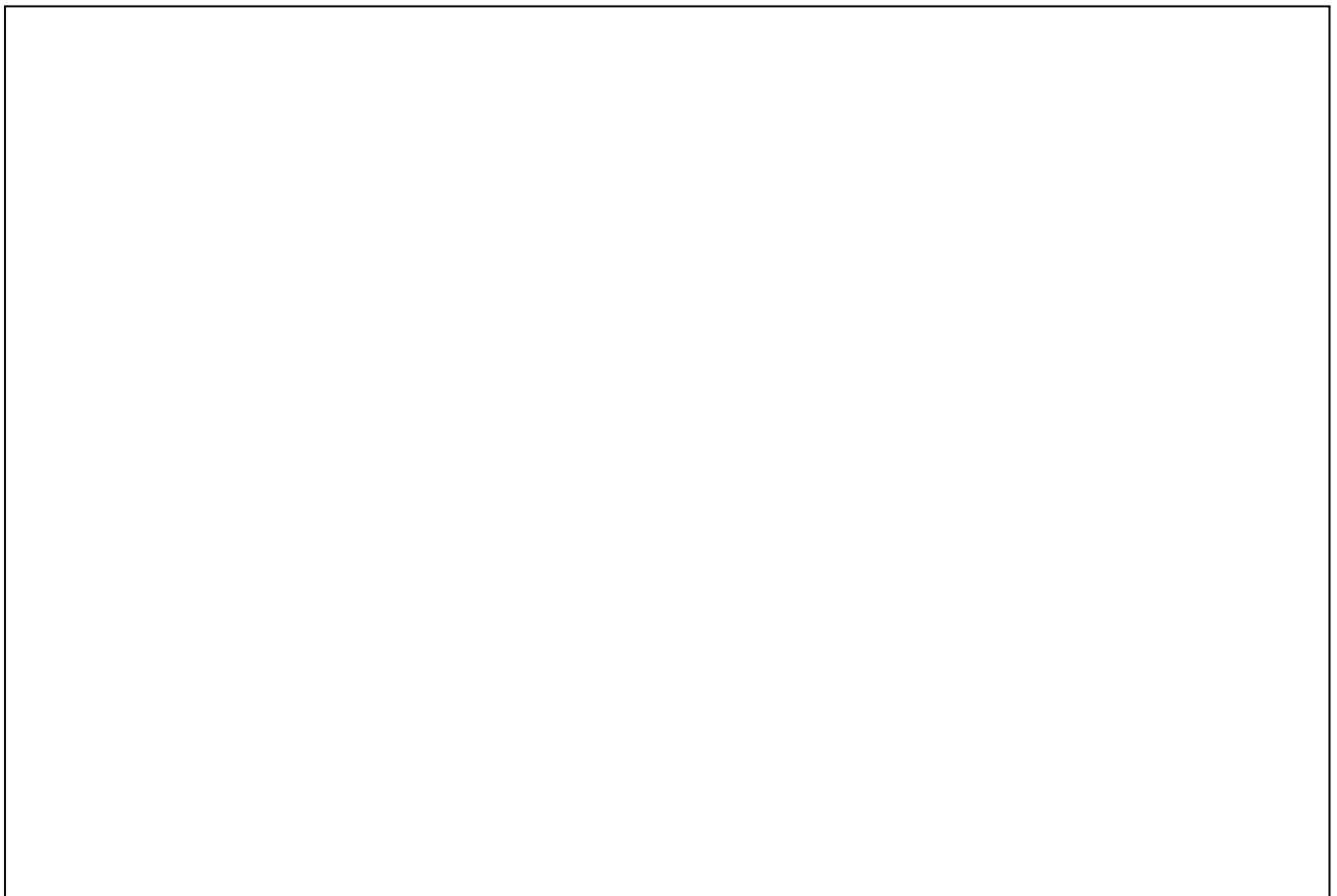


Рис. 3.5. Стадії організації внутрішнього контролю за запасами та їх характеристики

Джерело: \* - чинна практика

Внутрішній контроль у процесі функціонування сформував свій метод, який характерний використанням загальнонаукових і специфічних методичних прийомів та способів контролю. Розглянемо методичні прийоми що необхідні використовувати при здійсненні контролю нефінансових активів.

Методичні прийоми внутрішнього контролю, як і зовнішнього, умовно можна поділити на 2 групи: загальнонаукові та специфічні. Перші включають в себе аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію, системний підхід тощо. Другі – це прийоми, що вироблені практикуючими працівниками системи контролю й базуються на досягненнях економічної науки. Їх класифікують за двома групами (рис. 3.7) [17].

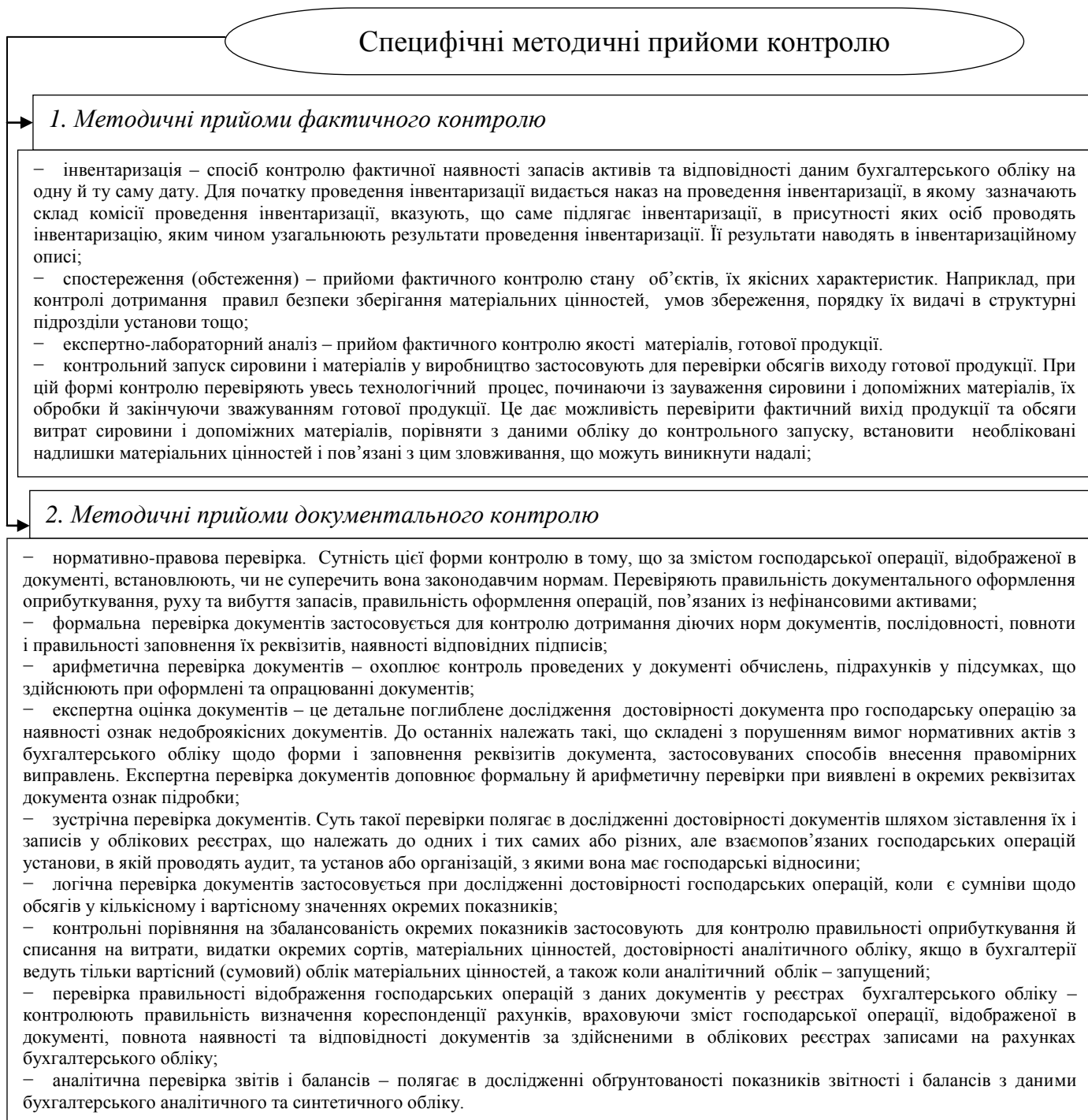
Застосування цих методичних підходів в практиці внутрішнього контролю сприятиме досягненню ефективного витрачання запасів у процесі здійснення діяльності Тернопільської центральної районної лікарні.

Правильна організація контролю за витратами матеріальних запасів у Тернопільській центральній районній лікарні має першочергове значення в процесі збереження і витрачання матеріальних цінностей.

