

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

ПАНЧУК Максим Валентинович
Облік, аналіз та контроль медикаментів та продуктів харчування у
медичних закладах / Accounting, analysis and control of medicines and
foodstuffs in public Medical Institutions

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

Виконала студентка групи
ІТОДС-21
М.В.Панчук

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Бенько І.Д.

магістерську роботу допущено
до захисту
„ ____ ” _____ 2017 р.
Зав. кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг
д.е.н., професор
_____ Лучко М.Р.

Тернопіль – 2017

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ I Теоретичні основи організації обліку, аналізу та контролю у закладах охорони здоров'я.....	7
1.1 Роль і місце запасів у діяльності закладів охорони здоров'я.....	7
1.2 Завдання, значення обліку, аналізу і контролю в забезпеченні ефективного функціонування медичних закладів.....	17
Висновки до розділу I.....	29
Розділ II Методика обліку медикаментів та продуктів харчування у закладах охорони здоров'я.....	31
2.1 Особливості обліку медикаментів.....	31
2.2 Облік продуктів харчування у закладах охорони здоров'я.....	39
2.3 Інформаційні технології обліку запасів у закладах охорони здоров'я	46
Висновки до розділу II.....	55
Розділ III Порядок проведення аналізу і контролю медикаментів та продуктів харчування у закладах охорони здоров'я.....	57
3.1 Методика аналізу медикаментів та продуктів харчування.....	57
3.2 Інвентаризація медикаментів та продуктів харчування.....	64
Висновки до розділу III.....	70
Висновки.....	72
Список використаних джерел.....	80
Додатки.....	91

ВСТУП

Актуальність теми. Організація охорони здоров'я передбачає розробку та наукове обґрунтування органічного поєднання соціальних, медичних і економічних заходів щодо забезпечення оптимального рівня здоров'я населення.

Основними передумовами і чинниками, що визначають розвиток системи охорони здоров'я, є сучасний стан економіки, рівень розвитку ринкової інфраструктури, і потенційних можливостей народного господарства України. Економічні реформи привели до зміни складу і структури системи охорони здоров'я. Реформування системи охорони здоров'я дало можливість впровадити платні медичні послуги у цій галузі, що є додатковим джерелом фінансування ефективного розвитку інфраструктури, сучасних технологій у галузі охорони здоров'я, підвищення ефективності роботи, збільшення обсягу облікових робіт, в результаті чого виникла необхідність створення більш сучасного та потужного інструменту для контролю за раціональним, ефективним та цільовим використання фінансових коштів.

Інтерес до економіки охорони здоров'я пов'язаний, перш за все, зі зростанням рівня витрат на утримання служб галузі та зі скороченням ресурсів охорони здоров'я у співвідношенні зі швидко зростаючими потребами суспільства в медичному забезпеченні.

На даний час невирішеними залишаються питання забезпечення рівних умов медичного обслуговування населення територіальних громад, реалізації єдиних підходів до управління, функціонування і фінансування медичних закладів різної підпорядкованості, збалансування відносин між державним та комунальним секторами галузі, які виникають через різне забезпечення медичних закладів препаратами, лікувальними засобами, нормами витрат на харчування і таке інше.

Зазначені проблеми вимагають наукового аналізу можливих інструментів,

шляхів та напрямів удосконалення організаційно-економічного механізму управління запасами бюджетної установи.

Дослідженню проблем методології та організації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в закладах охорони здоров'я, зокрема запасів, присвячено праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених: Д. Батуева, Р. Джоги, Ф. Бутинця, І. Житньої, Л. Костирка, О. Мельникова, В. Міняйло, Є. Мниха, В. Прядко, В. Рудницького, С. Свірко, Н.Ткаченко, Ю. Фалко, Л.Федулова, М. Чумаченка та інших [4; 46; 59; 62; 91; 92].

Не дивлячись на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо обліку, аналізу і контролю запасів медичних установ, недостатньо уваги приділяється проблемам їх ефективного використання. Дана проблема набуває особливої актуальності з огляду на поширення ринкових відносин у бюджетній сфері України та реформування вітчизняної облікової системи.

Одним з ключових завдань, які стоять перед медичною установою є прийняття своєчасних та адекватних рішень щодо ефективного використання запасів, тому необхідною умовою стає проведення аналізу і визначення факторів, які впливають на раціональне використання матеріалів у діяльності установи. Особливістю запасів є те, що вони під час надання медичних послуг повністю використовуються, і для кожного наступного циклу необхідні нові. Для забезпечення безперебійної роботи лікарні на її складах повинні завжди знаходитись запаси в межах норм, передбачених потребами лікувального закладу. І хоча утримання запасів пов'язане з певними витратами, установа змушена це робити.

Виходячи з актуальності теми роботи, її метою виступає розробка системи пропозицій по вдосконаленню організації обліку медикаментів та продуктів харчування, проведення економічного аналізу, висвітлення принципів та методів контролю у Тульчинському обласному будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи. В даній роботі відображено методологію та

організацію бухгалтерського обліку запасів, проаналізовано їх роль та значення для діяльності установи, досліджено порядок їх формування та використання, класифікацію і структуру.

Для досягнення зазначеної мети були визначені такі **завдання**:

- розкрити соціально-економічну сутність і дослідити структуру запасів у медичних закладах;
- розглянути особливості діяльності установ охорони здоров'я та визначити їх вплив на побудову бухгалтерського обліку;
- критично оцінити стан нормативно-правового забезпечення обліку запасів в бюджетних установах;
- вивчити особливості обліку руху медикаментів та продуктів харчування у закладах охорони здоров'я;
- провести аналіз складу, структури і динаміки медикаментів та продуктів харчування у закладах охорони здоров'я;
- дослідити порядок проведення контролю запасів у медичних закладах;
- розробити рекомендації щодо удосконалення обліку, аналізу і контролю медикаментів та продуктів харчування у медичних закладах.

Об'єктом дослідження виступає облік, аналіз і контроль медикаментів та продуктів харчування у медичних закладах. Дослідження проводилось за показниками фінансово-господарської діяльності Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних і практичних аспектів бухгалтерського обліку, економічного аналізу і контролю медикаментів та продуктів харчування у медичних закладах.

Методи дослідження. При дослідженні у дипломній роботі були використані методи порівняння, моніторингу, спостереження, аналізу і синтезу, історичний і логічний.

Інформаційною базою дослідження є наукові статті зарубіжних і

вітчизняних вчених з питань організації обліку, аналізу та контролю запасів, нормативні і законодавчі акти, що регулюють дану сферу, матеріали періодичних видань, звітність установи за останні роки.

Наукова новизна і практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з теми дослідження, узагальнено організацію і методику обліку, аналізу та контролю запасів з урахуванням вимог діючого законодавства України.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота виконана на 91 сторінці друкованого тексту, складається з вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків, 14 таблиць, 5 рисунків.

Апробація результатів роботи та публікації. Запропонована методика обліку та перелік аналітичних показників апробовані в Тульчинському обласному будинку дитини, що свідчить про реальність і можливість застосування на інших об'єктах для підвищення ефективності їх діяльності. За результатами дослідження опубліковано статтю: Особливості обліку медикаментів у закладах охорони здоров'я.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1 Роль і місце запасів у діяльності закладів охорони здоров'я

Виробничо-господарська діяльність установ і закладів охорони здоров'я проявляється в виконанні функції забезпечення здоров'я населення країни – надання їм послуг з оздоровлення та за необхідності лікування громадян. Вона забезпечується за рахунок використання різних матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, основних засобів, предметів праці, а також матеріальних умов процесу праці.

Категорія „запаси” широко використовується у закладах охорони здоров'я, основним продуктом діяльності яких є послуги. Під запасами медичних установ розуміють засоби, які є задіяні у виробничому процесі і які забезпечують його безперервність.

Запаси є найбільш важливою і значною частиною активів бюджетних установ. Вони займають особливе місце в складі майна, домінуючі позиції в структурі видатків установ при визначенні результатів їх господарської діяльності.

Запаси – це оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року.

Запаси (насамперед виробничі) такі як матеріали, паливо, сировина, тара та інше є предметами, на які спрямована праця людини з метою одержання готової продукції або надання послуги.

В умовах переходу до ринкової економіки та відповідного поступового реформування національної економіки, необхідності раціонального використання

ресурсів держави, важливого значення набуває поліпшення якісних показників використання виробничих запасів державних установ (зниження питомих витрат матеріалів в видатках, економія та інше).

Під значенням запасів слід розрізняти поняття матеріальних ресурсів.

В свою чергу матеріальні ресурси являють собою сукупність предметів праці, призначених для використання в процесі продуктивного і непродуктивного споживання (за винятком продукції, що знаходиться в незавершеному виробництві).

Основну частину матеріальних ресурсів звичайно складають предмети праці, що застосовуються в промисловому, сільськогосподарському і будівельному виробництві – сировина, основні і допоміжні матеріали, паливо, електроенергія, різні вироби, машини й устаткування.

Такий склад запасів є вирішальним для виробничих установ і організацій, але для невиробничих закладів, в тому числі які надають послуги і виконують функції з охорони здоров'я, на цьому рівні посідають товарні запаси – матеріали наукових та інших цілей, продукти харчування та перев'язувальні засоби (в амбулаторіях), паливо-мастильні матеріали та господарські матеріали і канцелярське приладдя (на забезпечення здійснення своєї діяльності), тара, запасні частини до транспортних засобів і обладнання та інше.

Економія і раціональне використання матеріальних ресурсів – один з найважливіших напрямків збільшення економічної ефективності діяльності, підвищення добробуту людства, дбайливого використання природних багатств і збереження навколишнього середовища.

Ефективне використання матеріальних ресурсів установою є вирішальним та найбільш дієвим методом для надання якісних медичних послуг, підвищення рівня медичного забезпечення громадян країни, швидкого росту і розвитку національної економіки України у цілому, а також в її бюджетній сфері зокрема.

Чинні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку

бюджетних установ інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності визначено Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 „Запаси” [64].

Так, згідно даних методичних рекомендацій до запасів відносять:

– сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору;

– готову продукцію або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів державного сектору, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу;

– матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напів дорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо;

– активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо);

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року;

– поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Національним положенням, а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання [61].

За функціональною роллю в господарській діяльності всіх бюджетних установ запаси поділяють на такі групи (рис.1.1).



Рис.1.1 – Класифікація запасів за функціональною роллю в господарській діяльності установ охорони здоров'я

Примітка. Розроблено автором за даними [81, с.72]

Кожна група при цьому має свої підгрупи (табл.1.1).

Таким чином, щоденна потреба в предметах праці на функціональні потреби установи дозволяє зарахувати їх до складу матеріальних оборотних коштів установи і розглядати як поточні активи.

На сучасному етапі йде тенденція прискорення оборотності запасів, а отже і зниження розмірів запасів, але вони як і раніше займають головну роль у забезпеченні відповідних умов роботи [87, с.17].

