ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЗАЯЧКІВСЬКА ОКСАНА ВАСИЛІВНА

УДК 657.1:330.534.4

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ: ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

ЖИТОМИР – 2010

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі обліку і аудиту в Національному університеті водного господарства та природокористування Міністерства освіти і науки України (м. Рівне).

Науковий керівник: кандидат економічних наук, професор
Зубілевич Світлана Яківна,
Національний університет водного господарства і природокористування (м. Рівне), професор кафедри обліку і аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Свірко Світлана Володимирівна,
ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана" (м. Київ), професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

кандидат економічних наук, доцент
Остапчук Тетяна Петрівна,
Житомирський державний технологічний університет, декан обліково-фінансового факультету

Захист відбудеться "23" червня 2010 року о 14^{00} годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103.

Автореферат розіслано ___ травня 2010 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради О.В. Олійник

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Інтеграція України в Європейський союз потребує реформування бюджетної сфери в цілому та охорони здоров'я зокрема, установи якої покликані забезпечувати виконання важливих соціально-економічних функцій державного значення. Насамперед, це пов'язано з невідповідністю рівня вітчизняних медичних послуг вимогам, які ставляться до них в умовах ринку. Вирішенню цього завдання сприятиме запровадження в межах вітчизняної бюджетної системи охорони здоров'я багатоканального механізму фінансового забезпечення: практика розвинутих країн світу свідчить, що в якості фінансових джерел у закладах охорони здоров'я країн паралельно виступають державні кошти, кошти медичного страхування, благодійні внески та оплата за лікування безпосередньо в касу або на рахунок в банку. Включення бюджетних медичних закладів до процесів надання платних послуг та медичного страхування вимагає попереднього формування методичних і організаційних засад їх інформаційного забезпечення з урахуванням специфіки розвитку економіки України, положень вітчизняного законодавства, потреб користувачів інформації.

Поступове залучення бюджетних медичних закладів до товарообмінних операцій, а отже набуття медичною послугою характеристики не тільки продукту діяльності, а й товару, формує вимогу переходу від затратного управління до управління за результатами, яке має бути побудоване на дієвій системі бухгалтерського обліку та контролю. Чинний бухгалтерський облік в бюджетних установах як в цілому, так і в частині обліку доходів і видатків зокрема, недостатньо адаптований до дієвого й адекватного відображення усіх явищ, об'єктів та операцій, притаманних процесам, котрі вже існують в галузі охорони здоров'я. Це стосується тих операцій, які пов'язані з наданням платних медичних послуг, для відображення яких необхідно передбачити відповідну систему рахунків.

Питання обліку та контролю доходів і видатків діяльності бюджетних установ розглядалися в роботах П.Й. Атамаса, П.Т. Ворончука, Р.Т. Джоги, Е.П. Дедкова, С.Я. Зубілевич, М.М. Каленського, Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької, І.О. Кондратюка, В.І. Крисюка, С.О. Левицької, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.І Шуляк, І.Д. Фаріона, О.В. Юрченка.

Аналіз праць вітчизняних і закордонних вчених свідчить про вагомість та практичну цінність отриманих наукових результатів. Втім, варто відмітити поодинокий характер досліджень в сфері обліку та контролю діяльності бюджетних медичних закладів та відсутність таких досліджень у системі обліку та контролю доходів і видатків вказаних суб'єктів господарювання. У затвердженій у 2007 році "Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки" передбачено розробку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (далі – МСБОДС). Останні, на відміну від вітчизняної практики, передбачають застосування методу нарахування обліку доходів і витрат.

Подальшого дослідження потребують питання контролю доходів і видатків бюджетних медичних закладів з огляду на недостатню розробленість теоретичних і методичних підходів щодо формування системи контролю, підвищення їх значимості в удосконаленні механізму управління державною власністю і фінансовими ресурсами.

Необхідність вирішення вищеназваних питань обумовили вибір теми дисертаційної роботи, мету, завдання та основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного університету водного господарства та природокористування та належить до наукових досліджень кафедри обліку і аудиту "Вдосконалення обліку, аналізу, контролю, аудиту, статистики в умовах євроінтеграції" (Державний реєстраційний номер 0107U007184). Особисто автором розроблені пропозиції з удосконалення: системи документування операцій з обліку витрат на надання платних медичних послуг; обґрунтування формул та етапів розподілу загальновиробничих витрат галузі охорони здоров'я; теоретичні основи й практичний підхід до обліку та контролю доходів і видатків (в тому числі в комп'ютерному середовищі), що сприяють удосконаленню їх методики.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у розробці науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації бухгалтерського обліку та контролю доходів і видатків медичних закладів.

Для досягнення поставленої мети були визначені такі завдання:

– з'ясувати особливості розвитку охорони здоров'я й уточнити економічну сутність понять "доходи", "видатки" та "витрати" установ даного профілю, які фінансово забезпечуються з місцевого бюджету, у зв'язку з відсутністю єдиного підходу до означення суті цих понять та необхідністю їх використання у бухгалтерському обліку;

– удосконалити класифікацію доходів і витрат бюджетних медичних закладів для цілей обліку і контролю;

– розробити методику формування кошторису доходів і витрат бюджетних медичних закладів з використанням програмно-цільового методу, що підвищить точність і достовірність відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку;

– внести пропозиції щодо удосконалення обліку доходів і витрат як в частині документування операцій і процесів, так і в системі синтетичного та аналітичного обліку, запропонувати планову та звітну калькуляції вартості медичних послуг;

– розробити фінансову звітність щодо доходів і витрат з урахуванням рекомендацій МСБОДС;

– опрацювати теоретичні основи контролю господарської діяльності медичних закладів та сформувати пропозиції щодо впровадження громадського контролю;

– обґрунтувати пропозиції щодо підвищення ефективності організації та методики внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах.

Об'єктом дослідження є господарські операції, пов'язані з доходами та видатками бюджетних медичних закладів, що підлягають бухгалтерському відображенню та контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з обліком і контролем доходів і видатків бюджетних медичних закладів.