Важливою умовою раціональної організації контролю за використанням запасів є їх правильна класифікація для цілей обліку. У випадку медичних закладів вона може базуватися на функціональному призначенні цих цінностей. В цьому контексті, для того щоб визначитись в питанні класифікації контролеру (внутрішньому аудитору) найперше слід ознайомитись з робочим планом рахунків бухгалтерського обліку. Він може надати вичерпну інформацію про те, які запаси використовуються лікарнею для забезпечення діяльності.

Ще одним класифікаційним підходом, який забезпечує раціональне використання запасів бюджетних установ є їх класифікація за напрямками робіт. Вона дозволяє здійснювати оперативний внутрішній контроль за рухом

запасів на складі, та у структурних підрозділах, які використовують їх у своїй діяльності.



**Рис.3.7. Групи специфічних методичних прийомів контролю та їх характеристики**

Джерело: \* - [17]

Використання такої схеми класифікації запасів (за напрямками використання у процесі діяльності) дозволить ефективніше контролювати процес їх використання, а також збереження на складах (в місцях зберігання).

Іншим, не менш важливим моментом, який необхідно враховувати при організації контролю, щоб забезпечити ефективне використання запасів у бюджетних установах, є система їх нормування. Завдяки удосконаленню нормування на засадах виконання вимог законодавства можна визначити в процесі контролю напрями підвищення ефективності використання запасів та здійснити пошук резервів їх оптимізації. Проведення ефективного внутрішнього контролю за формуванням і використанням запасів у Тернопільській центральній районній лікарні вимагає, як свідчить, наше дослідження, створення відділу внутрішнього контролю.

В умовах комп'ютеризації процесу обліку запасів в бухгалтерії лікарні відбувається відповідне розмежування облікових функцій та створюються хороші передумови для ефективної реалізації контрольних функцій та дій. Це пояснюється тим, що облікові функції комп'ютеризуються і вивільняється робочий час для контрольних та інших важливих функцій управління запасами. Технічні засоби та сучасні інформаційні технології можуть бути ефективно використані для цілей контролю за формуванням та використанням запасів. В свою чергу, це сприятиме підвищенню ефективності бухгалтерської роботи, удосконаленню й прискоренню опрацювання даних, дасть змогу розширити та доповнити інформаційну базу контролю.

Для цілей формування організаційних засад такого контролю необхідна розробка моделі системи управління запасами на основі його результатів. Така модель повинна включати в себе низку складових, які визначають правильність обліку та витрачання запасів у лікарні (рис.3.8).

Загалом розробка ефективної управлінської системи, в склад якої входить такий елемент як внутрішній контроль, дозволить значно покращити ефективність використання запасів. За його допомогою можна запобігти непродуктивним втратам чи пошкодженню ТМЦ, виявити винних осіб. Тобто

покращення використання запасів у лікарні через посилення їх контролю дасть змогу ефективно та якісно провадити її фінансово-господарську діяльність.



Рис 3.8. Система внутрішнього контролю операцій з запасами в Тернопільській центральній районній лікарні та напрями її застосування й складові

Джерело: \* - сформовано згідно чинної практики

Таким чином, забезпечення збереження і раціональне їх використання запасів у досліджуваній райлікарні є вирішальною умовою підвищення ефективності її роботи. А найбільш вагомою ділянкою контролю виступає перевірка повноти і правильності ведення первинних документів щодо обліку наявності та руху запасів, їх цільове використання на потреби установи, контроль за діями осіб, яким доручені на відповідальне збереження матеріальні запаси. У системі внутрішнього контролю (і при здійсненні контролю зовнішнього) важливу роль відіграє встановлення рівня дотримання вимог нормативно-правових актів, що регламентують взаємовідносини лікарні

з постачальниками, саму систему постачання, приймання та відпуск запасів. Це дає можливість обґрунтувати дотримання законності операцій з товарно-матеріальними цінностями та уникнути штрафних санкцій.

В системі внутрішнього контролю можуть використовуватися, як уже зазначалося, різні методичні прийоми, в тому числі ті, що притаманні зовнішньому контролю. Зокрема фактична і документальна перевірка операцій з ТМЦ (товарно-матеріальними цінностями). Вони включають у себе систему органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних прийомів контролю та процедур узагальнення і реалізації його матеріалів. Особливе значення під час здійснення контролю має правильне використання контролером процедур, пов'язаних з інвентаризацією товарно-матеріальних цінностей і розрахунків із постачальниками та перевірка документального обґрунтування операцій щодо надходження, використання та іншого вибуття матеріальних цінностей.

При цьому формування інвентаризаційної комісії має здійснюватися з дотриманням низки принципів і вимог. Зокрема, членами інвентаризаційної комісії можуть бути: представники апарату управління лікарні, її бухгалтерської служби; досвідчені працівники лікарні, обізнані з об'єктом інвентаризації (в нашому випадку – запасами), цінами на нього та первинним обліком. Важливою умовою дієвості інвентаризаційної комісії та правомочності її результатів і ефективності після інвентаризаційної реалізації заходів є участь керівника установи – головного лікаря, в ній. Він має очолювати інвентаризаційну комісію, або покласти ці обов'язки на свого заступника або керівника структурного підрозділу.

Чим більша бюджетна установа, чим більше в неї активів, зокрема запасів, що зосереджені в різних місцях, тим обґрунтованішим є створення робочих інвентаризаційних комісій. Саме вони: перевірятимуть безпосередньо в місцях зберігання (використання) запаси; фіксуватимуть результати, а у випадку виявлення нестач чи лишків формуватимуть пропозиції щодо їх заліку; проводитимуть списання нестач в межах природного убутку,



оформлятимуть відповідний протокол тощо. Члени ж інвентаризаційної комісії скеровуватимуть їхню роботу, загалом керуватимуть всім процесом і контролюватимуть оформлення результатів.

Залежно від повноти охоплення перевіркою цінностей на об'єктах їх збереження під час здійснення внутрішнього контролю можуть здійснюватись як повні, так і вибіркові та контрольні інвентаризації цінностей [35, с. 173]. Найбільш ефективною є повна інвентаризація матеріальних цінностей, що забезпечує перевірку всіх видів запасів. Повна інвентаризація цінностей може здійснюватись раптово на всіх об'єктах (складах, кладових) або почергово (в два або три прийоми). Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна.

До початку інвентаризації уточнюються всі місця зберігання запасів у лікарні, визначаються види ТМЦ, які слід проінвентаризувати.

Інвентаризація запасів у Тернопільській центральній районній лікарні проводиться за їх місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами. Під час інвентаризації в обов'язковому порядку проводиться констатація наявності запасів. При цьому інвентаризація має забезпечувати виконання низки завдань (рис.3.9).

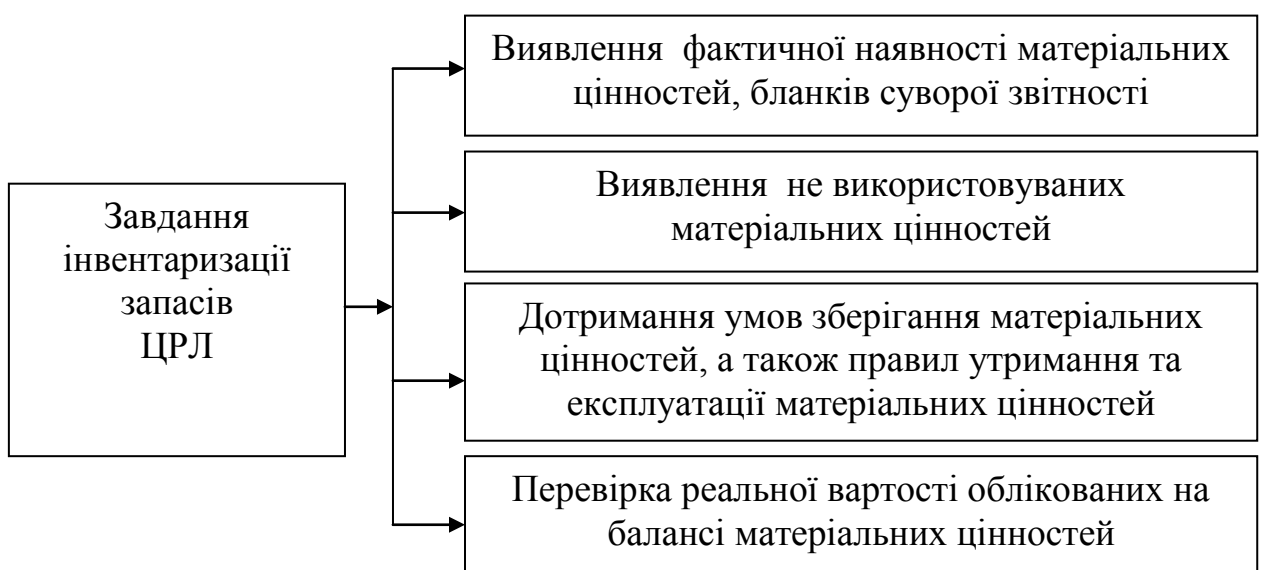


Рис. 3.9. Основні завдання інвентаризації запасів

Джерело: \* - сформовано згідно чинної практики

Ми рекомендуємо проведення інвентаризації в системі внутрішнього контролю виконувати у випадках, якщо на це є підстави, або на вимогу керівництва. Однак чинними нормативно-правовими вимогами встановлені різні причини її обов'язкового її проведення основні з яких це: перед складанням річної звітності, при зміні матеріально відповідальної особи; виявлення крадіжок чи зловживань; виникненні стихійного лиха чи пожежі; при ліквідації лікарні; на вимогу судових (слідчих) органів; при передачі майна лікарні в оренду тощо.

