

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Духницький Валентин Сергійович

**Інформаційні технології обліку та контролю
спеціального фонду бюджетних установ/
Information technologies of accounting and control of
Public Sector Entities' commercial activity**

спеціальність: **8.03050901** – Облік і аудит
магістерська програма – Інформаційні технології обліку та контролю в
державному секторі економіки

Магістерська робота

Виконала студентка групи ОДСм
Духницький В.С.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент С.В.Сисюк _____

Магістерську роботу допущено
до захисту «___» _____ 20__р.

Завідувач кафедри

_____ М.Р. Лучко

ТЕРНОПІЛЬ – 2017

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Спеціальний фонд бюджетних установ як об'єкт обліку і контролю	
1.1. Фінансово-господарська діяльність закладів охорони здоров'я як бюджетних установ	6
1.2. Класифікація доходів і видатків спеціального фонду закладів охорони здоров'я	15
1.3. Планування спеціального фонду у медичних закладах	28
Висновки до розділу 1.....	39
Розділ 2. Облік спеціального фонду бюджетних установ в умовах застосування інформаційних технологій	
2.1. Методичне забезпечення обліку доходів спеціального фонду	40
2.2. Методичне забезпечення обліку видатків спеціального фонду	52
2.3. Інформаційні технології в обліку спеціального фонду закладів охорони здоров'я	59
Висновки до розділу 2.....	78
Розділ 3. Контроль спеціального фонду бюджетних установ	
3.1. Система державного фінансового контролю спеціального фонду	70
3.2. Внутрішній контроль спеціального фонду	82
Висновки до розділу 3.....	90
Висновки	90
Список використаних джерел.....	94
Додатки.....	105

ВСТУП

Актуальність теми. Ринкова трансформація економіки вимагає теоретичного переосмислення та практичного удосконалення форм і методів фінансового забезпечення медичної галузі. При розробці механізму сучасних фінансово-економічних відносин в закладах охорони здоров'я актуальним та надзвичайно важливим є питання формування, розподілу і використання фінансових ресурсів, важливою складовою яких є кошти спеціального фонду.

В умовах функціонування механізму фінансового забезпечення, при якому видатки діяльності бюджетних установ покриваються з двох джерел (за рахунок бюджетних асигнувань та власних доходів). Враховуючи набуття медичними закладам ринкових рис, можна констатувати посилення конкурентних тенденцій між суб'єктами такого ринку і підвищення ролі ефективного управління наявними у медичних закладах фінансовими ресурсами, а особливо коштами спеціального фонду.

Проблеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах розглянуто в працях відомих вітчизняних учених Р.Т. Джоги, О.О. Дорошенко, І.К. Дрозд, Є.В. Калюги, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, М.Р. Лучка, І.О. Кондратюк, С.В. Свірко, С.В.Сисюк, Н.І. Сушко, Н.М.Хорунжак. Існування окремих проблем і суперечностей у системі медичних закладів та бухгалтерського обліку коштів спеціального фонду зумовило актуальність проведеного дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є удосконалення обліку і контролю спеціального фонду в умовах використання інформаційних технологій та ефективного використання власних доходів у медичних закладах.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі основні завдання:

- узагальнити особливості фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я та визначити роль спеціального фонду у його структурі їх фінансового забезпечення;
- розглянути підходи до класифікації доходів та видатків спеціального закладів охорони здоров'я;
- вивчити порядок планування показників спеціального фонду, враховуючи специфіку діяльності закладів охорони здоров'я;
- розглянути порядок відображення обліково-аналітичної інформації спеціального фонду в бухгалтерському обліку;
- проаналізувати можливість використання інформаційних технологій в обліку спеціального фонду медичних закладів;
- розробити пропозиції з удосконалення контролю спеціального фонду в установі.

Об'єктом дослідження є господарські операції, пов'язані з процесами отримання доходів та здійсненням видатків за коштами спеціального фонду медичного закладу, що підлягають бухгалтерському відображенню.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних аспектів бухгалтерського обліку доходів і видатків спеціального фонду медичних закладів.

Методи дослідження. У ході дослідження використані загальнонаукові методичні прийоми та спеціальні методи, що ґрунтуються на діалектичному методі наукового пізнання. До них належать аналіз, синтез, аналогія, конкретизація, формалізація тощо. Обновні положення дослідження базуються на законодавчих актах і нормативних документах України, критичному аналізу сучасних праць вітчизняних і зарубіжних авторів.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи, літературні джерела вітчизняних та зарубіжних авторів, монографії, наукові статті. Дослідження проводилось на показниках фінансово-господарської діяльності Корецької ЦРЛ Рівненської області.

Наукова новизна одержаних результатів. Удосконалено методичне забезпечення бухгалтерського обліку доходів і видатків спеціального фонду медичних закладів через формування субрахунків до існуючих рахунків обліку доходів та видатків, що передбачає для рахунків 71 “Доходи спеціального фонду” та 81 “Видатки спеціального фонду” рівні деталізації, що дозволяє отримати нову структуру облікової інформації щодо доходів і видатків від надання платних послуг медичного закладу.

Обґрунтовано необхідність створення відокремленого структурного підрозділу внутрішнього аудиту з підпорядкуванням його безпосередньо керівнику установи. Запропоновано складати програму контролю спеціального фонду та планів перевірки, здійснювати чіткий розподіл функціональних обов’язків працівників.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці організації та методики обліку та контролю спеціального фонду. Сформульовані пропозиції можуть бути використані в обліковій практиці установ охорони здоров’я.

Апробація результатів дослідження. Основні результати та висновки, отримані в результаті дослідження за темою магістерської роботи опубліковані роботи у збірнику студентських наукових праць кафедри обліку у державному секторі економіки та сфері послуг.

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг становить 104 сторінки, в тому числі подано 11 таблиць та 31 рисунок.

РОЗДІЛ 1

СПЕЦІАЛЬНИЙ ФОНД БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

1.1. Фінансово-господарська діяльність закладів охорони здоров'я як бюджетних установ

Економічний аспект охорони здоров'я слід розглядати як елемент суспільного виробництва, де галузь займає певний сектор виробництва нематеріальних благ (чи послуг). Система охорони здоров'я – найскладніша в організації, витратна за змістом та пріоритетна в соціальних цінностях і установах людини має стати найбільш значущою галуззю непродуктивного сектора економіки.

Особливе місце серед бюджетних установ відведено закладам охорони здоров'я. Вони утримуються за рахунок бюджетних асигнувань, та їх основна діяльність пов'язана із наданням медичних послуг, однаково доступних всім членам суспільства. Бюджетна установа не може займатися такою діяльністю, як підприємництво, оскільки підприємництво має на меті одержання прибутку. Однак, при частковому та недостатньому фінансуванні видатків державних вищих навчальних закладів коштами державного бюджету виникає потреба у власних доходах бюджетних установ.

Специфічними ознаками бюджетних установ І.О. Лукашова та К.О. Полозюк [47] називають: правовий статус, правовий режим майна, форми реалізації права власності. Автори наголошують на тому, що бюджетна установа може бути як самостійною юридичною особою, так і відокремленим підрозділом. Розпоряджатися державним майном (і коштами) установи можуть на рівні головного розпорядника коштів та розпорядника нижчого рівня.

Наступна ознакою сучасних бюджетних закладів охорони здоров'я є неприбутковість діяльності. Відповідно до Податкового кодексу України, неприбутковими підприємствами, установами та організаціями є підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства і іншої діяльності, передбаченої законодавством. Бюджетні установи не отримують прибуток, однак, в результаті провадження діяльності їх власні доходи можуть в певний період часу перевищувати видатки на провадження такої діяльності. Сума такого перевищення також буде використана для забезпечення діяльності закладу у зв'язку з чим будуть відповідним чином відкориговані плани власних доходів у звітному періоді. Наявність прибутку або збитку – ознака ринкових принципів діяльності суб'єктів господарювання. Отже, основні ознаки, що характеризують заклади охорони здоров'я можуть бути представлені на рис. 1.1.

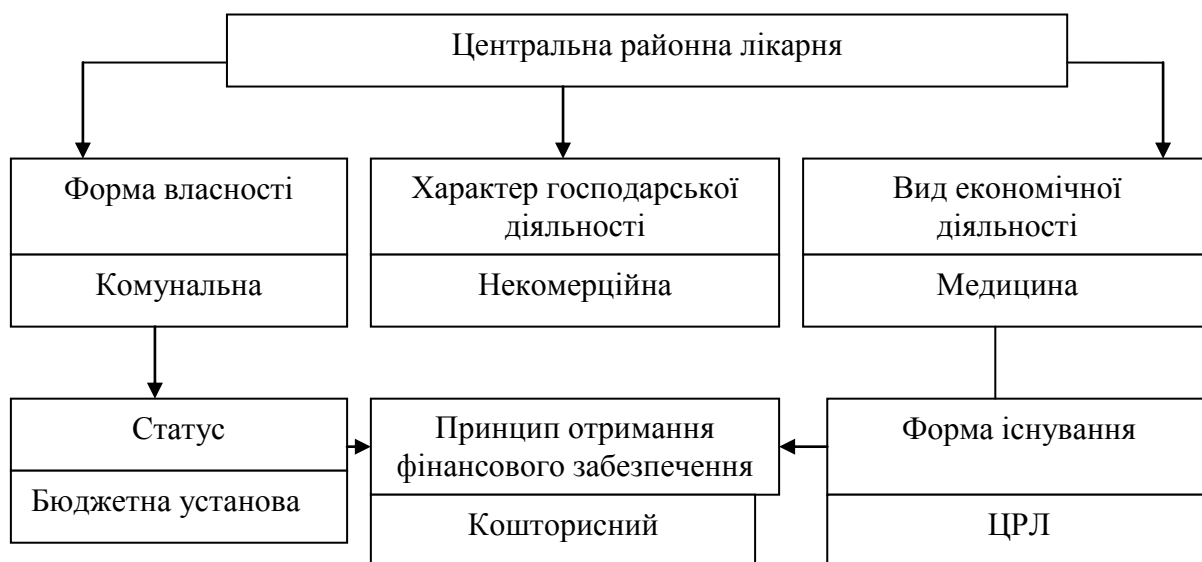


Рис. 1.1. Ознаки, що характеризують заклади охорони здоров'я (комунальні лікарні)

На сучасному етапі розвитку галузі, фінансові забезпечення, які передбачені в державному та місцевих бюджетах, не відображають її

потреби, а лише визначені економічними можливостями держави. Фінансове забезпечення залишається майже єдиним реальним і стабільним джерелом доходу [47,с.30]. Для забезпечення розвитку, підвищення ефективності функціонування, особливо в умовах ринкової економіки, система охорони здоров'я потребує суттєвої реорганізації щодо збільшення обсягів фінансового забезпечення. Джерелами фінансування галузі при цьому можуть бути як кошти бюджетів усіх рівнів, так і інші надходження (рис. 1.2).

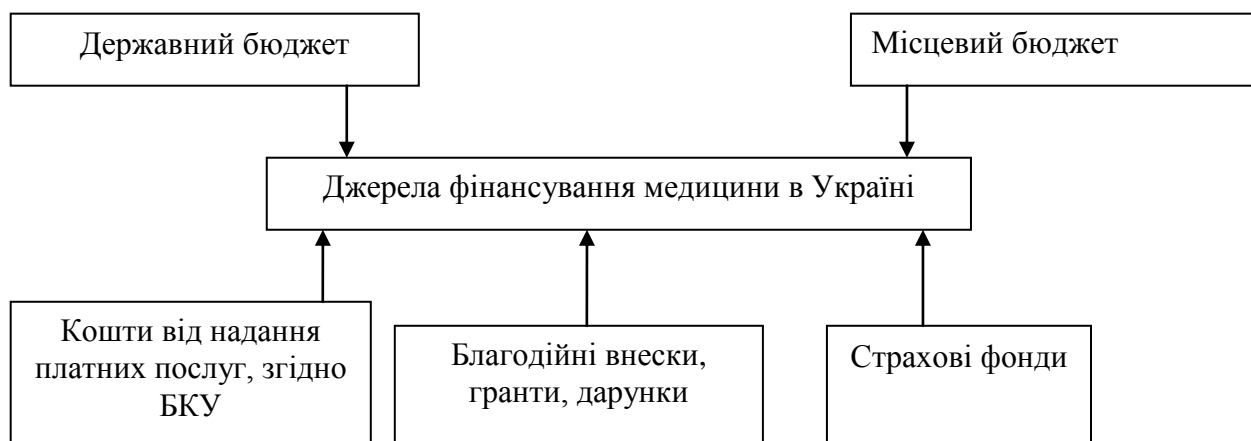


Рис. 1.2. Джерела фінансування медицини в Україні [2]

Таким чином, на сьогодні у медичній галузі застосовується кошторисне фінансування, відповідно до якого у кошторисі плануються як бюджетні асигнування (доходи загального фонду) та власні надходження (доходи спеціального фонду). Однак, нещодавно урядом було 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.1.3)

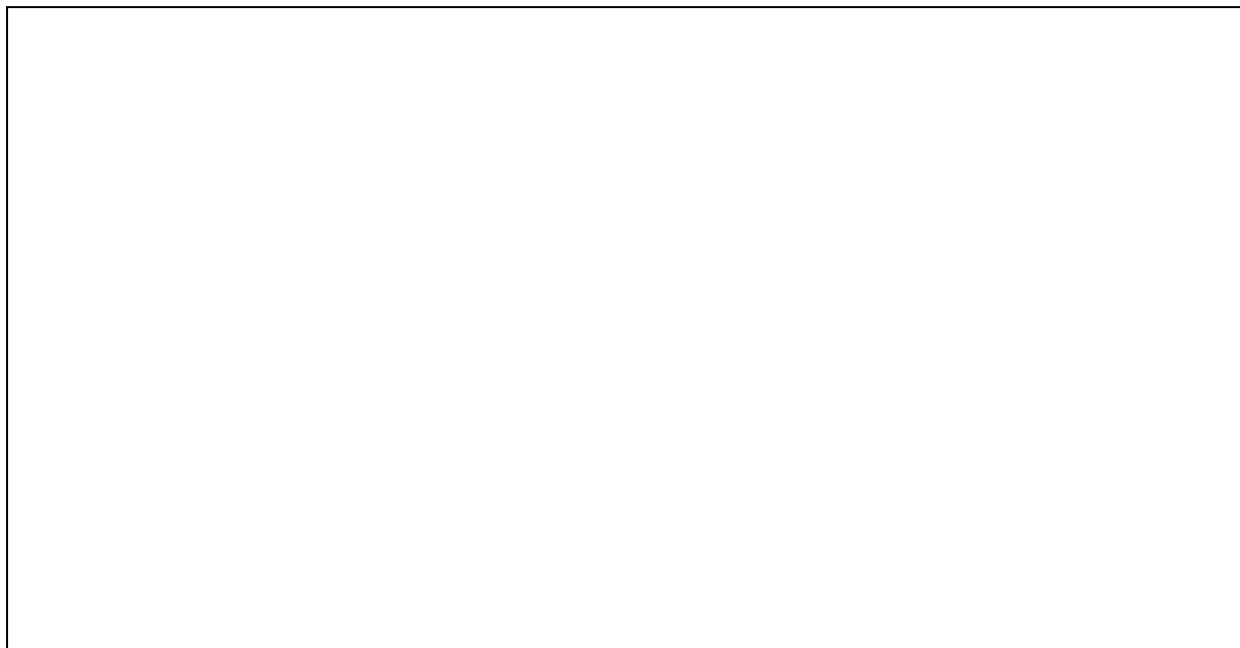


Рис. 1.3. Модель розподілу коштів державного бюджету на охорону здоров'я після запровадження моделі єдиного замовника

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.

При цьому зазначимо, що рівень фінансового забезпечення системи охорони здоров'я безпосередньо залежить не лише від економічного становища в

країні і, відповідно, від рівня наповнення загальнодержавного та місцевих бюджетів, але й від особливостей оподаткування доходів, одержаних лікувальними закладами, одержаними від надання платних послуг. Стаття 21 “Основ законодавства про охорону здоров’я” передбачає, що “...заклади охорони здоров’я, особи, які здійснюють підприємницьку діяльність в галузі охорони здоров’я, а також суб’єкти господарювання, що виробляють продукцію, необхідну для забезпечення діяльності закладів охорони здоров’я, користуються податковими та іншими пільгами, передбаченими законодавством” [60]. В Україні законодавство сприяє організації надання платних послуг саме у державних(комунальних) лікувальних закладах, оскільки вони практично, податків за ними не сплачують (при умові, що одержані кошти використовуються для покриття затрат, пов’язаних з основною діяльністю закладу). Ідеальним варіантом функціонування державного закладу охорони здоров’я державної форми власності, звичайно, є його 100 % фінансове забезпечення з державного бюджету. Однак в умовах нестабільної економічної ситуації, постійного скорочення видатків на всю бюджетну сферу, набувають актуальності питання розширення переліку платних послуг та тим самим збільшуючи надходження коштів на рахунки медичних закладів. При цьому необхідно враховувати, те що вони відносяться до бюджетних установ і відповідно повинні керуватися нормами Бюджетного кодексу.

Комунальний заклад охорони здоров’я «Корецька центральна районна лікарня» фінансується з місцевого бюджету та є багатопрофільним медичним закладом із структурними підрозділами (рис.1.4).

Відповідно метою діяльності лікарні є

- надання населенню району висококваліфікованої стаціонарної невідкладної та планової допомоги;
- проведення і впровадження в практику наукових розробок, нових форм і методів профілактики, діагностик, лікування та реабілітації хворих;
- надання населенню платних послуг відповідно до законодавства



Рис.1.4. Структура Корецької ЦРЛ

Таким чином, у лікарні функціонує 11 відділень на 200 ліжок та відділення Великомежиріцької дільничної лікарні на 10 ліжок. Відповідно штатний розпис на 2016 року складається із 342,75 штатних одиниць (табл. 1.1)

Таблиця 1.1

Штатна чисельність на 2016 рік Корецької ЦРЛ

	Кількість зареєстрованих штатних одиниць
Лікарі	68,5
Середній медичний персонал	137,25
Молодший медичний семінар	73,0
Інший персонал	64
Всього по району	342,75

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. Розглянемо структуру видатків у 2015 році (рис. 1.5)

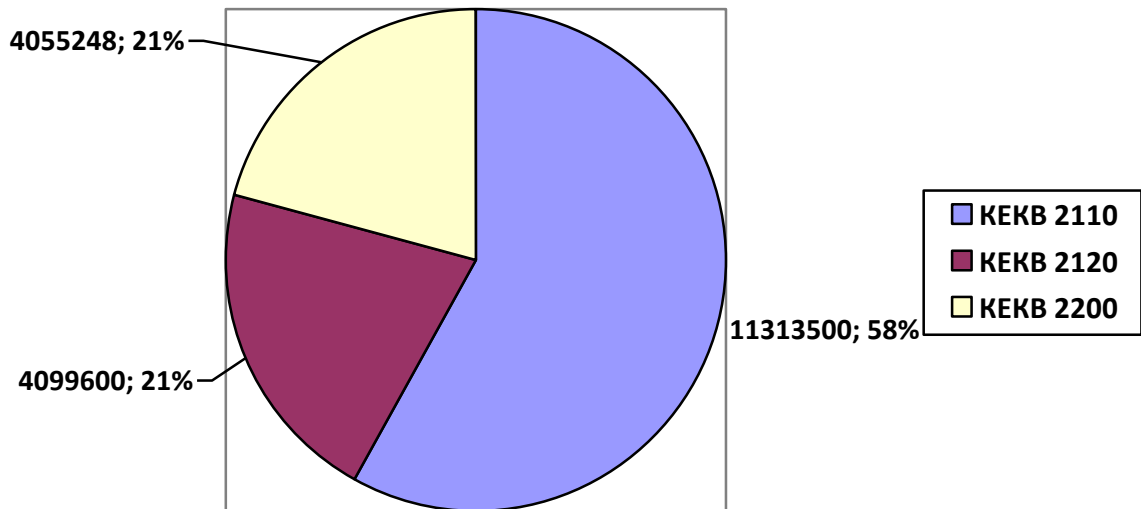


Рис.1.5. Структура видатків загального фонду Корецької ЦРЛ на 2015 рік

Таким чином, заробітна плата з нарахуваннями складає 79%, а на придбання медикаментів, продуктів харчування, оплати комунальних послуг із кошторисних призначень спрямовується лише 21%.

На сьогоднішній день впроваджено казначейську форму обслуговування бюджетів всіх рівнів, досягнуто певних позитивних змін у бюджетному процесі: підвищено ефективність управління коштами бюджетів, запроваджено систему попереднього та поточного контролю за їх використанням, забезпечено можливість отримання повної, своєчасної і достовірної інформації про стан виконання бюджетів. З часу створення казначейства суттєво зріс обсяг його функціональних повноважень та значно розширилася сфера діяльності.

Головне призначення казначейської служби – сприяння ефективному управлінню державними фінансами, забезпечення своєчасного та повного формування дохідної частини національних бюджетів усіх рівнів та цільового використання бюджетних коштів, і, що особливо актуально, контроль видатків на державне забезпечення.

В Україні державна казначейська служба перейшла на метод перерахування коштів з рахунку бюджету на рахунки його розпорядників (рис. 1.6).

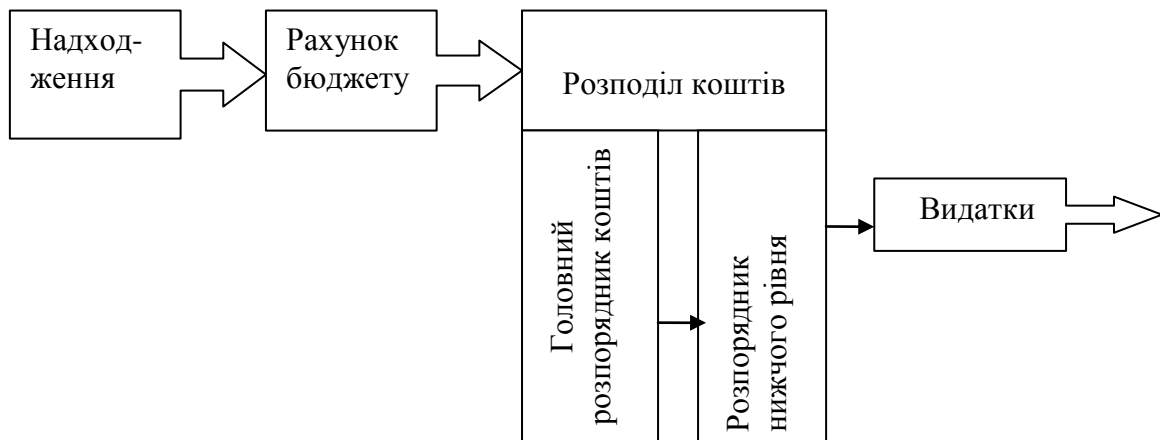


Рис. 1. 6. Схема бюджетного забезпечення закладів охорони здоров'я способом перерахування коштів на рахунок розпорядників

Розпорядник бюджетних коштів – бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету [9]. За обсягом наданих прав розпорядників поділяють на головних розпорядників коштів бюджету та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Головні розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їхніх керівників, які визначаються відповідно до частини першої статті 22 Бюджетного кодексу України та затверджуються законом про державний бюджет або рішенням про місцевий бюджет шляхом встановлення їм бюджетних призначень [8].

