

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ГАЛУЗІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ**

*Досліджено особливості бухгалтерського обліку в галузі охорони здоров'я в Україні в історичному контексті. Проведено розмежування й визначено етапи розвитку обліку та встановлено їх взаємозв'язок з математичними відкриттями. Обґрунтовано можливості удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях на основі використання сучасних наукових досягнень інших наук*

**Постановка проблеми.** Соціально-економічні та політичні перетворення, що відбуваються в нашій державі в останні роки, вимагають відповідної трансформації в усіх сферах життєдіяльності суспільства, включаючи бюджетну сферу в цілому й систему охорони здоров'я зокрема.

Враховуючи інноваційність процесів, які активно конфігуруються у більш досконалу парадигму моделі функціонування галузі, цілком обґрунтовано виглядає необхідність розробки нової ідеології та мети діяльності суб'єктів охорони здоров'я, а також формування відповідної системи бухгалтерського обліку, контролю та аналізу.

**Стан вивчення проблеми.** З точки зору філософії буття усі нові процеси та явища так чи інакше викликані певними чинниками, а, отже, мають якийсь раціональне підґрунтя. Це підґрунтя може бути як позитивним, так і негативним, однак результат його дії завжди спрямований на поліпшення вже існуючої системи чи на створення нової.

Для України пошук можливостей забезпечення гідного місця в достатньо щільно зайнятому світовому економічному просторі, в тому числі в системі поділу праці, вимагає особливого акценту на галузь охорони здоров'я. Саме вона, на думку провідних вітчизняних і зарубіжних економістів [4; 6] виступає базовою передумовою економічної стабільності держави, запорукою високого якісного рівня життя її населення, а також міцними політичними позиціями.

У зв'язку з цим пошук нових моделей поширюється на, здавалось би, такі наукові напрямки, які з точки зору економічної теорії, не є важелями та рушіями прогресивних економічних, політичних і соціальних зрушень. В поле зору науковців у даному випадку потрапляє облікова система, яка із примітивного способу простої фіксації фактів господарського життя в сучасних умовах перетворюється в один із економічних важелів впливу на результати діяльності суб'єктів господарювання та національну економіку в цілому.

**Мета дослідження.** Полягає в обґрунтуванні взаємозв'язку пошуку шляхів удосконалення системи бухгалтерського обліку з його історичними аспектами та розвитком інших суміжних наук.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сучасні наукові дослідження в галузі бухгалтерського обліку в бюджетній сфері в основному спрямовані на виявлення можливостей забезпечення ефективності використання грошових коштів і поліпшення якості послуг. Зокрема такими проблемами займалися Атамас П.І., Джого Р.Т., Клименко О.М., Махуга Н.З., Свірко С.В., Сисюк С.В., Сушко Н.І., Фірсова С.Ю. і ряд інших. Проте лише окремі з вказаних науковців пов'язують шляхи підвищення результативності діяльності (стосовно бюджетних установ – це раціоналізація використання їх фінансового забезпечення) з історичними аспектами розвитку бухгалтерського обліку.

Однак побудувати розвинену прогресивну облікову модель неможливо без урахування вихідного атрактора – еволюції системи.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** У цьому контексті цілком справедливою є позиція М.С. Пушкаря, який вважає, що без конкретного історичного аспекту, без врахування подій історії, логіко-структурні методи, як замкнуті на себе системи відношень, можуть виродитись в антиісторичний схематизм, в упереджений, неадекватний опис предмета, далекого від реальної дійсності [7, с. 11].

Урахування існуючого вихідного базису при формуванні концепції удосконалення бухгалтерського обліку, як основи інформаційної системи прийняття управлінських рішень дозволяє подолати софізм та спорадичність умозаключень і досягти логіко-цілісної збалансованості його теорії.