Фактична і документальна перевірка операцій з ТМЦ передбачають здійснення органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних прийомів контролю. Особливе значення при проведенні внутрішнього контролю має правильне використання контролером процедур інвентаризації ТМЦ, розрахунків із постачальниками. Також важливо володіти прийомами перевірки документального забезпечення операцій по надходженню, та вибуттю запасів.

Наприклад, інвентаризаційні комісії на місцях знімають залишки матеріальних цінностей, звіряють їхню наявність з даними бухгалтерії і роблять висновки про недостачі й надлишки. Дані бухгалтерії, проставлені в описах, скріплюються підписом працівника бухгалтерії. Матеріали інвентаризації розглядаються та затверджуються особами, які були призначені комісією для проведення інвентаризації. Інвентаризаційні комісії несуть відповідальність за: своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації; повноту і достовірність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки матеріальних цінностей; правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації відповідно до встановленого порядку [70].

Члени інвентаризаційних комісій за внесення в описи неправильних даних про фактичні залишки матеріальних цінностей з метою приховування нестач або залишків мають нести відповідальність згідно встановлених вимог.

Інвентаризацію запасів недоцільно та неправильно проводити при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Слід врахувати, що при зовнішньому контролі відсутність хоч одного члена комісії є підставою визнання результатів інвентаризації недійсними. Цим правилом варто скористатися і при проведенні інвентаризації в процесі здійснення внутрішнього контролю. Ще однією умовою, якої слід дотримуватися в процесі інвентаризації є обов'язкова присутність матеріально відповідальної особи.

До початку інвентаризації в бухгалтеріях необхідно закінчити обробку всіх документів про надходження і видачу матеріальних цінностей, провести відповідні записи в реєстрах аналітичного обліку і визначити залишки на день інвентаризації [70].

На складах та в інших місцях зберігання матеріальні цінності у Тернопільській центральній районній лікарні повинні бути розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами тощо. На матеріальних цінностях слід вивісити ярлики з докладними відомостями, що характеризують ці цінності, зі вказівкою їх якості, кількості, ваги та міри [17, с.78; 35].

Матеріально відповідальні особи об'єкта, що контролюється, до початку процесу контролю, складають звіт про рух товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) на дату початку інвентаризації та здають в бухгалтерію. Один примірник звіту може бути переданий контролеру. Після здачі звіту про рух ТМЦ матеріально відповідальні особи дають підписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи включені до звіту і здані в бухгалтерію, та всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули – списані.

Невід'ємною частиною контролю за зберігання запасів на складах є перевірка складського обліку. З цією метою дослідженню підлягають картки сортового обліку, які видаються бухгалтерією матеріально відповідальним особам під розписку. Матеріальний відділ бухгалтерії повинен систематично контролювати правильність записів у картках складського обліку на основі

первинних документів та обґрунтовувати визначення сальдо після кожної операції. Такий контроль особливо необхідний в умовах застосування оперативного-сальдового обліку матеріалів, коли в бухгалтерії ведеться облік тільки у вартісному вираженні за групами матеріалів [17, с.49].

Відмінності даних складського і бухгалтерського обліку визначаються шляхом порівняння залишків сальдової книги з залишками оборотних відомостей по різних групах запасів.

При цьому слід перевірити усі наявні документи, в яких є дані попередніх інвентаризацій за період, який перевіряється. В процесі їх перевірки особливу увагу звертають увагу на повноті охоплення інвентаризацією матеріальних цінностей в місцях зберігання (складах і інших місцях), а також у матеріально відповідальних осіб. Акцентується увага на дотриманні строків і умов інвентаризації, правильності оформлення її результатів, виявлених лишках і нестачах, законності зарахування пересортиці та списання нестач тощо.

Особливу увагу приділяють вивченню правильності прийнятих рішень за результатами інвентаризації.

### **3.3. Методика контролю операцій з запасами в установах охорони здоров'я**

Під час контролю операцій з надходження запасів слід звернути увагу на надходженні за їх джерелами (надходження від постачальників, своїх допоміжних цехів і інших джерел). Враховуючи це, спочатку слід з'ясувати, чи здійснюються лікарнею розрахунки за отримані цінності а також чи правильно вони проводяться і чи відповідають замовлення тим нормативам витрат, які затверджені.

Перевірка правильності оприбуткування матеріалів у Тернопільській центральній районній лікарні здійснюються також шляхом зіставлення кількості і сортності матеріальних цінностей, що надійшли від постачальників

згідно з супровідними до них документами з даними прибуткових ордерів. Виявлені розходження можуть показувати або неповне надходження і оприбуткування на складі матеріальних цінностей, або їх бездокументальне надходження, чи приписування фактично не привезених вантажів. Неповне оприбуткування матеріалів на складі може бути не тільки з вини постачальника, а також і внаслідок недостачі вантажів, прийнятих експедитором під час їх доставляння із станції призначення на складу установи. Контролер повинен встановити обставини і причини виникнення нестачі, здійснити їх нормативно-правове обґрунтування [17, с.71].

Особливо ретельно перевіряють правильність оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли з відхиленнями від супровідних документів. Для цього слід не тільки дослідити правильність складання актів на приймання матеріалів чи комерційних актів, але й порівняти дані товарно-транспортних накладних з даними оплати рахунків постачальників.

Важливою стадією контролю операцій, пов'язаних із надходженням запасів, є перевірка обґрунтованості визначення їх первісної вартості, яка складається із суми фактичних витрат на їх придбання або виготовлення. Одночасно контролю підлягає обґрунтованість, доцільність і законність витрат, які формують первісну вартість.

У Тернопільській центральній районній лікарні в окремих випадках порушення при визначенні первісної вартості окремих груп і видів матеріалів можна перевірити за даними їх залишків. Це пояснюється тим, що бувають випадки відображення в обліку кількісних залишків матеріалів без їх вартості і навпаки.

При здійсненні контролю медикаментів слід пам'ятати, що до видатків на них відносять витрати на закупівлю медикаментів, бактерійних препаратів, сироваток, вакцин, перев'язувальних засобів, а також придбання плівок для рентгенівських знімків, препаратів для проведення аналізів, а при відсутності своєї лабораторії оплата вартості аналізів, проведених іншими медичними закладами, а також придбання крові для переливання.

В процесі здійснення контролю медикаментів та перев'язувальних засобів, як найбільш масової складової запасів Тернопільської центральної районної лікарні слід врахувати особливості їх списання. В загальному керуються при цьому відповідними Методичними рекомендаціями. Однак щодо деяких груп лікарських засобів процедура списання часто пов'язана з тим, що у законодавчих актах відсутні конкретні відповіді на ряд запитань з цього приводу. Наприклад, при контролі досліджують накладні (вимоги). Їх виписує головна медсестра при видачі медикаментів зі складу до відділення у трьох примірниках. Здається, що було б доцільно виписувати лише одну. Але так робити не можна. Попри те, що ці форми деякою мірою дублюють одна одну, вони містять різну інформацію (наприклад, прізвища).

Іншим подібним прикладом є ведення Журналу обліку відділеннями отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів і Журналу обліку фактично отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів постами (маніпуляційними кімнатами). Їх заповнення займає багато робочого часу медичних сестер. Медичні заклади мають право застосувати інші форми, в тому числі розроблені власними силами і відповідною формою, яка б була зручною та не вимагати значних витрат часу для її заповнення. Така форма мала б бути затверджена наказом по лікарні.