Забезпечення видатків бюджету способом перерахування коштів на бюджетні рахунки розпорядників коштів передбачає таку схему руху коштів: орган оперативного управління бюджету здійснює платіж нижчестоящому розпоряднику. Відповідно до ст. 23 Бюджетного кодексу, розпорядники мають право провадити діяльність, винятково, в межах асигнувань, затверджених кошторисами та планами асигнувань [10]. Приклад загальної класифікації розпорядників коштів за сферою «Охорона здоров'я», однієї з найважливіших ланок державного сектору, наведений на рис.1.9.

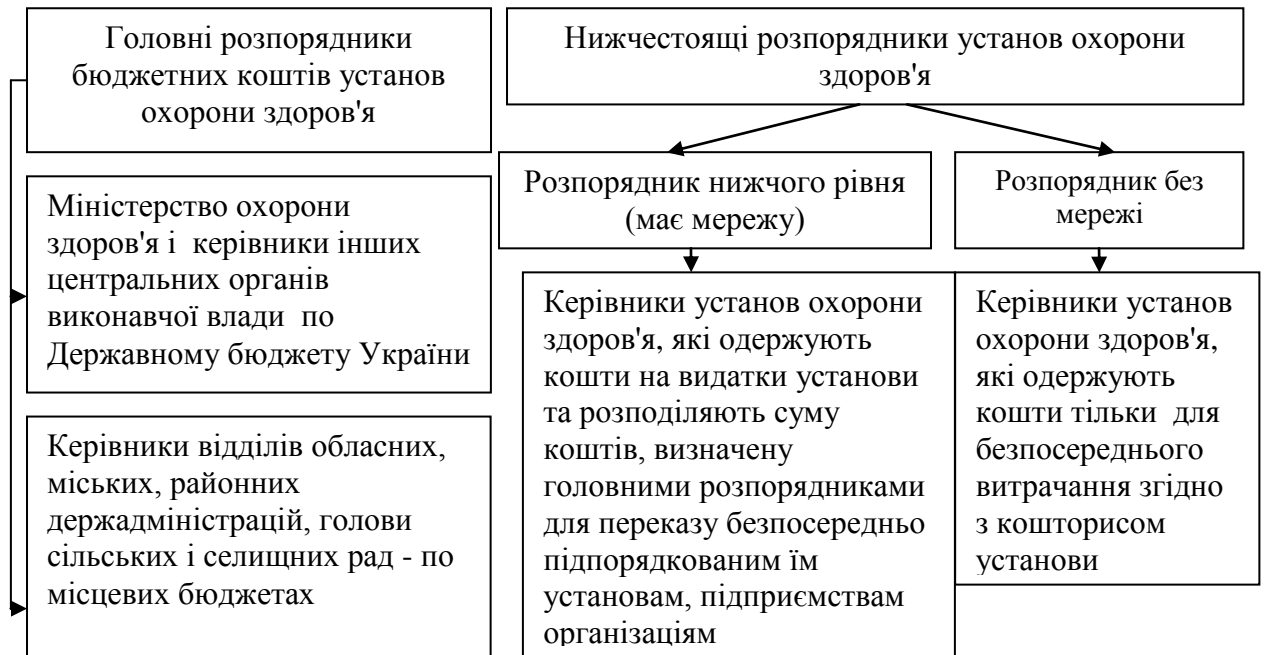


Рис. 1. 7. Класифікація розпорядників коштів за сферою охорона здоров'я

Розпорядники бюджетних коштів охорони здоров'я поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та нижчестоящих розпорядників без мережі (рис. 1.8.). Це залежить від факту передачі права розпоряджатися грошовими коштами безпосередньо від керівника управління охорони здоров'я до головних лікарів лікарень. В даному випадку, саме вони виступають останньою ланкою і зобов'язані витратити грошові кошти тільки відповідно до кошторисних призначень установи.

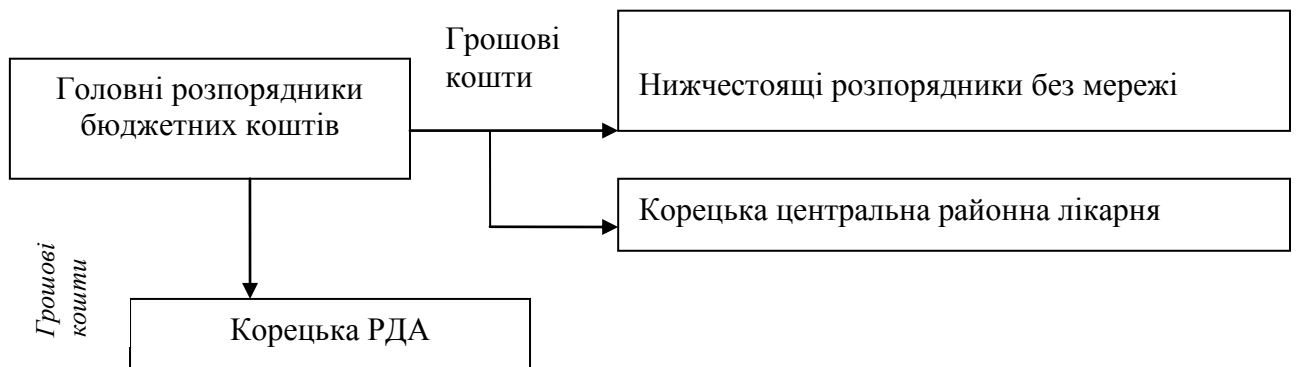


Рис.1.8. Структура розпорядників коштів за сферою охорона здоров'я у Корецькому районі Рівненської області

Інтенсивна інтеграція України у світову економіку, вступ до Світової організації торгівлі обумовлюють необхідність ретельного вивчення

світового ринку охорони здоров'я та вибору найкращої моделі фінансового забезпечення цієї галузі для України. За останні роки в Україні значно погіршився матеріально-технічний і фінансовий стан лікарень, поліклінік, диспансерів, фельдшерсько-акушерських пунктів.

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 [24], зокрема такі: 1) невизначеність кінцевого результату наданої послуги у просторі і часі; 2) значна потреба коштів на медикаменти, перев'язувальні засоби, продукти харчування; 3) необхідність використання праці тільки висококваліфікованих працівників та постійна підтримка рівня їхньої кваліфікації; 4) потреба у сучасному, дорого вартісному обладнанні; 5) забезпечення соціальних медичних програм з надання медичних послуг пільговим категоріям населення, а також тим, хто потребує постійного медичного нагляду та медикаментозного втручання; 6) проведення профілактичних заходів по запобіганню захворюваності на сезонні хвороби, а також профілактика хронічних захворювань.

Гостра нестача бюджетних коштів зумовила потребу у виокремленні так званих захищених статей. Перелік захищених видатків бюджету на 2015 рік наведено у статті 27 Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» [35]: оплата праці працівників бюджетних установ; нарахування на заробітну плату; придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів; забезпечення продуктами харчування; оплата комунальних послуг та енергоносіїв; обслуговування державного боргу; поточні трансферти населенню; поточні трансферти місцевим бюджетам.

Незважаючи на проблеми фінансування 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 [38]. Це свідчить про тенденції щодо обмеження асигнування державних та комунальних закладів охорони здоров'я, що негативно впливає на їх діяльність. Виникає потреба у додатковому забезпеченні видатків на утримання лікувально-профілактичних закладів державної та комунальної форми власності за рахунок інших надходжень до спеціального фонду бюджету [66].

До складу спеціального фонду входять бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел надходжень: плата за послуги, гранти та подарунки у вартісному обчисленні, одержані розпорядниками бюджетних коштів на конкретну мету; різниця між доходами та видатками спеціального фонду бюджету. Особливістю спеціального фонду є те, що асигнування конкретних заходів може здійснюватися, виключно, в межах коштів, що надійшли до фонду з відповідною метою [62]. Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, до яких в даний час належать державні та комунальні лікувально-профілактичні заклади, а також частина інших державних та комунальних закладів охорони здоров'я, вимоги щодо їх утворення та напрями використання визначено Бюджетним кодексом. До першої групи включено надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами відповідно до законів та нормативно-правових актів, які носять постійний характер і обов'язково заплановані в бюджеті. Вони поділяються на такі підгрупи: плата за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетних установ; надходження від господарської або виробничої діяльності допоміжних підприємств, господарств, майстерень тощо; плата за оренду майна; надходження від реалізації майна [10].

Перелік платних послуг, що їх можуть надавати державні та комунальні заклади охорони здоров'я, вищі медичні навчальні заклади та науково-дослідні установи затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 17.09.1996

р. № 1138. Зазначений перелік виходить за межі обов'язкової гарантованої безоплатної медичної допомоги, яку мають надавати державні та комунальні заклади охорони здоров'я.

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 [24,с.12]. У такий спосіб основні статті видатків на охорону здоров'я «прив'язуються» до різних джерел фінансового забезпечення.

1.2. Класифікація доходів та видатків спеціального фонду закладів охорони здоров'я

Існування спеціального фонду у бюджетних установах викликано нездатністю держави повністю фінансувати їх видатки. Тому, бюджетні установи забезпечуються з двох джерел: асигнування за загальним фондом кошторису (від держави) та доходи спеціального фонду (власні доходи від надання платних послуг тощо). Ці дві групи доходів обліковуються окремо, оскільки відображають різні за джерелом і приналежністю фонди.

Загальний фонд має дві складові: асигнування та видатки, в той час як спеціальний фонд включає видатки та власні доходи.

На відміну від асигнувань загального фонду, власні доходи установ наповнюють спеціальний фонд і можуть бути як результатом обмінних процесів (реалізація товарів, робіт, послуг), так і необмінних операцій (гранти, пожертви, спонсорські внески тощо). Причому в НП(с)БОДС 124 “Доходи” у визначенні доходів зазначаються лише обмінні операції, хоча в подальшій класифікації присутні обидва види операцій. Потрібно відмітити, що поточне законодавче визначення

власних доходів не побудовано за принципами стандартів обліку для державного сектору, тому при введенні їх в дію повинно додатково відкоригуватися. Надходження та витрачання коштів за загальним та спеціальним фондами мають значні відмінності, які систематизовані у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Порівняння доходів спеціального фонду та асигнувань

Поняття	Доходи спеціального фонду кошторису	Асигнування загального фонд
Визначення	Бюджетний кодекс України: власні надходження - кошти, отримані в установленому порядку. МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” та НП(с)БОДС 124 “Доходи”: дохід – валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності	Бюджетний кодекс України та НП(с)БОДС 124 “Доходи”: бюджетні асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів
Джерело надходжень	Повна регламентація, обмеження самостійного використання доходів згідно статей Бюджетного кодексу	Повна регламентація, використання згідно попередньо затвердженого кошторису за визначеними статтями КЕКВ
Можливість вільного використання	дозволяється з попереднім узгодженням (кошторис) із головним розпорядником	напрямки і обсяги використання відомі завчасно
Планування	плануються установою, можуть корегуватися в залежності від збільшення/зменшення обсягів	жорстко плануються в рамках бюджетного процесу
Присутність ринкових елементів і відносин “продавець-покупець” /цільове спрямування	хоча держава і є замовником освітніх послуг, однак вона сплачує за навчання певної знеособленої, абстрактної (хоч і чисельно відомої) групи студентів державного замовлень	присутність договірних відносин, де є продавець послуг і їх покупець (фізична чи юридична особа), доходи за виконання конкретних робіт чи надання послуг від конкретних замовників
Отримання надходжень без будь-яких законодавчо закріплених умов чи вимог	не можливо; обсяг фінансового забезпечення затверджено наперед розпорядниками коштів у вигляді кошторису	можливе незаплановане заздалегідь отримання благодійної допомоги, спонсорських внесків, грантів тощо

Бюджетний кодекс України не надає визначення поняття “спеціальний фонд”, називаються лише його структурні елементи. Виходячи з тексту

Кодексу, можна визначити, що “спеціальний фонд бюджету” – це складова частина бюджету, доходи до якого мають цільове спрямування, а видатки здійснюються за рахунок конкретних доходів цього ж фонду. Також “спеціальний фонд бюджетної установи” (по аналогії із визначенням бюджету) – це розроблений (на основі ретроспективного аналізу управлінської інформації) та підконтрольний державі план формування та використання виконання соціальних завдань і функцій, які законодавчо покладені на бюджетну установу і здійснюються нею протягом бюджетного періоду.

Для визначення рівня важливості коректного обліку доходів спеціального фонду кошторису бюджетних установ, необхідно визначити його частку в загальних видатках державного бюджету, видатках відповідних головних розпорядників коштів, та саму структуру видатків спеціального фонду. Виходячи із поданої в Бюджетному кодексі структури, доходи спеціального фонду – це доходи від плати за послуги, що надають установи за законодавством, а також кошти, перераховані установам для виконання доручень, благодійні внески, гранти та дарунки.

Розглянемо структуру доходів спеціального фонду, а саме, власних доходів бюджетної установи. Бюджетним кодексом України визначено лише дві групи власних доходів, а саме: доходи від плати за послуги та інші джерела власних доходів. Виділення двох груп надходжень по спеціальному фонду характерно і для Державного бюджету України. А саме, доходи від плати за послуги, що надаються установами згідно із законодавством (додатково використовувалася назва “спеціальні кошти” в 2000-2001 рр.) та інші джерела власних доходів бюджетних установ. Протягом 2000 – 2014 років частка доходів від плати за послуги складала від 88% (в 2000 р.) до 99,8% (в 2014 р.), тобто значно домінувала над всіма іншими видами доходів

Якщо проаналізувати структуру доходів спеціального фонду Корецької

ЦПЛ, то можна стверджувати, що у 2015 році благодійні внески займають значну частку - 72%; кошти від надання платних послуг займають – 14 %. (рис. 1.9)

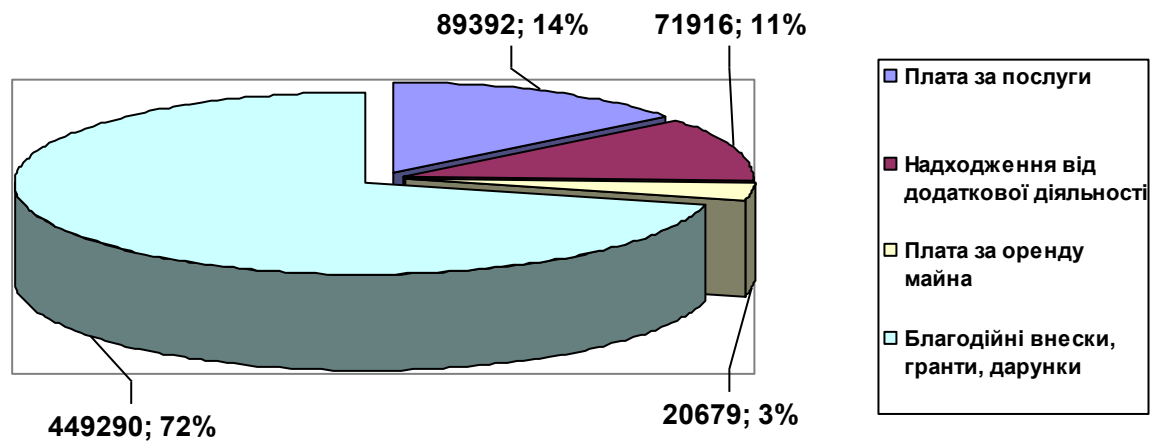


Рис. 1.9. Доходи спеціального фонду Корецької ЦРЛ за 2015 рік

В зв'язку із введенням в дію стандартів обліку для державного сектору, які базуються на принципах міжнародних стандартів обліку в державному секторі і для України, слід внести відповідні корегування в існуючу класифікацію. Згідно із Міжнародним стандартом МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” [37] та відповідним Національним положенням НП(с)БОДС 124 “Доходи” [39] всі доходи суб’єктів державного сектору можна поділити на доходи від операцій обміну та доходи від необмінних операцій. До операцій обміну національний стандарт включає і отримання бюджетних асигнувань, однак вони не належать до доходів спеціального фонду. Обмінна операція передбачає: передачу або отримання активів (або послуг) в обмін на грошові кошти; погашення зобов’язань. Необмінна операція не передбачає передачу активів або послуг в обмін на отриманий дохід або активи (наприклад, податкові та неподаткові надходження, трансферти для виконання цільових заходів тощо). Спираючись на зазначені стандарти, доцільно виділити такі види доходів (рис. 1.10).

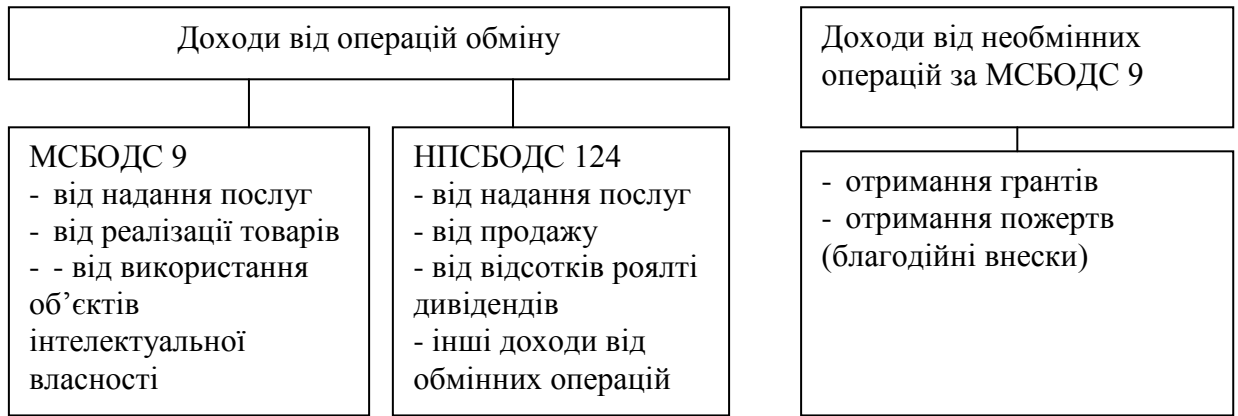


Рис. 1.10. Класифікація доходів спеціального фонду згідно МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” та НП(с)БОДС 124 “Доходи”

Примітка: складено автором на основі [31]

Причому, НП(с)БОДС 124 “Доходи” розглядає загальні доходи для державного сектору, тобто до складу доходів включені як асигнування по загальному (бюджетне асигнування, податкові надходження, неподаткові надходження тощо), так і доходи по спеціальному фондах. Потрібно відмітити, що національний стандарт не є повною копією міжнародного та до доходів від надання послуг національний стандарт включає: плату за послуги по основній діяльності, доходи від господарської діяльності, від реалізації майна (крім нерухомого), від розміщення на депозитах тимчасово вільних коштів (якщо надане таке право). Інші доходи від обмінних операцій включають доходи від курсових різниць та від реалізації активів (крім нерухомого майна).

Операції, які не є обміном, охоплюють дохід від користування суверенним правом (наприклад, прямі та непрямі податки, збори та мито), гранти та пожертвування. Оскільки у вітчизняній практиці бюджетних установ недостатньо широко розповсюджені такі види доходів як роялті, відсотки та дивіденди, то і відповідне облікове забезпечення таких доходів відсутнє. Для цілей обліку доходів спеціального фонду доцільно провести класифікацію доходів від платних послуг, які можуть надаватися закладами охорони здоров'я за різними ознаками (рис. 1.11).

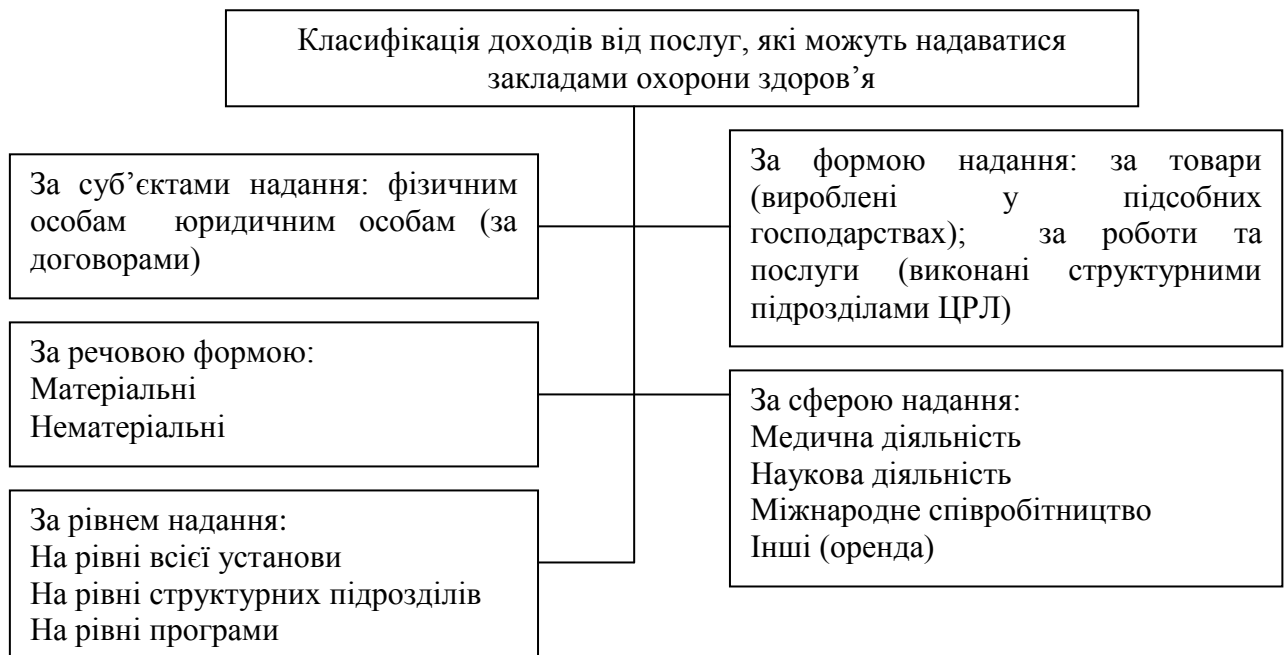


Рис. 1.11. Класифікація доходів від послуг, які можуть надаватися закладами охорони здоров'я

Класифікувати доходи від надання платних послуг можна за суб'єктами надання послуг, за формою надання, за речовою формою послуг, за цільовим призначенням, за масштабністю надання послуг, за рівнем та за сферою надання. Щодо доходів від надання послуг у медичних закладах, то для них можна виокремити доходи від надання власне самої медичної послуги; від надання супутніх послуг; надання інших послуг, прямо не пов'язаних з медичними послугами, а також доходи від управління установою. Доходи в даному випадку будуть чітко пов'язані із структурними підрозділами, які їх генерують. Подана класифікація є досить загальною, кожна установа може розробити деталізацію відповідно до особливостей своїх потреб, структури, особливостей управління та делегування повноважень, доходів по підрозділам та фінансового стану. Оскільки основу дохідної частини спеціального фонду становлять власні доходи бюджетної установи, то необхідно розглянути напрямки, за якими вони можуть бути використані, як показано на рис. 1.12.