Не менш важливим є те, що наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань бухгалтерського обліку, аналізу і контролю запасів, до яких належать:

- раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника;
- організація складського господарства;
- достовірне визначення первісної вартості запасів;
- визначення умов переоцінки запасів на дату балансу та методів їх оцінки в разі вибуття;
- відображення на рахунках обліку операцій з надходження і вибуття запасів та точне визначення залишків запасів;

– розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності.

Таблиця 1.1

Групування запасів бюджетної установи

№ п/п	Група	Підгрупа
1	2	3
1	Виробничі запаси	Сировина і матеріали
		Обладнання, конструкції і деталі до установки
		Спецобладнання для науково-дослідних робіт
		Будівельні матеріали
		Інші виробничі запаси
2	Тварини на вирощуванні і відгодівлі	Молодняк тварин на вирощуванні
		Тварини на відгодівлі
		Птиця
		Звірі
		Кролі
		Сім'ї бджіл
		Доросла худоба, вибракувана з основного стада
		Худоба, прийнята від населення для реалізації
3	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Малоцінні та швидкозношувані предмети
		Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення
4	Матеріали і продукти харчування	Матеріали для навчальних, наукових та інших цілей
		Продукти харчування
		Медикаменти і перев'язувальні засоби
		Господарські матеріали і канцелярське приладдя
		Паливо, горючі і мастильні матеріали
		Тара
		Матеріали в дорозі
		Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання
		Інші матеріали
5	Готова продукція	Вироби виробничих (навчальних) майстерень
6	Продукція сільськогосподарського виробництва	Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств
7	Запаси для розподілу, передачі, продажу	Запаси для розподілу, передачі, продажу
		Державні матеріальні резерви та запаси

Примітка. Розроблено автором за даними [69]

Для побудови правильної організації обліку запасів важливе значення має їх науково-обґрунтована класифікація (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Характеристика основних видів запасів

№ з/п	Класифікаційна група запасів	Вид запасів	Характеристика групи
1	2	3	4
1	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах установи
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі використання
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
2	За рівнем наявності на	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи установи
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
3	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
4	Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю установи і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать установі, і знаходяться у неї через певні обставини
5	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на від інших підприємств і не підлягали обробці
		Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва та споживання продукції)
6	За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на установі
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на установі
10	За структурою і складом	Запаси виробничі (предмети та засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, продуктів харчування, медикаментів, напівфабрикатів власного виробництва та купівельних, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП та ін.
		Запаси незавершеного виробництва (предмети праці)	Та частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю
		Запаси готової продукції (продукти праці)	Продукція, закінчена виробництвом, що прийнята відділом технічного контролю і знаходиться на складі
		Запаси товарні (продукти праці)	Товари, що знаходяться у сфері обігу та використанні, а також запаси, що знаходяться в дорозі

Примітка. Розроблено автором за даними [85, с.64]

У виробничому процесі бюджетних установ використовується велика різноманітність матеріалів.

Початковим моментом побудови їх обліку є класифікація. Для обліку запасів в умовах реформування національної економіки та обмеженого фінансового забезпечення, особливу актуальність отримує класифікація у зв'язку з потребою отримати точну і достовірну інформацію [37, с.68].

З 01.08.2016 р. всі нові процедури закупівель уже проводились відповідно до Закону України „Про публічні закупівлі” від 25.12.2015 р. № 922-VIII. Згідно із пунктом 1 Розділу IX Закону України „Про публічні закупівлі” введено в дію поетапно: з 1 квітня 2016 року – для центральних органів виконавчої влади та замовників, що здійснюють діяльність в окремих сферах господарювання; з 1 серпня 2016 року – для всіх замовників [39].

Держава є одним із основних учасників економічного процесу як споживач товарів, робіт і послуг. Публічні закупівлі складають значну частину світових торгових потоків, яка орієнтовно може сягати 1 трлн. євро на рік. На практиці розвинуті країни використовують публічні закупівлі як один із дієвих інструментів системи державної допомоги для забезпечення соціально-економічного розвитку та стабільного росту економіки. У середньому обсяги державних закупівель у країнах становлять в рамках від 10% до 25% ВВП [56]. Проте величина цих закупівель не завжди свідчить про їх ефективність, оскільки даний сектор у кожній країні має свої корупційні складові. Від ефективності здійснення публічних закупівель залежить успішність функціонування економіки в цілому. Відповідно, актуалізується питання подальшого розвитку системи публічних закупівель та підвищення ефективності використання державних коштів з метою забезпечення українського суспільства якісними товарами та послугами [89].

Вчені розглядають питання публічних закупівель з різних аспектів, досліджуючи проблеми прозорості, конкурентності ринку та будували моделі

оцінки ефективності закупівель. На сьогоднішній день у літературі недостатньо представлені методи оцінки ефективності державних закупівель в Україні, що вимагає глибокого дослідження даного питання та перейняття досвіду розвинутих країн у даній сфері [82].

Необхідність змін у сфері державних закупівель спричинені запобіганням нецільових витрат бюджетних коштів, зниженням наслідків кризових явищ, забезпеченням конкуренції на ринку публічних закупівель та потребами в інвестиціях. Відповідно до Закону України „Про державну допомогу суб’єктам господарювання”, публічні закупівлі входять до системи інструментів державної допомоги національній економіці. Реалізація публічних закупівель має відбуватися в напрямі соціально-економічного призначення. Окрім економічних причин реформування системи державних закупівель, існують і політичні передумови.

Україна після підписання Угоди про асоціацію з ЄС має стандартизувати систему публічних закупівель відповідно до європейських правил, норм та принципів. Глава 8 Угоди визначає, що на основі наближення законодавства України до ЄС має відбуватися поступове та взаємне відкриття ринків публічних закупівель. Впровадження законодавства має відбуватися протягом восьми років, причому надається 3-4 роки на зближення з базовими директивами ЄС [26].

На сьогоднішній день публічні закупівлі України контролюються Антимонопольним комітетом, Рахунковою палатою, Міністерством економічного розвитку та торгівлі, Державною аудиторською службою України, Державним казначейством України. Як показує практика, через надмірну кількість контролюючих органів знижується ефективність проведення процедур публічних закупівель. Це пов’язано, насамперед, із дублюванням певних функцій та неузгодженими оцінками для одних і тих самих проблем, що призводить до надмірного витрачання ресурсів, зниження загальної оперативності вирішення питань та усунення недоліків роботи [21, с.339].

Публічні закупівлі в Україні регулюються законами „Про публічні закупівлі” [39].

У 2016 році Україна провела системну реформу тендерного процесу. З 1 квітня 2016 року в Україні вступив в дію Закон „Про публічні закупівлі”. Цей Закон зобов’язує проводити закупівельні процедури через електронну систему ProZorro. Основна ціль електронної системи державних закупівель ProZorro – це запобігання корупції шляхом збільшення прозорості ринку та створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель для отримання найкращої пропозиції [2, с.45].

Система інформує усіх учасників ринку закупівель про заплановані чи укладені договори, опубліковує список умов та критеріїв для потенційних виконавців, надає усі необхідні звіти щодо проведення процедур та виконання укладених договорів.

Варто зазначити, що механізм закупівель характеризуються низкою принципів, зазначених у статті 3 Закону України „Про публічні закупівлі”, серед них визначають відсутність дискримінації учасників та добросовісну конкуренцію між ними, максимальну економію, ефективність, відкритість та прозорість закупівель, об’єктивну оцінку тендерних пропозицій та запобігання корупції. Крім принципів, зазначених у Законі України „Про публічні закупівлі”, публічні закупівлі мають діяти в рамках національної безпеки країни та бережливого ставлення до навколишнього середовища, стимулювати зростання національного продукту, інновацій та росту зайнятості населення.

Тендери можуть бути обраними за допомогою цінового критерію або комбінацією кількісних та якісних характеристик. Наприклад, в ЄС оцінка за комбінованими критеріями проходить у 70% контрактів. Критерій найнижчої ціни може бути використаний у невеликих контрактах [55].

Існують формули, які розраховують економію бюджетних коштів та ефективність:

$$\text{Economy} = P_0 - P_1 \quad (1);$$

$$\text{Efficiency} = (P_0 - P_1) / P_0 * 100\% \quad (2);$$

де Economy – економія бюджетних коштів;

Efficiency – ефективність бюджетних коштів;

P_0 – початкова ціна контракту;

P_1 – кінцева ціна контракту [103].

Використання показника економії державних витрат лише фрагментами характеризує результат, який може бути досить необ'єктивним через суперечливість визначення початкової ціни контракту. Важливо, щоб переможця обирали не лише за найнижчою запропонованою ціною, а за загальною економічною ефективністю пропозиції. Така оцінка може бути використана лише для оперативного аналізу, оскільки не враховується конкуренція, рівень виконання замовлень, дотримання чинного законодавства тощо. Відповідно виникає необхідність використовувати комплексний індикатор, який враховуватиме прямі та непрямі економічні ефекти [104].

На сьогоднішній день існує досить багато перешкод на шляху ефективних публічних закупівель в Україні:

1. Зменшення частки відкритих торгів на користь закупівель у одного учасника, що суттєво знижує конкуренцію на українському ринку.

2. Досить низький рівень присутності іноземних компаній на ринку державних закупівель України. Розглядаючи з позиції протекціонізму, підтримка національного виробника та утворення робочих місць – це позитивний ефект для економіки. З іншої сторони, при великій частці закупівель у одного учасника на ринку практично не розвинута конкуренція, тому ефективність таких закупівель ставиться під сумнів. Відкритість ринків публічних закупівель для іноземних компаній спричинить зростання якості товарів, робіт та послуг при більш низькій ціні.

3. Обмежений доступ до повної статистичної інформації про публічні

закупівлі та відсутність механізмів оцінки найкращої тендерної пропозиції, що ускладнює аналіз ефективності ринку [93].

Для виправлення ситуації на ринку публічних закупівель необхідно:

1. Розробити та представити у вільному доступі механізми вибору найкращих пропозицій для різних процедур. Крім ціни, серед критерії має бути ряд якісних факторів при виборі кращої пропозиції.

2. Для загальної оцінки ефективності публічних закупівель враховувати ступінь конкуренції за видами економічної діяльності, частку соціально значущих проектів та рівень виконання замовлень.

3. Полегшити вимоги при виборі найкращого варіанта та сприяти укладенню концесійних угод.

4. Сприяти відкриттю ринку публічних закупівель в рамках асоціації з ЄС, залучати інноваційні рішення у сфері публічних закупівель [105].

1.2 Завдання, значення обліку, аналізу і контролю в забезпеченні ефективного функціонування медичних закладів

Для організації ефективної роботи закладів системи охорони здоров'я та досягнення якісного рівня надання медичних послуг слід забезпечити базисне поєднання соціальних, медичних та економічних заходів, оскільки стан галузі охорони здоров'я характеризує стан економічного розвитку держави та ефективність загальнодержавних соціальних програм.