Завдяки цьому джерелу контролю можна встановлювати яка медсестра є матеріально відповідальною особою поста. При контролі слід врахувати, що медсестра, яка списує медикаменти, в тому числі й постова, за основу в своїй роботі керується посадовою інструкцією, але договір про повну матеріальну відповідальність укладається лише зі старшою медсестрою. Таким чином, постова медсестра не несе повної матеріальної відповідальності.

Щодо матеріально відповідальної особи маніпуляційного кабінету, то нею є постова медична сестри. Вона відповідальна за збереження матеріальних цінностей, які вона використовує під час виконання своїх посадових обов'язків. Оскільки посадова інструкція є основним документом, який регламентує діяльність медсестри маніпуляційного кабінету, жодних

додаткових угод та внутрішніх наказів виписувати не потрібно, а тому при контролі саме це слід взяти до уваги.

Для прикладу, якщо хворому ввели 1 мл анальгіну та 0,2 мл димедролу, то є проблема в питанні відображення залишків в актах списання. Якщо у флаконі (ампулі) було 5 мл, відкриті ампули можна зберігати не довше однієї години, то слід звернути на те, як було списано препарат. Якщо є інший пацієнт, якому прописано введення таких препаратів, то йому можна відразу вколоти залишок лікарських засобів. Якщо ж такого пацієнта немає, то запис відбувається через складання актів списання медикаменту, але не в тій частині, яка була фактично введена, а по ампулі загалом.

Щодо контролю інсуліну також слід врахувати деякі особливості. Вони полягають в тому, що інсулін можна видавати на руки, але тільки коли йдеться про амбулаторне програмне забезпечення. В такому разі на руки пацієнту може бути видано навіть упаковку препарату. Якщо ж здійснюється стаціонарне лікування пацієнта, то ніяких препаратів на руки він не отримує, а всі ін'єкції йому робить медсестра. Тому в першому випадку кількість препарату може бути великою та видаватися одноразово, а в другому ні. Це слід пам'ятати в процесі здійснення контролю. Окрім цього інсулін на стаціонарних хворих списується згідно листка призначень. В лікарні, що досліджується, наприклад, розроблено зручну форму списання та затверджено її внутрішнім наказом. Перед початком виконання призначень флакон препарату розраховують на кількість пацієнтів та зазначають дози для кожного пацієнта. Медична сестра завжди має пам'ятати, що флакон з лікарським засобом може бути відкритим не довше 24 годин. По закінченню цього часу препарат хворому вводити не можна.

Якщо заклад отримує інсулін за 10-15 найменуванням, а також інші лікарські засоби і витратні матеріали одного типу, то на кожний з них має бути заведений окремий листок у журналі обліку. Крім цього ці медикаменти і лікарські засоби, як і шприци, катетери тощо не можна списувати разом. Все

має списуватись окремо. Це обумовлено тим, що бухгалтерські звіти мають складатись за найменуваннями. На це також слід звернути увагу при контролі.

Також при перевірці списання шприців слід врахувати, що старшій медсестрі видавати на пост 200-300 шприців без запису в маніпуляційному журналі не можна. Він має бути у медичному журналі у будь-якому випадку. Щодо кількості шприців, які може видавати старша медична сестра одноразово, то все залежить від порядку їх видачі, прописаному локальними наказами. Якщо в цих документах зазначено, що старша медична сестра може видавати шприци за їх використанням, вона може видавати будь-яку необхідну кількість шприців для проведення маніпуляцій.

У бактеріологічній лабораторії лікарні на всі невикористані залишки реактивів оформляються акти списання. Однак контролер має перевірити той факт, як це робиться насправді. Більше того, для забезпечення раціонального витрачання реактивів робочий процес організовуватись таким чином, щоб залишків не утворювалось. Тому виявлення актів списання невикористаних залишків реактивів може свідчити про нецільове використання коштів.

Для контролю реагентів діагностичних, тест-систем, витратних матеріалів для аналізаторів для клініко-діагностичної лабораторії необхідно переглянути журнал проведених лабораторних досліджень, адже вищеперераховані запаси списують згідно з ним. Знаючи норми витрачання легко проконтролювати як використовуються такі цінності правильно чи з порушеннями.

Нормативними документами не передбачені обсяги використання рентгенплівки та хімреактивів. Тому в лікарні варто опиратись на норми використання матеріалів, зазначених у інструкції до їх використання. Проте, існує інший шлях – відповідні норми можна розробити та затвердити в наказі по медичному закладу. То ж контролеру варто звернути на це увагу і навіть можна запропонувати розробити такі положення в обліковій політиці.

Також він має звернути увагу на підхід до списання рентгенплівок, реактивів, не повністю використаних ліків. В цьому випадку має бути



складений акт для медкарти. Процес перевірки полягає в звірванні цього акта з наданими послугами. При здійсненні контролю за правильністю списання мазей контролер має врахувати те, що існує 2 способи її списання. Але в Тернопільській центральній районній лікарні її списують за першим, а саме по мірі використання відповідно до локальних норм. Для визначення локальних норм використання мазі проводять певні підрахунки – підраховують кількість процедур, на які іде один тюбик мазі; після цього кількість грамів мазі (зазначених на упаковці) ділять на число процедур. Таким чином розраховують приблизну кількість мазі, яку використовують на одну процедуру. Цю норму затверджують локальним наказом та використовують для списання мазі.

При перевірці правильності списання йоду, зеленки, лейкопластиря, рукавичок, марлі, бинтів, вати на перев'язки, амбулаторні операції, гінекологічні огляди, ін'єкції тощо необхідно керуватися локальними нормами їх витрачання, оскільки законодавчо затверджених норм не існує. Також можна списувати ці засоби по мірі їх використання. Однак локальні норми значно спрощують процедури контролю.

Контроль списання лікарських засобів та виробів медичного призначення для цілей надання невідкладної допомоги передбачає використання в якості його джерела затвердженої медичної документації. У ній після надання невідкладної медичної допомоги бригадою швидкої допомоги, лікар робить відповідні записи. На їх підставі медсестра проводить списання ліків і витрачених виробів медичного призначення.

Лікарські засоби при надходженні в лікарню проходять вхідний контроль якості. За надходження медичних препаратів відповідає уповноважена особа, яка зобов'язана візуально перевірити, його стан, а саме: оцінити цілісність упаковки; перевірити правильність маркування; переконатись у наявності інструкції до застосування препарату на зрозумілій мові; переконатись у відсутності пошкоджень, однорідності, кольорі тощо; перевірити строк придатності. Якщо жодних пошкоджень не виявлено,

лікарські засоби надходять до медичної установи. Якщо ж при перевірці уповноважена особа виявила певні дефекти, вона складає відповідний акт, на підставі якого лікарські засоби повертають постачальнику. Копію акту медичний заклад пересилає в територіальну інспекцію. Головна чи старша медсестра може порушувати цілісність упаковки (за потреби). В цьому випадку на новоствореній упаковці вона повинна зазначити: назву лікарського препарату; його серію; термін придатності; повну назву виробника; власний підпис.

Необхідність проведення такого контролю передбачена наказом Міністерства охорони здоров'я України «Про затвердження Правил зберігання та проведення контролю якості лікарських засобів у лікувально-профілактичних закладах» від 16.12.2003 р. № 584.

У відділеннях, в свою чергу, здійснюють перевірку умов зберігання лікарських засобів, яка проходить щонайменше 1 раз у місяць. Результат перевірки заноситься до відповідного журналу. Контролюючи медикаменти, слід врахувати той факт, що є медикаменти та вироби медичного призначення, які поступили як гуманітарна допомога. Такі запаси обліковуються бухгалтерською службою окремо від запасів, отриманих за рахунок інших джерел, передбачених кошторисом. Вимога щодо цього прописана в Положенні з бухгалтерського обліку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2013 р. № 947. Тому контролер має зробити запит щодо таких цінностей і документацію з їх обліку. Певні труднощі при здійсненні контролю є у контролерів щодо перевірки процесу списання лідокаїну, води для ін'єкцій для розведення антибіотиків тощо, якщо в листку призначень вказано лише антибіотик. Тоді особі, яка здійснює контроль слід ознайомитися з інструкцією до застосування антибіотика, адже вона містить також інформацію про те, якою кількістю води для ін'єкцій цей антибіотик слід розводити перед введенням. На цій основі можна списувати розчинник, попри те, що його кількість не зазначена у листку призначень.

Здійснюючи контроль медикаментів і перев'язувальних засобів, слід звернути увагу на тому, що в лікарні допускається мати запас лікарських засобів, який необхідний для безперебійного функціонування стаціонару протягом місяця. Проте краще не нагромаджувати такий великий запас медикаментів, оскільки в цьому випадку стає важко контролювати терміни придатності кожного лікарського засобу. З огляду на це, оптимально робити двотижневий запас лікарських засобів.