Методи дослідження. В основу проведення дослідження покладено діалектичний підхід щодо матеріалістичної основи формування доходів і витрат та їх обліку, здійснення операцій з надання платних послуг, а також калькулювання собівартості послуг й проведення контролю за цими процесами. На підставі вказаного підходу у роботі проведено аналіз і синтез понять "доходи", "видатки", "витрати" та "економічна вигода", поєднання історичного та логічного методів в еволюції обліку та контролю досліджуваних об'єктів. Зокрема, при визначенні сучасних тенденцій розвитку охорони здоров'я й дослідженні їх впливу на бухгалтерський облік і контроль доходів, видатків і витрат на надання платних медичних послуг використано діалектичний, системний і аналітичний методи. Методи наукової абстракції, індукції та дедукції застосовано для визначення суті та змісту ряду понять, що мають безпосереднє відношення до обраної теми, а метод порівняння – з метою виявлення тенденцій розвитку галузі охорони здоров'я та їх впливу на організацію процесів обліку й контролю. Метод узагальнення використано при дослідженні зарубіжного досвіду організації страхової медицини, проектів українських законів з цих питань і розробки авторських пропозицій, спрямованих на забезпечення системного та сутнісного визначення об'єктів дослідження. Методи аналізу і синтезу використано при розробці порядку розподілу непрямих витрат, методики обліку й калькулювання платних медичних послуг. У процесі розробки пропозицій щодо суті та змісту контролю в галузі охорони здоров'я, визначення об'єктів контролю, а також формування його ефективної системи використано моделювання.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, праці українських і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні довідники, періодичні видання з теорії і практики обліку та контролю доходів і витрат бюджетних медичних закладів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації бухгалтерського обліку та контролю доходів і видатків бюджетних медичних закладів. Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

вперше одержано:

– теоретичне обґрунтування облікового відображення доходів і видатків бюджетних медичних закладів на основі принципу нарахування, що забезпечить повноту та зрозумілість облікової інформації для цілей управління;

удосконалено:

– формулювання понять “економічна вигода для бюджетних медичних закладів” (потенційна можливість отримання грошових коштів з бюджету та з інших джерел для здійснення покладених на них функцій), “доходи бюджетних медичних закладів” (отримання економічних вигод із загального і спеціального фондів у вигляді надходжень активів або зменшення зобов’язань, які призводять до збільшення в чистих активах) та “витрати бюджетних медичних закладів” (зменшення потенційних економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення в чистих активах) з позиції принципу нарахування, що дозволяє чітко розмежувати доходи, витрати, надходження та видатки грошових коштів;

– класифікації доходів і витрат бюджетних медичних закладів на основі узагальнення різних ознак класифікацій (за видами бюджетів, програмами, діяльності, фондів, звітними періодами, кодами економічної класифікації, економічними елементами), котрі забезпечують більш точне їх розмежування за видами і місцями виникнення;

– систему документального забезпечення обліку доходів, видатків і витрат бюджетних медичних закладів шляхом застосування запропонованих форм первинних облікових документів: “Акт надання медичних послуг”, “Журнал реєстрації пацієнтів”, “Звіт про видачу медикаментів пацієнту”, “Особова книга обліку хворих”, “Картка обліку хворого”, “Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду”, “Форма обліку витрат при наданні платних медичних послуг” та планових і звітних документів: “Кошторис надходжень і видатків грошових коштів”, “Кошторис доходів і витрат”, “Планова калькуляція вартості медичних послуг по відділеннях”, “Звітна калькуляція вартості медичних послуг по відділеннях”, “Звітна калькуляція вартості медичних послуг по медичній установі”, що підвищить інформативність бухгалтерського обліку доходів та видатків;

– синтетичний і аналітичний облік доходів і видатків як загального, так і спеціального фонду (в частині відкриття нових субрахунків та розробленої кореспонденції рахунків з обліку доходів загального фонду, яка базується на принципі нарахування), що забезпечує відображення операцій з доходами та видатками в системі бухгалтерського обліку;

– організаційне забезпечення управлінського обліку доходів і витрат бюджетних медичних закладів через удосконалення методичних підходів до формування кошторису доходів і витрат за умов використання програмно-цільового методу, що підвищує точність і достовірність формування кошторисних призначень;

– склад фінансових звітів щодо доходів і витрат бюджетних медичних закладів з урахуванням вимог МСБОДС, що забезпечує деталізоване відображення облікової інформації для потреб користувачів. Автором запропоновано такі форми звітності: “Звіт про фінансовий стан”, “Звіт про фінансове виконання”, “Звіт про рух грошових коштів”, “Звіт про власний капітал”;

дістало подальшого розвитку:

– регулятивні положення контролю господарської діяльності бюджетних медичних закладів через формування положень громадського контролю, завдяки чому досягається підвищення ефективності контролю та управління доходами і витратами бюджетних медичних закладів;

– організація внутрішнього контролю доходів і видатків в бюджетних медичних закладах в частині розробки стадій контролю рівня витрат, нормативної карти витрат з придбання медикаментів, а також розробки Положення про організацію внутрішнього контролю, що дозволяє розподілити права і обов'язки при виконанні контролю та дотримуватися обґрунтованої послідовності контрольних дій.

Практичне значення одержаних результатів полягає у вдосконаленні методики й організації обліку та контролю доходів і видатків медичних закладів. Результати дослідження сприяють:

– підвищенню прозорості процесу планування обліку надходжень та використання видатків за різними джерелами фінансування та дозволяють поглибити аналітичність облікової інформації та підвищити ефективність внутрішнього контролю за використанням цих коштів (довідка про впровадження результатів № 58 від 17.02.2010 р., видана Рівненським обласним спеціалізованим диспансером радіаційного захисту населення Рівненської обласної державної адміністрації);

– врегулюванню організаційних засад внутрішнього контролю в бюджетних медичних установах (довідка управління охорони здоров'я Рівненської обласної державної адміністрації № 5/48 від 28.01.2010 р.);

– удосконаленню контролю за відпуском медикаментів хворим, які лікуються за рахунок коштів спеціального фонду (довідка Контрольно-ревізійного управління в Рівненській області № 17-00-17/907 від 23.02.2010 р.)