Фінансування діяльності закладів охорони здоров'я передбачає значні видатки на утримання та розвиток галузі. На протязі останніх років в Україні зберігається тенденція недостатності наповнення бюджету в дохідній частині та браку ресурсів в галузі охорони здоров'я. І це на фоні зростання потреб суспільства в медичних послугах та медичному забезпеченні, які часто не відповідають вимогам населення. Це вимагає проведення досліджень, групування

та узагальнення фактичної і планової інформації, значний обсяг якої продукується в межах системи бухгалтерського обліку [13, с.167].

Медичні заклади це бюджетні установи, і вимагають особливої уваги до себе, а також здійснення зважених кроків у їхньому управлінні та реформуванні яке зараз триває. Головну роль у вирішенні цього завдання покликаний виконати реформований бухгалтерський облік бюджетних установ як засіб формалізації і відображення фінансово-економічних відносин [97, с.132].

Розглядаючи бухгалтерський облік у медичних закладах слід зауважити, що у науковій літературі різні автори, вивчаючи питання з обліку в бюджетних установах звертаються до терміну „бюджетний облік”, але не зважаючи на це, йому властиві всі особливості бухгалтерського обліку. Так, якщо порівняти сутність, мету, предмет та об’єкти, принципи, функції бухгалтерського обліку в бюджетних установах із їхнім значенням у межах бюджетного обліку можна зробити висновок про їхню тотожність. Адже діяльність бюджетних установ, і в тому числі медичних установ пов’язана з використанням бюджетних коштів, і ведення обліку в цих установах саме й зводиться до формування інформації про фінансовий стан та порядок використання цих коштів [25, с.179].

Основним завданням обліку в медичних закладах, як і для інших установ, що фінансуються за рахунок бюджетної системи є:

- 1) повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання бюджету;
- 2) забезпечення раціонального й ефективного використання коштів бюджету за цільовим призначенням відповідно до затверджених кошторисів;
- 3) своєчасне запобігання негативним явищам у використанні бюджетних коштів;
- 4) сприяння дотриманню фінансової дисципліни [13, с.167].

Виконання цих завдань з обліку і забезпечує здійснення ефективного виконання своїх функцій установи – функціонування медичного закладу, а також оперативне та своєчасне керівництво установою [87, с.16].

Значення обліку для закладів охорони здоров'я можна перелічити:

1) засіб, що дозволяє здійснювати управління процесом виконання бюджетів;

2) забезпечення бюджетного планування витрат та доходів закладу, обґрунтування рішень бюджетної політики, прогнозів та планів;

3) дає можливість проведення аналізу і оцінки результатів виконання бюджету та ефективності використання бюджетних коштів, виявлення негативних і позитивних чинників використання бюджетних коштів на основі даних згенерованих у обліку;

4) інструмент контролю за виконанням бюджетного законодавства [50, с.16].

Отже, облік є основою ефективного функціонування медичних закладів (так як і інших суб'єктів господарювання), бо надає та забезпечує наявність достовірної інформації про фінансовий стан, майно та результати діяльності установи чи організації, так і її партнерів. Саме облік надає цю інформацію, який відображає всі господарські та фінансові операції, що відбуваються в установі. Задля цього, бухгалтерський облік в закладах охорони здоров'я мусить бути системою контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів, ґрунтуватися на загальноприйнятих принципах міжнародної облікової практики і виконувати інформаційну та управлінську функції [30, с.47].

Вивчаючи систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності в медичних закладах чи інших установ державного сектору, чітко вирізняється її аналітична складова, яку можна заслужено назвати важливим елементом в сучасній інфраструктурі ринкової економіки. Економічний аналіз, насамперед видатків бюджетної установи вимагає забезпечення формування якісної і повної бази інформації, що підвищить обґрунтованість прийняття та дієвість управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності управління медичним закладом, забезпечення фінансової стійкості, а відтак, високої рентабельності діяльності [45, с.172].

Контроль та аналіз являють собою найвагомішу управлінську функцію при допомозі якої можливе проведення співставлення планових результатів, встановлених згідно з управлінськими рішеннями і фактичних. Без цієї управлінської функції неможливе ефективне управління та функціонування медичних закладів [53, с.74].

Багато керівників лікувально-профілактичних закладів України в сьогоденних умовах обмеженого фінансування відносяться до контролю діяльності функціональних підрозділів, як до чогось другорядного. Досвід передових вітчизняних лікувально-профілактичних закладів, а також зарубіжних показує, що таке уявлення про контроль являється хибним [15, с.44].

На цьому фоні, як свідчить інформаційний Звіт Рахункової палати за 2015 рік, з порушеннями чинного законодавства використано коштів на суму 655,6 млн. грн., неефективно використано 2 млрд. 39,5 млн. гривень. За 2014 рік було виявлено факти використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства на суму 1 млрд. грн., а неефективно використано – 216,2 млн. гривень виділених на охорону здоров'я коштів державного бюджету [84].

Така ситуація є промовистим доказом необхідності ведення та удосконалення існуючої системи контролю доходів і видатків в закладах охорони здоров'я.

Р. Дяків цілком справедливо стверджує, що контроль – це складова управління економічними об'єктами і процесами, що полягає в спостереженні за ними з метою перевірки відповідності дійсного стану організації, установи і їх діяльності, стану, передбаченому законами, інструкціями та іншими нормативними актами. Суть контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об'єкт управління виконує його настанови.

Зокрема О.Д.Василик трактує фінансовий контроль як функцію управління, яка включає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх

виконання [20, с.89].

О.П.Кириленко, фінансовий контроль – це один з елементів управління фінансами; особлива діяльність по перевірці правильності вартісного розподілу валового національного продукту, утворення і витрачання фондів грошових коштів.

В економічній літературі пропонується таке визначення фінансового контролю: „...фінансовий контроль – це діяльність державних органів і недержавних організацій по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і пов’язаних з цим матеріальних цінностей”. Феценко Л. вважає, що під фінансовим контролем слід розуміти багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду державних, відомчих, внутрішньогосподарських та аудиторських органів, які наділені контрольними функціями, за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ, організацій з метою об’єктивного оцінювання економічної ефективності цієї діяльності, встановлення законності та доцільності фінансово-господарських операцій, а також за процесом витрачання бюджетних коштів. Як об’єкт фінансового контролю виступають грошові розподільні процеси формування та використання фінансових ресурсів за рівнями і ланками народного господарства країни та її регіонів. Оригінальне і, як на наш погляд, вичерпне визначення даного поняття пропонує І.Стефанюк. Фінансовий контроль, на його думку, – це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування, суб’єктами господарювання та громадянами України, по стеженню за функціонуванням будь-якого об’єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, та удосконалення управління

економікою. Дане визначення, на нашу думку найбільш точно характеризує поняття фінансового контролю [22, с.39].

Основна мета контролю, як елемента управління – це забезпечення принципів законності, доцільності та ефективності, оптимальності прийнятих управлінських дій, починаючи з планування, формування, розподілу і закінчуючи використанням фінансових ресурсів.

Державний внутрішній фінансовий контроль – це система здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації на центральному рівні з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

У Концепції наголошується, що вона базується на вимогах ЄС до державного сектору, що містяться в *acquis communautaire* (розділ 28), а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) і застосування понятійної бази, яке сформоване у ній відповідає процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС [103].

Також в документі подана подальша деталізація складових державного фінансового контролю, зокрема, внутрішнього контролю.

„Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва щодо належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органу державного сектору; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; дотримання встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належного захисту активів. Отже, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система в рамках органу державного і комунального

сектору. Внутрішній контроль також повинен надавати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат” [98, с.215].

Не зважаючи на те, що означення терміну побудовано так, що узагальнити його сутність досить важко, у документі поєднано кілька підходів до його тлумачення.

З одного боку він розглядається як інструмент управління, потім як процес і, наостанок, означено як управлінський контроль.

Підсумовуючи, можна зазначити про безумовну необхідність розвитку системи контролю в медичних закладах у напрямку відповідності міжнародним вимогам. Разом з тим слід відзначити якість перекладу цих визначень із зарубіжних джерел – дослівний переклад, без мовного редагування робить значно складним розуміння сутності термінології, що на практиці спонукає до появи власних трактувань [35, с.17].

З точки зору забезпечення ефективності діяльності медичних закладів, що фінансуються з державного бюджету, роботу системи внутрішнього контролю необхідно зосередити на таких її пунктах:

- контроль необхідний для здійснення якісного управлінського процесу в медичному закладі. Полягає у необхідності розробки чітких правил, процедур, способів, прийомів виконання наказів керівництва та звітування по них;
- оцінка внутрішніх і зовнішніх ризиків. Це дасть розуміння впливу різних заходів на рівень витрат, якість надання медичної послуги та інше. Ними можуть бути суб’єктивні, так і об’єктивні чинники (як приклад неправильно поставлений діагноз та халатне відношення до зберігання медичних препаратів). У результаті такої оцінки можлива розробка рекомендацій з усунення таких ризиків, забезпечення так званого управління ризиками;
- обмін інформацією. Для забезпечення належної дієвості й оперативного реагування на виявлені негативні факти, інформація, отримана в результаті

проведення контролю мусить реєструватися та направлятися керівництву й іншим її користувачам таким чином, щоби можна було оперативно усувати виявлені недоліки. Для цього дієво послужить сучасна інформаційно-комунікаційна інфраструктура;

– моніторинг. Без оцінки і висвітлення результатів роботи система внутрішнього контролю її діяльність не може бути ефективною. Тому необхідне забезпечення проведення постійного моніторингу виявлених негативних фактів та прикладених до них заходів [5, с.275].

Встановлено, що контроль у медичних установах повинні здійснювати суб'єкти контролю, що мають відповідне завдання, ними можуть бути: контрольні та ревізійні органи, органи державної статистики, головний лікар, завідувачі відділеннями, головний бухгалтер.

Дотримуючись наданих аспектів та елементів системи внутрішнього контролю в медичних закладах можна досягти як зниження рівня видатків, так і приросту можливостей одержання більшого доходу за спеціальним фондом, а ще значно вищого рівня медичного обслуговування. Лише так можна сподіватися на якісну і ефективну діяльність закладу та надання високоякісних медичних послуг.

Економічний аналіз забезпечує вибір необхідної для прийняття управлінських рішень інформації та перехід від фіксації стану господарських операцій та процесів до рівня їх розуміння. Це дозволяє з різномірних даних про окремі економічні явища та фактах господарської діяльності скласти цілісну картину господарського процесу, виявити притаманні лише йому в конкретних умовах тенденції, розробити варіанти управлінських рішень та вибрати з поміж них найбільш оптимальний [41, с.82].