Журнал складського обліку та усі реєстри веде провізор або завідувач складу. Якщо таких посад відповідно до штатного розпису немає, ці функції покладають на старшу медсестру чи головну медсестру, прописуючи це в наказі по медичній установі. В умовах комп'ютеризованого обліку можна не вести журналу складського обліку, адже бухгалтерська програма дозволяє обліковувати запаси на ділянках по факту їхнього використання на кожного пацієнта. Однак для цього має бути прописана відповідна схема списання в наказі по закладу охорони здоров'я, який повинен затвердити своїм підписом його керівник (головний лікар).

В сучасних умовах лікарня не забезпечує на 100% лікарськими засобами хворих, тому вони більшість медикаментів купують самостійно. Однак це не означає, що можна видані лікарські засоби у відділення, які одразу використовуються одразу (і, відповідно, залишків на кінець місяця немає) списувати на витрати. Цього робити у жодному разі не можна. В разі, якщо це буде зроблено, контролер (ревізор) може вважати такий спосіб списання лікарських засобів не прозорим.

У журналі, який ведуть на посту слід перевірити, чи наприкінці місяця, свій підпис поставили старша медсестра та завідувач відділення. У журналі, який веде старша медсестра, підпис ставить завідувач відділення або заступник головного лікаря з медичної частини. Видатки на медикаменти в лікарнях, санаторіях визначаються з розрахунку на ліжко-день, в амбулаторно-поліклінічних установах – на відвідування хворими лікаря, а в інших установах – по середньорічній витраті на установу.

Повноту оприбуткування медикаментів, отриманих з аптеки перевіряють по даних рахунків-фактур із записами в книзі обліку медикаментів і в книзі предметно-кількісного обліку медикаментів. Особлива увага звертається на правильність виведення підсумків та таксування у вимогах та в оплачених рахунках-фактурах, враховуючи можливість приписок та виправлень в них. Перевіряючи рахунки-фактури необхідно врахувати можливість включення медикаментів предметно-кількісного обліку в один рахунок з іншими медикаментами, що в багатьох випадках призводить до їх списання без попереднього взяття на предметно-кількісний облік. Перевірки підлягають можливі випадки отримання медикаментів без дозволу керівника лікувальної установи [17; 35].

Надходження медикаментів у Тернопільській центральній районній лікарні перевіряється шляхом звірки записів в рахунках-фактурах постачальника з записами в Книзі предметно-кількісного обліку медикаментів. При ревізії використання медикаментів необхідно провести вибіркоче співставлення вимог, доданих до документів на списання медикаментів, з іншими примірниками вимог, що знаходяться на об'єкті контролю, і суцільне співставлення по всіх вимогах, на яких виявлені дописки, підчистки і необумовлені виправлення.

Також слід перевірити, чи не було випадків списання на витрати медикаментів, які не зазначені в історіях хвороби і листках призначень, а також на виписаних з лікарні хворих. При виявленні фактів списання медикаментів, витрати яких документально не підтверджуються, необхідно визначити їх кількість і вартість, а також відповідальних осіб. В процесі перевірки з'ясовують, чи мають місце у відділеннях випадки одержання і списання на ін'єкції фізрозчину, глюкози, димедролу, інших вітамінних і загально підсилюючих розчинів в той час, як згідно з історією хвороби і листками призначення ці ін'єкції хворим не призначались або призначались у меншій кількості. Слід також перевірити, чи не було випадків, коли на курс лікування лікарські засоби не видавалися (перерва на вихідні дні, посилення

на несвоєчасне одержання медикаментів тощо). Якщо встановлено, що для лікування використані медикаменти, придбані хворими, або медикаменти, видані не повністю, встановити, чи списані за ці періоди медикаменти у відділеннях, їх кількість і вартість. При перевірці дотримання встановленого порядку безкоштовної видачі медикаментів окремим категоріям хворих, які знаходяться амбулаторному лікуванні, слід звірити рецепти на безкоштовний відпуск медикаментів з записами в амбулаторних картках [17; 35].

З метою перевірки правильності збереження і ефективності використання медикаментів вдаються до проведення їх інвентаризації. Окремим питанням контролю медикаментів має бути перевірка правильності їх використання, в тому числі особливо тих з них, які підлягають предметно-кількісному обліку. Порядок ведення обліку наркотичних, одурманюючо-лікарських засобів та спирту етилового регулюється [50]. Рішеннями регіональних і місцевих органів влади може надаватися право керівникам лікувально-профілактичних установ вводити додатково перелік дорогих та гостродефіцитних медикаментів, які підлягають кількісному обліку, що необхідно з'ясувати у процесі контролю [50].

Щодо дефіцитних і дорогих медикаментів перевіряють чи затверджені по них норми відпуску, який стан їх збереження і облік, чи є випадки їх списання до закінчення терміну придатності.

Обґрунтованість списання медикаментів на лікування перевіряється шляхом звірки записів в накладних на їх відпуск із записами у Відомості вибірки витрачених медикаментів предметно-кількісного обліку. Обов'язково необхідно перевірити правильність перенесення даних цієї відомості в Книгу предметно-кількісного обліку медикаментів.

На підставі даних рахунків-фактур та накладних необхідно перевірити повноту оприбуткування отруйних, наркотичних і сильнодіючих медикаментів у головної (старшої) медичної сестри лікарняної установи. При виявленні рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних та інших документів, на підставі яких оприбутковано медикаменти, ретельно

перевіряється правильність підсумків, цін і таксування оплачених документів, враховуючи можливість приписок і виправлень в них [17, с. 35].

Перевіряючи порядок використання медикаментів, необхідно уважно вивчити і проаналізувати дані звітів головної (старшої) медичної сестри про витрачання отруйних, наркотичних, сильнодіючих медикаментів і вимог-накладних на їх відпуск у відділення, маючи на увазі, що відпуск цих медикаментів може проводитись тільки на підставі документів, підписаних завідуючим відділенням з подальшим дозволом керівника лікувальної установи і зазначенням номерів історій хвороби, прізвища, ім'я та по батькові хворого. Шляхом співставлення даних накладних з даними історії хвороби, листків призначень, що додаються до них, і журналів обліку медикаментів, які знаходяться у відділеннях, час прийому, дозування слід з'ясувати, чи дійсно була необхідність одержання в аптеці цих медикаментів і чи використані вони для лікування вказаного в накладній хворого.

Щодо другої за величиною групи запасів, які забезпечують діяльність лікарні, а саме продуктів харчування, то їх контроль також має певні особливості. Найперше перевіряється правильність оприбуткування продуктів харчування. Для цього звіряють записи у накладних постачальників із записами місячних накопичувальних відомостей по кожному постачальнику і найменуванню продуктів за місяць. Одночасно доцільно провести аналіз виявлених відхилень фактичного залишку продуктів харчування від встановлених норм і повідомити про такі факти службу постачання. Необхідно перевірити повноту оприбуткування продуктів харчування, а також обґрунтованість списання їх на витрати.

Перевіряючи повноту і своєчасність оприбуткування продуктів харчування у Тернопільській центральній районній лікарні необхідно звернути увагу на правильність цін, а також впевнитись у відсутності зловживань прихованих шляхом фальсифікації рахунків торговельних підприємств, в яких без зміни суми рахунку, через завищення ціни чи сортності може бути вказана менша кількість продуктів, ніж їх надійшло в

лікувальну установу. Для цього необхідно провести зустрічну звірку розрахунків в торговельних організаціях. При перевірках слід встановити, чи додержується установа відповідних цін при придбанні продуктів на продуктових ринках, оскільки це може значно впливати на зниження реальної норми харчування хворих.

Контроль обґрунтованості списання продуктів на харчування проводиться шляхом звірки записів в меню-вимогах і інших документів з записами в накопичувальних відомостях по видачі продуктів харчування.

Меню-вимоги складаються по кожному окремому відділенню, по яких встановлена певна норма витрат на харчування (по загальних ліжках, дитячих, родильних і т.п.) і в строгій відповідності з наявною кількістю хворих [17, с.53]. Дані на кожний день про кількість осіб, які харчуються, наведені в меню-вимозі, можуть бути перевірені на підставі даних статистичної звітності – листка щоденного обліку хворих і ліжок в стаціонарі.

На підставі даних обліку щоденних і місячних витрат на харчування хворих необхідно перевірити рівномірність додержання встановлених норм витрат на харчування, чи не допускається перевищення норм в одному місяці року за рахунок їх зниження в інші місяці, а також чи не допускаються різні коливання у видатках у окремі дні.

