

РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'ЯMETHOD OF ACCOUNTING OF FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITIES
OF HEALTH INSTITUTIONS

Розглянуто особливості обліку фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я і проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку. Сучасне бачення проблем і перспектив організації обліку в закладах охорони здоров'я дає можливість раціонально організувати їх діяльність. Своєчасне впровадження міжнародних стандартів обліку гарантує правильний вибір розвитку їхньої діяльності. Сформульовано висновки за темою дослідження й узагальнено пропозиції щодо підвищення ефективності діяльності закладів охорони здоров'я.

Ключові слова: заклади охорони здоров'я, державний сектор економіки, фінансово-господарська діяльність, міжнародні стандарти обліку, послуги, нормативно-правова база.

Рассмотрены особенности учета финансово-хозяйственной деятельности учреждений здравоохранения и проблемы внедрения международных стандартов учета. Современное видение проблем и перспектив организации учета в учреждениях здравоохранения дает возможность рационально организовывать их деятельность. Своевременное внедрение международных стандартов учета гарантирует правиль-

ный выбор развития их деятельности. Сформулированы выводы по теме исследования и обобщены предложения по повышению эффективности деятельности учреждений здравоохранения.

Ключевые слова: учреждения здравоохранения, государственный сектор экономики, финансово-хозяйственная деятельность, международные стандарты учета, услуги, нормативно-правовая база.

The peculiarities of accounting of financial and economic activity of health care institutions and problems of implementation of international accounting standards are considered. Modern vision of problems and perspectives of accounting organization in health care establishments makes it possible to organize their activity rationally. Timely implementation of international accounting standards guarantees the right choice of development of their activities. The conclusions on the topic of the research are formulated and proposals are made on increasing the efficiency of the activity of health care institutions.

Key words: health care institutions, state sector of economy, financial and economic activity, international accounting standards, services, regulatory and legal framework.

УДК 657

Бенько І.Д.

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільський національний економічний університет

Постановка проблеми. Одним із ключових завдань, які стоять перед медичною установою, є прийняття своєчасних та адекватних рішень щодо ефективного використання ресурсів, тому необхідною умовою стає проведення детального аналізу і визначення факторів, які впливають на раціональне їх використання у діяльності установи. На нашу думку, необхідна правильна організація ефективного обліку, аналізу і контролю та визначення загальної концепції поліпшення й удосконалення цих процесів у державному секторі економіки та впровадження механізмів їх реалізації.

Забезпечення сталого фінансового розвитку лікарні та впровадження сучасних ефективних методів фінансового менеджменту є важливим складником розвитку закладу охорони здоров'я. Основними джерелами фінансування лікарні є бюджетні асигнування та кошти державних і регіональних цільових програм. Додатковими джерелами фінансових надходжень мають стати: благодійна допомога та кошти грантів; кошти добровільного медичного страхування; оплата за надані лікарнею послуги за угодами; надходження за послуги, які надає лікарня понад нормативи

надання безоплатної медичної допомоги; оплата за послуги, надані пацієнтам з їх ініціативи; добровільні внески та пожертви; інші джерела, не заборонені чинним законодавством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Над питаннями організації обліку в закладах охорони здоров'я працювала низка відомих вчених: П.Й. Атамас, І.Д. Бенько, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, Т.В. Канєва, Г.І. Кіндрацька, С.В. Левицька, В.І. Лемішовський, М.Р. Лучко, С.В. Свірко, С.В. Сисюк, В.В. Сопко, Ткаченко, Н.М. Хорунжак та ін. [2]. Проте, незважаючи на широке висвітлення у науковій літературі проблем, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку в закладах охорони здоров'я, не всі аспекти цієї складної та багатогранної проблеми належно обґрунтовано. Отже, питання правильності організації обліку в закладах охорони здоров'я вимагають подальшого вивчення та дослідження.

Постановка завдання. Головною метою цієї роботи є розроблення системи пропозицій щодо вдосконалення організації обліку в закладах охорони здоров'я в Україні в період упровадження міжнародних стандартів.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Заклад охорони здоров'я – суб'єкт господарювання будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, основним завданням якого є забезпечення медичного обслуговування населення на основі відповідної ліцензії та професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників.