Вивчення історії загалом, і історії бухгалтерського обліку зокрема, дозволяють найбільш результативно використати вже існуючі методи дослідження та методологічні підходи до вивчення предмета. Це, у свою чергу, сприятиме прогресу теорії, методології, організації і практики обліку та досягненню підвищення ефективності

використання ресурсної бази суб'єктів фінансово-господарської діяльності й усіх впливаючих з цього економічних наслідків.

Дослідження історичного розвитку теорії забезпечує можливість врахування динаміки змін принципів, мети, функцій та інших складових системи бухгалтерського обліку. На цьому акцентує увагу Г.Г. Кірейцев, котрий справедливо стверджує, що основне завдання розвитку методології національної системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах полягає у підвищенні наукового рівня обліку, орієнтації на розвиток науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, контрольної, регулюючої та прогностичної його функцій, не нехтуючи необхідністю подальшого розвитку функцій правового захисту суб'єктів господарювання та мотивації [3, с. 63].

Крім цього, згідно з думкою М.С. Пушкаря, розглядаючи розвиток як генезис, еволюцію та зміну моделі бухгалтерського обліку не як механічного, а органічного утворення, з'являється можливість визначити ті реальні перспективи подальшого розвитку, які обумовлені взаємозв'язком та взаємозалежністю її елементів в межах цілісної системи [7, с. 11].

Сучасними вимогами до даної системи є досконалість, простота та доступність. Одночасно вплив ринкових законів, правових умов, зростання обсягів видатків, часта зміна звітності, а також останні досягнення в галузі інформаційних технологій переводять удосконалення методів управління, в тому числі знаннями, у центр уваги переважної більшості дослідників і практиків. З огляду на це, облікова система має бути прозорою та виступати як логічна, необхідна й важлива компонента сучасної технології підтримки новітніх ініціатив в галузі охорони здоров'я.

Принцип єдності логічного і теоретичного передбачає пізнання системи бухгалтерського обліку в двох аспектах, як системно-логічного і як історико-генетичного утворення людської діяльності [7, с. 11].

Розвиваючи вказану позицію слід зазначити, що найбільшою проблемою в даному випадку виступає правильність вибору взаємозв'язуючих елементів системи, їх конфігурація та взаємний вплив. Найбільш вірогідним є той факт, що основою динамічного формування сучасної системи бухгалтерського обліку в галузі охорони здоров'я України виступає її організаційно-структурний історичний суцес.

Загальний аналіз розвитку галузі охорони здоров'я й, особливо, обліку у ній дозволяє виділити найбільш суттєві риси та характеристики і на цій основі обґрунтувати його періодизацію. Проведені дослідження дозволяють здійснити умовне розмежування розвитку системи бухгалтерського обліку в галузі медицини на 6 періодів. Такий поділ зроблено у відповідності з етапами організаційного формування охорони здоров'я: неорганізований, приватна медицина, церковна чи монастирська медицина, початок розвитку державних засад в медицині, радянський, сучасний.

I етап характеризується появою перших письмових згадок про наш народ, які стосувалися південної частини нашої держави (приморська смуга). Згадки про медичні досягнення в рукописах відсутні, однак на вазах грецької роботи, датованих III ст. зображена процедура видалення зуба, перев'язування рани, зупинки кровотечі. В цей період необхідна для запам'ятовування інформація фіксується з допомогою використання цілих чисел і раціональних дробів. Використовувалося абеткове числування, а форми записів нагадували оборотні відомості та містили лише натуральні величини (міри, які встановлювалися виходячи із частин людського тіла). Наприклад в медицині дуже поширеною була така міра як "пучка". Таким чином, визначений в результаті дослідження літературних джерел перший етап розвитку бухгалтерського обліку в галузі охорони здоров'я характеризується найважливішою особливістю – повною відсутністю загальної методології та будь-яких об'єктивних і теоретичних основ.