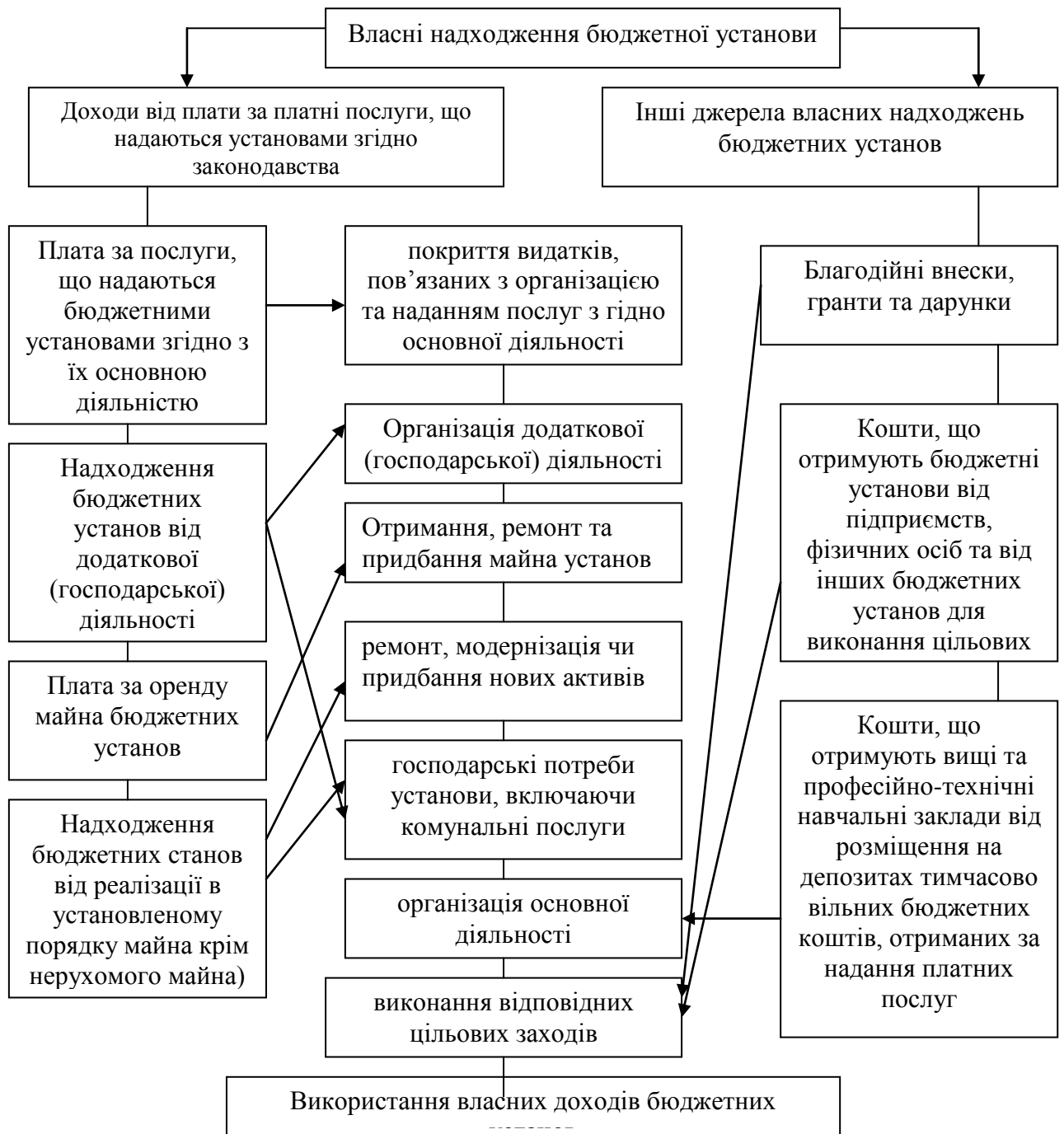


Рис. 1.12. Напрями розподілу та використання доходів бюджетних установ

Джерело: складено автором на основі Бюджетного кодексу України

Таким чином, вже в Кодексі прописана взаємозалежність доходів та видатків по спеціальному фонду бюджетних установ. Як можна побачити з наведених напрямків використання доходів, в основному видатки здійснюється в межах доходів по тому самому виду діяльності (наприклад, доходи від основної діяльності будуть покривати видатки,

пов'язані з наданням послуг по основній діяльності; доходи від господарської діяльності покривають видатки на її організацію; орендні платежі витрачаються на ремонт, модернізацію та придбання майна установи тощо), тобто відбувається певне збалансування доходів і видатків в межах видів діяльності.

Оскільки на сьогодні приналежність спеціального фонду до державного бюджету не відповідає його сутності. Якщо для загального фонду всі поняття чітко зафіксовані в Бюджетному кодексі (асигнування та видатки), то для спеціального фонду існують певні протиріччя. В Бюджетному кодексі зустрічаємо поняття доходів, витрат та видатків, в діючому плані рахунків разом із видатками спеціального фонду присутні також і витрати. Тому доцільно порівняти сутність видатків та витрат (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Порівняння витрат та видатків підприємств та бюджетних установ

	Витрати підприємства	Видатки спеціального фонду	Видатки загального фонду
Основна змістовна конструкція визначення	П(с)БО 16 “Витрати”: зменшення активів, або збільшення зобов'язань. Міжнародні стандарти: зменшення майбутніх економічних вигід.	Бюджетний кодекс України: видатки - кошти, спрямовані на здійснення заходів, передбачених бюджетом. НП(с)БОДС 135 “Витрати” та МСБОДС 2 “Звіт про рух грошових коштів”: витрати – зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності	
Планування	здійснюється підприємством самостійно, з огляду в т.ч. на ринкове становище	плануються в кошторисі виходячи із запланованих власних доходів на весь бюджетний період	чітко прив'язані до асигнувань, які надаються у відповідності до їх щомісячного розпису
Обов'язковість здійсненн	в залежності від важливості та наявності ресурсів	в запланованих в обсягах згідно кошторису і наявних ресурсів	обов'язкове здійснення видатків за захищеними статтями

Також необхідно відмітити, що новий стандарт обліку для державного сектору №135 має назву “Витрати”, за яким вони розподіляються на витрати за обмінними та необмінними операціями. Для видатків за обома фондами

існує затверджена класифікація, здебільшого в бюджетному процесі використовується економічна, яка поділяє видатки на поточні та капітальні.

Згідно із специфікою діяльності кожною бюджетною установою складається скорочена економічна класифікація видатків. Постановою КМУ «Про внесення змін до Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» надано всім медичним закладам країни автономію фінансового планування вже з 2017 року, переводить медичні заклади на так званій «глобальний бюджет». Відтепер кошториси складатимуть за спрощеною економічною класифікацією, яка містить лише два коди – поточні та капітальні видатки. Керівники закладів можуть оперативнo здійснювати перерозподіл коштів між статтями, ухвалювати більш гнучкі та якісні управлінські рішення. Звітність по витратах буде подаватись за всіма кодами економічної класифікації.

Планування обсягів видатків загального фонду здійснюється із використанням ретроспективних показників виконання відповідних частин кошторису, і тісно пов'язано із запланованим обсягом асигнувань. В той час як планування видатків і витрат спеціального фонду може включати не лише видатки на виконання функціональних обов'язків, а й виконання інших робіт, виробництва підсобними господарствами тощо.

Таким чином, багатовекторність діяльності при цьому лише ускладнює проблему їх фінансового забезпечення. На перший план висуваються завдання поєднання існуючої системи обліку, аналізу та контролю зі стратегічним плануванням та досягненням у результаті цього більш ефективного використання фінансового й ресурсного забезпечення, що виступає ще однією особливістю, яка має безпосередній вплив на систему обліку. Визначні основні особливості, безумовно, мають вплив на систему обліку, а тому їхнє врахування з метою розробки рекомендацій щодо удосконалення обліку спеціального фонду дозволить сформувати більш адаптовану до потреб управління інформаційну базу прийняття рішень. Дозволивши бюджетним установам отримувати кошти з інших джерел,

окрім асигнувань державного бюджету (так звані “позабюджетні кошти”) забезпечено можливість додаткових надходжень до таких установ.

Якщо проаналізувати частку спеціальних фонду у видатках Корецької ЦРЛ то вона доволі незначною – всього 3%, однак із розширенням переліку платних послуг у 2017 році вона буде зростати (рис. 1.13).

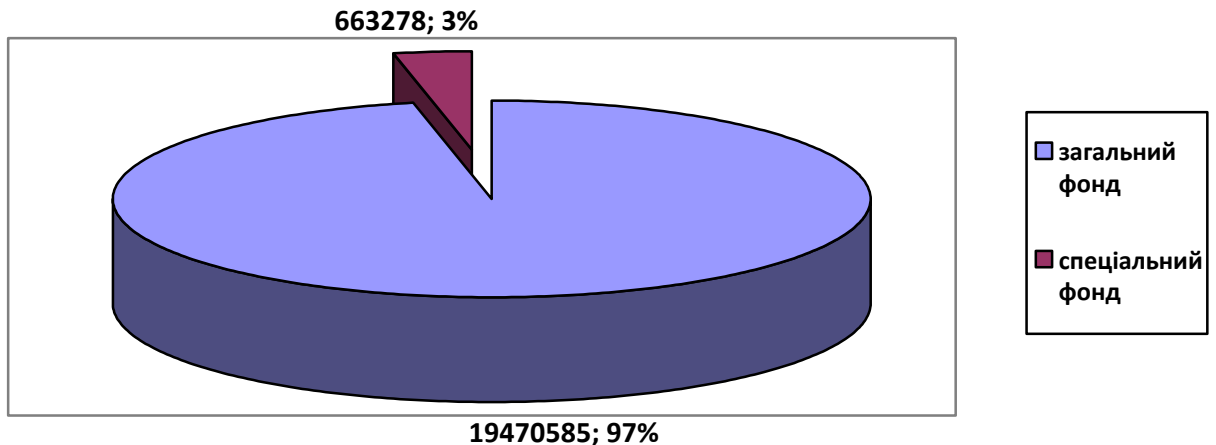


Рис. 1.13. Співвідношення загального та спеціального фонду у Корецькій ЦРЛ у 2015 році

Як свідчать дані рис. 1.13. частка спеціального фонду у структурі фінансового забезпечення Корецької ЦРЛ складає 3%, однак у зв'язку із збільшенням переліку платних послуг, що можуть надаватися медичними закладами із 2017 року їх частка буде зростати.

Бюджетний кодекс визначає “видатки бюджету” як кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. Визначає кодекс і поняття “витрат бюджету”, до них належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування [10].

По відношенню до спеціального фонду бюджетних установ в різних джерелах зустрічаються поняття “витрати”, “затрати” та “видатки”. Під “видатками спеціального фонду” будемо розуміти суму коштів, витрачених бюджетною установою в процесі здійснення господарської діяльності в межах сум, отриманих як доходи спеціального фонду і

затверджених кошторисом. Класифікація видатків також затверджена законодавчо, що відповідним чином прописано в Бюджетному кодексі та інших нормативних актах:

- за функціями, з використанням яких пов'язані видатки (функціональна класифікація видатків);
- за економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки (економічна класифікація видатків);
- за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків);
- за бюджетними програмами (програмна класифікація видатків)

Наведеною класифікацією не охоплено всі види видатків. Тому її доцільно доповнити додатковими класифікаційними ознаками, вживаними різними науковцями, а саме: 1) залежно від джерел покриття (видатки загального фонду, видатки спеціального фонду); 2) залежно від етапу руху коштів (касові видатки, фактичні видатки, прямі видатки); 3) за предметною ознакою (види економічної діяльності: соціально-культурні заходи, наука і освіта, обороноздатність країни, зовнішньоекономічна діяльність, утворення резервних фондів, інші); 4) за цільовим призначенням (заробітна плата, нарахування на заробітну плату, господарські витрати, поточний та капітальний ремонт, платежі та позики, дотації, інші); 5) за територіальною ознакою (загальнодержавні, Автономної Республіки Крим, м. Києва, м. Севастополя, місцеві (регіональні) бюджети); 6) за рівнями оцінки (кількісна, якісна)[10].

Кошти на утримання установ охорони здоров'я спрямовуються на: лікарні, поліклініки, фельдшерсько-акушерські пункти, клініки широкого профілю, станції швидкої і невідкладної медичної допомоги, поліклінічні відділення міських лікарень для дорослого та дитячого населення тощо. За рахунок бюджетних коштів на утримання лікарень покриваються видатки: на організацію роботи; на управління, забезпечення медичних амбулаторних послуг, що надаються медичними поліклініками.

1.3. Планування спеціального фонду у медичних закладах

Фінансове забезпечення бюджетних установ (в тому числі і медичних закладів) здійснюється виключно на підставі затвердженого кошторису, який визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання і щоквартальний розподіл коштів бюджетних установ [84, с.142]. Цей плановий документ надає повноваження бюджетним установам в площині отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрямки використання коштів для виконання функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Що стосується спеціального фонду, то його планування здійснюється в одному і тому ж кошторисі, що й загального фонду, а облік ведеться за тим ж планом рахунків і на єдиному балансі. Основним нормативно-правовим актом, який регламентує порядок формування й затвердження кошторису, є Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 року № 228 (із змінами і доповненнями) “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ” [60].

Порядок планування доходів та видатків спеціального фонду містить обсяг надходжень із спеціального фонду та їх розподіл за повною економічною класифікацією, а також на виконання завдань, пов'язаних з виконанням установою основних функцій. У процесі складання та затвердження проектів кошторисів передбачається зведення показників за всіма джерелами надходження коштів та напрямами їх використання.

При формуванні показників під час планування доходів спеціального фонду необхідно враховувати й такий вагомий фактор, що доходи спеціального фонду бюджетних установ не є однорідними. Щоб детально вивчити формування спеціального фонду слід спочатку визначити джерела їх утворення. Саме вивчення джерел утворення доходів і є прямим шляхом до перевірки правильності одержання надходжень. Планування доходів

спеціального фонду здійснюється за допомогою чотирьох методів: методом прямого розрахунку; нормативним методом, аналітичним методом; екстраполяційним методом [60].

В основу цих методів покладено економічний аналіз, за допомогою якого визначається рівень виконання бюджетних показників за минулі періоди та чинники, що впливали на них. Дані показники формуються на підставі аналізу фактичного виконання дохідної частини кошторису щодо доходів спеціального фонду за звітний період, з урахуванням очікуваного виконання за період, що передує плановому. При розрахунку зазначених показників визначається сума доходів на наступний рік з урахуванням конкретних умов роботи та виробничих потреб установи. Показники повинні наводитися в повному обсязі, зазначеному в розрахунку, і відповідати показникам бухгалтерської звітності установи [26, с.245].

Формування дохідної частини здійснюється на підставі розрахунків, що складаються відповідно до кожного запланованого на наступний період джерела доходів. При складанні цих розрахунків враховуються наступні показники (рис.1.14).

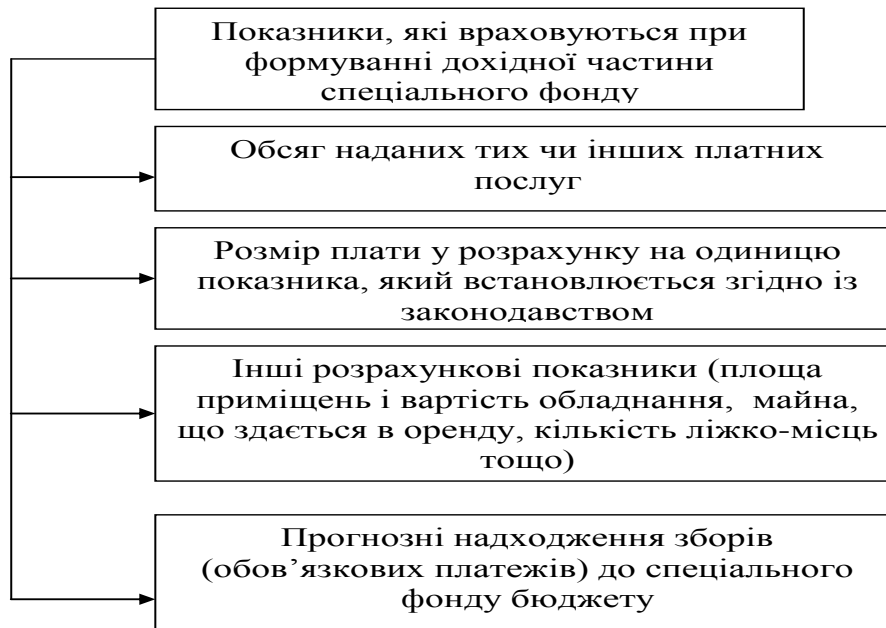


Рис. 1.14. Показники, які враховуються при формуванні дохідної частини спеціального фонду

На основі розрахунків показників, зазначених на рис. 1.14 визначається сума доходів на наступний період відповідно до джерел надходження з урахуванням конкретних умов роботи установи. Загальна сума планових надходжень зі спеціального фонду відображається у “Зведенні показників спеціального фонду кошторису”.

Для того або аби правильно та точно розрахувати надходження від надання платних послуг необхідно здійснити розрахунки вартості платних послуг (калькуляції), при здійсненні яких виділяють три напрямки групування витрат [78, с.181]:

- витрати, визначені при калькулюванні (класифікуються за видом за статтями калькулювання, способом віднесення вартості на об’єкт, відношенням до собівартості, цільовим спрямуванням);
- витрати, визначені в процесі прийняття управлінських рішень та при плануванні (класифікуються за періодом, видом за економічними елементами, обсягом, складом, ступенем залежності від прийнятого рішення);
- витрати, визначені в процесі контролю та регулювання (класифікуються за ступенем самостійності установи, ступенем доцільності використання коштів, обґрунтованістю проведення та ступенем контрольованості).

Для визначення обсягів видатків на утримання установ охорони здоров’я застосовують сітьові показники, наведені у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Сітьові показники для визначення обсягу видатків на утримання
установ охорони здоров’я

Назва показника	Визначення
Кількість лікарняних ліжок	Розраховують згідно з прогнозом економічного і соціального розвитку. У територіальному розрізі цей показник планують, виходячи з демографічних, соціально-економічних умов. Відповідно до кількості ліжок визначають штати лікарів, середнього і молодшого медичного персоналу. Використовують при розрахунку стаціонарної допомоги.

Кількість лікарських посад	Лікарська посада є розрахунковою одиницею для визначення видатків на утримання медичних закладів
Кількість лікарських відвідувань	Використовують для визначення обсягу видатків на придбання медикаментів і перев'язувальних засобів при амбулаторному обслуговуванні населення. Кількість відвідувань у поліклініці, визначають, виходячи з кількості середньорічних лікарських посад, затверджених кошторисом, кількості годин роботи лікаря цієї спеціальності на день, норми прийому хворих на годину та кількості робочих днів на рік
Кількість ліжко-днів	Використовують для визначення видатків на харчування хворих і придбання медикаментів. Його розраховують множенням середньорічної кількості ліжок на кількість днів функціонування ліжка на рік. При цьому слід ураховувати, що кількість днів функціонування одного ліжка на рік по кожному профілю різна і визначається з урахуванням фактичних даних за минулі роки. Крім того, береться до уваги можливість збільшення кількості днів їх використання за рахунок кращого розподілу ліжок за відділеннями, скорочення простоїв ліжок, що виникають через капітальні ремонти приміщень, карантини, дезінфекцію та з інших причин

Найбільшу частину у видатках установ охорони здоров'я становлять видатки на оплату праці. Згідно з «Умовами оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення», затвердженими наказом Міністерства праці та соціальної політики України та Міністерства охорони здоров'я України від 5.10.2005 р. № 308/5, заробітна плата медичних працівників визначається, виходячи із кількості цих працівників і посадових окладів (тарифних ставок) з урахуванням доплат і надбавок [78].

Витрати на придбання предметів і матеріалів включають закупівлю матеріалів, канцелярського обладнання, предметів для поточних господарських потреб та потреб, безпосередньо пов'язаних із профілем діяльності установи охорони здоров'я, продуктів харчування, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, довідкової, офіційної та періодичної літератури [14, с.392].

Спрямування коштів на придбання обладнання, капітальний ремонт та інші капітальні видатки в умовах обмеженості бюджетних ресурсів здійснюється за умови повного забезпечення фінансування поточних

невідкладних витрат установи. Класифікація видатків бюджетних установ відображає видатки на виробництво та реалізацію послуг за ознаками в економічно обґрунтовані групи, які включали б видатки, однорідні за своїм змістом і близькі між собою.

Виходячи з цього доцільно найбільш прийнятні ознаки класифікації видатків та витрат на надання медичних послуг закладів охорони здоров'я узагальнити, при цьому класифікацію витрат, здійснювати по кожному лікарському випадку окремо, що сприятиме відображенню реального обсягу спожитих ресурсів в розрізі кожної ознаки класифікації (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Розподіл витрат (видатків) на надання медичної послуги

Класифікаційна ознака	Видатки понесені на надання послуги
Залежно від лікувально-діагностичного процесу	Витрати безпосередньо обумовлені лікувально-діагностичним процесом
Залежно від інтенсивності обслуговування	Витрати на кожний затрачений ліжко-день (кількість лікарських відвідувань)
Залежно від видів напрямів медичної діяльності	Витрати на діяльність лікувальних закладів широкого профілю та спеціалізованих медичних установ; на діяльність допоміжного медичного персоналу, що виконується не в лікарнях.
Залежно від видів медичної допомоги	Витрати на надання медичної, хірургічної та технічної допомоги; на короткотермінові послуги лікарень широкого профілю, що забезпечують стаціонарне перебування; на діяльність медичних лабораторій, діагностичних центрів (за необхідності); на діяльність банків крові (за необхідності).
Залежно від складу витрат понесених медичним закладом	заробітна плата медичного персоналу; нарахування на заробітну плату з відрахуваннями; витрати на продукти харчування; на медикаменти та перев'язувальні засоби; на матеріали та предмети господарських потреб; на послуги утримання медичних установ; на оплату комунальних та енергоносіїв; загально лікарняні видатки;
Залежно від вартості надання медичних послуг	витрати, які чітко мають бути пов'язані до надання конкретних медичних послуг (витрати прив'язані до проведення лікування кожної хвороби - конкретний набір ліків, реактивів, матеріалів, інвентарю, оплата праці лікарів та медперсоналу у прив'язці до лікування конкретної хвороби, витрати на конкретне використання обладнання для лікування конкретної хвороби)

З використанням класифікації видатків медичних установ та Методик розрахунку вартості платних медичних послуг можна розрахувати вартість наданої послуги.

Необхідно відмітити, що на сьогоднішній день немає єдиної затвердженої методики розрахунку вартості платних медичних послуг, хоча на сайті Міністерства охорони здоров'я протягом останніх років вже подавалось декілька проектів. Оскільки жоден з них не затверджений, то доцільно при формуванні вартості враховувати норми Податкового кодексу. Також при формуванні вартості послуги враховують фактори, що можуть впливати на її вартість. Оскільки в Україні порядок калькулювання послуг ще не затверджений нормативними актами, то вартість однієї послуги може складатися з: витрат на оплату праці; нарахувань на заробітну плату; прямих матеріальних витрат; накладних витрат.