Обов'язковому контролю підлягає вкладення продуктів у котел і вихід виготовлених страв у відповідності з нормами, вказаними в меню та чи відповідають розміри виданих порцій розмірам, вказаних в меню і їх калорійності. Зокрема, для перевірки калорійності харчування необхідно залучати працівників санітарно-епідеміологічних станцій.

Також необхідно перевірити, чи не допускається харчування працівників установи охорони здоров'я за рахунок асигнувань на харчування хворих та чи не відпускались продукти безплатно, чи по занижених цінах в їдальню, де харчуються медичні працівники і інші нецільові витрати .

Детально вивчається у Тернопільській центральній районній лікарні списання у витрати природного убутку продуктів в розмірах, що перевищують встановлені норми.

Крім того, при перевірці витрат на харчування необхідно перевірити:

- чи організовано збереження продуктів харчування;
- чи одержано договір про повну матеріальну відповідальність з матеріально відповідальними особами;
- чи ведеться складський облік продуктів харчування а матеріально відповідальних осіб;
- чи не допускається застосування середньої грошової норми витрат на харчування хворих по спеціалізованих відділеннях медичної установи;
- дотримання натуральних норм витрачання продуктів харчування;
- чи проводяться контрольні інвентаризації продуктів харчування по місцях їх збереження і результативність таких перевірок.

При перевірці малоцінних та швидкозношуваних предметів слід пам'ятати, що – це предмети, строк корисної експлуатації яких становить менше одного року.

Оприбуткування та вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів здійснюється в загальному щодо запасів порядку за раніше зазначеними первинними документами, такими як рахунки, накладні, товарно-транспортні накладні, накладні (вимоги), акти тощо.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, що їх передають у експлуатацію до структурних підрозділів у Тернопільській центральній районній лікарні, мають перебувати на зберіганні у осіб, відповідальних за правильну експлуатацію та збереження цих предметів. Матеріально відповідальні особи на місцях експлуатації здійснюють їх облік у книзі складського обліку запасів за найменуванням і кількістю.

На малоцінні та швидкозношувані предмети, які відносяться до запасів, не нараховується знос, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів (списується з



балансу на витрати бюджету) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальних осіб протягом терміну фактичного використання цих предметів.

При здійсненні контролю здійснюють перевірку синтетичного обліку операцій щодо руху МШП, який ведуть у накопичувальній відомості про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів у ф. №439 (бюджет) – меморіальний ордер № 10.

При цьому звертають увагу на те, що записи в меморіальний ордер здійснюються за кожним документом із зазначенням матеріально відповідальної особи.

Необхідно, також, звернути увагу на те, що меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, і головним бухгалтером лікарні.

Слід звернути увагу і на те, що списання МШП здійснюється при їх повній зношеності на підставі акту списання. При перевірці слід звернути увагу на правильність заповнення актів списання. В них повинні бути зазначені дані, що характеризують такі реквізити як, найменування, опис (марка, сорт тощо), термін перебування в експлуатації, кількість, ціна за одиницю і сума.

### **Висновок до розділу 3**

Дослідження процесу проведення контролю запасів медичної установи, його організаційних засад і джерел дозволило сформулювати певні висновки і пропозиції.

1. На сьогоднішній день в Україні використовуються такі види державного фінансового контролю бюджетних установ, як фінансово-господарський аудит, перевірка державних закупівель та інспектування. Уведення цих видів фінансового контролю з урахуванням Стандартів з аудиту державних фінансів сприяло підвищенню ефективності використання

бюджетних коштів. Основними методами при здійсненні внутрішнього контролю запасів у лікарні є фактична і документальна перевірка з притаманними їм способами, які детально описані в роботі та наукові вий літератури і інструктивних матеріалах з питань контролю.

2. Важливою діяльною контролю є перевірка складського обліку. З цією метою дослідженню підлягають картки сортового обліку, які видаються бухгалтерією матеріально відповідальним особам під розписку. Матеріальний відділ бухгалтерії повинен систематично контролювати правильність записів у картках складського обліку на основі первинних документів та обґрунтовувати визначення сальдо після кожної операції. Такий контроль особливо необхідний в умовах застосування оперативного-сальдового обліку матеріалів, коли в бухгалтерії ведеться облік тільки у вартісному вираженні за групами матеріалів.

3. Система контролю за витрачанням запасів в Тернопільській центральній районній лікарні вимагає удосконалення. Поряд з зовнішнім контролем, який проводиться відповідними контролюючими органами, в складі яких центральне місце займає Державна аудиторська служба, слід розвивати внутрішній контроль. Використання сучасних інформаційних технологій бухгалтерського обліку значно спрощує контрольні процедури внутрішнього контролю, прискорює його проведення та підвищує оперативність отримання результатних даних для управлінських цілей.

4. Для підвищення дієвості державного фінансового контролю бюджетних установ необхідно в першу чергу на законодавчому рівні: об'єднати у єдину систему фінансовий аудит, перевірку державних закупівель та інспектування бюджетних установ; розробити методику щодо порядку здійснення вищевказаних контрольних заходів; розробити й упровадити методику визначення й оцінки ризиків фінансово-господарської діяльності бюджетних установ відповідно до сфер діяльності.

5. Джерелами внутрішнього контролю є первинні бухгалтерські документи, зведені реєстри обліку та звітність. Однак контролюючи

використання запасів слід також використовувати і не бухгалтерські джерела, зокрема інструкції із застосування медикаментів, медичні журнали, які ведуться старшою медсестрою та постовою медсестрою, картки призначень та ін. Щодо контролю медикаментів, то він вимагає врахування низки специфічних особливостей, які існують в системі їх обліку. Тому контролер має бути обізнаний не лише з системою бухгалтерською обліку, а й знати тонкощі застосування медикаментів, їх форми та призначення, а також норми витрачання. По продуктах харчування також слід мати на увазі наявність різних лікувальних дієт, якісні параметри продуктів, норми списання і вимоги до умов зберігання. Для підвищення якості та дієвості внутрішнього контролю запасів доцільно впроваджувати нові інформаційні технології його проведення.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження спрямоване на удосконалення чинної системи обліку та контролю за наявністю та рухом запасів медичної установи. В результаті сформовано наступні висновки і пропозиції:

1. Розвиток ринкових відносин, недостатність фінансування медичних установ зумовили необхідність надання ними платних послуг. Це зумовило необхідність удосконалення методики та організації обліку, контролю і правового забезпечення запасів, оскільки планування видатків на придбання запасів здійснюється як за рахунок бюджетних коштів, так і коштів юридичних та фізичних осіб (спеціального фонду).

2. Введення в дію НПСБОДС «Запаси» з січня 2015 року викликало цілу низку питань, зумовлених специфікою фінансово-господарської діяльності бюджетних установ (медицина, освіта, науково-дослідні інститути тощо). Хоча, як загальновідомо, на сьогодні існує багато інших нормативно-правових документів, які регулюють порядок обліку запасів у бюджетних установах. На нашу думку, необхідно розробити конкретні рекомендації щодо порядку обліку запасів у бюджетних установах з урахуванням специфіки їх галузевої діяльності шляхом систематизації цих нормативно-правових документів та ґрунтуючись на рекомендаціях НП(С)БОДС123 «Запаси».

3. Облік лікувальних засобів ведуть на складах, відділеннях, і в бухгалтерії. Усі лікувальні засоби обліковують в сумовому вираженні за договірними цінами. Крім того, у Лікарні, за окремим переліком здійснюється предметно-кількісний облік таких лікувальних засобів у розрізі їх найменувань, фасування, лікувальних форм, дозування: наркотичних; психотропних; отруйних; спирту етилового; лікарських засобів, що мають одурманюючу властивість.

4. В роботі обґрунтовано, що при побудові аналітичного обліку медикаментів слід враховувати джерела, з яких надходять медикаменти

установи (кошти загального або спеціального фонду). При надходженні медикаментів за рахунок спеціального фонду також враховують чи придбавають їх за рахунок коштів на спеціальному реєстраційному рахунку чи надходять як благодійні внески або гуманітарна допомога. Виходячи із цього запропоновано аналітичні ознаки до рахунка 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби». Аналогічні аналітичні ознаки можна використовувати для обліку продуктів харчування.

5. Створення єдиного медичного інформаційного простору потребує уніфікації програмного забезпечення. З метою впровадження інформаційно-комунікаційних технологій у сферу охорони здоров'я, затверджено Концепцію галузевої програми «Електронна система реєстрації та обміну медичною інформацією між закладами, установами і організаціями охорони здоров'я». Тому рекомендовано для Тернопільської районної лікарні використовувати Медичну інформаційну систему «ЕМСИМЕД», яка має на меті комплексну автоматизацію більшості процесів, що відбуваються всередині лікувальних закладів.