Другий етап розвитку обліку має в своїй основі кілька рис. По-перше, – це розвиток медицини на засадах родової, а пізніше монастирської (церковної) власності. По-друге, з'являються об'єктивні передумови для обліку – елементарна математика, писемність. Проте через примітивність управління, низький рівень писемності, клерикалізації тощо медицина не була прерогативою держави й, відповідно, у цей період облік не мав відповідних рис, притаманних обліку в бюджетних організаціях. Держава гунів, котрі в історії вважаються варварами, не виокремлювала медицину та не забезпечувала її розвитку. Початки державної належності охорони здоров'я належать до часів склавинів і антів, котрих також можна вважати прадавними предками українців. Вони не управляються однією людиною, а живуть у народовладді, і тому в них вигідні й не вигідні справи (витрати на медицину відносяться до останніх) велися спільно. Відповідно з цим облік набуває певної системності, адже починає формуватися згідно з принципом: дохід – витрати. У ранньослов'янській Русі медицина також розвивалася на засадах приватної власності. Облікові записи, які велися при цьому були призначені для визначення результату від надання медичних послуг.

Третій виокремлений етап припадає на період зародження християнства. Результатом цього стала поява на Русі нової форми медичного обслуговування населення – церковна (монастирська) медицина. Вона створювалася за аналогією до візантійської. Устав князя Володимира (996 р.) виступив основою для облаштування благодійних і медичних установ у Росії аж до XVIII століття. У X столітті вперше створена стаціонарна лікувальна установа у Київській Русі. Перші лікарні в Київській Русі були засновані в XI столітті й існували більшістю у формі богодільних притулків прикріплених до церков. У X-XIII столітті церковна практика допомоги розвивалась не тільки через монастирі, але і через парафії. На відміну від монастирської допомоги, парафіяльна була більш відкритою. У ній зосереджувалось все общинне, громадське і церковне життя. Парафія стала територіальною, адміністративною одиницею. В XV столітті в Україні були засновані перші медико - опікувальні заклади. Перебування в монастирській лікарні багатих хворих було платним, їм виділяли окремі келії та забезпечували відповідним доглядом і харчуванням. Встановлювалася плата виходячи з умов догляду й обліковувалася у спеціальній книзі. Що ж стосується незаможних, то вони лікувалися або безкоштовно, або ж, якщо могли, були зобов'язані працювати якийсь час на користь монастиря на ріллі, у візництві чи на промислах скотарні. Іноді при монастирських лікарнях улаштовували своєрідні амбулаторний прийом хворих, що прибувають з навколишніх сіл, тут хворі одержували ради і "обязы" (перев'язку ран і виразок). Пам'ятки древньої писемності свідчать про те, що майже в кожній з парафій існували богодільні. До особливо значимих форм парафіяльної благодійності можна віднести кредити з церковної казни грошей, хліба, насіння, які надавались окремим особам, а також громаді, часто під заставу майна. Облік у цей період в результаті появи грошей набуває оцінної функції. Цей історичний період часу стає початком розвитку медицини, котра належить до компетенції держави.

Щодо четвертого етапу слід відзначити певні відмінності в організації медицини в тих частинах України, котрі перебували під владою Польщі та Австро-Угорщини. Лікарське обслуговування на вказаних територіях перебувало в руках приватних осіб і монастирів. Натомість для лівобережжя й південної частини України була характерна більша соціально-державна спрямованість охорони здоров'я. Наприклад, у часи Кримської війни (1854-1856 рр.) було розпочато формування організації "Червоної Хрест". Відповідно до цього, оскільки у часи панування Польщі медицина на території українських земель не фінансувалася державою, облік вівся з огляду надання медичних послуг немедичними установами у приватному порядку. В переважній більшості медичні послуги надавались цирюльниками, а облікові записи робилися в книзі доходів і витрат.

У часи козацтва, котрі також віднесені до четвертого етапу розвитку бухгалтерського обліку, медицина (лікування у шпиталях) фінансувалася з козацького скарбу. Недоліком у даному випадку було те, що кількість шпиталів змінювалася без урахування потреб населення, а системний бухгалтерський облік відсутній. Функції ведення облікових записів вели полкові підскарбії – по два на полк, які управляли полковими та міськими поборами та щороку складали звіт. Вони були підпорядковані генеральному підскарбієві. Їх діяльність регулювалася спеціальними інструкціями.