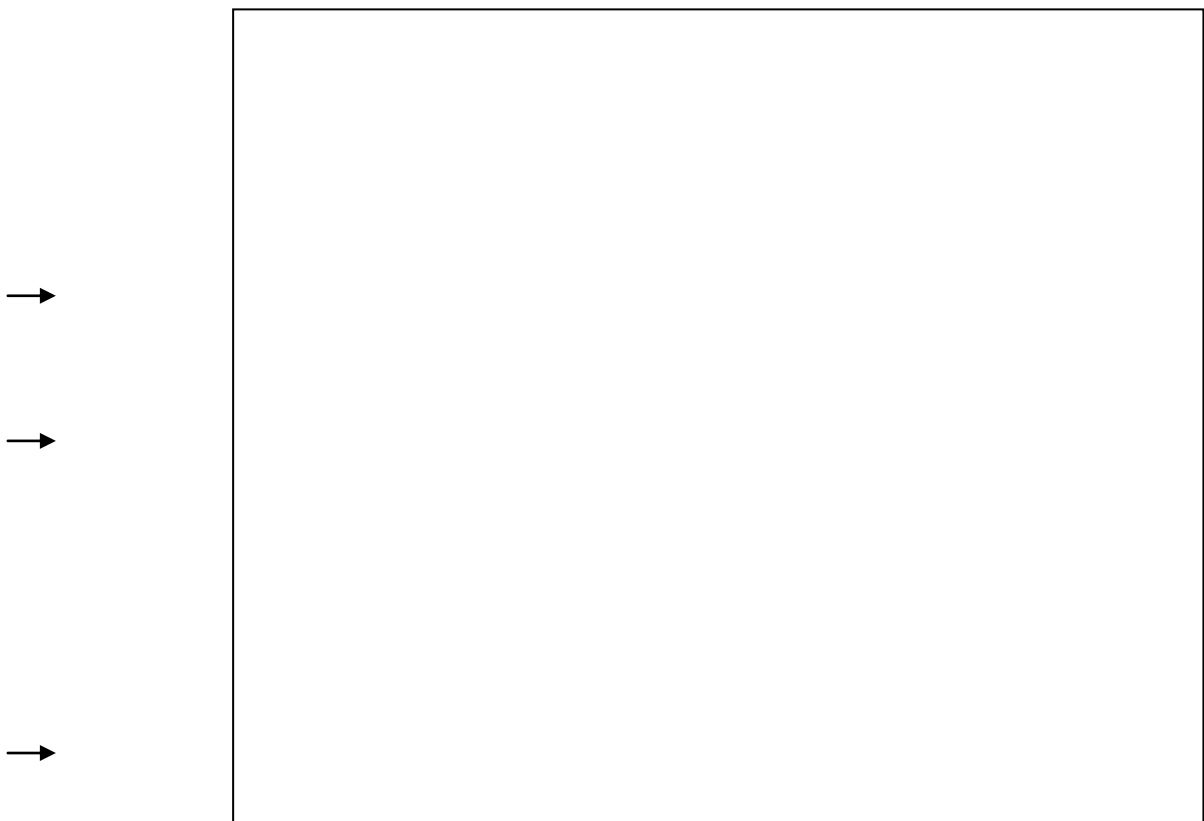


Рис. 1.15. Фактори, що впливають на вартість медичної послуги та її складові

Ціни (тарифи) на платні послуги, що надаються бюджетними медичними закладами, формуються на підставі калькуляцій, розрахованих з урахуванням матеріальних, трудових та інших витрат на надання послуг; необхідного прибутку (доходу) з урахуванням виду діяльності, якості та споживчих властивостей послуг, що надаються; податків, передбачених чинним законодавством, галузевих інструкцій з питань планування, обліку і калькулювання собівартості послуг. Що стосується витрати на оплату праці, то по кожному підрозділу медичного закладу визначається число штатних посадових ставок і фонд оплати праці (основної та додаткової заробітних плат). З урахуванням фонду робочого часу робиться розрахунок фонду оплати праці на одну умовну одиницю послуги. Витрати робочого часу медичного персоналу на виконання кожної медичної послуги визначаються з урахуванням відповідних діючих нормативних документів в охороні здоров'я. Установи мають право на підставі хронометражних спостережень, проведених в установленому порядку, вводити норми часу, навантаження та інші планові показники, які є підставою для розрахунку цін, в наступних випадках: відсутність норм часу (навантаження) в існуючій нормативній базі; застосування нових (унікальних) методів обстеження або лікування; використання обладнання, на яке відсутні норми навантаження або технічні характеристики. Застосування хронометражних спостережень має бути обґрунтовано і оформлено наказом по установі. При розрахунку вартості стаціонарних послуг (ліжко-день) враховується планове функціонування ліжка на майбутній період. Нарахування на заробітну плату визначаються в розрахунку на одну умовну одиницю послуги шляхом ділення загальних нарахувань на оплату праці основного та іншого персоналу за видами структурних підрозділів на фонд їх робочого часу. До прямих матеріальних витрат включаються витрати на матеріальні ресурси (медикаменти, перев'язувальні засоби, одноразові засоби, амортизація медичного обладнання, твердого та м'якого інвентарю, використовуваного при наданні даної медичної послуги). Витрати на медикаменти і перев'язувальні засоби

включають технологічно необхідні затрати на підставі затверджених в установленому порядку медико-економічних стандартів, а при їх відсутності – протоколів ведення пацієнтів, а також у відповідності з діючими нормативними документами, інструкціями по використанню препаратів і реактивів.

Таким чином, при визначені вартості платної послуги сумуються всі реально понесені витрати з її надання за вирахуванням видатків, за рахунок не бюджетних надходжень (лікарняних кас, добровільного медичного страхування, власних коштів пацієнта, спонсорських коштів тощо).

Для прикладу наведемо розрахунок вартості одного прийому до лікаря по Корецькій ЦРЛ (табл. 1.4)

Таблиця 1.4

Розрахунок вартості одного прийому до лікаря по Корецькій ЦРЛ на
2015 рік

№ з/п	Витрати	Медогляд (зброя)	Медогляд (водії)
1.	Основна заробітна плата	3910,47	4234,10
2.	Заробітна плата допоміжного персоналу (0,11)	430,15	465,75
	Всього	3340,62	46699,85
3.	Нарахування на заробітну плату	36,3%	170,05
	Разом	5916,27	6405,90
4.	Накладні витрати (22,1)	1307,50	1415,70
5.	Собівартість	7223,77	7821,60
6.	Рентабельність 20%	1444,75	1564,32
	Діюча ціна	8668,52	9385,92
	Всього за отримання довідки	87	94

Зазначена методика розрахунку вартості медичної послуги використовується у Корецькій ЦРЛ, однак як бачимо у цій методиці не враховується амортизація та капітальні витрати. Відповідно за медогляд на отримання довідки на носіння зброї необхідно внести плату у розмірі 87 грн., а за медогляд для водіїв – 94 грн.

Тому для визначення вартості послуг Міністерству охорони здоров'я доцільно все ж таки затвердити єдину методику розрахунку вартості

медичних послуг, що дозволить закладам охорони здоров'я встановити економічно обґрунтовані тарифи, дотримуватися державної дисципліни цін та дасть можливість місцевим органам виконавчої влади проводити розрахунок вартості платних медичних послуг в єдиному порядку. Це сприятиме більш об'єктивному обчисленню собівартості медичних послуг за їхніми видами для встановлення допустимих тарифів на медичні послуги (пакети медичних послуг).

Поділ коштів спеціального фонду з урахуванням принципу походження і використання ілюструє рис.1.15.

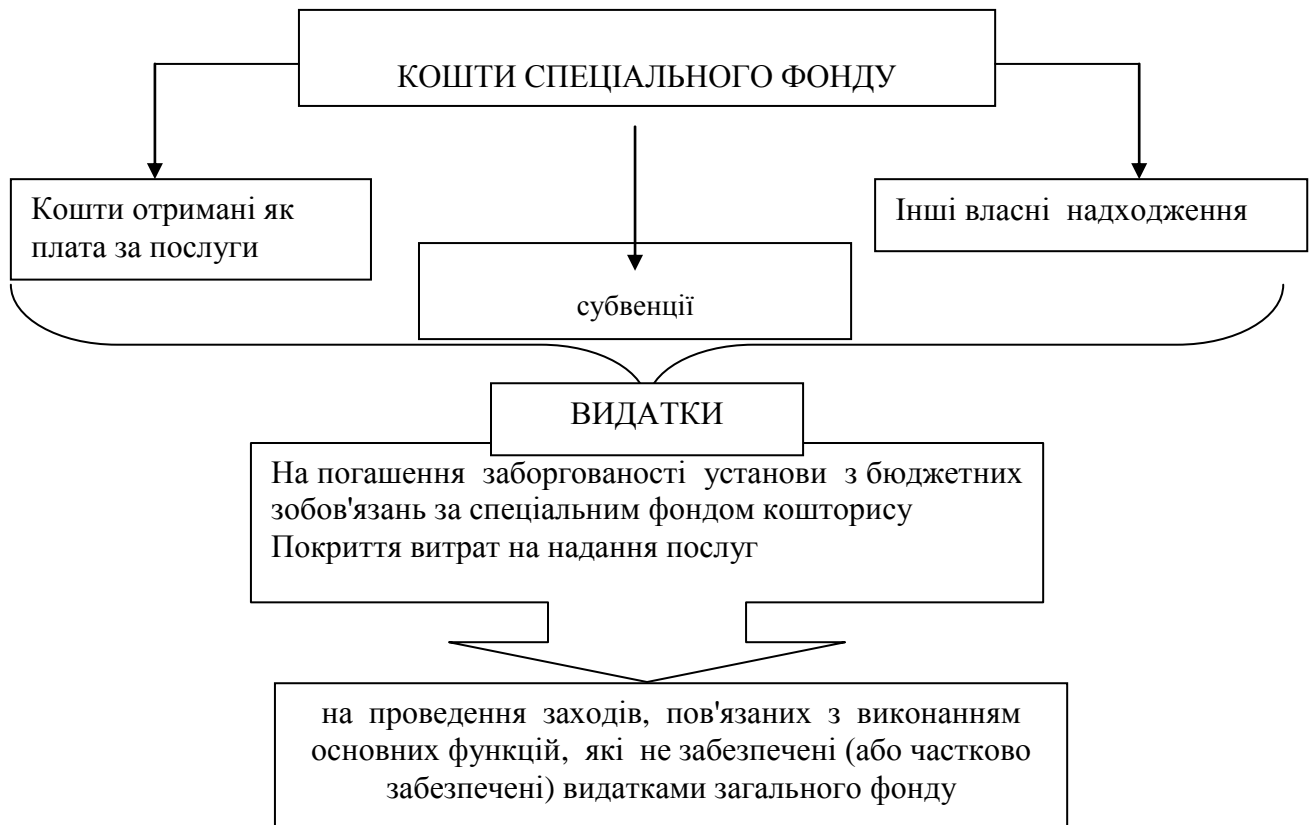


Рис. 1.15. Поділ коштів спеціального фонду з урахуванням надходження та послідовністю використання

Протягом року розпорядники бюджетних коштів можуть вносити зміни до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями на підставі довідки ДКСУ про підтвердження надходження коштів на спеціальні реєстраційні рахунки установи, що відкриті у відповідному органі ДКСУ, та довідки про внесення змін до кошторису, яка

затверджується керівником установи, що затвердив кошторис, без внесення відповідних змін до бюджетного розпису.

Розпорядниками вносяться зміни до спеціального фонду кошторису у частині збільшення надходжень та видатків у разі, коли обсяги власних надходжень спеціального фонду кошторису фактично перевищили обсяги, враховані під час затвердження відповідного бюджету з урахуванням залишків на початок року. Зміни вносяться на підставі розрахунків з відповідним обґрунтуванням. Коли ж фактичний обсяг власних надходжень бюджетних установ менший від запланованих показників, врахованих у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані за два тижні до закінчення бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису у частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді. Розпорядники упорядковують бюджетні зобов'язання з урахуванням змін, внесених до спеціального фонду кошторису [102].

Висновки по розділу 1

На сучасному етапі розвитку медичної галузі фінансове забезпечення, передбачене у державному та місцевих бюджетах, не відображає її потреби, а лише визначається економічними можливостями держави. Бюджетне фінансування, практично, залишається єдиним реальним і стабільним джерелом доходу. Для забезпечення розвитку, підвищення ефективності функціонування, особливо в умовах економіки з ринковими відносинами, система охорони здоров'я потребує суттєвої реорганізації в напрямі оптимізації обсягів фінансування. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми може бути зміна статусу медичних закладів, шляхом надання їм статусу автономних та визнати їх суб'єктами, які можуть господарювати самостійно. Тому запропоновано змінити механізм розподілу бюджетних коштів на медицину шляхом впровадження гарантованого пакету медичних

послуг та єдиного національного замовника. При цьому буде відмовлено від фінансування закладів на основі постатейного кошторису (утримання інфраструктури) та переходу до оплати постачальникові фактично наданих послуг (оплата результату).

На базі чинної класифікації видів економічної діяльності та видатків бюджетних установ, яка забезпечує адекватне відображення інформації про видатки в бюджетному обліку за єдиною їх класифікацією, запропоновано класифікацію видатків медичних установ з урахуванням особливостей їх діяльності та видів послуг. Розширена у такий спосіб кількість класифікаційних угруповань позитивно впливає на побудову аналітичного обліку видатків (витрат), що сприяє накопиченню інформації, необхідної для контролю видатків, як щодо обсягів, так і стосовно раціональної потреби у їх здійсненні.

Відповідно до сформованих в роботі визначень під “спеціальним фондом бюджетних установ” слід розуміти розроблений (на основі ретроспективного аналізу управлінської інформації) та підконтрольний державі план формування та використання фінансових ресурсів (окрім бюджетних асигнувань) для забезпечення виконання соціальних завдань і функцій, які законодавчо покладені на бюджетну установу і здійснюються нею протягом бюджетного періоду.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

2.1. Методичне забезпечення обліку доходів спеціального фонду

Обслуговування бюджетних коштів здійснюється органами ДКСУ на основі ведення єдиного казначейського рахунку, який відкрито в Національному банку України. Зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім ЄКР (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном) згідно Бюджетного кодексу України вважається порушенням, як і здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі [10].

Грошові кошти, які можуть бути зараховані до доходів спеціального фонду кошторису, отримуються установою як в готівковому, так і в безготівковому виразі. Всі готівкові грошові внески в касу установи, повинні зараховуватися на рахунок, відкритий в органах ДКСУ, і лише потім можуть використовуватися установою. В обох випадках кошти будуть зараховуватися на рахунки, відкриті в казначействі (лише кошти в іноземній валюті – на відповідні банківські рахунки). Згідно із “Порядком відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства України” [75] бюджетні рахунки для зарахування до спеціального фонду власних доходів відкриваються на ім'я бюджетних установ -розпорядників коштів у розрізі кодів класифікації доходів бюджету.

Для обліку безготівкових грошових коштів, які складають доходи по спеціальному фонду бюджетної установи можуть використовуватися такі субрахунки рахунків №31 “Рахунки в банках” та №32 “Рахунки в казначействі” (рис. 2.1).

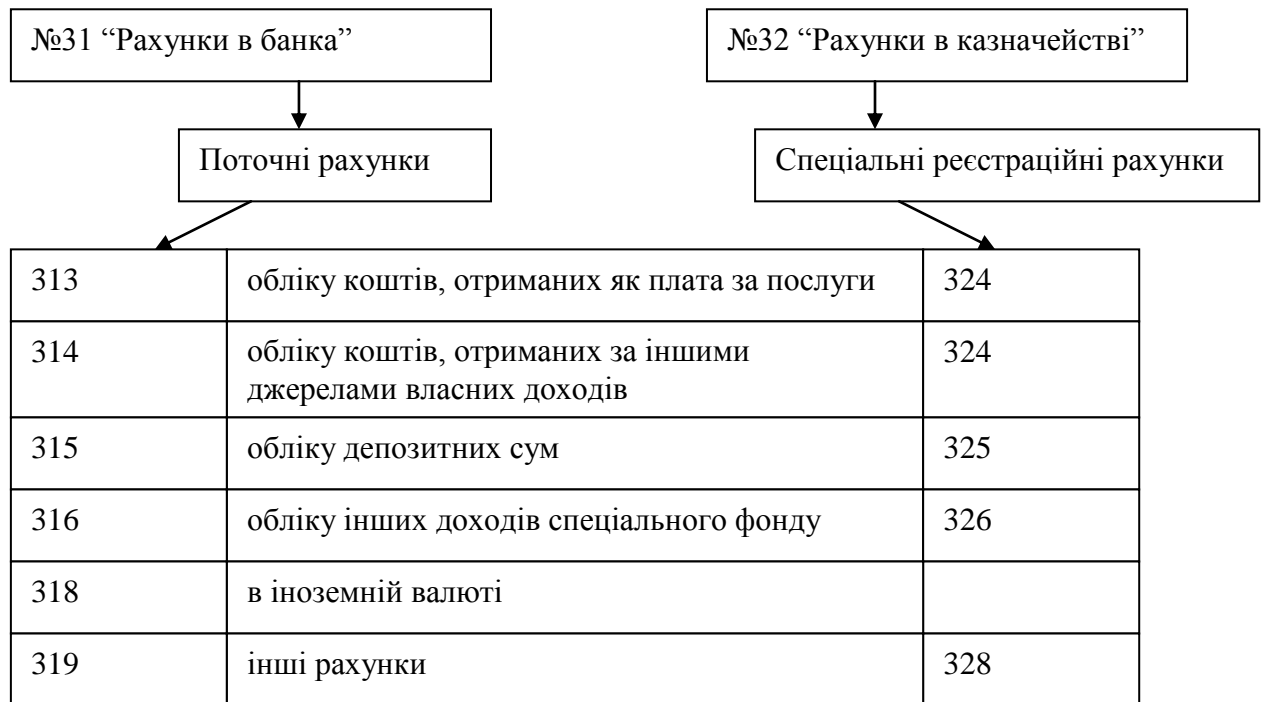


Рис. 2.1. Рахунки для обліку безготівкових грошових коштів

Рахунки в банківських установах, на відміну від казначейських рахунків, включають рахунки в іноземній валюті, але всі інші рахунки аналогічні. Хоча діючим законодавством визначено казначейське обслуговування бюджету, але бюджетні установи мають право відкривати поточні рахунки в банках: для зарахування і використання коштів в іноземній валюті та використання карткових рахунків, що законодавчо закріплено в Листі Державної казначейської служби України №07-04/12-107 від 10.01.04 р. "Про застосування банківських платіжних карток розпорядниками бюджетних коштів". План рахунків дає можливість відкриття поточних рахунків в банківських установах для отримання і використання коштів за загальним та спеціальними фондами, що складає протиріччя окремим статтям Бюджетного кодексу.

Тому пропонується переглянути необхідність існування рахунків, які більше не використовуються, в плані рахунків бюджетних у станов, такі як: 311 "Поточні рахунки на видатки установи"; 312 "Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам"; 313 "Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги"; 314 "Поточні рахунки для

обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;

315 “Поточні рахунки для обліку депозитних сум”; 316 “Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду”.

Синтетичний облік доходів спеціального фонду установ ведеться на субрахунках пасивних рахунків: 71 “Доходи спеціального фонду”, 72 “Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт” та 74 “Інші доходи”.

Первинними документами, які стосуються нарахування доходів спеціального фонду є угоди, договори, акти виконаних робіт та наданих послуг. Отримання доходів по спеціальному фонду підтверджують виписки зі спеціальних реєстраційних рахунків з органів казначейства.

Облікові реєстри, де відображається інформація щодо власних доходів бюджетних установ, наступні:

- меморіальний ордер №1 (можуть відображатися кошти спеціального фонду в тому випадку, коли вони видаються чи отримуються через касу бюджетної установи). Оскільки операції із надходження готівкових коштів з реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунків до каси установи та із внесення готівкових коштів з каси на реєстраційні (спеціальні реєстраційні, поточні) рахунки також відображаються в меморіальному ордері №2 або №3, то при перенесенні підсумків руху коштів у касі з накопичувальної відомості до книги “Журнал-головна” ці обороти виключаються [49];
- меморіальний ордер №3 (ордер використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок установи доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду);
- меморіальний ордер №4. Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами – форма №408 (бюджет). Операції, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться окремо. Відомість складається за субрахунком 364 “Розрахунки з іншими дебіторами” окремо за кожним дебітором та в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Записи в ній здійснюються позиційним методом - за кожною операцією, що підтверджена документом (платіжним дорученням, рахунком-фактурою тощо);

– меморіальний ордер №6. Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами – форма №409 (бюджет). Операції, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться окремо. Відомість складається за субрахунком 675 “Розрахунки з іншими кредиторами” окремо за кожним кредитором та в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Записи в ній здійснюються позиційним методом - за кожною операцією, що підтверджена документом (платіжним дорученням, рахунком-фактурою тощо);

– меморіальний ордер №14. Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ – форма №409 (бюджет). На кожен вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які нумеруються відповідно 14-1, 14-2, 14-3.

Схему руху облікової інформації за напрямком обліку коштів спеціального фонду бюджетних установ представлено на рис. 2.2.

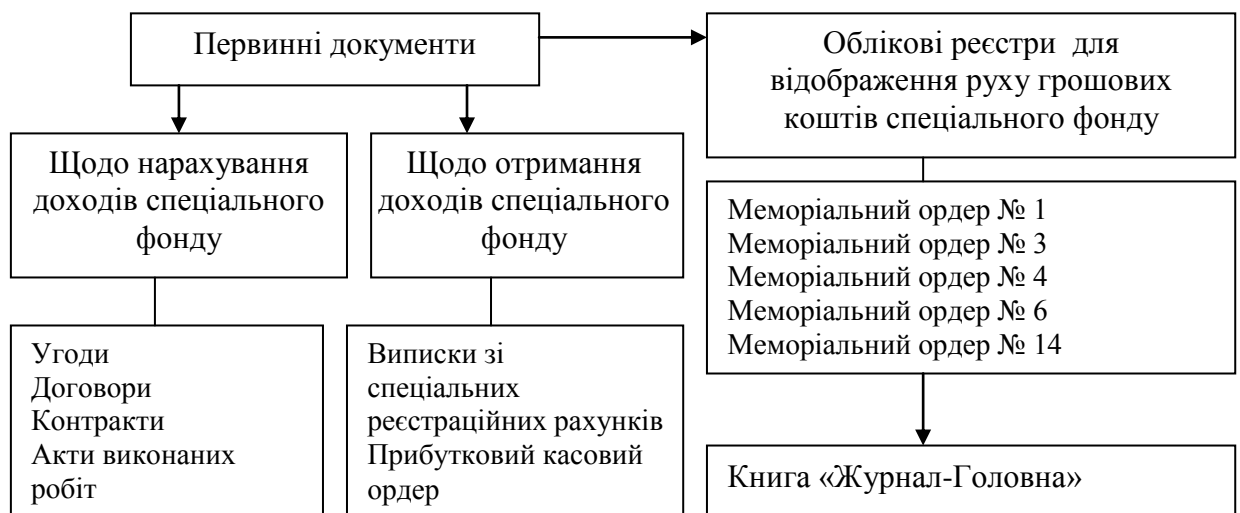


Рис. 2.2. Схема руху облікової інформації при обліку доходів спецфонду

Аналітичний облік здійснюється здебільшого за допомогою карток та книг аналітичного обліку отриманих асигнувань. Надходження грошових

коштів по спеціальному фонду – рахунки 30, 31, 32. Для обліку доходів спеціального фонду – рахунки 71, 72 та 74 із субрахунками. Для бюджетної установи в органах казначейства відкриті видаткові та дохідні рахунки. Дохідні рахунки розподілені відповідно до класифікації доходів спеціального фонду. Всі залишки за видами доходів в кінці дня списуються з дохідних рахунків шляхом формування меморіальних ордерів та зараховуються на видаткові (реєстраційні) рахунки дня, з яких і здійснюються платежі [65]

Існуюча схема обліку доходів спеціального фонду бюджетних установ у загальному вигляді може бути представлена як на рис. 2.3 та 2.4, оскільки здебільшого кошти, які надходять до спеціального фонду установи поступають через касу, але певна частка може одразу зараховуватися на відповідний реєстраційний рахунок, відкритий у відповідному органі ДКСУ. Такі проведення використовують установи, які не є платниками ПДВ [65].