На практиці економічний аналіз дозволяє дати характеристику стану мережі бюджетних установ та наукових організацій, здійснити перевірку правильності та обґрунтованості планових показників господарської діяльності, стану норм та нормативів, що їх регулюють. Крім того, він також є необхідним для об'єктивної

оцінки фактичних результатів діяльності, виявлення відхилень від планів та їх причин. Кінцева мета аналізу – це пошук резервів подальшого покращення діяльності установ та організацій, котрі перебувають на фінансуванні з державного та місцевих бюджетів. Отже, економічний аналіз є одним із важливих інструментів управління і повинен широко застосовуватись в господарській практиці. Місце та роль економічного аналізу в управлінні обумовили формування самостійної галузі економічної науки – аналізу господарської діяльності [34, с.73].

Економічний аналіз діяльності медичної установи – невіддільна частина процесу прийняття управлінських рішень, що фундаментальним чином впливає та відображається на ефективності її функціонування.

Господарсько-фінансова діяльність медичних закладів характеризується рядом притаманних особливостей, які впливають на методику економічного аналізу:

- функціонують на засадах державної форми власності і не мають можливості створювати спільні чи орендні підприємства, збанкрутувати чи самоліквідуватися, приватизуватися;

- це неприбуткові організації, метою їхньої діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг (лікування, профілактика тощо);

- звідси виходить, що послуги (продукція), надані медичним закладом, порівняно з будь-якою готовою продукцією, не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на склад;

- відсутнє поняття „виробничий брак”, здійснені витрати не порівнюються з отриманими результатами. Від’ємний результат – теж результат. Соціальна потреба суспільства в послугах медичних установ не має широкої межі задоволеності й відіграє важливу роль у житті кожної людини;

- їм характерна тенденція до постійного відставання продуктивності праці;

- медичні заклади не наділяються вільними оборотними коштами, їхній фінансовий стан відзначається повнотою та своєчасністю надходжень асигнувань

з відповідних бюджетів на певний вид видатків [66, с.71].

Це пояснюється тим, що у сфері надання медичних послуг можливість заміни живої праці технікою є мінімальною. Адже праця лікарів, медсестер та інших медичних працівників є творчим процесом, який не піддається автоматизації. Техніка лише розширює професійні здатності таких працівників. А тому виробництво медичних послуг характеризується високою трудомісткістю, а отже великою питомою вагою витрат на заробітну плату [43].

Отже, можна зазначити, що ефективність функціонування медичних закладів залежить від раціонального використання трудових ресурсів, роль яких посилюється персоналізованим характером праці. Найважливішим завданням кадрової та організаційної роботи бюджетних установ є забезпечення традиційно високого рівня кваліфікації персоналу, забезпеченості кадрами, забезпечення і підвищення якості обслуговування населення. Тому в умовах постійно зростаючого рівня плинності кваліфікованих кадрів і низької оплати праці працівників бюджетної сфери завдання управління вимагають своєчасних і обґрунтованих рішень, здатних змінити ситуацію на краще [48, с.54].

Так, аналіз трудових ресурсів забезпечує виявлення рівня забезпеченості закладу працівниками та оцінку ефективності їхньої роботи, повноту використання робочого часу і раціонального використання фонду заробітної плати, для чого є доцільним вивчення штату закладу у показниках чисельності: фізичних особи та штатних одиниць (затвержені штатним розписом та зайняті).

Основними значеннями проведення аналізу використання трудових ресурсів для забезпечення та підвищення ефективності функціонування медичних установ можна назвати:

- кількісна та якісна характеристика структури працюючих;
- визначення забезпеченості закладу кадрами та оцінка їх використання;
- вияв факторів, що впливають на фактичні показники продуктивності праці, та їх відхилення від планових;

- оцінка виявлених негативних тенденцій;
- виявлення резервів продуктивності праці і збільшення обсягу надання послуг (випуску продукції);
- відпрацювання заходів з використання виявлених резервів [40, с.185].

Результатами діяльності медичних установ слугують обсяг і якість наданих населенню медичних послуг, що залежить від наявності, стану та використання необоротних активів [7, с.257].

Матеріальні ресурси – речові предмети, що в процесі звичайної діяльності виступають предметами праці, які повністю споживаються і переносять свою вартість на витрати закладу і кінцеву вартість надання ними послуг у повному обсязі. Особливим у споживанні матеріалів у медичних бюджетних закладах є те, що з використанням їх у виробництві, вони вибувають із господарського обороту і списуються.

Завданням аналізу матеріальних ресурсів є сприяння кращому використанню матеріальних ресурсів закладу при збільшенні обсягів надання послуг та підвищенні їхньої якості. Аналізу підлягають при цьому надходження, зберігання та використання матеріальних цінностей.

Завданнями аналізу матеріальних ресурсів медичного закладу є:

- оцінка фактичного використання матеріальних ресурсів;
- вияв факторів, які впливають на використання матеріальних ресурсів;
- оцінка рівня забезпеченості закладу основними та допоміжними матеріалами;
- визначення повноти виконання їхніх поставок;
- пошук резервів зростання обсягів надання медичних послуг;
- напрацювання заходів з використання знайдених резервів [52, с.123].

Під час проведення аналізу діяльності медичних установ і закладів необхідно визначити рівень забезпеченості населенню та організації надання лікарняних послуг, надати характеристику стану та виконання плану розвитку

системи охорони здоров'я в установі, надати якісну характеристику медичного обслуговування та лікування пацієнтів і повноту використання ліжкового фонду закладу, і на сам кінець подати пропозиції по усуненню недоліків та по вдосконаленню використання резервів [57, с.37].

Амбулаторно-поліклінічна мережа системи охорони здоров'я реалізує свою діяльність через виконання визначеного об'єму послуг – надання медичного обслуговування населенню. Тому головними показниками оцінки цієї роботи є кількість відвідувань та чисельність осіб, які звертаються до медичного закладу за наданням їм лікарської, медичної допомоги. За допомогою цього показника лікарняного відвідування вимірюється обсяг роботи, яку виконав окремих підрозділ чи вся лікарня чи поліклініка в цілому за певний період часу [38, с.162].

Чисельність людей, що звернулися до медичного закладу за лікуванням визначає обсяги обслуговування споживача своїх послуг, тобто населення. Використання цих показників дає змогу системно оцінити процес надання послуг закладами охорони здоров'я.

Для характеристики роботи амбулаторно-поліклінічних закладів беруться за основу такі показники як: чисельність осіб, що знаходяться на диспансерному обліку, їхня частка в чисельності населення території, яку обслуговує даних заклад. Встановлюють при цьому динаміку цих показників порівнюючи з попереднім періодом, виявляють чисельність хворих, знятих з обліку в зв'язку з видужанням, та їх питома вага в загальній чисельності населення району обслуговування лікарні станом на початок року, що характеризує рівень та ефективність диспансеризації та лікування хворих.

Медичні заклади системи охорони здоров'я мають за мету забезпечувати збереження здоров'я та запобігати росту захворюваності населення, продовження тривалості життя людей [68, с.15].

Завданням бюджетних лікарняних та медичних закладів чи установ є ефективно використання доступних та наявних можливостей з метою задоволення

потреби населення у отриманні лікарняних послуг високої якості. Вдалому вирішенню цього завдання можуть лише посприяти якісний систематичний облік, дієвий економічний аналіз та контроль [44, с.145].

Висновки до розділу I

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в бюджетних установах і зокрема Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи – є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів установи.

Метою діяльності Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи є надання населенню згідно з вимогами відповідних нормативно-правових актів медичної допомоги, медичних послуг, спрямованих на збереження, поліпшення та відновлення здоров'я дітей з ураженням центральної нервової системи в обсязі бюджетних асигнувань, здійснення діяльності, необхідної для належного забезпечення профілактики, діагностики і лікування хвороб, розладів здоров'я, в тому числі на платній або альтернативній основі.

Медична установа здійснює свою діяльність шляхом використання бюджетних коштів та інших надходжень, у тому числі надходжень від господарської діяльності. Джерелом формування фінансових ресурсів Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи є кошти бюджету, власні надходження від надання платних послуг, дозволених чинним законодавством України, інші надходження.

Основним нормативно-правовим актом, що регулює організацію обліку у бюджетних установах є Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” зі змінами доповненнями.

Категорія „запаси” широко використовується у бюджетних установах, основним продуктом діяльності яких є послуги. Під запасами бюджетних установ розуміють засоби, які є задіяні у виробничому процесі і які забезпечують його безперервність.

Отже, для покращення та ефективності діяльності медичних установ необхідно здійснювати в установах охорони здоров'я внутрішній контроль, який призначений для покращення оперативного обліку, забезпечення достовірності документів, які виписуються, збереження цінностей і підвищення ефективності здійснюваних заходів, а також для забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів.

Публічні закупівлі є одним з важливих елементів системи державної допомоги, що може суттєво впливати на ринок. У розвинутих країнах частка публічних закупівель в середньому складає від 10% до 25%, тому це вагомий інструмент для сприяння соціально-економічному розвитку країни, тому ефективність публічних закупівель – це першочергове завдання для урядів країн.

Україна робить рішучі кроки у реформуванні системи публічних закупівель. Підписання Асоціації з ЄС, прийняття нового закону „Про публічні закупівлі”, впровадження електронної системи ProZorro, взаємне відкриття ринків державних закупівель у рамках GPA має дати новий поштовх для підвищення прозорості, конкуренції на ринку та отримання найкращих умов для здійснення закупівель [105].

РОЗДІЛ II

МЕТОДИКА ОБЛІКУ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

2.1 Особливості обліку медикаментів

Процедура закупівлі в установах державного сектору проводиться на відкритих торгах.

Медикаменти у закладах охорони здоров'я складають вагому частку запасів. На рахунку 233 „Медикаменти та перев'язувальні засоби” обліковуються медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, сироватки, вакцини, кров та перев'язувальні засоби в лікарнях, лікувально-профілактичних, лікувально-ветеринарних та інших закладах [3, с.128].

Бухгалтерський облік запасів охоплює: облік придбання та надходження запасів; облік наявності запасів; облік використання та вибуття запасів. У установах охорони здоров'я запаси можуть надходити в результаті: придбання за плату на основі проведених закупівель; в порядку гуманітарної допомоги; виготовлення власними силами у підрозділах установи, через підзвітних осіб.

Медикаменти знаходяться на відповідальному зберіганні осіб, з якими укладені договори про повну матеріальну відповідальність.

Для правильної та ефективної організації обліку запасів необхідно:

- знати суть та склад запасів;
- вивчити нормативні документи, які регулюють облік запасів;
- правильно організувати складське господарство;
- знати методи оцінки запасів та правильно їх оцінювати.

Особливістю функціонування запасів у закладах охорони здоров'я є те, що в міру їх використання вони повністю вибувають із обороту [47, с.219].

Бюджетне фінансування установ охорони здоров'я здійснюється в

обмежених розмірах, тому виникає потреба в залученні додаткових ресурсів. Наявність двох джерел фінансування породжує проблему правильної організації обліку запасів та розрахунків за них у медичних установах, адже законодавством передбачено відокремлений облік бюджетних та позабюджетних надходжень [32, с.210].