Фінансування закладів охорони здоров'я для надання медичної допомоги в межах програми державних гарантій здійснюється з урахуванням концентрації коштів державного бюджету на охорону здоров'я.

Фінансування надання медичної допомоги закладами охорони здоров'я за рахунок коштів державного та місцевого бюджету здійснюється у відповідності до бюджетного законодавства шляхом укладення договорів про медичне обслуговування населення, виходячи з потреб населення у певних видах медичної допомоги, в межах загального обсягу бюджетних призначень головного розпорядника бюджетних коштів на відповідний рік.

За умови функціонування закладу охорони здоров'я як бюджетної установи на бюджетний період установлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань, здійснення платежів для виконання своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень.

Фінансове забезпечення діяльності закладів охорони здоров'я приватної форми власності з надання медичної допомоги в межах програми державних гарантій, відповідно до укладених із такими закладами договорів про медичне обслуговування населення, здійснюється у порядку, передбаченому для закладів охорони здоров'я державної і комунальної форм власності [2].

Безперервне поліпшення якості медичної допомоги є обов'язковим компонентом діяльності закладу охорони здоров'я та здійснюється під методичним керівництвом центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я.

Протягом останнього десятиліття у всьому світі й в Україні зокрема помітно зросла зацікавленість проблемами організації та менеджменту в охороні здоров'я. Однією з причин такої уваги дослідників і практиків у галузі громадського здоров'я є законні інтеграційні процеси, що відбуваються у системах охорони здоров'я, консолідування структур, які у тому чи іншому обсязі забезпечують збереження і поліпшення здоров'я населення: пологових будинків, лікарень, поліклінік, страхових і фармацевтичних компаній, органів управління, установ соціального захисту тощо. Відбуваються процеси, спрямовані на перспективу змін, як на рівні національних систем охорони здоров'я,

так і в міжнародних масштабах: упровадження медичного страхування; державне замовлення у сфері медичного обслуговування; автоматизація медичних закладів із переходом до фінансування залежно від обсягів та якості медичних послуг, які вони надають; оптимізація мережі лікувальних закладів відповідно до надання медичних послуг. В умовах пріоритетності економічних складників розвитку держави характер охорони здоров'я як частини соціальної структури суспільства виявляється ще й у тому, що установи та суб'єкти системи охорони здоров'я забезпечують економічну стабільність населення й як медичні структури відіграють важливу роль у відповідальності за продуктивність праці і здоров'я нації.

Збільшення кількості досліджень щодо питань реформування бухгалтерського обліку на рівні суб'єктів медичної сфери констатує посилення інтересу до цієї проблеми.

Дискусії та наукові позиції щодо калькулювання платних послуг бюджетних установ розпочалися з узаконенням права на їх надання. Частково проблема вирішувалася завдяки розробленню Методичних рекомендацій із цього питання. Однак у низці випадків вона залишилася невирішеною, оскільки щодо більшості підгалузей бюджетної сфери такі документи дотепер знаходяться на стадії обговорення. У своїх працях вітчизняні науковці прагнуть досягти оптимальності теоретичного обґрунтування підходів до калькулювання, сформулювати адекватні методики обчислення собівартості, побудувати ефективну модель обліку витрат на надання платних послуг.

Наявність значної кількості публікацій із питань калькулювання платних послуг указує на актуальність такого напряму наукових досліджень. Слід зазначити, що загалом авторські розробки спрямовані на дві найбільш масово представлені в національній економіці галузі – охорону здоров'я та освіту.

Провідний науковець О. Дорошенко у своїх дослідженнях стверджує, що головні бухгалтери повинні не лише констатувати результати виконання кошторису, а й приймати адекватні управлінські рішення щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів відповідно до їх функціонального призначення [5, с. 210].

Так, Н. Марценяк, Л. Гізатуліна та Н. Сушко розглядають специфіку реформування системи бухгалтерського обліку через призму можливостей суміщення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі з міжнародними стандартами та їх гармонізації зі статистикою державних фінансів та системою національних рахунків України. Вчені справедливо вважають, що поряд зі стандартизацією національної системи обліку з урахуванням міжнародних стандартів якісне кадрове забезпечення

(особливо головними бухгалтерами та іншими обліковими працівниками) є важливою передумовою ефективного функціонування бухгалтерського обліку в державному секторі [7, с. 35].