Рис. 2.3. Облікове забезпечення процесу отримання доходів спеціального фонду бюджетної установи на реєстраційний рахунок в ДКСУ

На першому етапі складовою документального забезпечення слугує договір про надання послуг. Для схематичного зображення процесу обліку доходів спеціального фонду використовуються субрахунки 71, 72 та 74 без необхідної деталізації, оскільки всі ці субрахунки є пасивними та використовуються для зарахування доходів, отриманих з джерел, відмінних від коштів загального фонду.



Рис. 2.4. Облікове забезпечення процесу отримання доходів спеціального фонду в касу з подальшим перерахуванням на реєстраційний рахунок

В кінці бюджетного періоду нараховані доходи по рахункам 70, 71, 72 та 74 списуються остаточними оборотами на рахунки 42 “Результати виконання кошторису” відповідно до належності коштів до загального або до спеціального фондів кошторису (рис. 2.5).

431 Результат виконання кошторису за загальним фондом		70 "Доходи загального фонду"		432 "Результат виконання кошторису за спеціальним фондом"		71 "Доходи спец. фонду", 72 "Доходи від реалізації продукції та ін. робіт", 74 "Інші доходи"	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
	Списання нарахов. доходів	↔	Списання нарахов. доходів		Списання нарахов. доходів	↔	Списання нарахов. доходів

Рис. 2.5. Облікове забезпечення списання отриманих доходів бюджетних установ в кінці бюджетного періоду

Тобто, всі види доходів установи формують кредитові обороти рахунків виконання кошторисів, в той час як відповідні рахунки видатків формують дебетові обороти. На практиці кожна установа виконує власну деталізацію за субрахунками, в залежності від особливостей ведення господарської діяльності. Для підвищення керованості грошовими потоками установ, та з метою посилення контролю за структурою та своєчасністю доходів по спеціальному фонду доцільно ввести більшу деталізацію для дохідних рахунків бюджетних установ, враховуючи сфери їх діяльності.

Кожна установа в своєму робочому плані рахунків може визначити додаткові субрахунки для дохідних рахунків 71, 72 та 74. Для медичних закладів запропоновані певні субрахунки (табл. 2.1), які можуть бути застосовані в більшості медичних закладів з типовою структурою і типовими процедурами надання медичних послуг.

Для субрахунку 711.0 "Оплата за медичну послугу стаціонару" необхідна деталізація по лікарняних відділеннях факультетам та інститутам. Окрім цього можлива деталізація по окремим відділенням

(медичним послугам), оскільки в межах одного відділення може існувати декілька різних видів послуг (хірургічні та терапевтичні).

Таблиця 2.1

Рекомендовані субрахунки до рахунків обліку доходів спеціального фонду у медичних закладах

Рахунок	Рекомендовані субрахунки для медичних закладів
Рахунок 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»	711.0 Плата за медичну послугу стаціонару 711.1 Плата за медичну послугу поліклініки 711.2 Оплата за додаткові медичні послуги 711.3 Плата за медичні огляди по контрактах з юридичними особами 711.4 Оплата за навчання інтернів 711.5 Оплата за консультації професорів, доцентів і т.д у розрізі послуг (може визначатись кожним закладом відповідно до профілю та видів послуг)
Рахунок 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»	712.1 Плата за оренду майна установи 712.2 Отримані благодійні внески, гранти 712.3 Доходи від реалізації майна установи 712.4 Кошти, отримані для виконання окремих доручень
Рахунок 713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду»	713.0 Доходи від виторгу їдальні 713.1 Доходи від інших послуг

Субрахунок 711.1 відображає доходи від послуг, які надаються поліклінічними відділеннями. Субрахунок 711.2 “Оплата за додаткові медичні послуги” може включати додаткові лабораторні дослідження у розрізі видів досліджень. Щодо субрахунку 711.4, то він включає доходи від оплати за навчання лікарів-інтернів. Такі доходи потребують деталізації в залежності від профілю та спеціальності лікарів-інтернів

Запропонована деталізація рахунка 711 дозволить отримувати необхідну інформацію про доходи в залежності від їх виду для прийняття управлінських рішень.

Також одним із видів доходів для медичних закладів є благодійні внески та гранти. Основним нормативним документом, що регулює питання, пов’язані з благодійною діяльністю є Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 № 5073-VI , який

визначає загальні засади благодійної діяльності в Україні, забезпечує правове регулювання відносин у суспільстві, спрямованих на розвиток благодійної діяльності, утвердження гуманізму і милосердя, забезпечує сприятливі умови для утворення і діяльності благодійних організацій.

Благодійні внески обліковуються на субрахунку 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ», який доцільно відкрити субрахунок 712.2 «Отримані благодійні внески, гранти», який необхідно спочатку розподілити на дві частини: благодійні внески та гранти, оскільки по суті це різні види доходів. В кожній з груп потрібно виділити доходи, які прямо не пов'язані з конкретним. Облік надходжень здійснюється за дебетом субрахунку 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку грошових коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» та кредитом субрахунку 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ» [77].

Такі надходження відображаються у меморіальному ордері № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ». Основою для заповнення зазначеного меморіального ордеру є виписки банку чи органу ДКСУ.

Готівкова форма благодійної допомоги є найбільш зручною для благодійників (наприклад батьків, якщо допомога навчальному закладу, де навчається дитина), тому що вони можуть самостійно внести готівку в касу установи або централізованої бухгалтерії, що її обслуговує. Наприкінці місяця бухгалтерія підбиває всі підсумки та позицію «Сума оборотів за меморіальним ордером», що у вигляді відповідної кореспонденції рахунків переноситься до книги «Журнал-головна».

Благодійні внески у вигляді необоротних активів або запасів:

- приймає комісія, створена за наказом керівника установи, до складу якої обов'язково включають представника бухгалтерії й установи вищого рівня;
- комісія оцінює їх (за відсутності документів, що підтверджують вартість), складаючи акт оцінки, де фіксує кількість матеріальних цінностей і

їхню вартість за ринковими цінами на аналогічні види;

– комісія оформлює у двох примірниках Акт приймання-передачі основних засобів типової форми № ОЗ-І (бюджет), указує процент зносу й зазначає в ньому присвоєний інвентарний номер. Акт затверджує керівник установи, а його один примірник передають до бухгалтерії разом із технічною документацією, що його стосується. У разі надходження запасів комісія заповнює акт, але в довільній формі, оскільки його типову форму не затверджено.

При цьому бухгалтерська служба зобов'язана:

- внести зміни до спеціального фонду кошторису, оформивши Довідку про зміни до кошторису (як правило, планові показники для надходжень у натуральній формі уточнюють після їх отримання);
- заповнити Довідку про надходження в натуральній формі й надати до органів Держказначейства, щоб відобразити їх в обліку. У ній вказують КЕКВ, за яким слід провести видатки;
- відобразити благодійні внески в облікових регістрах на підставі типової форми № ОЗ-І (бюджет) чи акта довільної форми (для запасів) і виписки зі спеціального реєстраційного рахунку про натуральні надходження;
- відкрити на об'єкти необоротних активів відповідну форму інвентарної картки й внести до неї необхідну інформацію.

Приклад відображення надходження благодійної допомоги грошовими коштами наведемо у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Надходження благодійної допомоги у вигляді грошових коштів на
реєстраційний рахунок

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1.	Надійшли на рахунок благодійні внески	324	712	800,00
2.	Сплачено постачальнику (не платник ПДВ) за	364/1	324	800,00
3	Оприбутковано медикаменти	234/1	364/1	800,00

Надходження благодійної допомоги в натуральній формі відображається за дебетом субрахунку 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень та кредитом субрахунка 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ». Касові видатки за надходженнями в натуральній формі відображають за дебетом субрахунку 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» та кредитом дебетом субрахунку 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень». Оприбуткування необоротних активів відображають за дебетом субрахунків 101 – 122 та кредитом субрахунку 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» і одночасно здійснюють запис за дебетом субрахунку 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» та кредитом субрахунку 401 «Фонд в необоротних активах».

Отримання допомоги, грантів чи дарунків повинно знайти своє відображення у формі фінансової звітності №4-2д (або №4-2м у разі отримання фінансового забезпечення установи з місцевого бюджету) – “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”.

2.2. Облік видатків спеціального фонду бюджетних установ

Доходи підрозділів формують базу, з якої надалі можуть покриватися видатки таких підрозділів. Таким чином, доцільно розглянути розподіл видатків бюджетних установ – медичних закладів. В основному всі видатки можна звести до найбільш загальних груп за кодами економічної класифікації видатків бюджету (КЕКВ) [89]:

– поточні видатки (КЕКВ 2000) – видатки бюджетів, що спрямовуються на виконання бюджетних програм та які забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок,

заходів та надання поточних трансфертів населенню і підприємствам (установам, організаціям);

– капітальні видатки (КЕКВ 3000) – платежі з метою придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), стратегічних і надзвичайних запасів товарів, невідплатні платежі, що передаються одержувачам бюджетних коштів з метою придбання, модернізації, будівництва, розширення, реконструкції, реставрації тощо подібних активів, компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням чи пошкодженням необоротних активів.

Щодо поточних видатків, то для медичних закладів значну частку складають видатки на оплату праці (2111) та нарахування на неї (2120), використання товарів і послуг, (2200), в т.ч. видатки на відрядження (2250) та оплата комунальних послуг та енергоносіїв (2270).

На даний час як для загального, так і для спеціального фонду, всі показники видатків по заробітній платі (і, відповідно, нарахувань) прив'язані до показника ліжко-дня. Затримки у такого роду видатках можливі лише при затримках зарахування сум асигнувань з державного бюджету по загальному фонду. Однак при розрахунку ставок заробітної плати береться усереднене значення, яке фактично для кожного відділення є досить індивідуальним. Інколи при затримках бюджетного фінансування нестача коштів може покривається за рахунок коштів спеціального фонду.

Взагалі, всі видатки і витрати бюджетної установи покриваються за рахунок джерел або загального, або спеціального фондів, залишається лише визначити в якій пропорції повинен розподілятися спеціальний фонд, для того, щоб стимулювати розвиток підрозділів, і дозволити функціонувати в нормальному режимі всій установі.

Видатки структурних підрозділів умовно можна розподілити на:

– захищені (обов'язкові для здійснення, без яких неможливо виконання установою своїх функцій; перелік захищених статей визначається Законом «Про державний бюджет»);

– незахищені менш пріоритетні (додаткові видатки для покращення мотивації співробітників підрозділу та підвищення якості надання основних послуг установою) (рис.2.6).



Рис. 2.6. Напрямки здійснення видатків (за КЕКВ)

Використання товарів і послуг (КЕКВ 2200) також є невід'ємною статтею видатків бюджетних установ, до них найчастіше входять видатки на канцтовари, меблі, матеріали для комп'ютерної та оргтехніки, спецодягу, паливно-мастильних матеріалів, лікарських засобів та продуктів харчування, оренду приміщень, оплату послуг сторонніх фахівців, наприклад, охорони та поточного ремонту тощо. Перелічені види видатків є супутніми до процесу здійснення функціональної та господарської діяльності установи, значним чином скоротити їх не буде можливості.

Щодо видатків на відрядження (КЕКВ 2250), то їх обсяги повинні залежати від очікуваних результатів: встановлення міжнародного співробітництва та зв'язків із іншими медичними закладами в середині країни та за кордоном; покращення якості медичного персоналу

(підвищення кваліфікації при проходженні відповідних курсів чи захисті дисертацій). Як наслідок відбудеться підвищення іміджу установи, який в довгостроковій перспективі відіб'ється на зміцненні фінансового стану.

Видатки на дослідження та розробки (КЕКВ 2280) можуть мати ті підрозділи, які мають значний позитивний фінансовий результат і мають тенденцію до сталого розвитку.

Загальний фонд бюджетних установ фінансує переважно поточні видатки, на капітальні надається відносно малий відсоток асигнувань, тож ми маємо справу з бюджетом споживання. При вирівнюванні обсягів фінансового забезпечення капітальних видатків можливий перехід до бюджету розвитку (рис. 2.7).

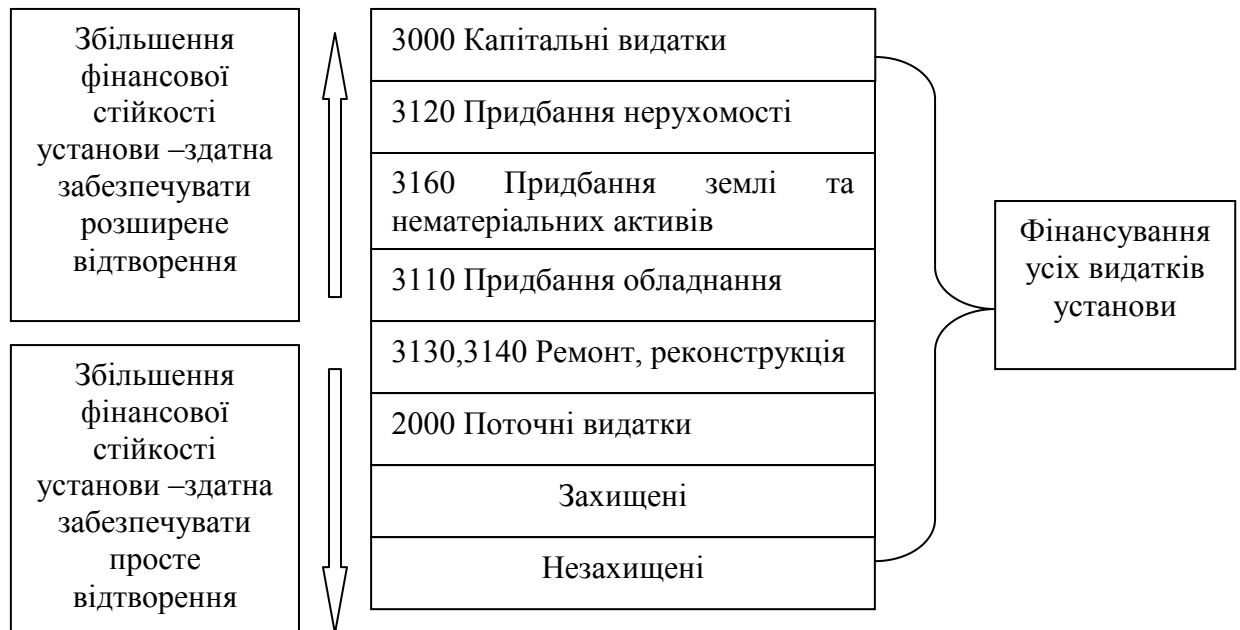


Рис. 2.7. Формування рівнів фінансового забезпечення видатків медичного закладу

Щодо капітальних видатків, то повністю уникнути їх фінансового забезпечення неможливо, оскільки всі будівлі, споруди, обладнання, інші необоротні активи мають свій строк корисної служби і часові межі експлуатації. Для підтримки нормального функціонування установи періодично необхідно нести видатки на відновлення деяких видів основних засобів або придбання нових.

Капітальні видатки включають за КЕКВ 3100 “Придбання основного капіталу”: обладнання, предмети довгострокового користування, придбання і будівництво житла, ремонт, реконструкція та реставрація житлового та нежитлового фонду; та 3160 “Придбання землі і нематеріальних активів”.

Для сучасного фінансового стану бюджетних установ, коли недофінансованими часто стають і поточні видатки, про фінансове забезпечення капітальних видатків мова практично не йде. Однак, зважаючи на неможливість уникнути подібних видатків, необхідно розрахувати річну потребу установи в цілому, і по підрозділам в фінансуванні елементів капітальних видатків.

Структура видатків за спеціальним фондом у розрізі кодів економічної класифікації видатків наступна (рис.2.8).

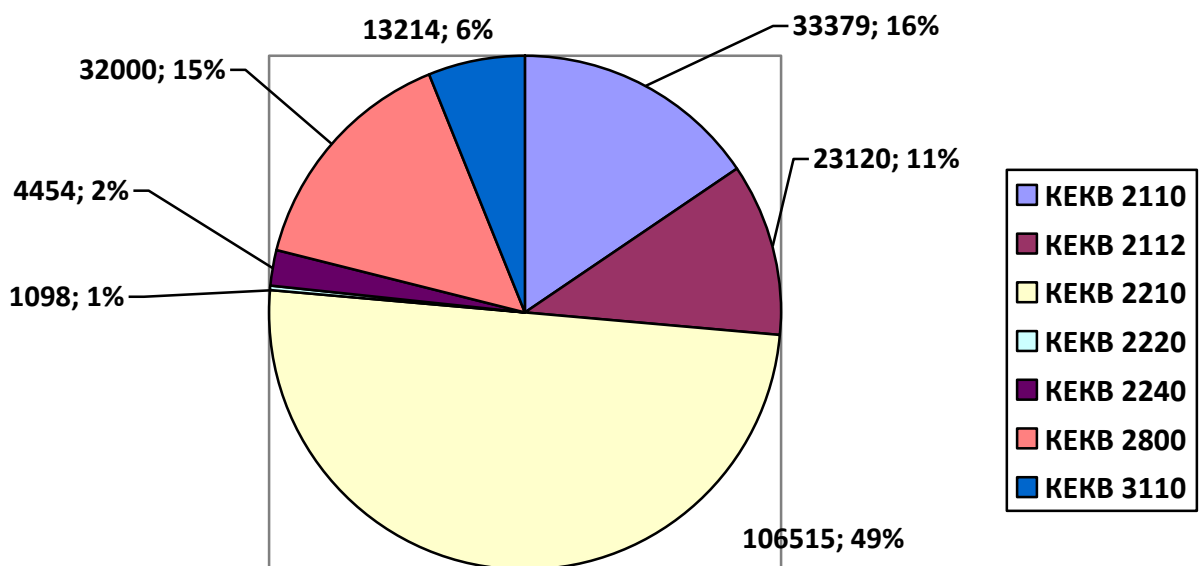


Рис.2.8. Структура видатків спеціального фонду Корецької ЦРЛ на 2015 рік

Як видно із рис.2.8, у кошторисі за спеціальним фондом установи заплановані капітальні видатки (КЕКВ 3100) – 32000грн., використання товарів і послуг (КЕКВ 2200) – 112 070 грн., з них видатки на медикаменти лише 1098 грн., видатки на заробітну плату КЕКВ 2110 – 56500 грн. і нарахування на заробітну плату КЕКВ 2120 – 23120 грн.

В бухгалтерському обліку особливості відображення видатків на рахунках обліку залежать від того, на які цілі були здійснені видатки установи. Бюджетні установи на рахунку 80 “Видатки загального фонду” відображають видатки, понесені за рахунок коштів державного бюджету.

Облік видатків за рахунок інших джерел у тому числі й коштів спеціального фонду ведеться по дебету рахунку 81 “Видатки спеціального фонду”, на якому протягом місяця враховуються всі прямі та непрямі витрати з надання послуг, передбачені кошторисом доходів і видатків за спеціальним фондом, за кожним видом діяльності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Розроблені субрахунки для рахунків 811-813 для медичних закладів

Рахунок	Аналітичні рахунки
Рахунок 811 “Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги”	811.0 Видатки за медичну послугу стаціонару 811.1 Видатки за медичними послугами поліклініки 811.2 Видатки за додатковими медичними послугами 811.3 Видатки за медичними оглядами по контрактах з юридичними особами 811.4 Видатки на навчання інтернів 811.5 Видатки за консультації професорів, доцентів і т.д у розрізі послуг (може визначатись кожним закладом відповідно до профілю та видів послуг
Рахунок 812 “Видатки за іншими джерелами власних надходжень”	812.1 Видатки на оренду майна установи 812.2 Видатки за отриманими благодійними внесками, грантами 812.3 Видатки від реалізації майна установи 812.4 Видатки для виконання окремих доручень
Рахунок 813 “Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду”	713.0 Видатки їдальні 713.1 Видатки від інших послуг

Узгодження рахунків із обліку спеціального фонду подано у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Узгодження рахунків із обліку спеціального фонду

Назва спецфонду	доходів	Рахунки для обліку грошових коштів	Рахунки для обліку доходів	Рахунки для обліку видатків	Рахунки для обліку результатів виконання кошторису
Власні надходження					
Плата за послуги (надання платних послуг, господарська діяльність, оренда майна, реалізація матеріальних цінностей)		313, 323	711	811	432
Інші власні кошти (гранти, благодійні внески, подарунки, кошти за дорученням, отримані відсотки за депозитом)		314, 324	712	812	432
Інші надходження спеціального фонду		316, 326	713	813	432

В кінці звітної періоду суми видатків списуються на рахунок 43 “Результати від виконання кошторису”, тобто проводиться їх закриття (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Основні бухгалтерські проведення з обліку фактичних видатків за спеціальним фондом

№	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків			
		Дебет	Кредит	Код	Сума , грн
1	Нараховано заробітну плату працівникам бюджетних установ	811-813	661	2110	500000
2	Нараховано ЄСВ	811-813	651	2120	120000
3	Затверджено звіти про витрачені підзвітні суми	811-813	362	2250	1000
4	Списано продукти харчування	811-813	232	2230	500
5	Списано матеріали на утримання установи	811-813	231,234, 239	2210	200
7	Нараховано плату за комунальні послуги та енергоносії	811-813	675	2270	580

Схему облікового процесу фактичних видатків проілюструємо на рис.2.9

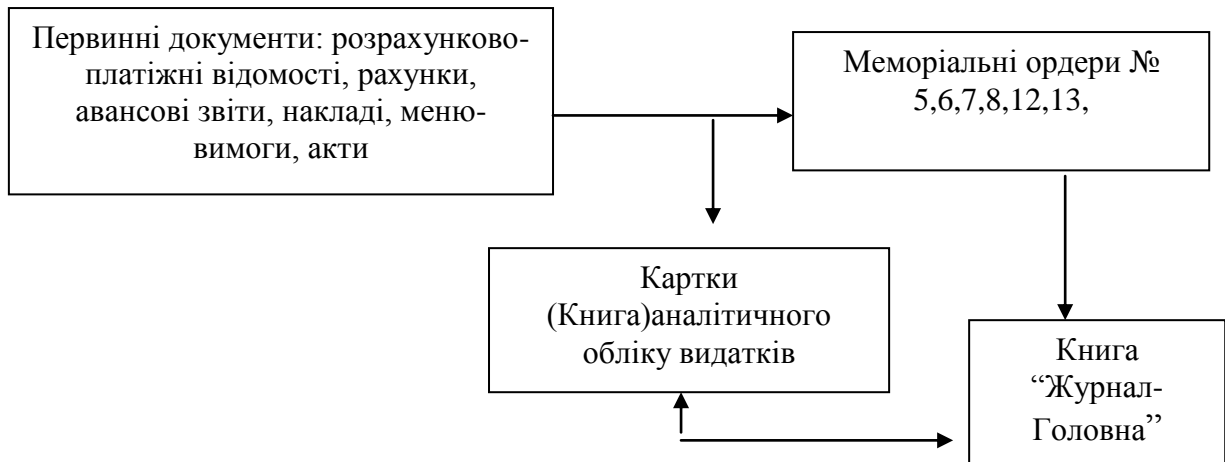


Рис.2.9. Схема облікового процесу фактичних видатків

Аналітичний облік фактичних видатків здійснюється на картках аналітичного обліку видатків, які ведуть щомісячно за кодами економічної класифікації видатків, за кожним кодом функціональної класифікації видатків, за загальним і спеціальним фондами.