Враховуючи те, що фінансування здійснюється в обмежених розмірах, у медичних установах виникає потреба в залученні додаткових ресурсів, якими є благодійні внески.

Складський облік має здійснюватися за найменуванням кожного препарату окремо, із вказівкою його назви, дозування, форми випуску (таблетки, ампули), назви виробника, кількості, ціни й суми. Цей вид обліку забезпечуватиме своєчасне й достовірне відображення операцій по надходженню, переміщенню й вибуттю медикаментів та лікарських засобів.

Видача препаратів зі складу у відділення закладу здійснюється за накладною (вимогою), яка має вписуватися старшою медсестрою кожного відділення у двох екземплярах: один залишається на складі, другий – у відділенні. За підсумками місяця матеріально відповідальна особа складу має оформити наступні документи:

- реєстр отриманих прибуткових накладних;
- реєстр виданих накладних.

Ці реєстри складаються у двох екземплярах і подаються в бухгалтерську службу не пізніше 1-го числа місяця, наступним за звітним. Один екземпляр реєстру з підшитими до нього накладними після перевірки правильності оформлення повинен залишитися в бухгалтерії, другий з оцінкою бухгалтера про приймання повертатися матеріально відповідальній особі складу. Не пізніше 2-го числа місяця, наступним за звітним, матеріально відповідальна особа має подати у бухгалтерію закладу „Звіт про надходження й відпуск (використання) лікарських засобів і медичних виробів”.

Облік медикаментів та лікарських засобів у відділеннях закладу охорони

здоров'я має здійснюватися матеріально відповідальною особою відділень по найменуваннях за кожним препаратом в кількісному вимірі. У кожному відділенні запаси, які отримано зі складу, мають відображатися як надходження в „Журналі обліку отриманих і використаних лікарських засобів і медичних виробів”.

Не пізніше 2-го числа місяця, наступним за звітним, матеріально відповідальна особа відділення повинна подати у бухгалтерію закладу „Звіт про надходження і відпуск (використання) лікарських засобів та медичних виробів”. Облік на постах (у маніпуляційних кімнатах) має здійснюватися медичними сестрами постів шляхом ведення „Журналів обліку фактично отриманих і використаних лікарських засобів і медичних виробів постами”. На пости медикаменти видаються головними (старшими) медичними сестрами відділень відповідно до листків-призначень хворим.

Не пізніше 1-го числа місяця, наступним за звітним, медичні сестри постів, на підставі даних Журналу обліку повинні скласти „Звіт про надходження й використання лікарських засобів і медичних виробів постами” і мають подати його головній (старшій) медичній сестрі відділення, яка робить відповідні записи у реєстрі аналітичного обліку – Книзі складського обліку лікарських засобів і медикаментів.

Оскільки, благодійні внески є досить різноманітними за джерелами надходження, то необхідно аналітичний облік на рахунку 233 „Медикаменти і перев'язувальні засоби” вести у розрізі класифікації благодійної допомоги.

Облік медикаментів та лікувальних засобів, отриманих як благодійність, має вестись у тих же облікових реєстрах, але окремо від придбаних за рахунок загального фонду. Залежно від форми благодійних внесків вартість медикаментів та лікувальних засобів має відображатись у меморіальному ордері: №3 „Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України” (форма № 382 (бюджет)) – у разі відображення натуральних надходжень; № 4 „Накопичувальна відомість за розрахунками з

іншими дебіторами” (форма № 408 (бюджет)), складеному за операціями спецфонду – у разі відображення натуральних надходжень, при застосуванні субрахунку 364 „Розрахунки з іншими дебіторами”.

Списання вартості медикаментів та лікарських препаратів на потреби Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи відображають за дебетом субрахунку 812 „Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ” і кредитом відповідного субрахунку рахунку 233 „Медикаменти і перев’язувальні засоби” [90,с. 56].

Доходи за отриманою благодійною допомогою, що відображаються на субрахунку 712 „Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ” та проведені протягом поточного року фактичні видатки за витраченою благодійною допомогою, що відображаються на субрахунку 812 „Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”, у кінці року заключними оборотами списують на субрахунок 432 „Результат виконання кошторису за спеціальним фондом” [90, с.57].

Проведені операції з надходження та використання медикаментів та лікарських засобів, що надійшли у вигляді благодійної допомоги мають відображатися у формі фінансової звітності №4-2 „Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ” [1, с.9].

Отже, враховуючи специфіку функціонування Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи, бухгалтерський облік медикаментів та лікарських засобів здійснюється бухгалтерською службою в кількісному й вартісному вимірі за найменуваннями, за видами благодійної допомоги і в розрізі матеріально відповідальних осіб з обов’язковим дотриманням порядку оформлення й подачі первинних документів.

Організація бухгалтерського обліку медикаментів у Тульчинському обласному будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи

повинна забезпечити:

- своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення всіх операцій з обліку запасів, які були здійснені бюджетною установою;
- забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку запасів в установах охорони здоров'я (рис.2.1).

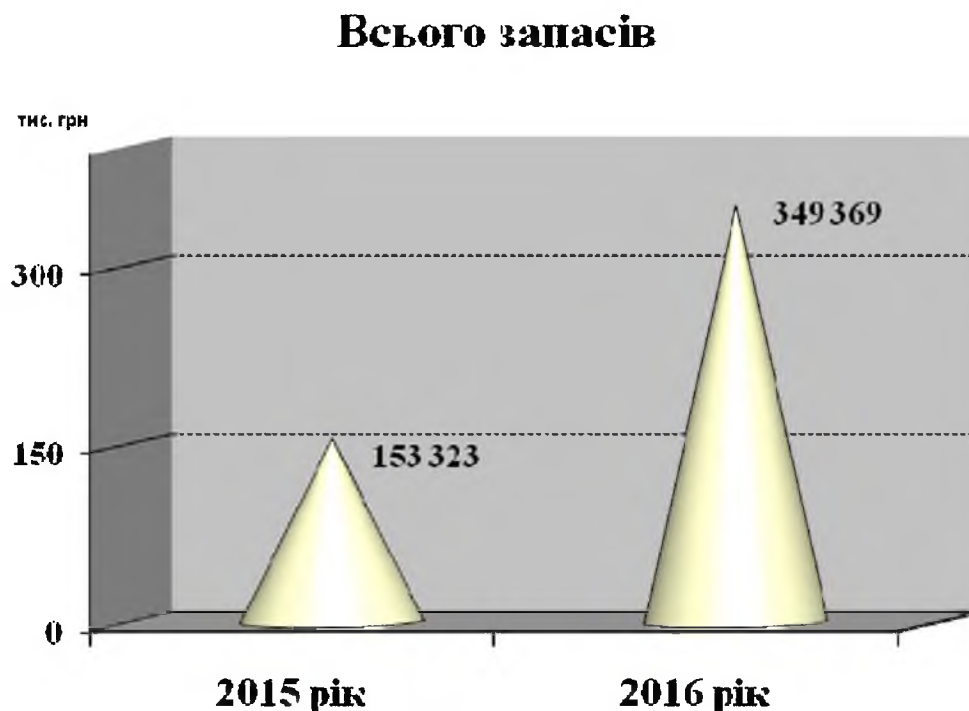


Рис. 2.1 – Динаміка залишків запасів Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи на кінець 2015-2016 років

Примітка. Розроблено автором за даними додатку [Баланс ф.1]

З рисунка 2.1 видно, що вартість запасів має тенденцію до збільшення. Станом на кінець 2015 року вартість запасів складала 153 322,99 грн., а на кінець 2016 років – 349 368,77 грн. відповідно (табл.3.1).

З огляду на це, можна відмітити що вартість запасів на кінець 2016 року на 196 045,78 грн. більше, ніж на кінець попереднього 2015 року.

Найвагомішу частку в структурі запасів становлять Матеріали і продукти харчування: 84,38% у 2016 році і 89,89% у 2016 році, тобто збільшення склала 5,51 %. На це може вплинути як загальне, так і часткове збільшення кількості або вартості сукупності залишків запасів (рис.2.2) .

Динаміка змін статті медикаментів

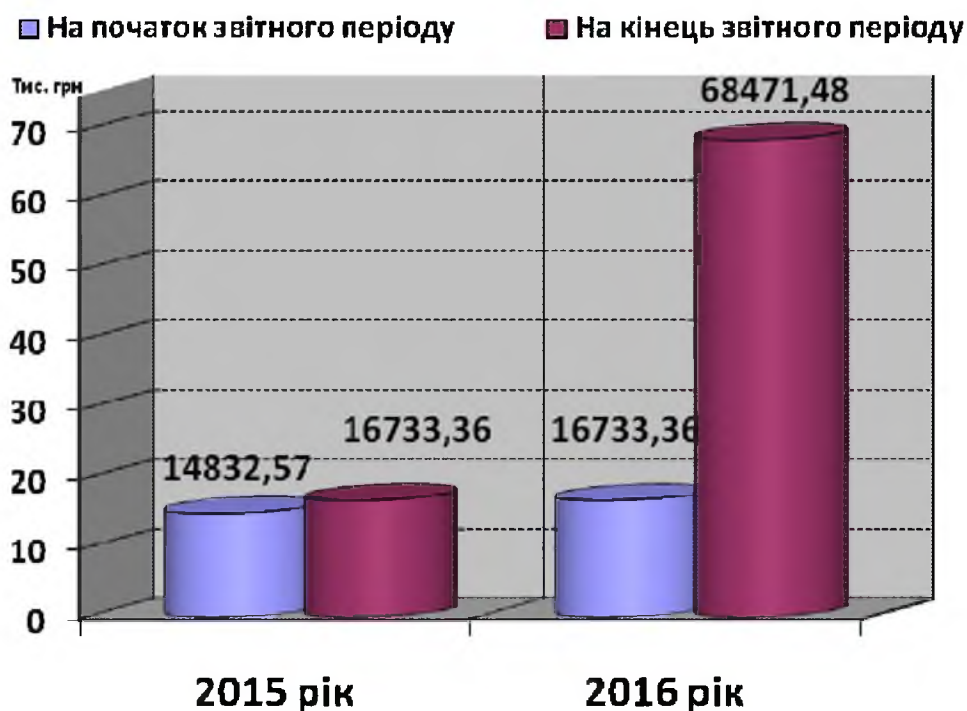


Рис. 2.2 – Динаміка залишків медикаментів Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи у 2015-2016 роках

Примітка. Розроблено автором за даними додатку [Звіт, ф.6]

Даний рисунок відображає динаміку показника залишків медикаментів та перев'язувальних матеріалів у Тульчинському обласному будинку дитини станом на кінець 2016 року, а саме його різке збільшенням – 68 471,48 грн., порівняно з таким же показником у 2015 році – 16 733,36 грн.