Завданням підскарбіїв, крім керівництва збиранням грошових та натуральних податків, був контроль за їх витратами (в тому числі для медичних потреб), контроль над підлеглим їм органом та фінансовою стороною праці магістратів. Підскарбії мали скарбові канцелярії та так звану "Щетну комісію". Доходи та видатки козацького скарбу в цілому у спеціальних книгах обліковували скарбник і його підлегли. Окремо велася книга обліку касових операцій та матеріальних цінностей. Згідно архівних даних, починаючи з 1645 р. складаються міські і загальні кошториси витрат. Проте єдиних правил їх складання не було. Не велася і звітність про виконання кошторисів. Прикази збирали гроші і скеровували їх на різні потреби, в тому числі на медицину. Не дозволялося розголошувати інформацію про обсяги надходжень і їх використання. Залишок коштів переводився на наступні періоди. Облік надходжень від православних братств (так званих коштів допоміжних (у сучасній категорійній інтерпретації – благодійної допомоги)) не ведеться. Після створення міністерства фінансів (у 1802 р.) почав складатися кошторис, у якому серед інших показників подавалася інформація про видатки на медицину. Єдиних правил його складання не було, але 22.05.1862 р. Міністерство фінансів видало "Правила складання, розгляду, затвердження і виконання державного розпису". Було встановлено дату подання кошторису – до 15 листопада за єдиною формою. Бюджетні установи здійснюють свою діяльність відповідно до вимог законодавства та ієрархічної підпорядкованості, включаючи казначейство. У 1886 р. касова готівка казначейства об'єднується з обіговою готівкою Державного банку й облік розрахунків ведеться через банківську систему. Таким чином, на даний період припадає розробка методологічного підґрунтя бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях і в тому числі галузі охорони здоров'я.

П'ятий етап, котрий охоплює XX століття вирізняється широким спектром проблем і варіантів їх вирішення. У зв'язку з цим даний етап можна підрозділити ще щонайменше на чотири підперіоди: до –1938 року, 1939–1955 рр., 1956–1987 рр., 1988–2000 рр. Кожному з них притаманні власні специфічні риси. Зокрема у 1917-1938 рр. облік ведеться за простою схемою. У 1927 році в нормативних актах з'являється термін спецфонд. Використовується 3 плани рахунків: для обліку операцій з виконання кошторису витрат за бюджетом; для обліку операцій з позабюджетними коштами; для обліку операцій нестатутних підсобних господарств. 1939-1955 рр. характеризуються подвійною системою обліку. У даний період діють рекомендації щодо роздільного обліку виконання кошторису за бюджетом і позабюджетними коштами, через що бюджетні установи повинні були складати два баланси. У 1956-1987 рр. використовувалася єдиний План рахунків і складався один баланс. Також це період широкого розвитку централізації обліку та появи облікових реєстрів для машинної обробки. 1988-1999 рр. – для обліку характерна централізація та децентралізація, облік показників комерційної діяльності, позабюджетних коштів, відновлення казначейств. Проблеми, що притаманні цьому періоду: нерозробленість питань щодо визначення галузевих особливостей і їх урахування в обліку; відсутність у Плані рахунків бюджетних установ і організацій рахунків для відображення господарської діяльності (надання платних послуг), а саме рахунків витрат за елементами і статтями калькуляції; не розробленість методології та методики калькулювання і форм документації; відсутність системного контролю за наданням платних послуг через неврегульованість обліку і системи документального забезпечення; повне ігнорування економічним аналізом, як функцією управління, відсутність його методології та методики.