При здійсненні видатків спеціальних коштів, інших власних надходжень та інших коштів потрібно дотримуватися такого порядку, який встановлено для коштів загального фонду.

2.3 Інформаційні технології в обліку спеціального фонду бюджетних установ

Розвиток суспільства характеризується сильним впливом на нього інформаційних технологій, які проникають в усі сфери людської діяльності, забезпечують поширення інформаційних потоків у суспільстві, створюючи глобальний інформаційний простір. Вони дуже швидко перетворилися на життєво важливий стимул розвитку не тільки світової економіки, а й інших сфер людської діяльності.

В умовах розвитку сучасних наукових технологій для інформатизації галузі охорони здоров'я впроваджуються автоматизовані системи

управління. Саме тому для отримання об'єктивної та своєчасної інформації все більше керівників використовують інформаційні системи.

Охорона здоров'я, звичайно, не є найбільш прогресивним сектором, при запровадженні сучасних інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ). Проте, за останні тридцять років комп'ютерні інформаційні системи поступово замінили паперові технології у медичних закладах Європи, і сьогодні важко уявити, як надавачі медичних послуг могли раніше працювати без цього. Однак, інформатизація галузі охорони здоров'я проходила без будь-якого генерального плану. Це призвело до ситуації, коли інформаційні системи взаємно несумісні, а розробка спільного інтерфейсу стає дуже вартісною.

Всі аспекти впровадження інформатизації в охорону здоров'я повинні мати належну нормативну базу у вигляді національних інформаційних стандартів на основі локалізованих міжнародних стандартів. Крім того, організація системи обміну медичною інформацією між закладами охорони здоров'я - це можливість створення єдиної бази нормативних документів стосовно методичної, статистичної інформації, стандартів використання інформаційних та телемедичних технологій – єдиного інформаційного медичного простору [72, с.15].

У медичних закладах виникають проблеми, що стосуються потреб розробки нових методик для отримання, обробки та подання інформації, пов'язаної з освоєнням нових технологій, видів продукції, надання послуг, ринків у галузі бухгалтерського обліку [12, с. 56-58].

У той час як комп'ютерні програми в галузі бухгалтерського обліку швидко розвиваються, в медичній сфері інформаційні технології обліково-аналітичного забезпечення лише починають використовуватися.

Переорієнтація системи охорони здоров'я (створення певних рівнів надання медичної допомоги Первинний (сімейна медицина), вторинний та третинний - спеціалізована медична допомога) потребує також відповідних кроків щодо забезпечення діяльності спеціалістів на рівні сучасних

технологій. Неможливо досягти суттєвих зрушень у цьому процесі без введення відповідних інновацій.

Діяльність спеціалістів медицини сьогодні потребує високого рівня інформаційного забезпечення, оскільки лікар виконує більше обов'язків, багато свого часу медичні працівники витрачають на заповнення документів на паперових. Впровадження сучасних медичних технологій дасть змогу підвищити якість надання послуг медицини. Тому використання сучасного комп'ютерного та програмного забезпечення є важливим під час економічного управління у сфері охорони здоров'я [50, с. 327-330].

Інформатизація медицини – це один із пріоритетних напрямів розвитку сучасного технічного прогресу. Особливого значення набули завдання збереження інформації про пацієнтів, статистичний аналіз, швидкий доступ до даних тощо. Важливими є підвищення ефективності праці сімейного лікаря, уникнення помилок під час діагностики та запису інформації до баз даних, стандартизація основних процедур [71].

Першим кроком розвитку інформаційних технологій у галузі охорони здоров'я стало залучення комп'ютерів до процесу надання медичних послуг, що також є актуальним і для Корецької районної лікарні, і використовувати найпростіші програми для ведення обліку.

Хоча на нашу думку доцільно було б аби комп'ютери у лікарні були об'єднані в локальні мережі. Це дасть змогу користуватися й обмінюватися інформацією відразу декільком співробітникам.

Для формування ефективної обліково-аналітичної роботи при організації автоматизованого обліку надання медичних послуг її доцільно здійснювати у декілька етапів (рис. 2.10)

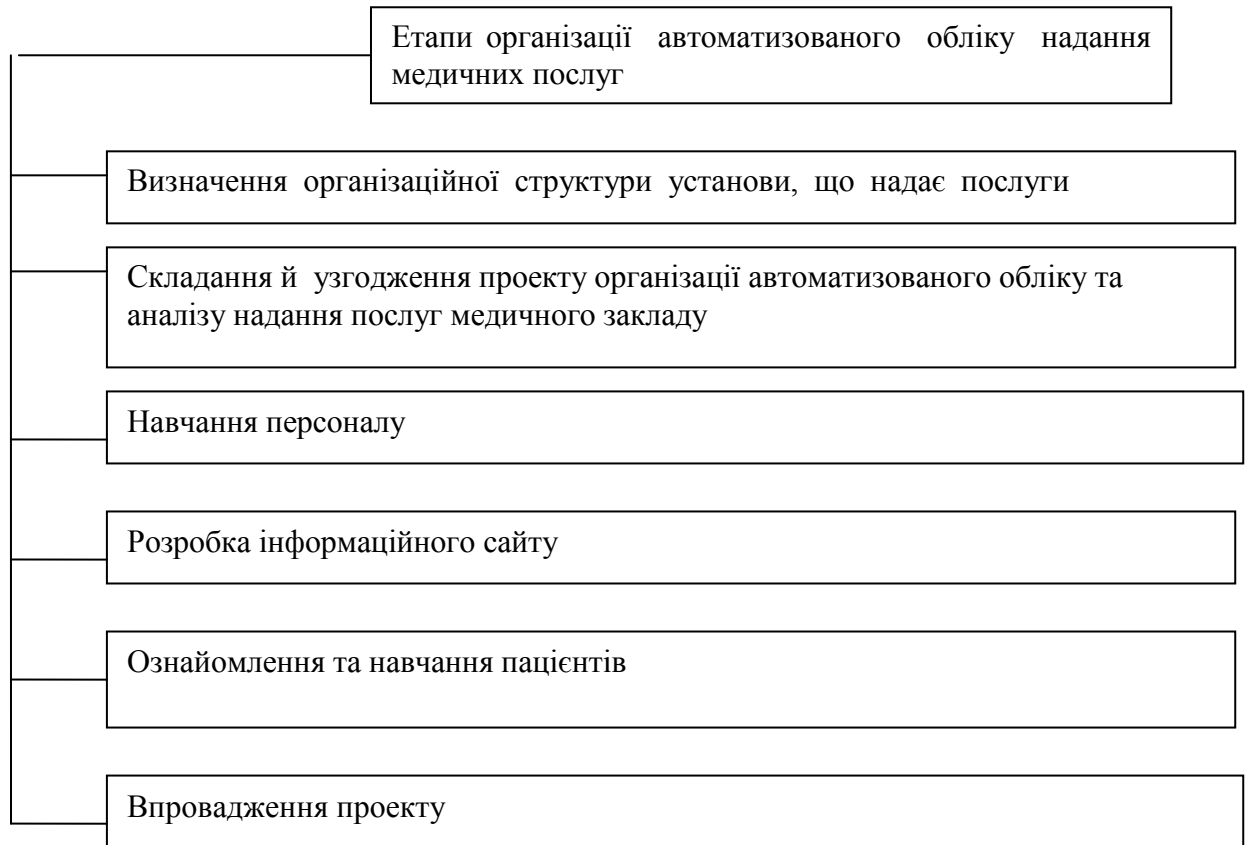


Рис. 2.10. Етапи організації автоматизованого обліку надання медичних послуг

Розглядаючи процес автоматизації як необхідність та ефективну альтернативу розвитку обліково-аналітичної роботи при організації обліку медичних послуг, доцільно виділити основні причини розвитку автоматизованого обліку галузі:

- 1) уникнення втрат інформації (через втрату паперової медичної картки пацієнта);
- 2) можливість позбутися залежності від почерку лікаря та повторного ведення даних;
- 3) швидкий доступ до інформації;
- 4) уникнення медичного персоналу заповнення медичних карток та звітів вручну;

- 5) можливість постійного та віддаленого доступу до необхідної інформації;
- 6) можливість консультації з іншими спеціалістами;
- 7) оперативна передача даних;
- 8) забезпечення медичного персоналу належним місцем та умовами праці, що відповідають розвитку інформаційних технологій;
- 9) економія часу пацієнта та медичного працівника завдяки попередньому запису на консультацію до лікаря.

Отримуючи інформацію щодо кількості та тривалості відвідувань до лікарів, скерувань на аналізи, інформацію про медичний персонал (заробітну плату тощо), експлуатаційні витрати та інші витрати, відділ обліку з допомогою інформаційної системи може швидко сформулювати інформацію щодо роботи медичного закладу та вартості послуг.

Використання нових інформаційних технологій в установах медицини, дозволить легко вести облік усіх наданих послуг, зданих аналізів, виписаних рецептів.

Також при автоматизації медичного закладу заповнюють електронні амбулаторні карти та історії хвороби, складають звіти і ведуть медичну статистику.

Використання інформаційних технологій у роботі медичних закладів установ, значно спрощує низку робочих процесів і підвищує їхню ефективність при наданні медичних послуг. Впровадження новітніх інформаційних технологій дозволить добитися підвищення ефективності діяльності медичних закладів та отримувати швидкий доступ до необхідних даних чи формувати звіти.

З цією метою автоматизації використовують технічне забезпечення, як набір матеріальних і нематеріальних засобів щодо виконання робіт, пов'язаних з опрацюванням інформації. Важливою складовою технічного забезпечення є програмне забезпечення. В даний час існує багато різноманітних програмних засобів для автоматизації бухгалтерського обліку.

Практично всі вони пропонують стандартний набір інструментів для полегшення праці бухгалтера і кращої організації бухгалтерського обліку. Створити програму, яка б задовольняла всіх користувачів, практично неможливо. Умови, в яких працюють програми та вимоги до них безперервно змінюються. Так, зі зміною законодавства, програма вже не може повною мірою відповідати встановленим до неї вимогам. Отже, для правильного обрання системи автоматизації бухгалтерського обліку, яка б відповідала всім потребам установи, необхідно чітко уявляти систему ведення обліку в організації та ретельно вивчити ринок пропонованих програмних продуктів [46, с.124].

На сьогоднішній день існує багато медичних інформаційних систем (МІС), які відрізняються вартістю та функціональними можливостями. Будь-яка інформаційна система для медичних закладів дає можливість зберігати основну медичну інформацію, отримувати деякі підсумкові результати, включає засоби захисту, перевірки прав доступу до інформації. Проте існують деякі принципові переваги та недоліки, особливості, які необхідно враховувати при виборі інформаційної системи.

Автоматизована інформаційна система у лікувальних закладах повинна мати архітектуру «клієнт-сервер» та базуватися на наступних основних принципах (рис 2.11):

Інформатизація соціально-економічних процесів є визначальною складовою розвитку сучасного суспільства, однак в умовах обмежених фінансових ресурсів, недостатності бюджетного фінансування коштів на повну автоматизацію обліку в установах соціальної сфери недостатньо.

На сьогодні на ринку представлено ряд програмних комплексів, однак враховуючи специфіку діяльності медичних закладів необхідно вибирати ті програмні продукти, які дозволять автоматизувати у комплексі як діяльність установи так і бухгалтерський облік зокрема. Однією із таких є Медична інформаційна система «ЕМСИМЕД», яка має на меті комплексну

автоматизацію більшості процесів, що відбуваються всередині лікувальних закладів.

Рис.2.11. Принципи відбору автоматизованих інформаційних систем у лікувальних закладах

Автоматизація процесів дозволить знизити витрати під час підготовки звітності, спростити та оптимізувати документообіг, зменшити кількість

помилки медперсоналу, зробити роботу лікувально-профілактичних закладів більш ефективною і покращити якість послуг, які надаються пацієнтам.

Як зазначається на сайті компанії, що «серед інших медичних інформаційних систем на ринку України «ЕМСИМЕД» як засіб автоматизації для лікувальних закладів одразу відрізняється просунутою архітектурою, можливостями впровадження та супроводу, рівнем захисту даних та підтримкою інтеграції зі сторонніми продуктами. Завдяки своїй модульній структурі, система в кожному окремому випадку конфігурується під конкретні потреби закладу і через те не потребує реорганізації бізнес-процесів» [44].

Також особливу увагу в інтерфейсі системи «ЕМСИМЕД» зроблено на зручності її використання. Так, багато типових операцій можна зробити лише в два кліки, в більшості полів існує функція автозаповнення та динамічного пошуку, а довідники завжди містять актуальну інформацію.

Запровадження повної автоматизації бухгалтерського обліку, забезпечить підвищення якості обліку, оперативність відображення господарських операцій, удосконалення процесу складання звітності, вчасного проведення обліку усіх первинних документів, зменшення кількості помилок .

Облік у програмах побудований на основі реєстрації вихідних даних - бухгалтерських проведення, відповідно до змісту господарських операцій.

Функції обліку медичних послуг в зазначеній інформаційній системі систематизовано на рис 2.12

Окремо слід зауважити, що облік наданих медичних послуг в модулі персоніфікований, де передбачено контроль віку і статі пацієнта, а також кількість наданих медичних послуг. У стаціонарі такий контроль здійснюється за медико-економічним стандартами, в амбулаторному закладі – згідно тарифікаторам медичних послуг.

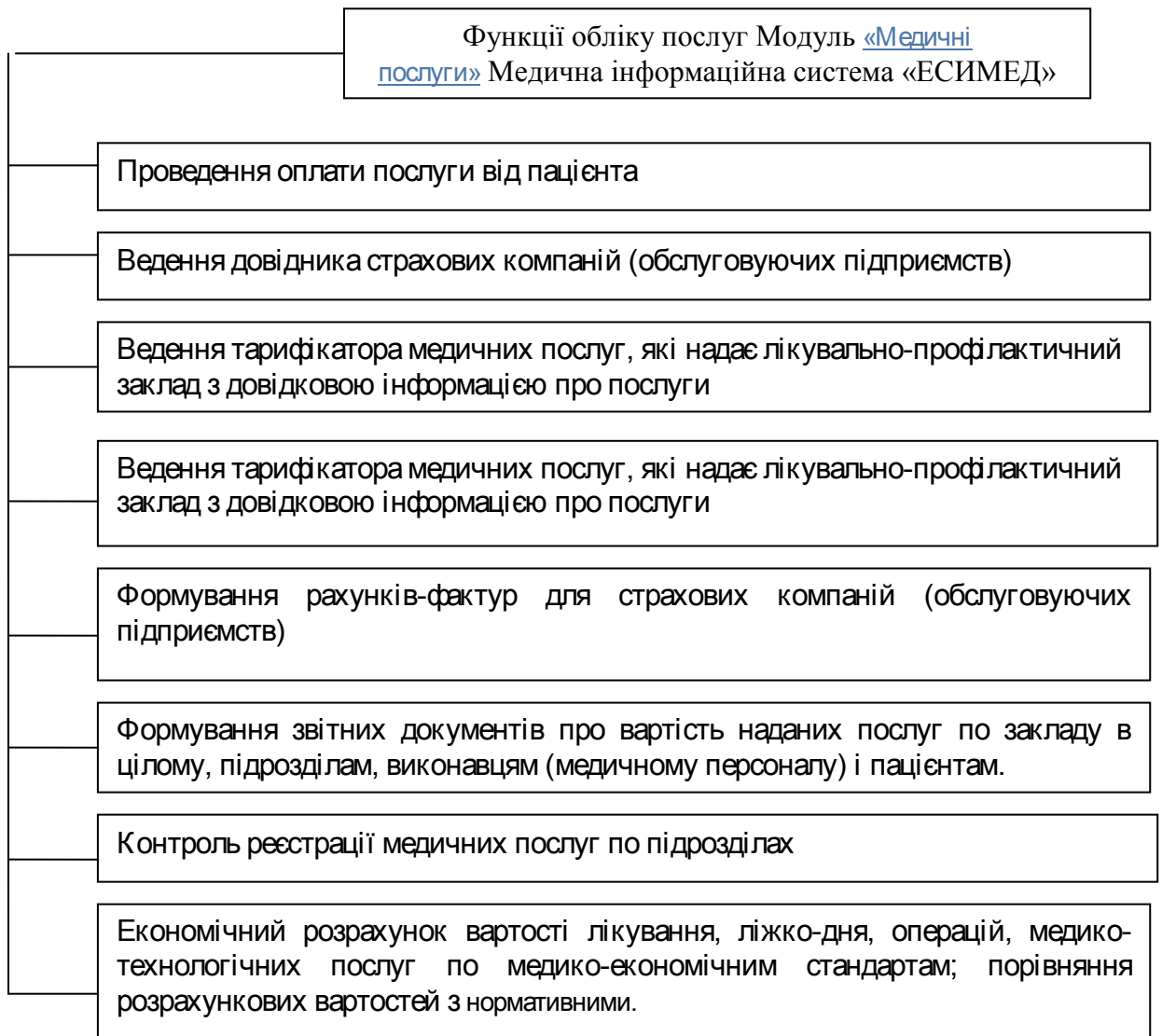


Рис. 2.12. Облік медичних послуг в медичній інформаційній системі «ЕСИМЕД»

Примітка. Побудовано за даними http://www.mcmed.ua/ua/medicinskie_uslugi

Кожна лікарня надає певний перелік послуг. У системі «ЕСИМЕД» це список (довідник), який складається з найменувань послуг, цін, артикулів та інших характеристик. Списки можна додавати і редагувати. Оскільки для різних клієнтів (пацієнтів, страхових компаній, інших контрагентів) ціни на одні й ті ж послуги можуть відрізнятися, прайс-листів може бути кілька. Перелік послуг із зазначенням вартості послуг у програмі має такий вигляд (рис. 2.13)

Название	Код	Цена
Лабораторные исследования	ЛД	
+ Биохимическая панель	БХ	
+ Гематологическая панель	ГП	
+ Общеклиническая панель	ЗК	
+ Бактериологическая панель	БП	
+ Гормональная панель	ГОП	
+ Патгистологическое панель	ПГ	
+ Урогенитальная панель	УГ	
+ Онкомаркеры	ОМ	
+ Аллергологический панель	АП	
+ Бактериологическое исследование материала из антибиотикограммой		
+ Аутоиммунологична панель		
+ Профиля		
Консультации		
Консультация аллерголога первичная	К1	13,00
Консультация аллерголога повторная	К2	12,00
Консультация анестезиолога	К3	115,76
Консультация гастроэнтеролога первичная	К4	220,50
Консультация гастроэнтеролога повторная	К5	101,43
Консультация гематолога первичная	К6	105,84

 Фрагмент переліку послуг

Рис. 2.13. Фрагмент переліку платних медичних послуг лікарні

Спочатку в МІС «ЕМСІМЕД» створюється базовий прайс-лист. Зазвичай його друкують у вигляді журналу, який потім можуть проглянути клієнти клініки для ознайомлення із запропонованими послугами. Крім базового прайс-листа існують прайс-листи страхових компаній, для яких ціни відрізняються. Формат прас-листа у зазначеній програмі насипний (рис. 2.14)

Название	Код	Изменение	Новая дата	Новая цена
Консультация анестезиолога	К3	3,70%	17.09.2013	120,00
Консультация гастроэнтеролога первичная	К4	-9,10%	17.09.2013	200,45
Консультация гастроэнтеролога повторная	К5	18,30%	17.09.2013	120,00
Консультация гематолога первичная	К6	70,10%	17.09.2013	180,00
Консультация гематолога повторная	К7	1,60%	17.09.2013	280,00
Консультация генетика	К8	8,80%	17.09.2013	180,00
Консультация гинеколога первичная	К11	31,70%	17.09.2013	180,00
Консультация гинеколога повторная	К12	-9,30%	17.09.2013	120,00


 Прайс-лист на услуги консультації

Рис. 2.14. Формат прайс-листа на послуги консультації фахівців у програмі «ЕНСИМЕД»

Якщо ж закладу необхідно зробити знижку на певні послуги або медикаменти, система пропонує два види знижок на вибір. Це знижка в розмірі певної суми (наприклад, для кожного пацієнта однакова сума знижки у гривнях), або процентна знижка (наприклад, 5%). Знижки можуть бути як глобальними, тобто поширюватися на всіх покупців, так і закріплюватися за конкретним пацієнтом або страховою компанією. Якщо страхова компанія працює від базового прайс-листа, то їй можна оформити знижку саме за допомогою цієї функції. Центри розрахунків виявляться особливо зручними в тих лікувально-профілактичних закладах, де є відразу кілька кас, і кожна дозволяє оплачувати тільки певні послуги.

За допомогою МІС «ЕНСИМЕД» заклад може прикріпити до кожної каси прайс-лист з необхідними їй позиціями. Налаштовуючи центри розрахунків, можна також призначити для кожного з них один з трьох найбільш популярних видів касових апаратів - Datex, Марія або ІКС. У систему вбудовані драйвера, так що підключення та налаштування дуже прості, і робота з апаратом не складе ніяких проблем. Крім касових апаратів можливе використання POS-терміналів, які проводять платіж через банк за допомогою Інтернет-з'єднання. системі «ЕНСИМЕД» присутній спеціальний однойменний модуль, присвячений збору статистики і генерації різноманітних звітів. В рамках модуля «Медичні послуги» система дозволяє

створити і роздрукувати такі документи, як замовлення, рахунки оплати, ордера (в тому числі і прибуткові касові ордери), прайс-листи, переліки послуг, а також звіти про надання послуг медичної допомоги. Також можна згенерувати фінансові звіти, наприклад документ із сумами нарахувань по страхових компаніях. Безліч фільтрів дозволяють уточнити запит і створити документ, що надає інформацію за конкретний період часу і\або в межах тільки зазначених центрів розрахунків.