Це свідчить про накопичення запасів медикаментів в установі на кінець 2016 року та збільшення їхньої суми втричі – на 51 684,12 грн.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку руху лікувальних засобів
у Тульчинському обласному будинку дитини за вересень 2016 року

№ п/п	Зміст операцій	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Списані витрачені матеріали, придбані за рахунок коштів загального фонду				
1.	Отримано лікувальні засоби від постачальників	233	675	7550,46
2.	Списано лікувальні засоби на підставі виправдних документів	802	233	3350,96
3.	Списано господарські матеріали і канцелярське приладдя	802	234	3579,39

Примітка. Розроблено автором за даними меморіальних ордерів 6, 13

З таблиці 2.1 видно, що у Тульчинському обласному будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи у вересні 2016 року було отримано лікувальних засобів на суму 7550,46 грн., а також списано лікувальні засоби на підставі виправдних документів на суму 3350,96 грн. Окрім цього також у вказаному місяці проводилось списання господарських матеріалів і канцелярського приладдя в сумі 3579,39 грн.

Трапляється, що у Тульчинському обласному будинку дитини мийних та дезінфекційних засоби не вистачає, тоді батьки дітей надають їх як благодійну допомогу. Співпраця закладу з батьками може відбуватися через посередництво батьківського комітету. Серед основних завдань діяльності батьківського комітету є розв'язання питань розвитку матеріально-технічної бази закладу та його благоустрою.

Тож задля поліпшення матеріально-технічної бази закладу батьківський комітет, ухваливши відповідне рішення, може передати закладу товари, придбані за батьківські кошти. Завдання ж керівника закладу – забезпечити правильність їх приймання та використання. Отримавши мийні та дезінфекційні засоби, заклад

має правильно здійснювати бухгалтерський облік цих матеріальних цінностей. Мийні та дезінфекційні засоби класифікують як запаси відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 „Запаси”.

Факт отримання мийних та дезінфекційних засобів комісія оформлює Актом приймання-передачі матеріальних цінностей. Приймає матеріально відповідальна особа. Інформацію про запаси у бухгалтерському обліку відображають, керуючись Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. Так, приймання, зберігання, відпуск та облік запасів у місцях їх зберігання здійснює матеріально відповідальна особа. У закладі це може бути завідувач господарства, призначений матеріально відповідальною особою наказом керівника. Із матеріально відповідальною особою укладають письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Отримуючи запаси, матеріально відповідальна особа підписується в Акті приймання-передачі матеріальних цінностей. Її підпис свідчить, що даний заклад отримав цінності та прийняв їх на відповідальне зберігання [67, с.79].

Перед тим, як розписуватися в Акті приймання, матеріально відповідальна особа має ретельно перевірити відповідність запасів даним, зазначеним у супровідних документах щодо асортименту, кількості, ваги, обсягу, якості тощо.

Так, матеріально відповідальна особа обліковує мийні та дезінфекційні засоби у Книзі складського обліку запасів за найменуваннями та кількістю матеріальних цінностей відповідно до прибуткових і видаткових документів.

Працівники, які використовують мийні та дезінфекційні засоби, одержують їх у матеріально відповідальній особі за відомістю чи реєстром видачі матеріалів на потреби закладу. Матеріально відповідальна особа протягом місяця вносить до Реєстру записи за кожним найменуванням мийних та дезінфекційних засобів. У Реєстрі фіксують такі відомості: дата видачі, кількість, ціна та сума, кому і на які

цілі видано.

Факт видачі мийних та дезінфекційних засобів зі складу означає, що вони вже списані. Утім таке списання необхідно підтвердити Актом списання (типова форма № 3-2).

Матеріально відповідальна особа періодично виконує такі завдання: щомісяця – на підставі Реєстру видачі матеріалів на потреби закладу складає акт списання, додаючи до нього також документи, якими оформлено видачу матеріальних цінностей на потреби закладу наприкінці звітного місяця – надає заповнені Реєстр та Акт списання на затвердження керівникові закладу і разом з накладними на мийні та дезінфекційні засоби передає бухгалтерській службі. Ці документи і є підставою для списання запасів з балансу закладу.

2.2 Облік продуктів харчування у закладах охорони здоров'я

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 „Запаси” змінив підхід до визнання суб'єктами державного сектора в обліку активом запасів. Запаси визнаються активом, якщо дотримуються такі умови, як, зокрема: вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та вони мають потенціал корисності. Тобто запаси можуть зараховуватися до складу активів установи, у разі якщо вони відповідають хоча б двом критеріям: можливо достовірно визначити їх вартість, а також існує ймовірність економічних вигід від їх використання та/або вони є потенційно корисними [64].

Відповідно Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 „Запаси” придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю. Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і приведення їх у

стан, у якому вони придатні для використання в запланованих. Особливої актуальності на практиці набуло питання включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів. Такі витрати доцільно включати до конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні, у разі якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку або аналітичному рахунку.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Продукти харчування займають вагому частку в структурі Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи (рис.2.3).

Документальне оформлення операцій із продуктами харчування, за якими існують кількісні або якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальників проводять на основі Акту про приймання. Складається він приймальною комісією у двох примірниках у присутності завідуючого складом та представника відправника (постачальника), а в разі неявки останнього або якщо виклик відправника (постачальника) не є обов'язковим, – представника

незацікавленої організації. Факт приймання та оприбуткування продуктами харчування підтверджується підписом матеріально відповідальної особи, що прийняла їх на відповідальне збереження.

Динаміка залишків продуктів харчування

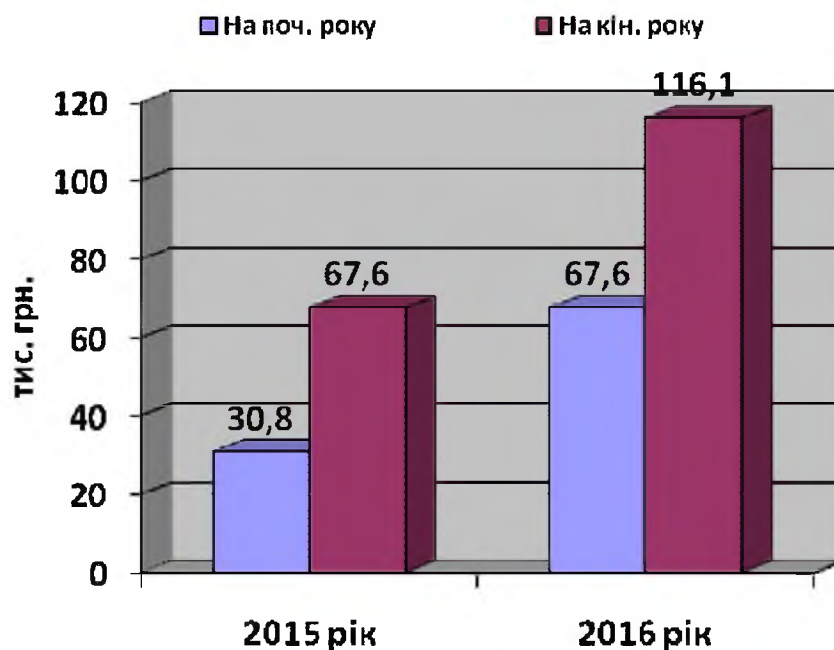


Рис. 2.3 – Динаміка залишків продуктів харчування у Тульчинському обласному будинку дитини у 2015-2016 роках

Примітка. Розроблено автором за даними Звіту ф.№6 за 2015, за 2016

Рисунок 2.3 відображає динаміку залишків продуктів харчування у 2015-2016 роках у Тульчинському обласному будинку дитини з ураженням центральної нервової системи.

Надходження запасів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності проводиться на основі закупівельного акту. У ньому фіксується: дата й місце складання; назва установи; одиниця виміру господарської операції; зміст та обсяг (кількісний і вартісний) господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її

оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати посадову особу установи, яка брала участь у здійсненні господарської операції (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку руху продуктів харчування
у Тульчинському обласному будинку дитини за жовтень 2016 року

№ п/ п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі субрахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Перераховано постачальникам за продукти харчування за рахунок коштів загального фонду	675	321	37992,86
2.	Одержано від постачальників продукти харчування придбані за рахунок коштів загального фонду	232	675	37992,86
3.	Списуються витрачені продукти харчування: придбані за кошти загального фонду	802	232	38372,01
	придбані за кошти спеціального фонду	812	232	325,41

Примітка. Розроблено автором за даними меморіальних ордерів 2,11,12

З таблиці 2.2 видно, що у жовтні 2016 року у Тульчинському обласному будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи було проведено перерахування постачальникам коштів за продукти харчування на суму 37992,86 грн. і одержано від постачальників продукти харчування придбані за рахунок коштів загального фонду на суму 37992,86 грн., а також списувались витрачені продукти харчування: придбані за кошти загального фонду на суму 38372,01 грн. та придбані за кошти спеціального фонду на суму 325,4 грн.

Прийняття матеріальних цінностей на склад (у комору) або видача зі складу (комори) проводиться на основі Накладної (вимоги). Виписується вона бухгалтерією у двох примірниках та затверджується керівником установи. Один примірник призначено для отримання матеріальних цінностей зі складу, а інший –

для обліку цих цінностей за місцем їх використання. Оформлені розпискою отримувача накладні (вимоги) передаються до бухгалтерії [100, с.171].

Відпуск продуктів харчування зі складу (комори) проводять за Меню-вимогою на видачу продуктів харчування, яка складається щоденно на підставі норм розкладки продуктів харчування та даних про кількість осіб, що одержують харчування.

Меню-вимога разом із розписками осіб про видачу та отримання продуктів харчування передається до бухгалтерії у терміни, установлені графіком, але не менше ніж тричі на місяць. Дані меню-вимоги записуються у щомісячну накопичувальну відомість з витрачання продуктів харчування за формою № 3-13.

Відпуск продуктів харчування молочної кухні та інших запасів, які відпускаються систематично протягом місяця оформляють Забірною карткою. Забірна картка виписується бухгалтерією на декілька найменувань матеріальних цінностей, що належать до одного коду економічної класифікації, у двох примірниках: один – для отримувача, інший – для складу. Строк використання картки – 15 днів при щоденному відпуску матеріальних цінностей або місяць – при періодичному відпуску. Відпуск матеріальних цінностей здійснюється із суворим дотриманням ліміту.

Списання продуктів харчування проводиться за Актом списання. Він складається комісією, призначеною наказом керівника, у двох примірниках. Перший примірник здається до бухгалтерії, а другий залишається в матеріально відповідальній особі

Вибуття оцінюється за трьома методами (табл.2.3).

Суб'єкт державного сектору для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, повинен застосовувати лише один із методів.

При цьому обраний метод оцінки вибуття запасів визначається в розпорядчому документі про облікову політику, яка має бути єдиною [94, с.279].

Найпоширенішою оцінкою вибуття запасів у бюджетній сфері є оцінка запасів за методом ФІФО.