Вітчизняна облікова система в бюджетній сфері не відповідає сучасним світовим вимогам щодо прозорості інформації; достатньою мірою не забезпечує обліково-аналітичною підтримкою процеси прийняття рішень у системі державного управління та місцевого самоврядування; не дає змоги використовувати облікову інформацію для оцінювання ефективності діяльності суб'єктів бюджетної сфери. Значну роль у вирішенні цих питань покликана відіграти модернізація бухгалтерського обліку бюджетних установ та його гармонізація зі світовими стандартами.

Національне законодавство у цій сфері регулювання нестабільне, нормативно-правова база зазнає постійних змін, оскільки в процесі її формування одні нормативно-правові акти приймаються, інші відміняються або їх положення знаходять своє відображення в інших нормативно-правових актах шляхом дублювання. Разом із тим в останні роки все ж відбуваються певні позитивні зрушення у зазначеній сфері. Для вдосконалення законодавчого врегулювання за останній період було ухвалено цілу низку нормативно-правових актів.

Законодавче забезпечення цієї сфери, незважаючи на розгалужену систему нормативно-правових актів, потребує подальшого вдосконалення шляхом не кількісного, а якісного розвитку та гармонізації з міжнародними стандартами.

Під час проведення аналізу фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я необхідно визначити чинники впливу на ціну медичної послуги.

Ціна медичної послуги – це грошовий вираз вартості, ринковий параметр, що характеризує економічні відносини між продавцями і покупцями стосовно купівлі-продажу послуг і товарів. Система цін – це сукупність видів цін, взаємодія яких забезпечує ефективне функціонування ринкової економіки.

У цілому ціноутворення – це процес формування цін, визначення їх рівня і пошуку їх оптимального поєднання. За допомогою ціноутворення розв'язуються основні завдання у сфері охорони здоров'я: розширюється ринок збуту послуг охорони здоров'я та забезпечується баланс попиту і пропозиції медичних послуг.

Механізм формування цін – це процес аналізу господарюючими суб'єктами економічної ситуації і розроблення на цій основі цінової політики, що забезпечує досягнення поставлених цілей. Система регулювання цін є сукупністю регуляторів, що впливають на рух цін і забезпечують на цій основі сприятливі умови для ефективного функціонування ринкової системи.

Ціни на медичні послуги, які пропонуються медичною установою, в умовах ринкової економіки визначаються низкою зовнішніх і внутрішніх чинників. До зовнішніх чинників належать: регулююча роль держави на ціни і ціноутворення; характеристика медичних послуг і платоспроможність населення; рівень конкурентних цін, який склався на ринку медичних послуг; характеристика ринку даного виду медичних послуг. До внутрішніх чинників, які визначають ціну, належать: рівень постійних і змінних виробничих витрат медичної установи; пріоритети цілей, які ставить перед собою медична установа.

Всі медичні послуги, які надаються лікувальною установою відповідно до їх складності й обсягу, можна розділити на дві групи: прості медичні послуги та складні (комплексні) медичні послуги. Проста послуга складається з декількох процедур. Наприклад, така проста послуга, як консультація лікаря, включає процедуру звернення в реєстратуру, прийом оплати, видача направлення до лікаря, огляд лікарем пацієнта, заповнення амбулаторної картки, видача довідок.

До складної послуги можна віднести профілактичне обстеження для видачі довідки про стан здоров'я водіям транспортного засобу. У цьому разі пацієнт повинен бути оглянутий декількома фахівцями, кожне з цих обстежень може розглядатися як проста послуга. Для визначення вартості простої послуги її слід розділити на окремі процедури, визначити вартість кожної процедури і скласти одержані результати.

Економічними даними для розрахунку собівартості медичної послуги є: кількість штатних одиниць, фонд оплати праці, нарахування на фонд оплати праці; площа приміщень, які займає медичний заклад (відділ); усі матеріальні витрати згідно з КЕКВ чинного законодавства; вартість обладнання; амортизаційні відрахування (знос), розрахований відповідно до даних бухгалтерського обліку.

Метою формування собівартості медичної послуги є своєчасне, достовірне й повне визначення фактичних витрат, пов'язаних із наданням окремої конкретної послуги, а також контроль над використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Технологія розрахунку є досить складною і залежить від багатьох складників. Можливість правильно розрахувати вартість медичної послуги з урахуванням усіх складників дасть змогу поліпшити фінансовий результат медичного закладу, стане підґрунтям для більш ефективного управління ним.