Теоретичні й практичні розробки з питань удосконалення системи обліку і контролю доходів і витрат, використовуються в навчальному процесі при підготовці фахівців за напрямом підготовки "Облік і аудит" при викладанні таких дисциплін, як "Організація обліку в галузях народного господарства" та "Державний фінансовий контроль" (довідка № 11 від 01.02.2010 р., видана Національним університетом водного господарства та природокористування МОН України).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи, висновки та пропозиції, що містяться в ній, доповідалися і були схвалені на: Міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу в контексті євроінтеграції" (8-9 жовтня 2004 р., м. Рівне); міжкафедральному науково-методичному семінарі "Відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції" (28 жовтня 2005 р., м. Рівне); Міжнародній науково-практичній конференції "Корпоративне управління в Україні: менеджмент, фінанси, аудит" (п'ятий пленум Спілки економістів

України, 4-5 травня 2006 р., м. Рівне); ІІ Міжнародній науково-практичній конференції “Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції” (19-20 жовтня 2006 р., м. Рівне); Х Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих учених “Проблеми та перспективи становлення фінансової системи України” (10-13 жовтня 2007 р., м. Севастополь); Всеукраїнській конференції “Проблеми розвитку фінансового ринку в Україні” (15-16 листопада 2007 р., м. Харків); VI Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених “Стан та проблеми інноваційної розбудови України” (5 березня 2008 р., м. Дніпропетровськ); ІІІ Міжнародній науково-практичній конференції “Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції” (9-10 жовтня 2008 р., м. Рівне); ІІІ Міжнародній науково-технічній конференції “Актуальні проблеми водного господарства та природокористування” (21-23 жовтня 2009 р., м. Рівне).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 17 робіт загальним обсягом 7,3 друк. арк., із них: 13 одноосібних статей у фахових виданнях обсягом 6,4 друк. арк., 1 стаття та 3 тез в інших виданнях обсягом 0,7 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з переліку скорочень, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 173 сторінках друкованого тексту. Робота містить 15 таблиць, розміщених на 16 сторінках, 25 рисунків – на 25 сторінках. Робота містить 37 додатків, викладених на 80 сторінках друкованого тексту. Список використаних джерел включає 266 найменувань на 25 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, мету, основні завдання, предмет, об’єкт та методи дослідження, розкрито наукову новизну і практичне значення отриманих результатів.

У першому розділі **“Теоретико-методичні основи обліку й контролю доходів і видатків бюджетних медичних закладів”** розкрито особливості функціонування закладів охорони здоров’я та їх вплив на організацію обліку й контролю доходів і видатків; розширено характеристику понять доходи та витрати бюджетних медичних закладів і запропоновано визначення поняття “економічна вигода для бюджетних медичних закладів”.

В умовах ринкових відносин в економіці України сфера охорони здоров’я стає одним із об’єктів дослідження економічної науки. Однією із найважливіших проблем після роздержавлення охорони здоров’я є її фінансове забезпечення. В межах цієї сфери з’явилися абсолютно нові явища: такі як платні послуги, фінансова діяльність. Це призвело до появи нових об’єктів обліку та контролю, необхідності перегляду принципів обліку і певним чином ускладнило організацію відображення таких операцій в облікових регістрах і на рахунках.

Проведені дослідження дозволили уточнити поняття, що стосуються обліку доходів і видатків бюджетних медичних закладів з позиції принципу

нарахування. Економічною вигодою для бюджетних медичних закладів слід вважати потенційну можливість отримання грошових коштів з бюджету та з інших джерел для здійснення покладених на них функцій; доходи бюджетних медичних закладів – це отримання економічних вигод із загального і спеціального фондів у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення в чистих активах; витрати бюджетних медичних закладів – це зменшення потенційних економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення в чистих активах.

Раціональна організація обліку та контролю доходів і видатків бюджетних установ забезпечується їх класифікацією. Бюджетний кодекс України визначає, що бюджетна класифікація – це єдине систематизоване групування доходів, видатків (в тому числі кредитування за вирахуванням погашення) та фінансування бюджету за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою та іншими ознаками відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів. Бюджетна класифікація не враховує такої особливості діяльності бюджетних медичних закладів (як і ряду інших бюджетних установ) як надання платних послуг. Незважаючи на те, що бюджетні установи відносяться до галузей соціально-культурної сфери, процес надання платних послуг робить їх дещо схожими з тими підприємствами й організаціями, які займаються виробництвом. Запропоновано нову класифікацію доходів і витрат бюджетних медичних закладів, яка адаптована до сучасних умов господарювання, забезпечує ефективне управління доходами і витратами бюджетних медичних закладів та побудована на основі інтеграції доходів і витрат (рис. 1).

Рекомендована інтегрована класифікація за умови розмежування за відповідними рахунками сприятиме не лише дієвості та оперативності контролю і його позитивного впливу на формування доходів і витрат медичних закладів, а й забезпечить можливість їх прогнозування. Вона дозволяє використовувати принцип нарахування й відповідності доходів і витрат у бюджетних медичних закладах.

У другому розділі **"Організація і методика обліку доходів, видатків і витрат медичних закладів"** розкрито методику й техніку складання кошторису доходів і видатків медичних закладів, досліджено особливості організації бухгалтерського обліку доходів і видатків бюджетних медичних закладів, надано характеристику та проаналізовано підходи до обліку доходів, видатків та витрат бюджетних закладів, на основі чого запропоновано шляхи їх удосконалення.

Одним з найважливіших етапів управління доходами і витратами бюджетних медичних закладів є процес розробки кошторису, який є важливим елементом управлінського обліку вказаних суб'єктів сектору загального державного управління. Пропозиції щодо вдосконалення форм кошторису базуються на застосуванні принципу нарахування та інтегрованої класифікації доходів і витрат.

Економічні елементи	**КЕКВ**
Заробітна плата	1110
Відрахування на соціальні заходи	1120
Матеріальні витрати	1130
Амортизація	-
Інші операційні витрати	1140, 1160

Рис. 1. Інтегрована класифікація доходів і витрат бюджетних медичних закладів

Необхідним є формування двох кошторисів: кошторис доходів і витрат, кошторис надходжень і видатків грошових коштів. Кошторис доходів і витрат повинен бути деталізований за видами бюджетів, видами діяльності, фондами, цільовими програмами, економічними елементами та кодами економічної класифікації. Кошторис грошових коштів має відповідати вимогам МСБОДС (IPSAS 2 “Звіт про рух грошових коштів”). Відмінності в розрахунку сум будуть пов’язані із застосуванням у першому кошторисі принципу нарахування.