Впровадження розвинених інформаційно-комунікаційних технологій у сферу охорони здоров'я дозволяє побудувати систему інформаційного забезпечення галузі, забезпечити роботу медичних установ, органів управління охорони здоров'я в єдиному інформаційному просторі. Це створює реальну можливість побудови системи «керованої» медичної допомоги, що дозволить інтегрувати роботу медичних установ регіону в єдиному медичному та фінансовому полі з поділом зобов'язань і спільною відповідальністю за кінцевий результат, у тому числі фінансовий. По суті йдеться про реальне використання принципів медичної та економічної доцільності.

Взаємовідносини між закладами стосовно обміну інформацією потрібно будувати на принципах, з одного боку, автономності їх організації, з іншого - корпоративності використання [85, с.15].

Наявність повної медичної інформації про населення, в тому числі фінансової, значно підвищує можливості місцевих органів самоврядування в організації медичної допомоги, дозволяє більш раціонально розподіляти бюджет, контролювати його використання. Оперативнішим стане забезпечення інформацією керівників органів охорони здоров'я, водночас цей процес значно спроститься. Виникає реальна можливість керувати як обсягами медичної допомоги, так і витратами на її надання в рамках існуючих тарифів. Такий підхід в інформатизації та управлінні охороною здоров'я готує ґрунт і значно спрощує запровадження обов'язкового медичного страхування.

Проте, незважаючи на всі плюси автоматизації бухгалтерського обліку установ охорони здоров'я, впровадження сучасних інформаційних програмних продуктів типу «Поліклініка» та «Стаціонар», «Медична послуга» та інші повна заміна людської праці на працю комп'ютера не є настільки реальною, принаймні в Україні, в найближчому майбутньому, щоб заперечувати дієвість «людського фактору».

Також доцільно при автоматизації обліку в медичних закладах здійснити перехід на електронну картотеку медичних історій пацієнтів. Це дозволить оптимізувати надання медичних послуг населенню та при запровадженні страхової медицини та дозволить мінімізувати витрати на охорону здоров'я [64]. При цьому проблемними питаннями залишаються: захист інформації про хвороби пацієнтів від публічного розголошення; навчання персоналу роботі з електронною картотекою.

Концепція електронної медичної картки базується на запровадженні та використанні єдиної бази даних про пацієнтів, доступ до якої зможуть мати медичні заклади, контролюючі органи та пацієнти. Електронну картотеку даних про історію хвороби пацієнтів доцільно доповнити обліковою інформацією. З метою забезпечення контролю необхідно в єдиній електронній картотеці фіксувати факт звернення пацієнтів до медичного закладу за допомогою, тривалість перебування і виписку з лікарні.

Доступ керівництва медичного закладу до інформації електронної картотеки пацієнтів сприятиме оперативному коригуванню діяльності за рахунок своєчасного поповнення дефіцитних медикаментів, оптимізації ліжок-місць, підбору необхідної кількості лікуючого та обслуговуючого персоналу тощо. Облікові дані про витрати на охорону здоров'я кожної особи в електронному вигляді також доцільно автоматизовано відправляти контролюючим органам та відповідним страховими організаціями з метою перевірки доцільності та ефективності надання медичних послуг. Це суттєво зменшить ймовірність маніпуляцій персоналом медичних установ щодо

фіктивної реєстрації звернень пацієнтів з метою списанням медикаментів та продуктів харчування.

Висновки до розділу 2

Дослідивши особливості методики обліку надання медичних послуг, можна зазначити, що через неврегульованість законодавчої бази та відсутність якісно організованого аналітичного обліку в медичних установах процес калькулювання собівартості та відображення його на відповідних рахунках не відповідає потребам практики. Запропонована система аналітичних рахунків обліку доходів та видатків сприятиме їхньому ефективному відображенню на рахунках та дозволить якнайточніше сформулювати показники доходів, витрат та собівартості.

Обґрунтовано необхідність виділення додаткових субрахунків для рахунків доходів – 71,72, 74 та видатків спеціального фонду – 81 для бюджетних установ – медичних закладів у відповідності до специфіки їх діяльності (стаціонар, поліклініка, медична послуга), місць отримання доходів та здійснення видатків, а також продуктів і послуг, що дозволило підвищити аналітичний рівень.

В умовах впровадження інформаційних технологій пропонується впровадження медичної інформаційної системи «ЕНСИМЕД», яка побудована на принципі окремих модулів. Для удосконалення обліку та контролю надання саме платних послуг медичним закладом вважаємо за доцільне впровадити модуль «Медична послуг», який дозволить автоматизувати процес надання послуги від встановлення цін, формування прайсів, огляду лікаря, взяття аналізів до оплати за послуги.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

3.1. Система державного фінансового контролю спеціального фонду бюджетних установ

Спеціальний фонд та видатки і доходи пов'язані з ним є одним з об'єктів контролю, що забезпечують можливість здійснення діяльності медичних закладів, що фінансуються з бюджету.

На сьогоднішній день існує достатньо невирішених проблем при здійсненні контролю за платними медичними послугами, що зумовлено динамічним розвитком інформаційної системи бухгалтерського обліку та потребами управління. Усе це призводить до гальмування розвитку процесу контролю платних медичних послуг та інших доходів у медичних закладах, які фінансуються з бюджету.

Функції контролю визначаються метою його проведення. Метою контролю є спостереження та перевірка відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт шляхом виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень.

Об'єктивна необхідність, сутність і значення контролю визначаються структурою державного та суспільного устрою країни. При цьому слід зазначити, що управління господарськими процесами в державі без належної організації економічного контролю спеціального фонду неможливе. Основною метою контролю є запобігання відхиленням від заданої програми у діяльності суб'єктів управління, а в разі виявлення відхилень – приведення керованої системи в стійке положення за допомогою всіх існуючих регуляторів.

Процедури контролю є методично пов'язаними з процедурами аналізу. Загальновідомо, що серед різновидів контролю виокремлюють такі

класифікаційні ознаки контролю: за суб'єктами та за органами, що здійснюють контроль, тощо. Відповідно, розрізняють зовнішній та внутрішній контроль. Чільне місце серед видів контролю посідає державний контроль, який охоплює контроль за дотриманням бюджетного законодавства, використанням державного та комунального майна.

При цьому виділимо мету, задля якої повинен існувати в державі з ринковою моделлю економікиДФК, а саме:

- забезпечення законності, доцільності та ефективного формування, розпорядження та використання державних фінансових ресурсів;
- орієнтування системи ДФК на бюджетний процес на всіх його стадіях;
- розвиток внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, які зосереджені в органах влади, міністерствах, установах та організаціях, що використовують бюджетні кошти і відповідають за надходження до бюджетів усіх рівнів;
- попередження та мінімізація фінансово-бюджетних порушень;
- гармонізація і координація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту мають відбуватися на центральному рівні державного управління;
- розмежування зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю на законодавчому рівні;
- уточнення змістовного наповнення і практичної реалізації попереднього державного фінансового контролю;
- підвищення ролі профілактично-запобіжної функції державного фінансового контролю, що ґрунтується на тому, що саме профілактика та запобігання зловживанням та правопорушення є основною місією державного фінансового контролю в умовах зміни його загальної парадигми, яка нерозривно пов'язана із впровадженням державного внутрішнього фінансового контролю в розрізі окремих його складових, вагоме місце серед яких займає саме внутрішній аудит бюджетних установ через те, що саме від його ефективності залежить цілком

результативність трансформаційних процесів реформування системи ДФК в Україні.

Державний фінансовий контроль реалізується державною фінансовою інспекцією через проведення державного фінансового аудиту та інспектування (рис.3.1).



Рис.3.1. Система державного фінансового контролю в Україні

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо

законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті [90].

Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності[42].

Основним завданням фінансово-господарського аудиту є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю. Під час проведення фінансово-господарського аудиту досліджуються первинні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.

На кожному етапі проведення фінансово аудиту посадовими особами органу державної фінансової інспекції (аудиторської служби) можуть надаватися керівництву бюджетної установи пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і порушень, які є обов'язкові до розгляду.

Посадові особи контролюючого органу у разі звернення керівництва бюджетної установи надають роз'яснення щодо здійснення операцій з

коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та організації внутрішнього фінансового контролю. Результати фінансово-господарського аудиту відображаються у звіті.

Три примірники аудиторського звіту передаються керівництву бюджетної установи, один з яких залишається у її справах, другий – подається разом з річним фінансовим звітом головному розпоряднику бюджетних коштів, а в разі його відсутності – територіальному фінансовому органу, третій – відповідному органу Державної казначейської служби [77]. Користувачами аудиторських звітів є розпорядники бюджетних коштів, фінансові органи та органи ДКСУ.

Основними завданнями ревізії бюджетних установ, до яких входять медичні заклади, є контроль за економним і цільовим витрачанням бюджетних коштів та матеріальних цінностей, їх збереженням, попередженням фактів безгосподарності та марнотратства.

Для цього перевіряється правильність проведення розрахунків за кошторисами та використання асигнованих з бюджету коштів, достовірність облікових і звітних даних, стан справ із збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей, дотримання законності та суворого режиму економії у витрачанні грошових коштів і матеріальних цінностей, ефективність затрат на поточний та капітальний ремонт, придбання обладнання й інвентарю, правильність нарахувань та виплат заробітної плати тощо.

За даними опрацьованої літератури можна стверджувати, що інспектування у формі ревізії бюджетної установи складається з таких етапів: початковий; дослідження об'єктів контролю; завершальний. Початковий етап передбачає організацію і планування ревізії. На етапі дослідження проводиться безпосередньо ревізія або тематична перевірка об'єктів контролю. На завершальному етапі проводиться оформлення результатів ревізії (перевірки) та вживаються заходи щодо усунення виявлених недоліків і порушень.

Досвід показує, що планові ревізії та перевірки фінансово-господарської діяльності установ і організацій поки що не дають бажаного результату, сама їх методика в більшості випадках не відповідає вимогам сьогодення.

Головними причинами такого стану є: недостатнє висвітлення методики проведення ревізій і тематичних перевірок; наявні розробки з даної проблеми не завжди доходять до безпосереднього виконавця – ревізора, хоча саме йому насамперед необхідно знати і застосовувати нові та діючі ефективні методи в проведенні ревізій та перевірок; необхідною умовою покращення якості ревізій і тематичних перевірок є використання нових методів і процедур контролю.

Якість ревізій та перевірок значно посилюється за умов використання контрольно-ревізійної діагностики. Фактично до цього часу була відсутня чітка методика, за допомогою якої можна ефективно прогнозувати ймовірність нераціонального використання бюджетних коштів.

Очевидно, необхідно розробити систему контрольно-ревізійних методик, з допомогою яких як до початку ревізії, так і під час її проведення можна було б діагностувати стан “вузьких” місць з точки зору того, чи є там типові відхилення. На перспективу, найкраще мати спеціальну контрольно-ревізійну діагностику для кожного об’єкта ревізії. Цю роботу своїми силами можуть виконувати безпосередньо КРП при наявності в них відповідних методик за галузями, видами установ та організацій і фінансово-бухгалтерських даних місцевих фінансових органів і відділень Державної казначейської служби.

Найбільш перспективною вважається трьохрівнева методика ревізії, яка зображена на рисунку 3.2.

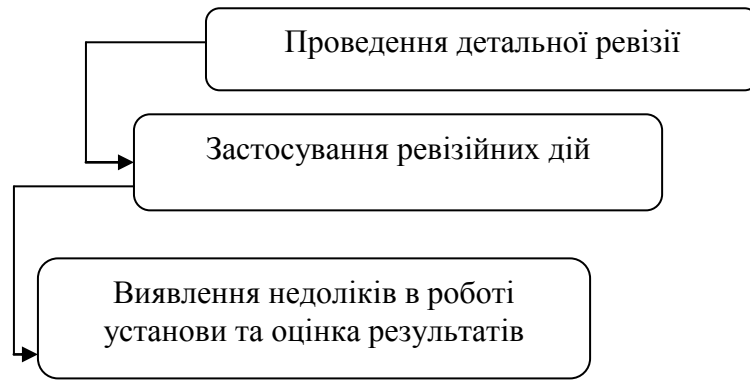


Рис. 3.2. Трьохрівнева методика ревізії

Суть її полягає в тому, що на першому рівні виявляють загальні недоліки в роботі установи (організації), які можуть вплинути на правильність ведення обліку. Доцільно виявити, які заходи вживаються щодо раціонального використання бюджетних коштів в розрізі об'єктів обліку.

На другому рівні слід застосовувати ревізійні прийоми, спрямовані на виявлення ознак, що вказують на можливість конкретних порушень щодо використання бюджетних коштів. Такими ознаками можуть бути відхилення фактичних даних від очікуваних або прогнозованих величин, невідповідності між взаємопов'язаними показниками тощо. Можливість їх виявлення виходить з послідовності фінансово-господарських операцій, а також взаємозв'язку та взаємозалежності кількісних і вартісних показників, які відображають ці процеси. Необгрунтовані нарахування і виплати заробітної плати спричиняють перевитрати фонду заробітної плати.

При розробці методики ревізії слід виходити не тільки із загальних правил обліку спеціального фонду, особливостей оформлення і руху первинних документів, ведення бухгалтерського обліку, але й результатів узагальнення контрольно-ревізійної практики, що найбільш часто зустрічається в установах освіти, порушень та зловживань.

На третьому рівні проводиться детальна ревізія тільки на тих ділянках, на яких виявлені суттєві зловживання або порушення.

Ревізія спеціального фонду буде включати ревізію наступних об'єктів (рис.3.3).

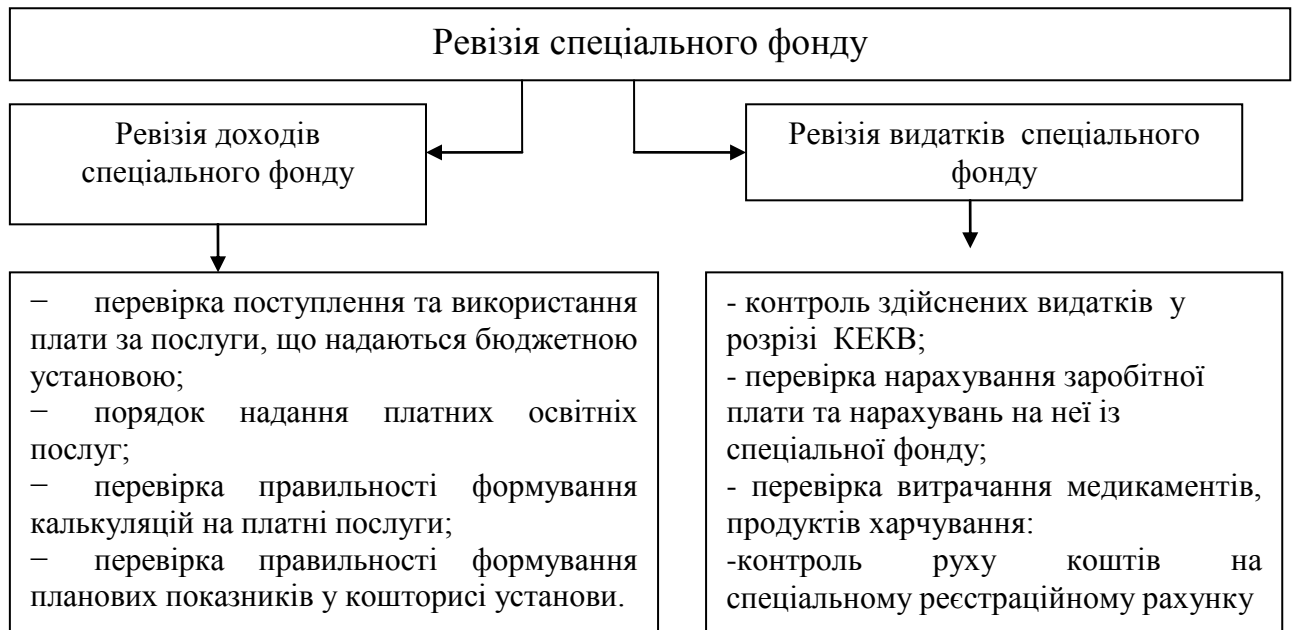


Рис. 3.3. Ревізія спеціального фонду медичного закладу

Для чіткого проведення ревізії та співпраці органів Державної фінансової інспекції (аудиторської служби) з бухгалтерією установи, необхідно розробити та представити для адміністрації бюджетної установи, зокрема Корецької ЦРЛ, програму дій (перевірки), яку подано в табличній формі (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Програма проведення ревізії спеціального фонду Корецької ЦРЛ

№ з/п	Найменування	Початок перевірки	Закінчення перевірки	Відмітка про виконання
1	Початок планової ревізії	14.02.2014 р.	14.03.2014 р.	
2	Перевірка відображення в обліку доходів	15.02.2014 р.	17.02.2014 р.	
2.1	Перевірка надання платних послуг (медичних, оренди, благодійних внесків)	20.02.2013 р.	22.02.2014 р.	
2.2	Перевірка повноти оприбуткування коштів в касу та на рахунки	23.02.2014 р.	24.02.2014 р.	
2.3	Перевірка відображення в обліку нарахування доходів (орендна плата, платні медичні послуги)	27.02.2014 р.	28.02.2014 р.	
2.4	Перевірка обґрунтованості затверджених калькуляцій	01.03.2014 р.	03.03.2014 р.	
4.	Аналіз проведеної роботи та підготовка висновку	06.03.2014 р.	10.03.2014 р.	

5.	Складання акту та завершення ревізії	13.03.2014 р.	14.03.2014 р.	
----	--------------------------------------	---------------	---------------	--

Таким чином, програма дій покращить роботу як контролюючого органу так і сприятиме співпраці працівників бухгалтерії з контролюючими органами.

В ході ревізії одним із важливих напрямків є перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліків, тобто чи є відповідність документів прикладених до виписок з записами оборотів по рахунках, що відповідають даним операціям.

Для цього вивчають чи відображена дана операція по руху грошових коштів на рахунку, а також чи правильно вона відображена в бухгалтерському обліку бюджетної установи, тобто чи правильно складаються нагромаджувальні відомості руху коштів спеціального фонду в органах Державної казначейської служби (меморіальні ордера №2,3), а також чи правильно перенесено дані меморіальних ордерів в головну книгу.

У ході ревізії спеціального фонду аналізуються правильність віднесення коштів, списаних за банківськими рахунками, на відповідні бухгалтерські субрахунки. При цьому сума коштів, відображена у меморіальному ордері №2 за дебетом субрахунків №364 “Розрахунки з іншими дебіторами” та №675 “Розрахунки з іншими кредиторами”, звіряється з даними за дебетом цього ж рахунку у меморіальному ордері № 6 “Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами”. Слід також звернути увагу на наявність у меморіальному ордері №2 випадків списання на фактичні видатки установи коштів, перерахованих на придбання матеріальних цінностей, виконання робіт та надання послуг, без попереднього відображення їх на відповідних бухгалтерських субрахунках.

Також одним із методів контролю спеціального фонду є аналіз виконання кошторису за спеціальним фондом, при цьому використовують такі форми звітності: Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги ф. № 4-1; Звіт про надходження і використання коштів за іншими джерелами власних надходжень ф.№ 4-2

(складають за надходженням як у натуральній формі, так і в грошовій); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду ф. № 4-3. Аналізуючи виконання кошторису за спеціальним фондом виходять з того, що вони спрямовуються на цілі, визначені при їх утворені. Розмір витрат встановлюється за кожним видом доходів спеціального фонду відповідно до обсягу роботи з урахуванням необхідності дотримання режиму економії у використанні ресурсів. Доходи, що надходять понад кошторис (або економія при виконанні), залишаються в розпорядженні установи, але можуть бути використані за наявності внесення змін до кошторису.

Тому доцільно проаналізувати виконання кошторису Корецької ЦРЛ за спеціальним фондом, який був сформований за рахунок надходжень у вигляді благодійних внесків, реалізації послуг, що надаються згідно з її функціональним призначенням, та оренди (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз доходів спеціального фонду Корецької ЦРЛ за 2015 рік, грн.

Вид доходу	За кошторисом	Фактично нараховано доходів	Відхилення (+,-)	Виконання, %
1. Власні надходження бюджетної установи	150278	181987	+31709	121%
1.1. Плата за послуги, що надаються бюджетними установами	52278	89392	+37114	170%
1.2. Від господарської діяльності	88000	71916	-16084	81,72
1.3. Плата за оренду майна бюджетних установ	10000	20679	+10679	206,79
2. Інші джерела власних надходжень	441420	449290	+7870	101,78
2.1. Благодійні внески, гранти, дарунки (грошова форма)	175646	183516	+7870	
2.2. Благодійні внески, гранти, дарунки (натуральна форма)	265774	265774	0	100
Всього спеціальний фонд	591698	631277	+39579	106,68

Таким чином, заплановано коштів за спеціальним фондом на суму 591698 грн., а фактично поступило 631277 грн. Перевиконання кошторису спостерігається по платі за послуги у сумі 37114 грн., що означає, що план виконаний на 170%, від господарської діяльності недоотримано коштів у сумі 16084 грн. (план виконано на 81,72%), від оренди майна надійшло коштів на 10679 грн. більше, ніж заплановано (виконання 206,79 %). Загалом виконання спеціального фонду кошторису складає 106,68 %.

Доходи за кошторисом визначаються на підставі чинних норм обслуговування, тарифів в розцінок із використанням за кожним видом коштів спеціального фонду специфічних вимірників, а також за даними попередніх років. Сума доходів залежить від обсягу та характеру послуг, а також умов їх надання.

Таким чином у процесі аналізу встановлюється склад власних коштів установи та виконання плану за надходженнями поточного року цілому і кожного їх виду. Аналіз утворення власних коштів кожного виду має особливості, зумовлені характером виробничих показників для визначення розміру надходжень та чинної нормативно правової бази надання платних послуг медичних закладів та норм Бюджетного кодексу України. .

Процедури аналізу видатків бюджетних установ націлені на контроль за їх використанням, запобігання нецільовому, нераціональному використанню коштів бюджету, що в результаті сприятиме досягненню головної мети діяльності медичних закладів – ефективному наданню медичних послуг населенню.

Після проведення інспектування (у формі ревізії) складається акт ревізії , який містить:

- титульну частину, де зазначається назва документа, дата, номер і місце складання та номер примірника;
- вступну частину, в якій зазначаються: підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місце знаходження, відомості про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку

та закінчення ревізії, період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб, що проводили ревізію та перелік посадових осіб, що відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю;

– констатуючу частину, в якій наведено: інформацію про результати ревізії в розрізі кожного питання програми, висновок про наявність чи відсутність порушень законодавства, наслідки правопорушень та пояснення посадової особи, суми відшкодувань [30]. Акт ревізії підписується керівником ревізійної групи та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю. В нашому випадку це буде директор училища та головний бухгалтер.

Необхідною умовою підвищення ефективності фінансового контролю є:

- введення жорсткого внутрішнього контролю за дотриманням посадовими особами Державної фінансової інспекції (аудиторської служби) чинного законодавства, притягнення до суворой дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних осіб;
- підвищення якості інформаційно-аналітичних матеріалів за результатами проведених ревізій та перевірок, що надсилаються керівникам центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ і організацій;
- підвищення оперативності та якості розгляду звернень громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань;
- активне дослідження і розробка методології контрольно-ревізійної роботи;
- запровадження телефонної “гарячої лінії” з питань дотримання працівниками органів Державної фінансової інспекції (аудиторської служби) чинного законодавства.