Обчислення собівартості – це методологія, яка допомагає визначити витрати під час надання певної одиниці послуги. Такою одиницею може бути окрема послуга або кілька послуг. Після визначення собівартості послуги, її використовують

разом з іншими чинниками в процесі визначення ціни, яка встановлюється на таку одиницю та всі подібні одиниці. Калькулювання витрат спочатку передбачає виявлення кількості видів послуг, які надає підрозділ медичного закладу, а потім визначення обсягів кожного виду послуг.

Стосовно соціальної реабілітації учасників антитерористичної операції на Сході України та протезування осіб, постраждалих під час АТО, проводиться реабілітація учасників АТО у шпиталях ветеранів війни та інших закладах охорони здоров'я. Таке завдання є досить складним та новим для закладів охорони здоров'я і потребує термінового вирішення. Лікарні повністю укомплектовані кваліфікованими кадрами, що мають достатній досвід роботи з реабілітації учасників бойових дій, проте медикаментів та лікарських засобів, придбаних за рахунок коштів загального фонду, недостатньо. Значну допомогу в створенні належного забезпечення медикаментами надають волонтери, благодійні фонди, міжнародні організації тощо.

Висновки з проведеного дослідження. Можливими напрямками подальшого розвитку обліку, крім автоматизованої обробки інформації, є розроблення на галузевому рівні методичних рекомендацій з обліку платних послуг, що визначаються як доходи.

Вдосконалення формування кошторису доходів (загального і спеціального фондів) призведе до зміни у фінансовому забезпеченні та дасть можливість установі на власний розсуд використовувати частину фінансових ресурсів, які знаходяться у їх розпорядженні, здійснювати першочергові бюджетні видатки, що дасть можливість недопущення касових розривів у процесі виконання бюджету [1].

Основним напрямом оптимізації процесу фінансового забезпечення діяльності установ державного сектору є раціональне управління їх грошовими потоками на основі використання адекватних облікових технологій. Початковою точкою відліку в процесі обґрунтування шляхів вирішення проблеми щодо забезпечення ефективного управління грошовими потоками установ на основі використання раціональних облікових технологій є дослідження сутності категорії «грошові потоки».

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектора 1 «Подання фінансових звітів», грошові потоки визначаються як «надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів» [8]. На відміну від міжнародної практики бюджетного обліку НП(С) БО 101 «Подання фінансової звітності» взагалі не висвітлює змістовної сутності терміну «грошові потоки», а лише обмежується наведеним визначенням поняття «грошові кошти», яке трактується як «готівка, кошти на рахунках в органах Держав-

ного казначейства України, у банках та депозити до запитання».

На нашу думку, потребують спеціального дослідження проблеми правового, кадрового забезпечення державної політики у даному секторі економіки, вивчення досвіду зарубіжних країн щодо вирішення цих проблем і можливості застосування його в Україні.

Особливу увагу під час реформування обліку в державному секторі необхідно приділяти питанням кадрового забезпечення, адже «якісне кадрове забезпечення, особливо головними бухгалтерами та іншими обліковими працівниками, є важливою передумовою ефективного функціонування та визнання бухгалтерського обліку в державному секторі на міжнародному рівні».

Потребують подальшого опрацювання методологічні засади формування в обліку та звітності нових об'єктів обліку, які не були притаманні державному сектору, а саме інвестиційна, операційна нерухомість. Важливою потребою постає розроблення первинних документів з обліку таких об'єктів, порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку тощо. Необхідно переглянути та вдосконалити операції з обліку фінансових та нефінансових активів.

Об'єктивним підґрунтям щодо вдосконалення обліку в установах державного сектору має стати максимальне використання можливостей засобів комп'ютерної техніки та сучасних інформаційних технологій, які здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю операцій.

Система бухгалтерського обліку повинна надавати можливість прогнозування і визначення стратегії виконання бюджету та аналізу їх динаміки. Підвищення якості інформації, що відображається в бухгалтерському обліку, є одним із ключових моментів реформи бухгалтерського обліку в державному секторі. Вдосконалення методології, методики та організації обліку в установах державного сектору має принципове значення для посилення контролю над соціально-економічною віддачею всіх видів ресурсів і поліпшення якісних показників їхньої діяльності.