Шостий етап (2000 р. – по сьогодні) характеризується введенням Нового плану рахунків бюджетних установ, запровадженням нових форм реєстрів і звітності, формуванням нетто-балансу. Цей етап також вирізняється особливим інтересом науковців і практиків до міжнародного зближення систем бухгалтерського обліку, глобалізаційними процесами в даному напрямі. З цього приводу Левицькі С. відзначає: "міжнародна практика обліку в державному секторі свідчить, що процес реформування фінансового управління було зосереджено на розвитку класифікації доходів і видатків для бюджетних цілей. Уряди намагалися встановити зв'язки між системою обліку витрат та існуючою системою камерального фінансового обліку з єдиним записом. Набуваючи досвіду при використанні цих систем, все більше й більше територіальних органів дійшли висновку, що потрібно впроваджувати цілісні та інтегровані системи управління фінансами" [5, с. 36].

Проте М. Білуха, оцінюючи результати реформування бухгалтерського обліку та сформовані після 2000 року нормативно-методологічні документи вказував на те, що остання „не має єдиної наукової концепції про інтеграцію методології бухгалтерського (фінансового), внутрішньогосподарського (управлінського), статистичного та податкового обліку і звітності” [2, с. 22].

Основними проблемами є: недосконалість показників для обчислення обсягів фінансового забезпечення та складання кошторису; відсутність матеріальної зацікавленості працівників у наданні якісних медичних послуг і медичному обслуговуванні; проблеми з обліком платних послуг невіршені; локальна поява добровільного медичного страхування та відсутність бухгалтерського регулювання цих питань тощо.

Загалом з точки зору бухгалтерського обліку та економічних тенденцій, притаманних йому, логічним є поєднання деяких історичних періодів та розмежування усієї історії розвитку бухгалтерського обліку в галузі охорони здоров'я на чотири періоди: період зародження основ бухгалтерського обліку (1-9 ст.), період розвитку методології бухгалтерського обліку (10-19 ст.), період сталого розвитку системи бухгалтерського обліку (20 ст.), період сучасного бухгалтерського обліку (початок 21 ст.).

Зазначені періоди характеризуються власними визначальними особливостями. Вони вирізняють не лише способи збереження та відображення інформації, а й розширення предмета і можливостей бухгалтерського обліку (рис. 1.1).