Новим явищем для бюджетних медичних закладів стає амортизація основних засобів, частина вартості яких повинна систематично переноситись у вигляді амортизації на вартість наданих послуг.

Для організації аналітичного обліку фінансування за загальним та спеціальним фондом медичних закладів доцільно ввести такі первинні документи: “Акт надання медичних послуг”, “Журнал реєстрації пацієнтів”,“Звіт про видачу медикаментів пацієнту”, “Особова книга обліку хворих”, “Картка обліку хворого”, “Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду”, “Форма обліку витрат при наданні платних медичних послуг”. Застосування вказаних форм первинної документації спрощує перевірку видатків на заробітну плату та нарахування на неї, а також витрати на медикаменти й інші необхідні матеріальні цінності.

Бюджетні медичні заклади, отримують асигнування з місцевого бюджету і для цього користуються субрахунком 702 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки та інші заходи”. Для забезпечення використання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат щодо доходів загального фонду необхідно внести зміни до чинного плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних медичних закладів, враховуючи: по-перше, визнання доходів загального та спеціального фондів відповідно до методу нарахування, що передбачає врахування події надання медичної послуги; по-друге, інтегровану класифікацію доходів і витрат; по-третє розмежування витрат на надання платних послуг за їх видами.

З цією метою запропонована схема записів на рахунках обліку доходів загального фонду за методом нарахування. На основі детального дослідження принципів обліку і їх визначення для бюджетної сфери теоретично обґрунтувано необхідність деталізації рахунків в частині відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 2) та витрат (рис. 3).

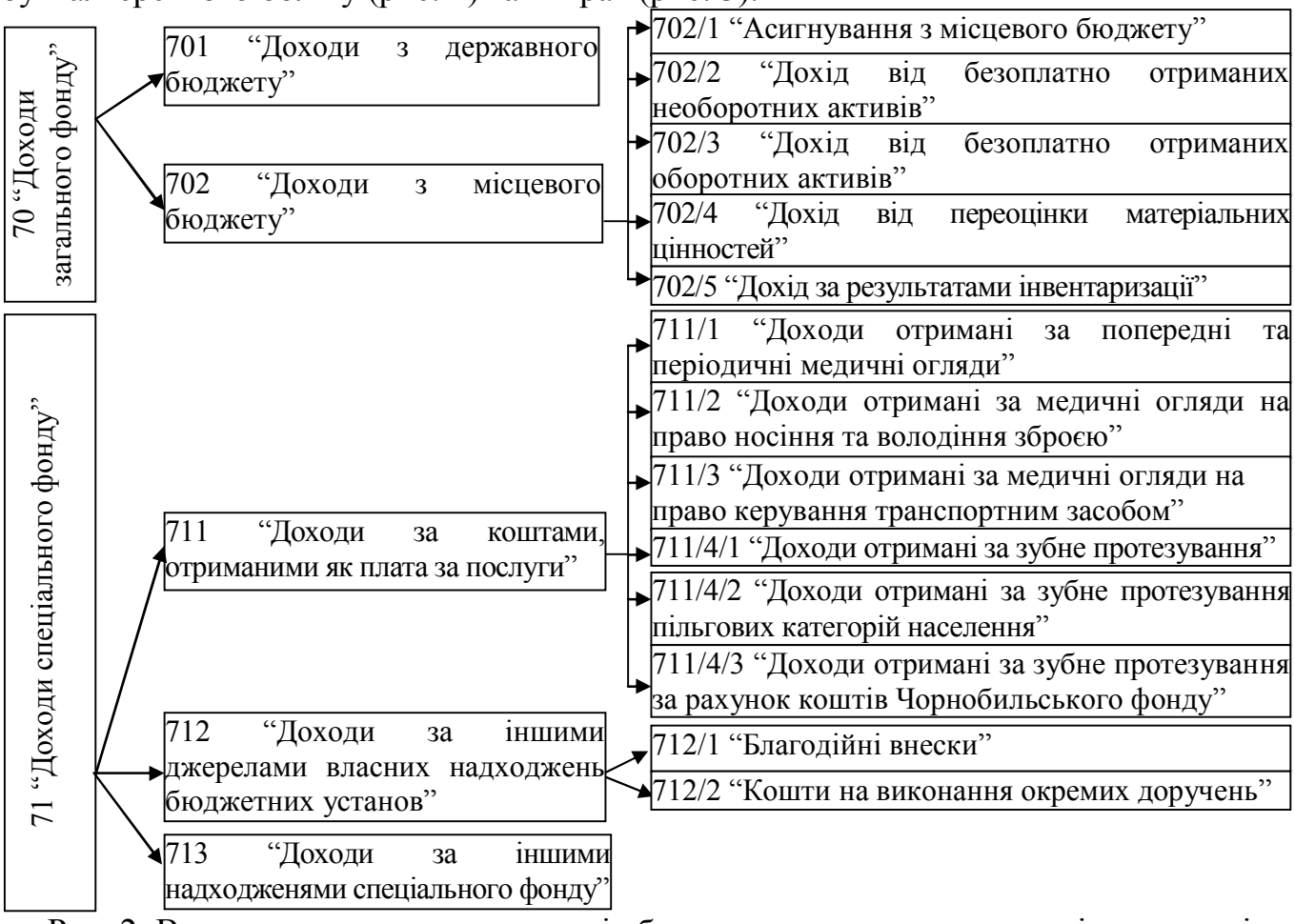

Рис. 2. Вдосконалення плану рахунків бюджетних медичних закладів в частині відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку

Аналітичний облік медичних послуг потрібно вести окремо по кожному відділенню. З цією метою розроблено типову форму планової та звітної калькуляцій, підставою для записів до якої повинна бути зведена інформація з первинних документів та розрахунки бухгалтерії.