Таким чином, на даний час бюджетні установи знаходяться в нерівних умовах, якщо в одних проводиться державний фінансовий контроль у формі ревізії, а в інших – у формі аудиту. Адже після закінчення аудиту в аудиторському висновку буде тільки попередження на певне порушення, в той час, коли в акті ревізії буде вказана сума порушення і сума збитку, яку

потрібно відшкодувати. На нашу думку, необхідно врегулювати дані питання на законодавчому рівні.

2.3. Внутрішній контроль спеціального фонду бюджетних установ

Серед видів внутрішнього контролю розрізняють зокрема внутрішній фінансовий контроль та внутрішній аудит. У вузькому розумінні внутрішній фінансовий контроль – це система організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання [14].

Існує і більш розширене визначення сутності внутрішнього контролю. Так, внутрішній контроль є інструментом управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат [15].

Внутрішній аудит являє собою діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій. Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами [15].

С.О.Левицькою під системою внутрішнього контролю запропоновано вважати як послідовне визначення цілей контролю, оцінки стану контролю, процедур контролю, тестів на підтвердження питань, та визначено критерії оцінки стану внутрішнього контролю, застосування оптимального переліку і послідовності процедур контролю та тестів на підтвердження характерних елементів власного капіталу [27, с. 12 - 13].

Для забезпечення впевненості керівництва установи у виконанні встановлених норм і правил та підвищення ефективності процесів управління позитивний ефект здатне справити включення до системи державного внутрішнього контролю внутрішнього адміністративного контролю.

Серед низки нормативно-правових актів наявне єдине тлумачення сутності адміністративного контролю. Так, адміністративний контроль у органах Державної казначейської служби України – це перевірка відповідності процесів, виконуваних операцій та/або прийнятих рішень нормативно-правовим актам Казначейства України, дорученням керівництва, визначеним внутрішнім технологічним регламентам, повноваженням та відповідальності працівників [17].

Таким чином, внутрішній адміністративний контроль на рівні розпорядника бюджетних коштів слід представити як систему організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на перевірку відповідності процесів, виконуваних операцій та/або прийнятих рішень розпорядчим документам установи, дорученням керівництва, повноваженням та відповідальності працівників.

Стосовно рівнів внутрішнього аудиту бюджетних установ, то слід зауважити, що враховуючи вимоги вітчизняного законодавства, можна виділити два рівня:

1 рівень – централізований – з боку Держфінінспекції та її територіальних відділень;

2 рівень – децентралізований – рівень розпорядника бюджетних коштів (бюджетної установи).

До того ж, до елементів системи внутрішнього аудиту відноситься послідовність здійснення внутрішнього аудиту бюджетних установ. Елементами системи внутрішнього аудиту бюджетних установ є його забезпечення, до якого слід віднести: теоретичне, нормативно-методичне, інформаційне, комунікаційне, фінансове, матеріально-технічне та кадрове забезпечення.

Ефективність функціонування внутрішнього аудиту, яка являє собою міру точності або досягнення очікуваного стану внутрішнього аудиту. Слід зазначити, що вагоме місце займає саме методичне забезпечення аудиту, оскільки саме від його якості залежить ефективність процесу упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ (рис.3.4).



Рис. 3.4. Система внутрішнього аудиту бюджетної установи

Як свідчить рис. 3.4. у побудові дієвої, цілісної та ефективної системи внутрішнього контролю першочерговим заходом є виокремлення в окремий структурний підрозділ відділу внутрішнього аудиту установи та делегування йому контрольних повноважень, виконуваних різними структурними підрозділами.

Зокрема, підпорядкування посади ревизора окрім керівника установи головному бухгалтеру порушує принцип незалежності, що як наслідок унеможливорює формулювання незалежних та об'єктивних рекомендацій, консультацій та висновків, підтвердження достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності, і суперечить меті проведення як внутрішнього контролю так і внутрішнього аудиту.

Зосередження контрольних функцій у межах структурного підрозділу, що підпорядковується виключно керівникові бюджетної установи уможливить чітке розмежування суб'єктів та об'єктів контролю, призведе до впорядкування підпорядкованості суб'єктів контролю та до підвищення адекватності його результатів.

Тож, у структурі медичного закладу слід передбачити Відділ внутрішнього аудиту з внесенням у штатний розпис відповідних посад. У зазначеному структурному підрозділі слід передбачити сектор адміністративного контролю та інспектування і сектор фінансового та технологічного контролю.

Організаційна побудова відділу внутрішнього аудиту та його завдання представлені на рис. 3.4.

Формування інформаційно-комунікаційної системи контролю слід розглядати через сукупність елементів системи управління та їх взаємозв'язків.

Найбільш чітко сукупність елементів системи управління представлена в управлінському обліку та контролінгу та являє собою: планування; облік; аналіз; контроль; регулювання.



Рис. 3.4. Завдання та структурно-організаційна побудова внутрішнього аудиту медичного закладу як захід підвищення ефективності державного контролю.

Налагодження взаємозв'язків між зазначеними елементами і є побудовою інформаційно-комунікаційного середовища управління бюджетною установою, частиною якої є інформаційно-комунікаційна система контролю. Формування інформаційно-комунікаційної системи контролю і система управління установою загалом мають бути базовані на

грунтовній юридичній підтримці, що забезпечується наявністю у структурі установи юридичного відділу.

Розглянемо механізм формування інформаційно-комунікаційної системи контролю для забезпечення у розпорядника бюджетних коштів критеріїв ефективності галузевого контролю.

Перш за все, слід зауважити, що контроль виступає засобом організації зворотного зв'язку, завдяки якому суб'єкт управління отримує інформацію про об'єкт, який він контролює, та про виконання свого рішення [8, с. 152]. Отже, інформаційно-комунікаційна система вимагає як прямих так і зворотних зв'язків між суб'єктами та різноманітних їх комбінацій.

Слід зауважити, що основоположним у забезпеченні ефективності діяльності розпорядників бюджетних коштів загалом та медичних закладів зокрема є дотримання вимог сукупності нормативно-правових актів, що регулюють їх діяльність. Це вимагає наявності у структурі розпорядника бюджетних коштів юридичного відділу, до компетенції якого відноситься встановлення правомірності дій суб'єктів та фінансово-господарських операцій. Зокрема, у штаті фахівців юридичного відділу у обов'язковому порядку слід передбачити посаду фахівця зі спеціальними знаннями у галузі діяльності бюджетної установи.

Так, з метою недопущення правопорушень у медичному закладі від фахівця юридичного відділу вимагаються знання з вимог державного контролю за діяльністю медичних закладів, який здійснюється у формі акредитації медичного закладу. Акредитацією офіційно визнається, що заклад охорони здоров'я має умови для надання медичної допомоги, медичні працівники відповідають єдиним кваліфікаційним вимогам.

До повноважень юридичного відділу з питань галузевого контролю слід віднести формування комунікаційно-інформаційних зв'язків з сектором адміністративного контролю через доведення до його відома вимог нормативно-правових актів, що потребують виконання. Сектор адміністративного контролю, в свою чергу розробляє низку заходів, та

вносить пропозиції з закріплення їх виконання за відповідальними виконавцями, вносить пропозиції керівництву щодо заходів, необхідних для забезпечення підтвердження ефективності використання бюджетних коштів під час галузевого контролю. Керівництво установи розпорядчими документами по установі встановлює обов'язкові заходи та відповідальних виконавців. Сектор адміністративного контролю, в свою чергу розробляє план заходів стосовно контролю за станом виконання розпорядчих документів установи та інформує керівника щодо ходу їх виконання.

Отже, інформаційно-комунікаційна система контролю у медичному закладі має будуватися у контексті єдиної інформаційно-комунікаційної системи управління діяльністю.

До перспектив подальшого дослідження даного напрямку є побудова інформаційно-комунікаційної системи контролю та опрацювання єдиних методично-організаційних засад контролю через розробку Положення про відділ внутрішнього аудиту, посадових інструкцій працівників відділу аудиту та Методичних вказівок зі здійснення внутрішнього аудиту.

Висновки до розділу 3

1. У роботі проаналізовану систему державного фінансового контролю. Визначено елементи системи ДФК до яких відносять наступні складові: об'єкти (кого контролюють), предмет (що контролюють), суб'єктів (хто контролює), види, форми, методи, функції ДФК та забезпечення функціонування системи ДФК.

2. Державний фінансовий контроль проводять шляхом інспектування, державного фінансово аудиту та перевірки державних закупівель. У роботі проведено порівняння інспектування (проводиться у формі ревізій) та державного аудиту та визначено, що на даний час бюджетні установи знаходяться в нерівних умовах, оскільки після закінчення аудиту в аудиторському висновку буде тільки попередження на певне порушення, в

той час, коли в акті ревізії буде вказана сума порушення і сума збитку, яку потрібно відшкодувати. На нашу думку, необхідно врегулювати дані питання на законодавчому рівні.

3. Аналіз чинної організації контролю платних медичних послуг дозволив дійти висновку щодо необхідності впровадження системи внутрішнього аудиту як однієї із форм контролю за ефективністю діяльності усіх структурних підрозділів медичного закладу. З цією метою рекомендовано створити відділ внутрішнього аудиту та розробити Положення про відділ внутрішнього аудиту (контролю). Впровадження внутрішнього регламенту дозволить забезпечити особливий організаційний статус, незалежність та відокремленість відділу та, в свою чергу, гарантує справедливість та неупередженість суджень його співробітників.

4. З метою забезпечення використання бюджетних коштів відповідно до принципів побудови бюджетної системи України уточнено засади побудови внутрішнього контролю медичних закладів. Обґрунтовано необхідність створення відокремленого структурного підрозділу внутрішнього аудиту з підпорядкуванням його безпосередньо керівнику цстанови. Запропоновано складати програму контролю спеціального фонду та планів перевірки, здійснювати чіткий розподіл функціональних обов'язків працівників.

ВИСНОВКИ

1. На сучасному етапі розвитку медичної галузі фінансове забезпечення, передбачене у державному та місцевих бюджетах, не відображає її потреби, а лише визначається економічними можливостями держави. Для забезпечення розвитку, підвищення ефективності функціонування, особливо в умовах економіки з ринковими відносинами, система охорони здоров'я потребує суттєвої реорганізації в напрямі оптимізації обсягів фінансування. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми може бути зміна статусу медичних закладів, шляхом надання їм статусу автономних та визначення їх суб'єктами, які можуть господарювати самостійно. Тому доцільно змінити механізм розподілу бюджетних коштів на медицину шляхом впровадження гарантованого пакету медичних послуг та єдиного національного замовника, як це пропонується Кабінетом Міністрів України та Міністерством охорони здоров'я. При цьому буде відмовлено від фінансування закладів на основі постатейного кошторису (утримання інфраструктури) та переходу до оплати постачальникові фактично наданих послуг (оплата результату).

2. На базі чинної класифікації видів економічної діяльності та видатків бюджетних установ, яка забезпечує адекватне відображення інформації про видатки в бюджетному обліку за єдиною їх класифікацією, запропоновано класифікацію видатків медичних установ з урахуванням особливостей їх діяльності та видів послуг. Розширена у такий спосіб кількість класифікаційних угруповань позитивно впливає на побудову аналітичного обліку видатків (витрат), що сприятиме накопиченню інформації, необхідної для контролю видатків, як щодо обсягів, так і стосовно раціональної потреби у їх здійсненні.

3. Відповідно до сформованих в роботі визначень під “спеціальним фондом бюджетних установ” слід розуміти розроблений (на основі ретроспективного аналізу управлінської інформації) та підконтрольний

державі план формування та використання фінансових ресурсів (окрім бюджетних асигнувань) для забезпечення виконання соціальних завдань і функцій, які законодавчо покладені на бюджетну установу і здійснюються нею протягом бюджетного періоду.

3. Неузгодженість ознак класифікації доходів та видатків спеціального фонду бюджетних установ за принципами, визначеними в міжнародних стандартах обліку для державного сектору, та національною практикою вказує на неможливість визначення структури результатів госпрозрахункової діяльності медичним закладом. Уточнені ознаки класифікації доходів і видатків спеціального фонду для медичного закладу шляхом додавання таких ознак як: вид діяльності, місце здійснення видатків та отримання доходів (стаціонар, поліклініка, навчання інтернів), продукт та послуга конкретного підрозділу (терапевтична, хірургічна, лабораторна діагностика), що в дозволило запропонувати деталізацію рахунків обліку доходів та видатків спеціального фонду медичного закладу.

4. Дослідивши особливості методики обліку надання медичних послуг, можна зазначити, що через нерегульованість законодавчої бази та відсутність якісно організованого аналітичного обліку в медичних установах процес калькулювання собівартості та відображення його на відповідних рахунках не відповідає потребам практики. Запропонована система аналітичних рахунків обліку доходів та видатків сприятиме їхньому ефективному відображенню на рахунках та дозволить якнайточніше сформуванню показники доходів, витрат та собівартості.

5. Обґрунтовано необхідність виділення додаткових субрахунків для рахунків доходів – 71,72, 74 та видатків спеціального фонду – 81 для бюджетних установ – медичних закладів у відповідності до специфіки їх діяльності (стаціонар, поліклініка, медична послуга), місць отримання доходів та здійснення видатків, а також продуктів і послуг, що дозволило підвищити аналітичний рівень.

6. В умовах впровадження інформаційних технологій пропонується впровадження медичної інформаційної системи «ЕНСИМЕД», яка побудована на принципі окремих модулів. Для удосконалення обліку та контролю надання саме платних послуг медичним закладом вважаємо за доцільне впровадити модуль «Медична послуг», який дозволить автоматизувати процес надання послуги від встановлення цін, формування прайсів, огляду лікаря, взяття аналізів до оплати за послуги. В рамках модуля «Медичні послуги» система дозволяє створити і роздрукувати такі документи, як замовлення, рахунки оплати, ордера (в тому числі і прибуткові касові ордери), прайс-листи, переліки послуг, а також звіти про надання послуг медичної допомоги.

7. У роботі проаналізовану систему державного фінансового контролю. Визначено елементи системи ДФК до яких відносять наступні складові: об'єкти (кого контролюють), предмет (що контролюють), суб'єктів (хто контролює), види, форми, методи, функції ДФК та забезпечення функціонування системи ДФК.

8. Державний фінансовий контроль проводять шляхом інспектування, державного фінансово аудиту та перевірки державних закупівель. У роботі проведено порівняння інспектування (проводиться у формі ревізій) та державного аудиту та визначено, що на даний час бюджетні установи знаходяться в нерівних умовах, оскільки після закінчення аудиту в аудиторському висновку буде тільки попередження на певне порушення, в той час, коли в акті ревізії буде вказана сума порушення і сума збитку, яку потрібно відшкодувати. На нашу думку, необхідно врегулювати дані питання на законодавчому рівні.

9. Аналіз чинної організації контролю платних медичних послуг дозволив дійти висновку щодо необхідності впровадження системи внутрішнього аудиту як однієї із форм контролю за ефективністю діяльності усіх структурних підрозділів медичного закладу. З цією метою рекомендовано створити відділ внутрішнього аудиту та розробити

Положення про відділ внутрішнього аудиту (контролю). Впровадження внутрішнього регламенту дозволить забезпечити особливий організаційний статус, незалежність та відокремленість відділу та, в свою чергу, гарантує справедливість та неупередженість суджень його співробітників.

10. З метою забезпечення використання бюджетних коштів відповідно до принципів побудови бюджетної системи України уточнено засади побудови внутрішнього контролю медичних закладів, та спеціального фонду кошторису зокрема. Обґрунтовано необхідність створення відокремленого структурного підрозділу внутрішнього аудиту з підпорядкуванням його безпосередньо керівнику установи. Запропоновано складати програму контролю спеціального фонду та планів перевірки, здійснювати чіткий розподіл функціональних обов'язків працівників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Доходи суб'єктів державного сектора: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна інтерпретація/ О.В.Адамик//Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. С.29-36
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.
3. Бенько І.Д. Організації обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка” – Вип. 9. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2012. – С.272-276.
4. Бенько І.Д. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / І.Д.Бенько // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу. Вип. 8. – Тернопіль: Економічна думка, 2011. – С.254-257.
5. Бенько І.Д. Методика аналізу розрахунків у медичних установах / І.Д.Бенько // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу. Вип. 5. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – С.53-55.
6. 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.
7. 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.
8. Бенько І.Д.Організація обліку фінансово забезпечення закладів освіти / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту.

- Серія: Економічні науки. – Вип.11. – Ч.4. – Херсон: ХДУ. – 2015. – С.147-150.
9. 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.
10. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2456-17>
11. 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.
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
13. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : підручник / Р. Т. Джога, Л. М. Сідельник, М. В. Дунаєва. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.
14. Закон України “Основи законодавства України про охорону здоров’я” від 19.11.1992 р. №2801-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2801-12>.
15. Закон України «Про державний бюджет на 2015 рік» від 06.12.2014 № 5515-VI [Електронний ресурс] / Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/5515-17
16. 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.
17. 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
18. 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.
19. Канєва 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. Канєва. – К., 2002. – 21 с. (Київ. нац. торг.-екон. ун-т).
20. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: [монографія] / Г. Г. Кірейцев – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
21. 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.
22. Кондрашова Т.М. Класифікація витрат основної діяльності державних вищих навчальних закладів для потреб управлінського обліку / Т.М. Кондрашова // Схід. – 2004. – № 3. – С. 24–28.
23. 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.
24. Клименко О. М. Вдосконалення калькулювання платних послуг у медичних установах / О. М. Клименко, О. В. Басенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 11 (90). – С. 150-153.
25. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27–36.
26. Левицька С.О. Облік діяльності неприбуткових організацій: моногр. / С.О. Левицька. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 259 с.
27. Левицька С.О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій : моногр. / С.О. Левицька. – Рівне: НУВГП, 2005. – 347 с.

28. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ : моногр. / С.О. Левицька. – Рівне: УДУВГП, 2004. – 233 с.
29. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посіб. / В. І. Лемішовський. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект- захід», 2007. – 1104 с.
30. Лучко М.Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / М.Р. Лучко, І.Д.Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2016. – 360 с.
31. Лучко М. Р. Облік комерційної діяльності / М. Р. Лучко, О. В. Адамик. – Тернопіль : Карт- бланш, 2005. – 441 с.
32. Лучко М.Р. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М.Р.Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 2(9). – С. 98-109.
33. 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. ISBN 978-966-654-447-9
34. Лучко М.Р. Контроль в державному секторі економіки / М.Р. Лучко, Н.М. Зорій, Н.М. Хорунжак. Навчальний посібник. – Економічна думка. 2015. – 215 с.
35. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі / В. М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С.50-54.
36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 2 «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс] / Режим доступу: buhgalter911.com/Res/SOS/2.pdf
37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі №9 «Дохід від операцій обміну». від 01.03.2003 [Електронний ресурс] / Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/81055/9a.pdf
38. 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.

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс] / Режим доступу: buhgalter911.com/Res/stbuxgos/stbuxgos.aspx

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс] / Режим доступу: buhgalter911.com/Res/stbuxgos/stbuxgos.aspx

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

42. Пеліпадченко Р. О. Класифікація видатків та витрат в системі обліку бюджетних установ та організацій [Текст] / Р. О. Пеліпадченко // Науковий вісник Ужгородського університету / Серія: Економіка. – 2010. – Вип. 29. – Ч. 1 : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – С. 183-186.

43. 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>.

44. 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.

45. 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.

46. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-IV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
47. 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
48. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 [Електронний ресурс] / Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0456-12
49. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. N 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=228-2002-%EF>
50. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс] / Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0892-99
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс] / Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00
53. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Наказ Міністерства фінансів України » від 24.05.95 № [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/0168-95>

54. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України №1777 від 31.12.2004р. (редакція від 25.03.2006р.) / [Електронний ресурс]/режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%DO%BF]
55. Стадніченко О. В. Контроль за виконанням захищених статей видатків бюджету у ВНЗ та шляхи його оптимізації / О. В. Стадніченко // Вісник Запорізького національного університету: Зб. наук. праць. Економічні науки; Запоріж. нац. ун-т, держ. вищ. навч. заклад. – Запоріжжя, 2010. – №1(5). – С. 187 – 191.
56. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 роки Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
57. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>
58. 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:
59. Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання Наказ Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68 [Електронний ресурс] / Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00
60. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання Наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 № 100 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0747-00>

61. Пігош В.А. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах / В.А.Пігош // Соціально-економічні проблеми і держава: Електронне наукове фахове видання. – Тернопіль: Тернопільський національний технічний університет ім.Івана Пулюя та Академія соціального управління, 2012. – Випуск 2 (7). – С. 170 - 179.
62. Пігош В.А. Система облікового відображення власних надходжень державних вищих навчальних закладів і напрями її оптимізації / В.А.Пігош // Економічний аналіз: Збірник наукових праць. – Тернопіль: ВПЦ ТНЕУ “Економічна думка”, 2012. – Випуск 11. – Частина 4. – С. 270 - 274.
63. Рзаєва Т. Г. Доходи та витрати: облік за міжнародними та національними стандартами / Т. Г. Рзаєва, Л. В. Джулій, О. В. Слишинська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. – Т. 3. – С. 246-251.
64. Руденко Н. О. Автоматизація обліку доходів та видатків спеціального фонду як елемент управління вищим навчальним закладом / Н. О. Руденко // Вісник Хмельницького національного університету / Економічні науки. – Хмельницький, 2013. – Т. 3 (202). – № 4. – С. 67-71.
65. Руденко Н. О. Впровадження системи обліку доходів спеціального фонду державних вищих навчальних закладів в розрізі центрів відповідальності / Н. О. Руденко // Вісник Сумського національного аграрного університету / Серія “Фінанси і кредит”. – Суми: Видавництво “Довкілля”, 2012. – № 1. – С. 174-178.
66. 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”).
67. 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.

68. 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.
69. 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).
70. 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).
71. Рура І. В. Обліково-аналітичне забезпечення послуг в сімейній медицині / І. В. Рура // Науковий журнал “Вісник ЖДТУ”. – 2011. – № 4 (58). – С. 124-128.
72. Рура І. В. Особливості організації і методики обліку медичних послуг у бюджетних установах / І. В. Рура // Наукові записки. – 2013. – № 22. – С. 123-127.
73. 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).
74. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: [монографія] / С. В. Свірко – К., 2006. – 244 с.
75. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.
76. 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.
77. Сисюк С. В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах / С. В. Сисюк // Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна, 2014. т.Вип. 44.-С.51-55

78. 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
79. Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. Сушко, Л. Гізатуліна // Незалежний аудитор. - № 6 (липень). – 2012. – С. 56-57.
80. Сушко Н. І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. І. Сушко // Державний бухгалтер і аудитор. - № 1. – 2012. – С. 11-17.
81. Сафонова В.Є. Удосконалення фінансово-економічного механізму функціонування закладів вищої освіти в Україні / В.Є Сафонова // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 2 (11). – С. 102-109.
82. 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.
83. 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.
84. 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.
85. 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.
86. 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.

87. 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.
88. 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.
89. 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.
90. 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.
91. Чуприна Л. М. Бюджетна установа як особливий суб'єкт фінансових правовідносин / Л. М. Чуприна // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2009. – № 2 (88). – С. 103-110.
92. 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. – 440 с.