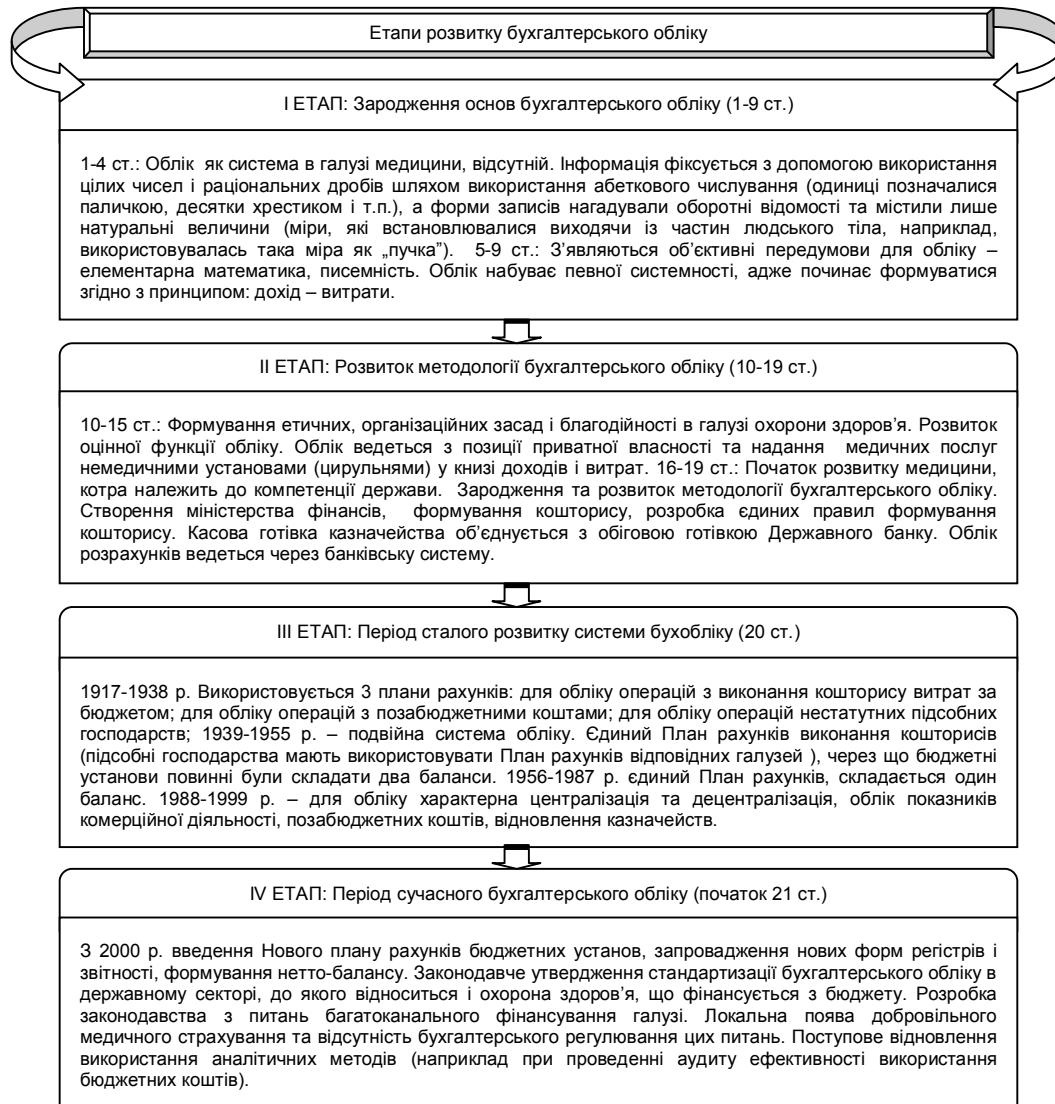


Рис. 1.1. Етапи розвитку бухгалтерського обліку в галузі охорони здоров'я в Україні

Показовим у цьому випадку є взаємозв'язок особливостей обліку, притаманних кожному історичному періоду з розвитком математики як науки. Зокрема, перший етап характеризується використанням цілих чисел, що відповідає періоду зародження математики як самостійної дисципліни. Другий – уособлює в собі використання знань, що виникли в період елементарної математики. Третій характеризується застосуванням у системі бухгалтерського обліку та діяльності бюджетних медичних закладів елементів математичного та наближеного аналізу, теорії ймовірностей, що відповідає періоду змінних величин у математиці. Четвертий етап – період сучасного бухгалтерського обліку характеризується відновленням використання аналітичних методів у обліковій практиці бюджетних установ.

Практика функціонування останніх вимагає застосування креативного підходу до даних, відображених

у системі бухгалтерського обліку для забезпечення визначення більш перспективних альтернатив діяльності. В даному випадку доцільним є використання наукових відкриттів не лише в математиці, а й інформатиці.

З огляду на встановлену закономірність, можна стверджувати, що можливим напрямом модернізації сучасного бухгалтерського обліку може бути спрямування до застосування сучасних математичних досягнень – теорії множин, функціонального аналізу, математичної логіки, теорії ймовірностей тощо

Тим більше, що сучасній обліково-аналітичній практиці бюджетних медичних організацій притаманні ряд проблем: недосконалість показників для обчислення обсягів фінансового забезпечення та складання кошторису; відсутність матеріальної зацікавленості працівників у наданні якісних медичних послуг і медичному обслуговуванні; невіршені проблеми з

обліком платних послуг; актуалізація потреби запровадження аналізу результативності діяльності, ефективності використання фінансових і матеріальних ресурсів для формування впливових управлінських рішень щодо подолання нерациональних витрат тощо.