6. Для обліку запасів у програмі передбачено Спеціальний модуль «Управління запасами» дозволяє вести складський облік таких матеріалів і, таким чином, швидко отримувати інформацію про наявність того чи іншого медичного засобу Крім наявності медикаментів модуль дозволяє перевіряти терміни придатності, брати зі складів ті ліки, у яких термін придатності закінчується раніше, і контролювати рух медичних засобів між відділеннями.

7. Доведено необхідність ведення електронної картотеки пацієнтів, що дозволить оперативно коригувати діяльність за рахунок своєчасного поповнення медикаментів, оптимізації ліжко-місць, підбору необхідної кількості лікуючого та обслуговуючого персоналу тощо. Це суттєво зменшить ймовірність маніпуляцій персоналом медичних установ щодо фіктивної реєстрації звернень пацієнтів з метою списання медикаментів та продуктів харчування.

8. В роботі доведено, що економічний аналіз діяльності медичних установ – це функція управління сукупністю закладів охорони здоров'я, яка забезпечує науковість прийняття рішень у системі медицини та організації діяльності лікувально-профілактичних закладів. У процесі аналізу забезпеченості установи матеріальними ресурсами необхідно враховувати її залежність від фінансування витрат. Визначаючи потребу, передусім враховують суму грошових коштів, які виділяються на придбання матеріалів. За цих обставин велике значення має дотримання відповідності придбання матеріалів потребам установи в них за при значенням, якістю та вартістю

9. Визначено сутність державного фінансового контролю та необхідність його орієнтування на бюджетний процес та на розвиток ДВФК (внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту). Також визначено необхідність гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, яка має відбуватися на центральному рівні державного управління). Внутрішній контроль та аудит повинні сприяти попередженню та мінімізації фінансово-бюджетних порушень та виконувати роль профілактично-запобіжної функції.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Александров В.Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі: навч. посіб. / В.Т.Александров, О.В. Ворона, П.К. Герасимчук, О.І. Назарчук, П.Г. Петрашко, С.М. Рубльова, І.Б. Стефанюк, О.О. Сушко, О.О.Чечуліна. – К.: НВП «АВТ», 2004. – 528 с.
2. Баєва О. В. Менеджмент у галузі охорони здоров'я / Баєва О. В. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pidruchniki.ws/1328102237471/meditsina/harakteristika\\_rinkiv\\_galuzi\\_ohoroni\\_zdorovya](http://pidruchniki.ws/1328102237471/meditsina/harakteristika_rinkiv_galuzi_ohoroni_zdorovya).
3. Бенько І.Д. Аналіз запасів медичних установ / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Сталий розвиток економіки” – Вип. 1. – Хмельницький: Інститут економіки, технологій і підприємництва 2013. – С.267-270.
4. Бенько І.Д. Оцінка ефективності системи управління запасами медичних установ: українська та світова практика / І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка” – Вип. 1. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2013. – С.200-203.
5. Бузак Н. І. Бюджетування, облік і контроль затрат на впровадження сучасних інформаційних технологій / Н. І. Бузак // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 3 (93). – С. 185-189.
6. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посібник // М. А. Болюх, А. П. Заросило ; М-во освіти і науки України, Держ. вищ. навч. заклад «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2008. – 344 с.
7. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : відомості Верховної Ради України станом на 2010 р. № 50-51. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.
8. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування. Навч. посібник / За ред. В.І.Лемішовського. – Львів: Національний університет

«Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.

9. Гавришків І. Р. Облік та контроль доходів та витрат діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І. Р. Гавришків. – К., 2008. – 20 с.

10. Гармонізація системи державних закупівель в Україні зі стандартами ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://eupublicprocurement.org.ua/wp\\_content/uploads/2015/02/EU\\_PP\\_Directives\\_Com\\_pendium\\_UKR.pdf](http://eupublicprocurement.org.ua/wp_content/uploads/2015/02/EU_PP_Directives_Com_pendium_UKR.pdf).

11. Гладун З. Заклад охорони здоров'я: основи правового статусу // Право України. – 2003. – №6. – С. 100-105.

12. Глушко С.В. Управлінські інформаційні системи / С.В.Глушко, А.В. Шайкан. – Львів.: «Магнолія Плюс», 2006. – 320 с.

13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

14. Дем'яненко М.Я. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління / М. Я. Дем'яненко, В.М. Рожелюк // Облік і фінанси. – Випуск 2. – 2016. – С. 8-15.

15. Держбюджет-2018 передбачає збільшення фінансування охорони здоров'я в Україні на 15% [Електронний ресурс] // Інтерфакс Україна. – Режим доступу: <https://ua.interfax.com.ua/news/pharmacy/475098.html>.

16. Державний фінансовий контроль: Навч.-метод. Посіб для сам ост. Вивч. диск./ Н.С.Вітвицька, І.Ю.Чумакова, М.М.Коцупатрий, Т.М.Фенченко. – К.: КНЕУ, 2004. – 408 с.

17. Дікань Л.В. Контроль у бюджетних установах / Л.В.Дікань. – Харків: ІНЖЕК, 2010. – 405 с.

18. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : підручник / Р. Т. Джога, Л. М. Сідельник, М. В. Дунаєва. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.



19. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – 304 с.
20. Закон України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» від 19.11.1992 р. №2801-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2801-12>.
21. Закон України «Про державний бюджет на 2016 рік» від 06.12.2015 № 5515-VI [Електронний ресурс] / Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/5515-17](http://zakon.rada.gov.ua/go/5515-17)
22. Заячківська О. В. Облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: [монографія] / О. В. Заячківська; Нац. ун-т вод. госп-ва та природокористування. – Рівне : НУВГП, 2012. – 223 с.
23. Зорій Н. М. Перспективи і напрями реформування державного фінансового контролю / Н.М.Зорій, С.В.Сисюк // Економіка і регіон: науковий журнал, № 4 (23), 2009. – С.193-196
24. Камінська Т. М. Ринок медичних послуг: формування та закономірності розвитку : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня доктора економ. наук : 08.01.01 «Економічна теорія» / Т. М. Камінська. – Х., 2006. – 29 с.
25. Канева Т. В. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т. В. Канева. – К., 2002. – 21 с. (Київ. нац. торг.-екон. ун-т).
26. Керівні принципи аудиту державних фінансів: Зб. базових документів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю(INTOSAI). – К.: ПРООН «Доброчесність на практиці», 2003.
27. Кондрашова Т.М. Директ-костинг у системі управлінського обліку й аналізу вищих навчальних закладів державної форми власності / Т.М. Кондрашова // Схід. – 2006. – № 5 (77). – С. 11–15.
28. Котова С. С. Оперативний облік видатків бюджетних установ охорони здоров'я: теорія та практика: [монографія] / С. С. Котова;

Укоопспілка, ВНЗ «Полтав. ун-т економіки і торгівлі». – Полтава : ПУЕТ, 2012. – 225 с.

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

30. Лукановська, І.Р. Особливості міжбюджетних трансфертів у відповідності до змін Бюджетного кодексу України // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". – 2015. – Випуск 1 (45). Т.2. – С. 321-324

31. Левицька С.О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій : моногр. / С.О. Левицька. – Рівне: НУВГП, 2005. – 347 с.

32. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ : моногр. / С.О. Левицька. – Рівне: УДУВГП, 2004. – 233 с.

33. Левченко Н. М. Удосконалення обліку медикаментів та лікарських засобів в закладах охорони здоров'я [Електронний ресурс] / Н. М. Левченко, С. В. Головань // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1. – С. 198-202.

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

35. Лучко М.Р. Контроль в державному секторі економіки / М.Р. Лучко, Н.М. Зорій, Н.М. Хорунжак. Навчальний посібник. – Економічна думка. 2015. – 215 с.

36. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи // Науковий вісник БДФА. – 2010. – № 4. – С. 35-37.

37. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі / В. М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С.50-54.

38. Медична інформаційна система «EMCIMED» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mcmmed.ua/ua>

39. Мельник Т.Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ: навч. посібник. – К.: Кондор, 2009. – 412 с.

40. Менеджмент в охороні здоров'я. Структура та поведінка організацій охорони здоров'я / За ред. С. Шортела та А. Калюжного; Перекл. з англ. Л. Тараруха. – К.: Основи, 1998. – 560 с.

41. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я Затверджено Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 № 635 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.moz.gov.ua/docfiles/dn\\_20140909\\_0635\\_dod.pdf](http://www.moz.gov.ua/docfiles/dn_20140909_0635_dod.pdf)

42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 12 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?article\\_id=80965&cat\\_id](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?article_id=80965&cat_id)

43. Національне положення(стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів країни від 12.10.2010 р. №1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=83023&standind=11](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&standind=11).

44. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article>.