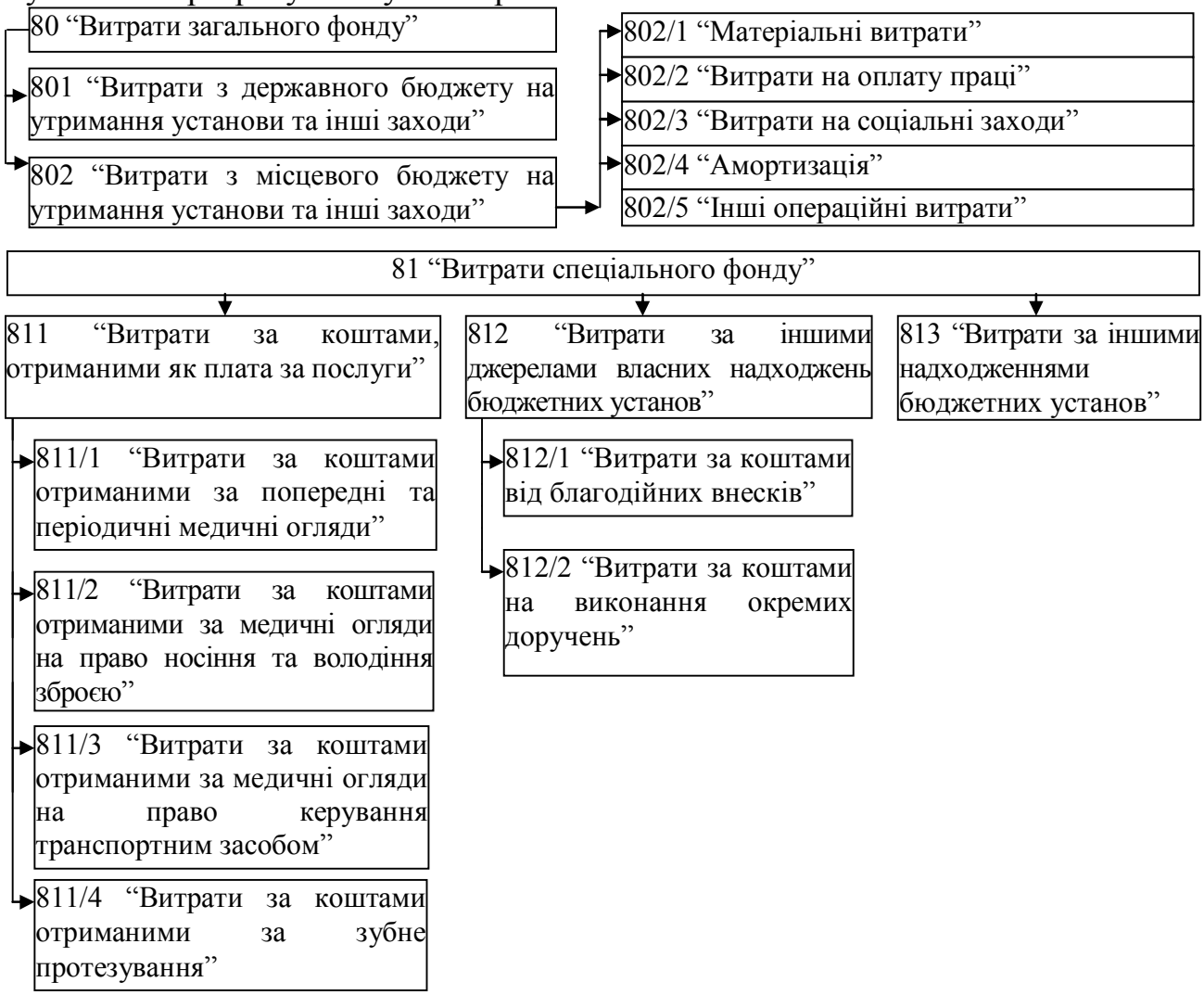

Рис. 3. Вдосконалення плану рахунків бюджетних медичних закладів у частині відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку

Розглядаючи питання обліку доходів і видатків медичних закладів, неможливо уникнути дослідження питань формування звітних показників за операціями. На основі дослідження чинної практики формування фінансової звітності суб'єктів господарювання в галузі охорони здоров'я, доведено необхідність її удосконалення шляхом використання рекомендацій МСБОДС.

Розроблено такі форми звітів як Звіт про фінансовий стан, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про фінансове виконання та Звіт про власний капітал, які будуть враховувати основні інформаційні потреби, необхідні не тільки для керівництва медичними закладами, але й і для громадськості та забезпечувати підвищення ефективності їх функціонування.

У третьому розділі **“Організація контролю доходів і видатків медичних закладів як системи забезпечення ефективності їх функціонування”** розкрито систему державного контролю в Україні, організацію внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах та методику проведення контролю; на основі аналізу

чинних положень контролю доходів та видатків медичних закладів запропоновано шляхи їх удосконалення.

Організація контролю витрат і результатів виконання кошторису є завершальним етапом загальної системи управління ефективністю функціонування медичних закладів.

У цьому контексті в першу чергу слід розвивати систему забезпечення попереднього зовнішнього та внутрішнього контролю. Щодо першої складової доцільною буде рекомендована модель зовнішнього контролю доходів і видатків медичних закладів, що фінансово забезпечуються з бюджету (рис. 4).

Рис. 4. Механізм реалізації зовнішнього контролю доходів і видатків бюджетних медичних закладів

У розробленій моделі контроль дотримання процедур та ефективності використання коштів медичних закладів покладається на сам медичний заклад, який готує і впродовж року забезпечує виконання затвердженого кошторису доходів і видатків та режиму економії ресурсів для недопущення дефіциту доходної частини.

Доцільним є розвиток системи громадського контролю, відповідно визначено її складові та важелі впливу й порядок висвітлення результатів. Запропонований підхід відповідає вимогам інтеграції України в європейське співтовариство та загальноприйнятим міжнародним нормам і стандартам.