П.І. Атамас з цього приводу зазначає, що попри значні успіхи в організації обліку в установах невиробничої сфери в результаті нормотворчої діяльності ДКУ, введення відповідних курсів у навчальні плани підготовки бухгалтерських кадрів у вузах, технікумах і коледжах, систематичні публікації з бюджетного обліку у професійних періодичних виданнях, є ряд теоретичних, методологічних та організаційних проблем, що вимагають термінового вирішення:

– у процесі економічної реформи відбувається переформування джерел фінансування установ невиробничої сфери – із загальнодержавного у місцеве;

– зростає частка позабюджетних коштів у складі джерел фінансування бюджетних установ;

– галузева специфіка окремих установ вимагає специфічного підходу до обліку їхньої діяльності;

– подальше впровадження ЕОМ в обліковий процес не завжди науково й методологічно обґрунтоване;

– поєднання в одній установі бюджетної і комерційної діяльності та її відображення в єдиній системі обліку [1, с. 5].

Ключовою умовою, на якій цілком справедливо зацентована увага, при цьому виступає проникнення ринкових відносин у бюджетну сферу та охорону здоров'я, як одну із стратегічних галузей національної економіки.

Загалом системний процес переходу галузі на економічні засади й механізми функціонування, який в науковій літературі [1, с. 5-6] розглядався як новий господарський механізм, розпочався наприкінці 80-х років минулого століття.

Впровадження у невиробничій сфері нового господарського механізму, використання різних форм господарювання (орендна, кооперативна, індивідуальна трудова діяльність тощо), як зазначає П.І. Атамас [1, с. 5], сприяли виникненню нових для бюджетних установ понять: колективний і орендний підряд, інтенсифікація виробництва, вартість підготовки спеціаліста, вартість медичних послуг і т. ін.

На основі оцінки вказаних характеристик науковець робить висновок, що вони зумовлюють специфіку і новизну в методології та організації обліку і вимагають відповідного теоретичного обґрунтування, що необхідно для посилення контролю за використанням ресурсів та покращання якісних показників роботи бюджетних установ [1, с. 5].

Практика обліково-аналітичної та контрольної діяльності даного періоду вирізняється неврегульованістю та різноманітністю. "в одних установах створюють дві бухгалтерії (бюджетну і госпрозрахункову), в інших – вводять два плани рахунків (один для обліку використання бюджетних коштів, а другий – для обліку підприємницької діяльності), у третіх – складають окремі облікові реєстри і т. ін." [1, с. 5].

Хаотизм і неврегульованість порядку відображення фінансово-господарських операцій, що виникли в результаті впливу ринкових важелів, наклали негативний відбиток на економічні результати діяльності суб'єктів галузі охорони здоров'я. Значно погіршило ситуацію приховане підвищення цін і зниження рівня життя народу. По суті справи бюджетна галузь, як і національна економіка в цілому, увійшла в смугу стагнації. Ситуативно, без належної наукової оцінки, урядові рішення були спрямовані на перерозподіл коштів для розвитку галузей матеріального виробництва, а соціальні напрямки почали фінансуватися за залишковим принципом. Нестача бюджетних коштів змусила прийняти рішення про запровадження у бюджетній сфері системи платних послуг. Специфіка суб'єктів, яка полягає у віднесенні їх до неприбуткових організацій, вимагали пошуку найменш радикальних підходів до фінансового забезпечення та їх обліку. Саме тому законодавством було вирішено цю проблему наступним чином: усі кошти, що надходять з різних джерел слід планувати в єдиному кошторисі та обліковувати як фінансове забезпечення. В цей період вводяться поняття бюджетні та позабюджетні кошти. Одночасно надходження останніх не виступає підставою зменшення бюджетного фінансування.

На думку науковців і практиків [1; 5; 6] відбувся перехід до механізмів адміністративного регулювання, зміна підходу до системи фінансування. Проте попри це, ніяких системних змін поліпшення якості надання послуг не відбулося. Незмінною залишилася також схема управління галуззю.