45. Натарова О. В. Бухгалтерський облік доходів державного сектору відповідно до національних стандартів / О. В. Натарова // Збірник наукових праць ВНАУ / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 3 (69). – Том 2. – С. 129-134.

46. Нечипорук Н. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування та формування / Н. Нечипорук // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 131–134.

47. Особливості фінансування охорони здоров'я у 2017 р.: МОЗ роз'яснює проект бюджету [Електронний ресурс] // Аптека UA. – Режим доступу : <http://www.apteka.ua/article/385956>

48. Офіційний сайт «1С: Підприємство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://1c.ru/rus/products/1c/predpr/bbo5.htm>

49. Перелік платних послуг, які можуть надаватись державними закладами охорони здоров'я та вищими медичними закладами освіти: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.09.96 р. №1138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1138-96-%D0%BF>.

50. Перелік лікувальних засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку в аптечних і лікувально-профілактичних закладах від 30.06.94 р. № 117.

51. План рахунків обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203.

52. Петрук О. М. Внутрішній контроль бюджетних установ / О. М. Петрук, Т. Я. Тищенко // Вісник Сумського національного аграрного університету: Наук. -метод. Журнал / Серія : фінанси і кредит. – 2010. – № 2 (29). – С. 111-115.

53. Пігуль Н. Г. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Н. Г. Пігуль, О. В. Люта // Вісник Академії митної служби України / Серія : Економіка. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2010. – № 2 (44). – С. 94-101.

54. Полозюк К. О. Організація управлінського обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] : Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського / К. О. Полозюк, І. О. Лукашова. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/14\\_NPRT\\_2010/Economics/66896.doc.htm](http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/66896.doc.htm).

55. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування

класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. №333 [Електронний ресурс] / Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0456-12.

56. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. №228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon.nau.ua/doc/?code=228-2002-%EF>.

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

58. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Наказ Міністерства фінансів України » від 24.05.95 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/0168-95>.

59. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України №1777 від 31.12.2004 р. (редакція від 25.03.2006 р.) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%DO%BF](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%DO%BF).

60. Про затвердження Концепції галузевої програми «Електронна система реєстрації та обміну медичною інформацією між закладами, установами і організаціями охорони здоров'я» : наказ Міністерства охорони здоров'я України від 25 лип. 2008 року № 409 // Главный врач. – 2008. – № 8. – С. 14–15.

61. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [Електронний ресурс] : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 19 груд. 2005 р. № 451. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.13949.1&nobreak=1>.

62. Про затвердження Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою, постанова Кабінету Міністрів від 20.04.2006р. № 550. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.13949.1&nobreak=1>.

63. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, постанова Кабінету Міністрів від 28.02.2002 р. № 228 зі змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.13949.1&nobreak=1>.

64. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, Постанова КМУ – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.13949.1&nobreak=1>.

65. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 роки Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

66. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011р. №59 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>

67. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів Наказ Міністерства фінансів України 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс] / Режим доступу:

68. Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання Наказ Державного казначейства України від 27.07.2017 р. № 68 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00)

69. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання Наказ Державного

казначейства України від 06.10.2017 р. № 100 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0747-00>

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

71. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету Міністрів від 20 червня 2018 р. № 437-р.

72. Рожелюк В.М. Шляхи вдосконалення організації обліку з використанням сучасних інформаційних систем [Електронний ресурс] / В.М. Рожелюк // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/shlyahi-vdoskonalennya-organizacii-obliku-z-vikoristannyam-suchasnih-informaciynih-sistem.html>.

73. Рура І. В. Обліково-аналітичне забезпечення послуг в сімейній медицині / І. В. Рура // Науковий журнал “Вісник ЖДТУ”. – 2011. – № 4 (58). – С. 124-128. – (Серія “Економічні науки”).

74. Руденко Н. О. Облік доходів спеціального фонду державних вищих навчальних закладів / Н. О. Руденко // Науково-практичний журнал “Інвестиції: практика та досвід”. – Київ, 2013. – № 20. – С. 68-71.

75. Рожкова І. В. Децентралізація управління у сфері охорони здоров'я на місцевому рівні : монографія / І. В. Рожкова, І. М. Солоненко. – К. : Фенікс, 2008. – 160 с.

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

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

78. Савчук В. А. Оптимізація формування і використання фінансових ресурсів закладів освіти: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В. А. Савчук. – Ірпінь, 2011. – 18 с. (Держ. подат. служба України, Нац. ун-т держ. подат. служби України).

79. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: [монографія] / С. В. Свірко – К., 2006. – 244 с.

80. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.

81. Свірко С. В. Функції і завдання бухгалтерського обліку бюджетних установ на сучасному етапі його розвитку / С. В. Свірко // Вчені записки. – К., 2004. – Вип. 6. – С. 129-135.

82. Семенишена Н.В. Розвиток теорії витрат: від класичної економіки до теорії трансакційних витрат // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит. 2012. № 1. С. 318–322.

83. Семенишена Н.В. Методичні підходи до визначення реакції облікових теорій (систем) на сучасні концепції управління. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Випуск 9 (27). Редкол. : відп.ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. Луцьк, 2012. С. 265–271.

84. Семенишена Н.В. Міжнародний досвід стандартизації та його вплив на формування інституту бухгалтерського обліку в Україні. Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія Економічні науки. 2012. Випуск 3 (69). Том 2. С. 185–189.

85. Семенишена Н.В. Інституційна теорія бухгалтерського обліку: міждисциплінарні дослідження. Збірник наукових праць ПДАТУ ; за ред. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський : ТОВ «Стаття-Сервіс», 2012. Випуск 20, Т.2. С. 570–574.



86. Семенишена Н.В. Вплив глобалізаційних процесів на розвиток інституту бухгалтерського обліку в Україні. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 10 (37). Ч.4. Редкол. : відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. Луцьк, 2013. С. 241–248.

87. Сисюк С. В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах / С. В. Сисюк // Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна, 2014. Вип. 44. – С.51-55.

88. Сисюк С. В. Проблеми визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення / С. В. Сисюк, Н. М. Зорій / С. В. Сисюк, Н. М. Зорій // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – Випуск № 2(5). – 2010. – С. 181-187

89. Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. Сушко, Л. Гізатуліна // Незалежний аудитор. – №6 (липень). – 2012. – С. 56-57.

90. Сушко Н. І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. І. Сушко // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – № 1. – С. 11-17.

91. Сафонова В.Є. Удосконалення фінансово-економічного механізму функціонування закладів вищої освіти в Україні / В.Є Сафонова // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 2 (11). – С. 102-109.

92. Сьомченко В. В. Теоретичні засади ідентифікації доходів та витрат у бюджетних установах / В. В. Сьомченко, О. Р. Романенко // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1 (13). – С. 133-138.

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

94. Тищенко Т. Я. Ціноутворення бюджетних установ органів статистики: проблемні питання та галузеві особливості / Т. Я. Тищенко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету : Збірник. – Чернігів : ЧДТУ, 2011. – № 2 (50). – С. 186-191.

95. Федоренко Ю. Облік лікарських засобів та медичних виробів у програмі ПАРУС [Електронний ресурс]/ Ю. Федоренко // Головбух: Бюджет. – 2016. – №16. – Режим доступу: <http://parus.ua/7/108/>.

96. Фрич Р. М. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права / Р. М. Фрич // Держава та регіони / Серія: Право та державне управління. – 2012. – № 2. – С. 115-119.

97. Хорунжак Н. М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак, С. В. Сисюк // Економіка і регіон. – 2009. – № 1 (20). – С. 142-146.

98. Хорунжак Н. М. Функції бухгалтерського обліку бюджетних установ та їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Вісник Львівської комерційної академії. Збірник наукових праць / Серія економічна. – Львів: Львівська комерційна академія, 2011. – Випуск 36. – С. 420-425.

99. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н.М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного ун-ту. – Житомир. – 2009. – №2 (48). – С. 131-133.

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

101. Хорунжак Н.М. Бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я : історичний аспект/ Н.М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету : Науковий журнал. Серія : економічні науки. – Житомир. – 2010. – №4 (54). – С.197-201.

102. Чуприна Л. М. Бюджетна установа як особливий суб'єкт фінансових правовідносин / Л. М. Чуприна // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2009. – № 2 (88). – С. 103-110.

103. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях Навчальний посібник / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 44

104. Яцишин, С. Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С. Р. Яцишин // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць. – 2014. – Вип. 16. – С. 159-163.

105. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 1. – С. 351-353.

106. Яцишин С. Р. Облікова політика: формування та контроль за її дотриманням / С. Яцишин // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів, 2011. Випуск 36. Серія економічна. – С. 462-465

**ДОДАТКИ**