Таблиця 2.3

Метод оцінки запасів при вибутті

№ п/п	Метод оцінки запасів	Сутність методу оцінки
1	2	3
1.	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	За цим методом оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного
2.	Середньозваженої собівартості запасів (щомісячної або періодичної)	Оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці
		Оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної операції з вибуття запасів діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції
3.	Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектора (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів

Примітка. Розроблено автором за даними [64]

З таблиці 2.3 необхідно зробити висновок, що відповідно до п. 4 розділу IV Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 „Запаси” вибуття оцінюється за трьома методами, а саме:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;

– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку вибуття і списання продуктів харчування
за вересень 2016 року

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Списані витрачені матеріали, придбані за рахунок коштів спеціального фонду				
1.	Списуються витрачені продукти харчування отримані як благодійна допомога	812	232	12073,73
2.	Списуються витрачені продукти харчування придбані за рахунок коштів спеціального фонду	812	232	208,89

Примітка. Розроблено автором за даними меморіальних ордерів 13,12

З таблиці 2.4 видно, що у вересні 2016 року у Тульчинському обласному будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи було проведено списання витрачених продуктів харчування отриманих як благодійна допомога на суму 12073,73 грн. та списання витрачених продуктів харчування придбаних за рахунок коштів спеціального фонду на суму 208,89 грн.

Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема щодо обліку запасів закладів охорони здоров'я, адаптує вітчизняну облікову практику до міжнародних стандартів, а отже дозволяє створити ефективне інформаційне забезпечення управління державними фінансами [33, с.45].

Новації в методиці та методології ведення обліку запасів закладів охорони здоров'я: наявність умов визнання запасів, розширення умов оцінки та порядку формування первісної вартості, визначення методів та оцінки вибуття запасів, визначають перспективи подальших наукових досліджень та розробку рекомендацій щодо уніфікації та оптимізації їх застосування на практиці [88, с.25].

2.3 Інформаційні технології обліку запасів у закладах охорони здоров'я

Інформаційні системи, в тому числі і в закладах охорони здоров'я, належать до класу складних, тому для кожної такої системи існує проблема поділу на складові елементи. Будь-яка автоматизована інформаційна система поділяється на функціональну та забезпечувальну частини. Які, в свою чергу, поділяються на підсистеми, причому й останні також можуть підлягати подальшому поділу.

До функціональної частини відносяться ті елементи інформаційної системи, які визначають її функціональні можливості. До забезпечувальної частини належать матеріальні та інші засоби, з допомогою яких виконуються функції автоматизованої системи [96, с.145].

Додатково можна відокремити забезпечувальні підсистеми, які об'єднують у собі певний вид ресурсів, а також умови їх організації. Ці підсистеми розкривають суть і склад ресурсів, необхідних для функціонування АРМ, як і для будь-якої автоматизованої інформаційної системи в цілому. Тому їх перелік є типовим і майже однаковим для різних систем.

Основою функціонування автоматизованої системи ведення бухгалтерського обліку в закладах охорони здоров'я виступає наявність різних видів забезпечення. До складу забезпечувальної частини належать підсистеми технічного, математичного, лінгвістичного, інформаційного, правового, організаційно-методичного, ергономічного та економічного забезпечення.

Інформаційне забезпечення автоматизованої системи обліку – це сукупність реалізованих рішень щодо обсягу, розміщення та форм організації інформації, необхідної для функціонування АРМ бухгалтера.

В сучасних умовах важливими принципами раціонального функціонування АРМ бухгалтера можна вважати:

- інтеграція вхідних даних при оперативному бухгалтерському обліку;
- класифікацію і системи кодування економічної інформації;

- уніфікацію та типізацію форм первинних документів;
- системний контроль достовірності й обґрунтованості відображення в обліку господарських операцій;
- утворення та запровадження єдиної бази даних та систем управління;
- безперервність облікового процесу, системний підхід до нього;
- адаптація відображення об'єктів обліку на рахунках синтетичного та аналітичного обліку стосовно конкретної установи.

Правове забезпечення щодо формування АРМ передбачає наявність усіх необхідних розпорядних, договірних, організаційних, юридичних і нормативних документів. Правове забезпечення АРМ бухгалтера включає в себе наступні основні елементи:

- наказ (розпорядження) щодо формування АРМ з метою автоматизації обліку в медичній установі;
- організаційні засади формування АРМ (організація роботи на стадіях);
- договірні й фінансові умови придбання технічних засобів;
- вирішення мотиваційних і стимулюючих аспектів за розробку й впровадження автоматизованої системи обліку;
- правові положення реалізації завдань автоматизації обліку та облікового процесу в цілому (включаючи вирішення проблеми програмного забезпечення);
- регламентацію умов і організацію праці облікового персоналу (включаючи умови оплати праці);
- порядок формування, обробки й зберігання облікової інформації в умовах АРМ.

Наявність у діючому Плані рахунків, який використовуються в обліку в установах державного сектору економіки синтетичних рахунків, субрахунків, а також аналітичних рахунків вимагає формування відповідних баз даних аналітичного та синтетичного обліку. У цих базах передбачено основні умови виконання облікових процедур автоматизованим способом, включаючи типову

кореспонденцію, а також відображення операцій наполовину автоматизованим способом (вказівка кореспондуючих рахунків з допомогою клавіатури). Так, редагування й зміна користувачем існуючих у конфігурації рахунків можливі в режимі Конфігуратора. Це пов'язано з тим, що багато документів та регламентованих звітів конфігурації налаштовані на певні властивості конкретних рахунків. Тому їх зміна користувачем може призвести до необхідності зміни алгоритмів заповнення звітів і алгоритмів автоматичного формування операцій документів, ведення яких є необхідне й обов'язкове для установ державного сектору.

Найважливішими з них є склад субрахунків і налаштування аналітичного обліку. Варто зауважити, що деякі дії щодо зміни плану рахунків можливі в режимі роботи користувача. Користувач самостійно може вводити до плану необхідні йому нові рахунки чи субрахунки. Однак при прийнятті такого рішення він повинен пам'ятати, що код рахунку має мати наступний вигляд: 1 знак – для коду класу, 1 знак – для коду рахунку і 2 знаки – для коду субрахунку.

Сучасні програмні продукти для автоматизації обліку в закладах охорони здоров'я передбачають щонайменше дві основні інформаційні бази: основну (робочу) та демонстраційну.

Рахунки, що використовуються у конфігураціях програм для автоматизації обліку у закладах охорони здоров'я, характеризуються наступними властивостями:

- складом субрахунків;
- налагодженням аналітичного обліку;
- ознакою активно-пасивності рахунків;
- ознакою позабалансовості рахунків.

В автоматизованій системі обліку, для чіткої постановки програмного забезпечення, особливого значення набувають властивості рахунків, субрахунків, балансів вони чи позабалансові, активні чи пасивні, а також порядок

аналітичного обліку і налаштування кількісного обліку в програмному забезпеченні.

Демонстраційна інформаційна база містить комплект документів та операцій абстрактної установи. Вона призначена для демонстрації практичної роботи програми автоматизації обліку. Демонстраційну базу використовують для освоєння програми.

Основна інформаційна база використовуються для ведення обліку автоматизованим способом у конкретній установі. Вона не містить жодних демонстраційних даних, крім необхідної службової інформації.

Таким чином підсистема інформаційного забезпечення містить у собі дані та правила їх отримання, зберігання, оновлення, що використовуються в процесі автоматизації облікового процесу, а також відповідну інформаційну базу. Остання поділяється на позамашинну й машинну (інформація на паперових і машинних носіях). Ця підсистема охоплює інформаційні ресурси, а також засоби їх опрацювання, зокрема структуризації та систематизації облікової інформації (класифікатори, типові моделі, формати документації тощо).

Організаційно-методичне забезпечення утворення системи обліку в умовах АРМ включає в себе методику вивчення обліку, методичні матеріали щодо вибору програмних і технічних засобів, склад облікових задач, технічну документацію (технічне завдання, робочі проекти, посадові інструкції), склад робочого персоналу [17, с.27].

Підсистема організаційно-методичного забезпечення – це набір прийомів, правил, документів, інструкцій і положень, які забезпечують створення системи та взаємодію складових у процесі функціонування АРМ. Зокрема, організаційно-методичне забезпечення містить сукупність документів, які визначають організаційну структуру об'єкта й системи автоматизації і є необхідними для виконання конкретних функцій, а також для оформлення результатів діяльності.

Економічне забезпечення автоматизованої системи обліку полягає в

розрахунку ефективності функціонування АРМ бухгалтера. Економічна ефективність створення АРМ забезпечується за рахунок таких чинників як:

- висока швидкодія у виконанні операції збирання обробки та введення інформації;
- отримання повних та достовірних даних;
- підвищення якості облікових робіт;
- своєчасне надання управлінському персоналу усіх рівнів необхідності інформації для оперативного прийняття рішень.

Для створення АРМ бухгалтера важливим є також технічне забезпечення, підсистема якого складається з чотирьох елементів. А саме :

- технічних засобів (комплекс технічних засобів, що використовуються для одержання, введення, підготовки, перетворення, обробки, зберігання, реєстрації, виведення, відображення, використання та передавання даних і реалізації управлінських дій);
- методичних та керівних матеріалів щодо комплексу технічних засобів;
- технічної документації, що стосується технічних засобів;
- персоналу, який обслуговує технічні засоби.

Три останні складові розглянути в загальних рисах достатньо важко, оскільки кожен вид технічних засобів автоматизації вирізняється специфічними характеристиками та вказівками до застосування. Однак, самі по собі ці складові підсистеми технічного забезпечення є зрозумілими.

Інформаційна технологія автоматизованої системи бухгалтерського обліку в закладах охорони здоров'я за своєю суттю є децентралізованою та розподільною. Використання вищезазначених складових технічних засобів здійснюється, як правило, в мережі АРМ, які створюються у місцях виникнення та використання інформації. В умовах АРМ розподіл робіт залежить від трудомісткості введення даних в ЕОМ й видачі регламентних вихідних відомостей і звітів, а також від необхідних термінів виконання облікових процедур (робіт).

Дані вводяться за допомогою клавіатури з паралельними або послідовним записом на машинних носіях.

Обробка обліково-аналітичної інформації є діалоговою, що передбачає обмін інформацією (повідомленнями) між людиною та машиною. Діалоговий режим розв'язання облікових задач дозволяє зменшити обсяг вихідних документів. В основу технології облікового процесу покладається ведення на АРМ внутрішньо машинних електронних облікових реєстрів. Ці реєстри мають подвійне значення: вони розглядаються як файли і, одночасно, як вихідні відео – або машинограми, які можуть бути видані і повному обсязі за певний період.

Цінність кожного з видів забезпечення визначається його роллю в здійсненні процесу автоматизації обліку, однак лише економічне забезпечення дозволяє зробити об'єктивний висновок про доцільність впровадження АРМ.

Специфіка діяльності економічного суб'єкта є визначальним чинником як при створенні структури його управління, формуванні управлінського апарату, так і при розробці автоматизованої інформаційної системи, важливою складовою якої виступає АРМ бухгалтера. Від зазначеної діяльності, зрештою, залежить перелік задач, які необхідно вирішити, методи й способи їх розв'язання, обсяги та потоки інформації, методи збору, зберігання, обробки та передавання даних. Тому аналіз основ і особливостей діяльності закладів охорони здоров'я і з'ясування специфіки їх роботи – неодмінні умови створення відповідних АРМів і їх інформаційного забезпечення.