У сучасних умовах організація обліку в установах державного сектору зазнає суттєвих змін у напрямі забезпечення їх відповідності Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку державного сектору та можливої уніфікації з обліком суб'єктів господарювання. Результатом реформування має бути уніфікована система організаційного й інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, спрямована на забезпечення прозорості руху державних фінансових потоків для оцінки ефективності та результативності використання бюджетних коштів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бенько І.Д., Сисюк С.В. Організація обліку фінансового забезпечення закладів освіти. Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія «Економічні науки». 2015. Вип. 11. Ч. 4. С. 147–150.
2. Бенько І.Д. Оцінка ефективності системи управління запасами медичних установ: українська та світова практика. Інноваційна економіка. 2013. С. 200–203.
3. Бенько І.Д., Сисюк С.В. Аналіз запасів медичних установ. Сталий розвиток економіки. 2013. Вип. 1. С. 267–270.
4. Бенько І.Д. Методика аналізу розрахунків у медичних установах. Економічний аналіз. 2010. Вип. 5. С. 53–55.
5. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі. Бізнес Інформ. 2013. № 2. С. 209–211.
6. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 360 с.
7. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи. Науковий вісник БДФА. 2010. № 4. С. 35–37.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS). URL: www.minfin.gov.ua/www.ifac.org.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF THE TRANSFER PRICING IN TRADE

У статті розглянуто організацію обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. Визначено процес, завдання, суб'єкти та об'єкти такої організації на підприємстві. Виокремлено методичний, технічний та організаційний аспекти обліку трансфертного ціноутворення. Розглянуто структуру Положення про облік контрольованих операцій.

Ключові слова: організація обліку, трансфертне ціноутворення, облікова політика, контрольована операція.

В статті розглянуто організацію обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. Визначено процес, завдання, суб'єкти та об'єкти такої організації на підприємстві. Виокремлено методичний, технічний та організаційний аспекти обліку трансфертного ціноутворення. Розглянуто структуру Положення про облік контрольованих операцій.

дический, технический и организационный аспекты учета трансфертного ценообразования. Рассмотрена структура Положения об учете контролируемых операций.

Ключевые слова: организация учета, трансфертное ценообразование, учетная политика, контролируемая операция.

The article discusses the organization of accounting of the transfer pricing in trade. The process, tasks, subjects and objects of such an organization are defined at the enterprise. The article singled out a methodical, technical and organizational aspect of accounting transfer pricing. The structure of the Regulation on the accounting of controlled operations is considered.

Key words: organization of accounting, transfer pricing, accounting policy, controlled operation.

УДК 657.1

Карпенко І.В.

аспірант кафедри обліку та оподаткування
Київський національний торговельно-економічний університет

Постановка проблеми. Дані бухгалтерського обліку є основою інформаційного забезпечення будь-якого підприємства. Для прийняття управлінським персоналом рішень та ефективного виконання своїх функцій на підприємстві необхідна раціональна організація бухгалтерського обліку. Облікова система має бути організована з урахуванням особливостей діяльності кожного конкретного суб'єкта господарювання.

У зв'язку зі змінами в Податковому кодексі України та необхідністю звітування про здійснення операцій із трансфертними цінами актуальним є теоретичні та практичні дослідження організації бухгалтерського обліку трансфертного ціноутворення, формування облікової політики щодо контрольованих операцій на підприємствах торгівлі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробленню питань організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств та формування

облікової політики присвячено праці Т.В. Барановської, Ф.Ф. Бутинця, П.Є. Житнього, С.В. Івахненкова, В.В. Сопко, П.Л. Сук, В.М. Жук, О.А. Лаговської, Л.П. Нищенко, М.В. Корягіна, С.М. Міщенко, М.Т. Щирби, М.С. Пушкар та ін. Проте питання щодо організації бухгалтерського обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі залишається малодослідженим. Це свідчить про актуальність теми, а отже, зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження ключових аспектів організації обліку трансфертного ціноутворення та формування облікової політики щодо контрольованих операцій на підприємствах торгівлі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для ефективного управління системою трансфертного ціноутворення на підприємстві необхідно налагодити процес виявлення, вимірювання,