Для покращення якості послуг, що надаються, та підвищення ефективності діяльності бюджетних медичних закладів рекомендується здійснювати в установах охорони здоров'я внутрішній контроль, який призначений для удосконалення оперативного обліку, забезпечення достовірності документів, що виписуються, збереження цінностей і підвищення дієвості здійснюваних заходів, а також для забезпечення цільового й результативного використання бюджетних коштів. У зв'язку із цим запропонована організація незалежної служби внутрішнього контролю у структурі медичного закладу і розроблено Положення про організацію внутрішнього контролю у бюджетних медичних закладах, яке включає такі статті: визначення термінів, мета внутрішнього контролю, суб'єкти, які здійснюють внутрішній контроль, об'єкти внутрішнього контролю, служба внутрішнього контролю бюджетної медичної установи, основні завдання та функції служби внутрішнього контролю, права та обов'язки працівників служби внутрішнього контролю, порядок здійснення контрольних заходів, документування контрольних заходів та їх реалізація.

Дотримання даного положення в бюджетних медичних закладах призведе до зменшення порушень і сприятиме раціональному використанню бюджетних коштів.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання щодо вдосконалення методики й організації обліку та контролю доходів і видатків медичних закладів, що дає змогу зробити такі висновки та подати наступні рекомендації і пропозиції.

1. Проведені дослідження теоретичних підходів до визначення сутності доходів, видатків і витрат бюджетних медичних закладів свідчать, що економічні відносини, які складаються в такій галузі як охорона здоров'я, вимагають внесення уточнень вищевказаних категорій, а також наукового обґрунтування необхідності внесення змін у категорійно-понятійний апарат.

2. На основі аналізу літературних джерел уточнено сутність та подано визначення понять "економічна вигода для бюджетних медичних закладів", "доходи бюджетних медичних закладів" і "витрати бюджетних медичних закладів". Під економічною вигодою для бюджетних медичних закладів слід розуміти потенційну можливість отримання грошових коштів з бюджету та з інших джерел для здійснення

покладених на них функцій. Доходи бюджетних медичних закладів – це отримання економічних вигод із загального і спеціального фондів у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення в чистих активах. Витрати бюджетних медичних закладів – це зменшення потенційних економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення в чистих активах. При поданні даних понять був врахований принцип нарахування, що дозволяє чітко розмежувати доходи, витрати, надходження та видатки грошових коштів. Всі уточнення понять адаптовані до особливостей галузі охорони здоров'я.

3. Бюджетна класифікація повинна базуватися на єдиних класифікаційних ознаках та бути єдиною для всіх рівнів її застосування. У зв'язку з цим запропоновано інтегровану класифікацію доходів і витрат бюджетних медичних закладів. Застосування цієї класифікації дозволить чітко прослідкувати за кожною класифікаційною ознакою надходження доходів та здійснення витрат, провести їх зіставлення.

4. Одним з найважливіших етапів обліково-інформаційної діяльності бюджетних медичних закладів є підготовка облікових показників і розрахунок прогнозних величин видатків при плануванні проекту кошторису. Запропоновано використання двох видів кошторисів – кошторис надходжень і видатків грошових коштів та кошторис доходів і витрат, досліджено сутність бюджетування в державному секторі та обґрунтовано необхідність його використання в діяльності медичних закладів. Розроблено підхід, що базується на використанні принципів бюджетування, завдяки використанню якого можна забезпечити більш дієвий контроль витрат і ефективність використання матеріальних та нематеріальних ресурсів; поліпшення ефективності надання медичних послуг і їх якості; оптимізацію грошових потоків; покращення фінансового стану.

5. На основі дослідження принципів обліку і їх адаптації до умов функціонування бюджетної сфери теоретично обґрунтувано деталізацію рахунків 70 "Доходи загального фонду", 80 "Видатки із загального фонду". Розроблено схему записів на рахунках обліку, що враховує авторські пропозиції із застосуванням методу нарахування в бухгалтерському обліку доходів загального фонду. Для удосконалення обліку доходів і витрат спеціального фонду, запропоновано розмежування субрахунків 711, 712, 811 та 812 на субрахунки 2-го, а при необхідності і 3-го порядку, яке дозволить відображати доходи і витрати за принципом нарахування.

6. Для правильності та достовірності документального відображення доходів і витрат запропоновано застосування таких форм первинних документів: "Акт надання медичних послуг", "Журнал реєстрації пацієнтів", "Звіт про видачу медикаментів пацієнту", "Особова книга обліку хворих", "Картка обліку хворого", "Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду", "Форма обліку витрат при наданні платних медичних послуг", "Планова калькуляція вартості медичних послуг по відділеннях", "Звітна калькуляція вартості медичних послуг по

відділеннях”, “Звітна калькуляція вартості медичних послуг по медичній установі” що підвищить аналітичність та інформативність відображення доходів та видатків у бухгалтерському обліку.

7. На основі дослідження практики формування фінансової звітності в медичних закладах, доведено необхідність її удосконалення шляхом використання рекомендацій МСБОДС. Враховуючи реалії господарювання бюджетних медичних закладів України розроблено та запропоновано форми “Звіту про фінансовий стан”, “Звіту про фінансове виконання”, “Звіту про рух грошових коштів”, “Звіту про власний капітал”, які забезпечать зростання аналітичності фінансової звітності.

8. Організація контролю витрат і результатів діяльності є завершальним етапом загальної системи управління ефективністю функціонування бюджетних медичних закладів. Розроблена система державного фінансового контролю в частині запропонованої класифікації фінансового контролю, формування громадського контролю в медичних закладах дозволить досягти підвищення ефективності контролю та управління доходами і витратами бюджетних медичних закладів.

9. Для ефективного і раціонального використання коштів бюджетних медичних закладів запропоновано організаційну модель внутрішнього контролю доходів і видатків та обґрунтовано створення служби внутрішнього контролю. Порядок створення служби має визначатися Положенням про організацію внутрішнього контролю в бюджетних медичних закладах, що дозволить розподілити права і обов’язки при виконанні контрольних дій та призведе до зменшення порушень і сприятиме раціональному використанню бюджетних коштів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Заячківська О.В. Класифікація видатків бюджетних установ / О.В. Заячківська // Вісник Рівненського державного технічного університету. Економіка. Регіональна економіка і управління. Збірник наукових праць. – Рівне. – 2001. – № 5 (12). – С. 195–201 (0,43 друк. арк.).