Недостатньо регламентована облікова система щодо коштів, отриманих від надання платних послуг, також не

сприяли більш ефективному функціонуванню суб'єктів галузі охорони здоров'я. Позначився саме не непослідовний підхід і безсистемність впровадження нових підходів. Це вказує на необхідність взаємопов'язаного впровадження нових заходів, процесів, а не епізодичне використання окремих ринкових механізмів. У випадку надання платних медичних послуг одночасно мали бути вирішені проблеми методології, організації та методики відображення таких операцій і їх результатів в бухгалтерському обліку.

Подальше погіршення стану вітчизняної охорони здоров'я відбулося внаслідок системної кризи, яка охопила українське суспільство у XXI столітті.

Національна система охорони здоров'я зіштовхнулася з двома складними проблемами: з одного боку, катастрофічною нестачею матеріально-фінансових ресурсів, а з другого – з їх нерациональним використанням [4].

На цій тезі акцентують увагу багато науковців і лише окремі з них пов'язують катастрофічне становище медичної галузі з кризою галузевого управління, нерациональним використанням коштів, поганою матеріально-технічною базою і, що найважливіше, – з недосконалістю облікової системи, відсутністю належного контролю й аналізу ефективності використання фінансового та ресурсного забезпечення.

Зокрема, вважається, що в охороні здоров'я досі збережені колишні управлінські стереотипи, де базою регулювання виступають адміністративні важелі, а в структурі фінансування медичної допомоги спостерігається значна перевага витрат на високовартісну стаціонарну допомогу та орієнтування на вузьку спеціалізацію лікарських кадрів первинної ланки. Водночас ізоляція бюджетної охорони здоров'я від механізмів ринкового регулювання зробила її заручницею ринкових відносин, що призвело до ситуації, коли всі фінансові потоки ідуть повз галузь, вимиваючи через тіньові механізми значні бюджетні ресурси [4].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Подолання розглянутих стереотипів в управлінні й удосконалення структури фінансового забезпечення у зв'язку з появою нових економічних явищ і ринкових процесів повинно виступати першоосновою розвитку галузі охорони здоров'я для соціально орієнтованої держави. Проте не лише нові економічні відносини служать поштовхом до ефективнішого розвитку. Відкриття в математиці, інформатиці й інших науках, а також реальні процеси змін об'єктів обліку та управління служать базовими передумовами вирішення організаційно-управлінських, інформаційних і ряду інших проблем забезпечення ефективності функціонування суб'єктів медицини та підвищення якості послуг, які надаються ними. Відповідно й дослідження вказаних позицій стають перспективними, адже формування більш адаптивної до сучасних умов системи охорони здоров'я в результаті абіогенезу неможливе.

#### Список використаної літератури:

1. *Атамас П.І.* Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник / П.І. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с. 2. *Білуха М.* Бухгалтерська наука України в XXI столітті / М.Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 22. 3. *Кірейцев Г.Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: Монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с. 4. *Кузьменко В.* Способи подолання кризи у сфері охорони здоров'я / В. Кузьменко // Персонал. – № 9. – 2007. [Електронний ресурс: <http://www.personal.in.ua/article.php?id=584>]. 5. *Левицька С.* Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34-38. 6. *Перетяка О.* Медична допомога та ринкове регулювання / О. Перетяка // Медична газета. – № 12. – 2005. [Електронний ресурс: <http://www.vz.kiev.ua/med/12-05/9.shtm>]. 7. *Пушкар М.С.* Філософія обліку / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с. 8. *Фирстова С.Ю.* Бухгалтерський учет в медицине / С.Ю. Фирстова. – М.: Ай Пи ЭР Медиа, 2007. – 283 с.

ХОРУНЖАК Надія Михайлівна – докторант кафедри обліку в бюджетній і соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету

Наукові інтереси:

– проблеми модернізації обліку в бюджетних установах