2. Заячківська О.В. Порівняння методологічних підходів до обліку доходів в бюджетній сфері та на приватних підприємствах (вітчизняний та зарубіжний досвід) / О.В. Заячківська // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Серія: економічні науки. – Житомир. – 2002. – № 18. – С. 45–49 (0,43 друк. арк.).

3. Заячківська О.В. Удосконалення організації контролю доходів і видатків бюджетних медичних установ / О.В. Заячківська // Вісник Українського державного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. Збірник наукових праць. – Рівне. – 2003. – № 4 (23). – С. 19–27 (0,56 друк. арк.).

4. Заячківська О.В. Порівняння визначень та класифікацій фінансового контролю / О.В. Заячківська // Вісник Українського державного університету водного господарства та природокористування. Економіка. Збірник наукових праць. Ч. 1. – Рівне. – 2004. – № 2 (26). – С. 48–56 (0,56 друк. арк.).

5. Заячківська О.В. Методика контролю доходів і видатків бюджетних медичних установ / О.В. Заячківська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир. – 2004. – № 1 (27). – С. 74–79 (0,37 друк. арк.).

6. Заячківська О.В. Методика складання кошторису доходів і видатків у бюджетних медичних установах із застосуванням програмно-цільового методу / О.В. Заячківська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. Збірник наукових праць. Ч. 3. – Рівне. – 2004. – № 4 (28). – С. 96–105 (0,62 друк. арк.).

7. Заячківська О.В. Регламентація організації внутрішнього контролю у бюджетних медичних установах / О.В. Заячківська // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону. Серія: Зайнятість та соціальна інфраструктура. Збірник наукових праць. Вип. 11. – № 3. – Рівне: НУВГП. – 2005. – № 3. – С. 22–29 (0,5 друк. арк.).

8. Заячківська О.В. Удосконалення фінансової звітності бюджетних установ / О.В. Заячківська // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону. Серія: Зайнятість та соціальна інфраструктура. Збірник наукових праць. Вип. 12. – № 3. – Рівне: НУВГП. – 2006. – № 3. – С. 61–68 (0,45 друк. арк.).

9. Заячківська О.В. Методологічні принципи бухгалтерського обліку доходів і видатків бюджетних установ / О.В. Заячківська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. Збірник наукових праць. Ч. 2. – Рівне. – 2006. – № 4 (36). – С. 268–276 (0,53 друк. арк.).

10. Заячківська О.В. Контроль за видатками бюджетних медичних установ / О.В. Заячківська // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. Ч. 2. – Хмельницький. – 2007. – № 6. – С. 257–259 (0,35 друк. арк.).

11. Заячківська О.В. Бюджетування і можливості його використання у бюджетних медичних установах / О.В. Заячківська // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону. Серія: Зайнятість та соціальна інфраструктура. Збірник наукових праць. Вип. 13. – № 4. – Рівне: НУВГП. – 2007. – № 4. – С. 152–160 (0,52 друк. арк.).

12. Заячківська О.В. Медичне страхування як один із шляхів реформування системи охорони здоров'я / О.В. Заячківська // Збірник наукових праць Черкаського державного технічного університету. Серія: Економічні науки. Вип. 21. – Черкаси: ЧДТУ. – 2008. – С. 162–166 (0,56 друк. арк.).

13. Заячківська О.В. Облік доходів загального фонду медичних закладів та шляхи його удосконалення / О.В. Заячківська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. Збірник наукових праць. Ч 2. – Рівне. – 2008. – Вип. 4 (44). – С. 235–243 (0,56 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях:

14. Заячківська О.В. Послуги бюджетних медичних установ як об'єкти обліку і контролю: збірник тез Всеукраїнської конференції ["Проблеми розвитку фінансового ринку в Україні"], (15-16 листопада 2007 року). – Харків: Харк. держ. техн. ун-т будів. та архіт. – 2007. – С. 114–117 (0,15 друк. арк.).

15. Заячківська О.В. Класифікація діяльності бюджетних медичних установ: збірник тез X Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих учених ["Проблеми та перспективи становлення фінансової системи України], (10-13 жовтня 2007 року). – Севастополь, СевНТУ. – 2007. – С. 206–207 (0,12 друк. арк.).

16. Заячківська О.В. Економічна сутність видатків і витрат бюджетних медичних установ: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції ["Стан та проблеми інноваційної розбудови України"], (5 березня 2008 року). – Том 2. – Дніпропетровськ, "Наука і освіта". – 2008. – С. 47–50 (0,18 друк. арк.).

Статті у інших виданнях:

17. Заячківська О.В. Впровадження нового плану рахунків в бюджетних медичних установах / О.В. Заячківська // Вісник Рівненського державного технічного університету. Збірник наукових праць. – Рівне. – 2000. – № 2 (4). – С. 217–220 (0,25 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Заячківська О.В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет, Житомир, 2010.

Дисертацію присвячено дослідженню сучасних теоретичних підходів до визначення сутності доходів і видатків бюджетних медичних закладів. З метою вирішення вказаних проблемних питань уточнено сутність та подано визначення термінів доходи, видатки і витрати. Внесено рекомендації щодо удосконалення класифікації доходів, видатків і витрат в галузі охорони здоров'я. Зроблені уточнення щодо визначення методологічних принципів, які застосовуються саме до обліку доходів і витрат.

В дисертаційній роботі запропоновано підхід, який передбачає застосування двох форм кошторисів: кошторису надходжень та видатків грошових коштів, кошторису доходів і витрат. Автором запропоновано формулу, за якою слід здійснювати перерахунок величини видатків при їх плануванні, що уможливлює значне поліпшення фінансового забезпечення утримання медичних закладів в умовах інфляції.

В роботі досліджено сутність бюджетування в державному секторі та обґрунтовано необхідність його використання в діяльності медичних закладів.

У дисертації розроблено і запропоновано форми первинних документів, застосування нових рахунків, сформовано рекомендації, спрямовані на вирішення ряду проблем, пов'язаних з формуванням звітності бюджетних медичних закладів і забезпеченням зростання її аналітичності.

У дисертації розкрито систему контролю в Україні, організацію внутрішнього контролю в бюджетному медичному закладі та методику проведення контролю доходів і видатків.

Ключові слова: бюджетні медичні заклади, доходи бюджетних медичних закладів, видатки бюджетних медичних закладів, витрати бюджетних медичних закладів, державний контроль, внутрішній контроль.

АННОТАЦИЯ

Заячкивская О.В. Бухгалтерский учет и контроль доходов и расходов бюджетных медицинских учреждений: организация и методика – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерський учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет, Житомир, 2010.

Объектом исследования являются хозяйственные операции, которые связаны с доходами и расходами бюджетных медицинских учреждений, которые подлежат бухгалтерскому отображению и контролю. Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов, которые связаны с бухгалтерским учетом и контролем доходов и расходов бюджетных медицинских учреждений.

В диссертации предложено теоретическое обоснование учетного отображения доходов и расходов бюджетных медицинских учреждений (уточнено задание и объекты учета) на основании принципа начисления, что обеспечит полноту и понятность учетной информации для целей управления.

Выявлено в результате исследования, что под экономической выгодой для бюджетных медицинских учреждений следует считать потенциальную возможность получения денежных средств из бюджета и других источников для осуществления их функций. Обосновано, что доходы бюджетных медицинских учреждений – это получение экономических выгод из общего и специального фондов в виде поступлений активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению в чистых активах; расходы бюджетных медицинских учреждений – уменьшение потенциальных экономических выгод на протяжении отчетного периода в виде выбытия активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению в чистых активах.

В работе предложена классификация доходов и расходов бюджетных медицинских учреждений на основании обобщенности разных классификационных признаков: по видам бюджетов, программ, видам деятельности, фондам, отчетным периодам, кодам экономической классификации, экономическими элементами.

Разработано две формы смет для бюджетных медицинских учреждений: смета поступлений и расходов денежных средств и смета доходов и расходов. Автором предложено формулу, по которой следует осуществлять перерасчет сумм расходов при их планировании, что улучшает финансовое обеспечение медицинских учреждений в условиях инфляции.

Исследована сущность бюджетирования в государственном секторе та обусловлено необходимость его использования в деятельности медицинских учреждений. Разработан подход, что базируется на принципах бюджетирования, используя который возможно обеспечить действенный контроль расходов.

В диссертации усовершенствовано систему документального обеспечения учета доходов, расходов и затрат бюджетных медицинских учреждений путем разработки новых форм первичных документов: “Акт предоставления медицинских услуг”, “Журнал регистрации пациентов”, “Отчет о выдаче медикаментов пациенту”, “Личная книга учета больных”, “Карточка учета больного”, “Форма учета средств, поступивших в специального фонда”, “Форма учета расходов при предоставлении платных медицинских услуг” и плановых и отчетных форм: “Смета поступлений и расходов денежных средств”, “Смета доходов и расходов”, “Плановая калькуляция стоимости медицинских услуг по отделениях”, “Отчетная калькуляция стоимости медицинских услуг по отделениях”, “Отчетная калькуляция стоимости медицинских услуг по медицинскому учреждению” для повышения информативности учета доходов и расходов.

На основе детального исследования принципов учета и их использования для бюджетной сферы предлагается теоретическое обоснование необходимости детализации счетов в части доходов, а также предложено усовершенствование плана счетов бюджетных учреждений в части расходов.

Для детализации учетной информации были разработаны финансовые отчеты по доходам и расходам бюджетных медицинских учреждений с учетом требований МСБУГС.

С целью усиления внешнего контроля за деятельностью бюджетных медицинских учреждений предложено активизировать участие общественности в принятии решений по финансовому обеспечению данных учреждений путем разработки рекомендаций по проведению общественного контроля в медицинских учреждениях.

Усовершенствована организация внутреннего контроля доходов и расходов бюджетных медицинских учреждений через разработку стадий контроля уровня расходов. Также в работе предложено Положение об организации внутреннего контроля в бюджетных медицинских учреждениях, которое определяет основные задания при проведении внутреннего контроля, а также распределяет права и обязанности субъектов контроля при выполнении контрольных функций.

Ключевые слова: бюджетные медицинские учреждения, доходы бюджетных медицинских учреждений, расходы бюджетных медицинских учреждений, государственный контроль, внутренний контроль.

ANNOTATION

Zayachkivska O.V. Accounting and control for revenues and expenditures of budgetary medical institutions: organization and methodic. – Manuscript.

Dissertation for obtaining scientific degree of Candidate of economic sciences at specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University Ministry of Education and Science, Zhytomyr, 2010.

Dissertation is devoted to research of contemporary theoretical approaches towards defining the essence of revenues and expenditures of budgetary medical institutions. The terms "revenues", "expenditures" and "expenses" have been defined as well as their essence have been specified with the aim of defined problems solving. The recommendations on improving the theoretical basis of accounting and control – classification of revenues, expenditures and expenses in health-care industry – have been introduced. Elaboration towards defining the methodological principles to be used in accounting for revenues and expenditures, has been made.

The approach, which stipulates the use of two forms of budgets: budget of cash receipts and disbursements, budget of revenue and expenses, has been suggested in the thesis. A formula, which should be used to recalculate amount of expenses while planning ones, which enables significant improvement of financial provision to finance medical institutions under inflation, has been suggested by the author.

Essence of budgeting in the public sector has been researched as well as necessity of its application in medical institutions activity has been grounded.

Forms of source documents, usage of new accounts have been worked out and suggested as well as recommendations, directed at solving a set of problems concerning reporting preparation of budgetary institutions and guarantee the increase of its ability to be analyzed, have been made.

The control system in Ukraine, internal control in a budgetary medical institution as well as methods of carrying out control of revenues and expenditures have been disclosed.

Key words: budgetary medical institution, revenue of budgetary medical institution, expenditure of budgetary medical institution, state control, internal control.

Підписано до друку 15.05.2010 р. Формат 60х84/16.
Ум. друк. арк. 0,87. Тираж 100 прим.
Замовлення № 05.

ФОП Кузьмін Дн.Л.
10030, м. Житомир, вул. Київська, 47 кв. 13