Автоматизовані робочі місця можуть бути об'єднані в локальну обчислювальну мережу або працювати автономно, але обов'язково мають бути інформаційно узгоджені між собою. Технічний комплекс таких систем може являти собою або персональний комп'ютер в локальній обчислювальній мережі, або автономні персональні ЕОМ, інформаційний зв'язок між якими здійснюється з допомогою машинних носіїв.

Однак, незважаючи на певні відмінності в структурному складі

автоматизованої інформаційної системи, інформаційне забезпечення АРМ, його структура, порядок ведення й використання нормативно-довідкової бухгалтерської інформації характеризуються спільними рисами.

При цьому, як уже зазначалося вирізняють позамашинну та внутрішньомашинну інформаційні бази системи обліку.

Внутрішньомашинна інформаційна база АРМ бухгалтера у закладах охорони здоров'я включає в себе файли обліку матеріальних цінностей (оборотних активів), довідкові файли, архівні файли, нормативні файли тощо. Бази даних фінансово-розрахункових операцій, зведеного обліку та звітності формуються на підставі Файли обліку фінансування, Файли обліку ресурсів (оборотні активи), Файли норм витрат і архівних файлів. Вихідними документами в даному випадку будуть файли формування звітності.

На нашу думку інформаційне забезпечення системи обліку за умов АРМ може бути визначене як сукупність реалізованих рішень щодо обсягу, розміщення та форм організації інформації, необхідної для функціонування АРМ бухгалтера. Воно включає нормативно-довідкову інформацію, класифікатори техніко-економічної інформації й системи документування.

В цілому технологія утворення та введення бази даних обліку полягає в наступному: утворенні нормативних файлів; утворенні довідкових файлів назв і характеристик об'єктів; записі нормативно-довідкових файлів на носіях інформації; записі фактичних облікових даних за звітний період; коригуванні даних у файлах; записі даних у архівні файли.

Типова конфігурація „Бухгалтерський облік для бюджетних установ України”, яка є однією з перших професійних бухгалтерських програм для автоматизації обліку в установах передбачає також візуальне розпізнання рахунків і субрахунків. Для цього кожний рахунок у вікні плану рахунків має підпрограму у вигляді літери „Т” на початку рядка. Рахунок має субрахунки і облік ведеться лише за ними, оскільки в протилежному випадку сама система не дасть

можливості відобразити проведення.

Організація аналітичного обліку, як свідчить огляд існуючих програм, супроводжується використанням таких понять як „Види субконто” та „Субконто”. „Види субконто” – це групи об’єктів аналітичного обліку, які використовуються у практиці обліку даної установи державного сектору економіки, а субконто – це одиниця або об’єкт аналітичного обліку.

Вид субконто „Запаси” – це номенклатурний список запасів (матеріали, паливно-мастильні матеріали, медикаменти, перев’язувальні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети), який використовується в установі, а конкретне найменування з цього списку і є – субконто.

Перелік видів субконто визначається, в першу чергу, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб’єктів державного сектору, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 23.01.2015 № 11, а також обліковою політикою.

Процес взаємодії елементів інформаційного забезпечення АРМ забезпечує, таким чином, єдність методології й цілісність організації обліку, а також відповідні ієрархічні взаємовідносини, які включають в себе подання звітності вищестоящим органам та контроль з боку останніх за ефективністю використання бюджетних коштів і ресурсів у закладах охорони здоров’я. Найпростіша схема інформаційних зв’язків системи управління установами, які фінансуються через органи Державного казначейства (за ієрархією управління). При цьому, чітко простежуються напрями подання звітності та здійснення перевірок і ревізій вищестоящими органами.

Детальніше схему взаємодії елементів інформаційного забезпечення можна простежити шляхом дослідження процесу проведення обліку за конкретними його ділянках, однак визначені загальні підходи в цілому відповідають практично всім обліковим структурним одиницям і об’єктам.

Оскільки облік запасів в закладах охорони здоров’я ведеться в розрізі

матеріально відповідальних осіб і існує необхідність передачі цінностей від однієї матеріально відповідальної особи іншій – у конфігурації передбачений документ „Переміщення запасів” (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Електронна форма документа для обліку переміщення оборотних активів

Зміст	Рахунок обліку	Кількість	Ціна, гривні
1	2	3	4
Джерело фінансування		Одиниця виміру	Сума, гривні
Кошти загального фонду	234	30 штук	1050,00

Примітка. Розраховано автором за даними [96]

В таблиці 2.5 приведена електронна форма документа для обліку переміщення оборотних активів у тому числі господарських матеріалів і канцелярського приладдя.

У бухгалтерії облік запасів за допомогою автоматизованої системи обліку ведеться в кількісному і сумарному вимірах за найменуваннями запасів та у розрізі матеріально відповідальних осіб. Бухгалтерія установи систематично звіряє свої записи про облік запасів із записами, які ведуть матеріально відповідальні особи за місцями зберігання (знаходження) запасів (табл.2.6).

Таблиця 2.6

Електронна форма документу з інвентаризації оборотних активів

Актив	МВО	Кількість	Одиниця виміру	Ціна гривні	Сума гривні
	Джерело фінансування	Кількість інвентарна			Сума інвентарна
1	2	3	4	5	6
Мило	Кошти загально-го фонду	30	штук	35,00	1050,00

Примітка. Розраховано автором за даними [96]

В таблиці 2.6 приведена електронна форма документа з інвентаризації оборотних активів.

У конфігурації програми передбачено можливість отримання порівняльної

відомості і введення операцій за списанням нестач чи оприбуткуванню надлишків з допомогою документа „Інвентаризація”.

Висновки до розділу II

За результатами проведеного дослідження Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи, приходимо до висновку, що аналітичний облік медикаментів та лікарських засобів, що надійшли у вигляді благодійної допомоги у досліджуваній установі ведеться у кількісному й вартісному вимірі за найменуваннями, за джерелами фінансування, за характером благодійної допомоги і в розрізі матеріально відповідальних осіб. Правильний і своєчасний облік дозволить підвищити якість обліково-інформаційного забезпечення управління медикаментами та лікарськими засобами в умовах надзвичайної ситуації.

Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема щодо обліку запасів закладів охорони здоров'я, адаптує вітчизняну облікову практику до міжнародних стандартів, а отже дозволяє створити ефективне інформаційне забезпечення управління державними фінансами. Новації в методиці та методології ведення обліку запасів закладів охорони здоров'я: наявність умов визнання запасів, розширення умов оцінки та порядку формування первісної вартості, визначення методів та оцінки вибуття запасів, визначають перспективи подальших наукових досліджень та розробку рекомендацій щодо уніфікації та оптимізації їх застосування на практиці.

Нагальна потреба в сучасних умовах – реформування державного сектору економіки. Реформування передбачає також зміни у методиці обліку, провадженні управлінського обліку, трансформації бухгалтерського обліку України до міжнародної практики. Саме тому у державному секторі України запроваджені Національні положення бухгалтерського обліку, оновлений План рахунків,

змінена бухгалтерська термінологія бюджетного обліку та методика обліку щодо окремих об'єктів.

Переваги модернізації бухгалтерського обліку у бюджетній сфері дозволять забезпечити прозорість облікових процесів, достовірність бухгалтерської звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі; встановити уніфіковані вимоги до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем; підвищити відповідальність керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора; підвищити рівень прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Подальші дослідження будуть направлені на формування нових підходів до оцінки об'єктів бухгалтерського обліку установ, вивчення можливостей вдосконалення Плану рахунків та методики розкриття інформації у фінансовій звітності відповідно до вимог НП(С)БОДС.

РОЗДІЛ III

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1 Методика аналізу медикаментів та продуктів харчування

Загальною інформаційною базою для проведення аналізу запасів є баланс Тульчинського обласного будинку дитини і передусім його другий розділ. Запаси визначаються і відображаються в балансі у грошовому виразі з використанням певної бази оцінки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз залишків запасів згідно з балансом Тульчинського обласного будинку дитини за 2015-2016 роки

Показники (рядок балансу)	Фактична наявність, грн.				Структура запасів, %		
	2015 рік	2016 рік	Відхилення		2015 рік	2016 рік	+
			+	-			
1	2	3	4	5	6	7	8
Запаси, всього, в тому числі:	153 322,99	349 368,77	+196 045,78	227,86	100,0	100,0	x
Матеріали і продукти харчування (150)	129 382,24	314 041,50	+184 659,26	242,72	84,38	89,89	+5,51
Малоцінні швидкозно- шувані предмети (160)	23 940,75	35 327,27	+11 386,52	147,56	15,62	10,11	-5,51
Інші запаси (170)	x	x	x	x	x	x	x

Примітка. Розраховано автором за даними додатку Баланс

З таблиці 3.1 видно, що вартість запасів Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи за 2015-2016 роки становила 153 322,99 та 349 368,77 грн. відповідно. Зміни вартості запасів були

зумовлені зростанням ціни на відповідні види запасів, зокрема різко зросли ціни на медикаменти.

В структурі запасів за 2015 рік найвагомішу частку складають Матеріали і продукти харчування (84,38 %), решту (15,62%) припадає на Малоцінні швидкозношувані предмети. Така ж тенденція збереглась і за 2016 рік: 89,89% – Матеріали і продукти харчування та 10,11% – Малоцінні швидкозношувані предмети. У загальній структурі запасів частка Матеріали і продукти харчування зросла на 5,51%, а частка Малоцінні швидкозношувані предмети зменшилась на 5,51%. Усі зміни зумовлені, як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами. Однак різких змін у структурі запасів лікарні вони не спричинили.

Таблиця 3.2

Аналіз витрат на харчування і лікування
Тульчинського обласного будинку дитини за 2015-2016 роки

Показники	Фактично		Відхилення		
	2015 р.	2016 р.	+	-	%
1	2	3	4	5	
Продукти харчування, тис. грн.	504,3	595,2	+90,9		18,0
Медикаменти і перев'язувальні засоби, тис. грн.	81,5	87,2	+5,7		6,9
Середньорічна кількість ліжок, одиниць	60	60	-		-
Кількість ліжко-днів	20712	21194	+482		2,3
Середня кількість днів роботи одного ліжка	345	353	+8		2,3
Середньоденні витрати на харчування одного хворого	24,34	28,09	+3,75		15,4
Середньоденні витрати на лікування одного хворого	3,93	4,11	+0,14		3,6

Примітка. Розраховано автором за даними норм видатків

Розглянувши данні отриманих документів, та провівши аналіз витрат на харчування та лікування в Тульчинському обласному будинку дитини за період 2015-2016 років можна констатувати про загальну динаміку зростання за всіма показниками перерахованими в таблиці 3.2. Так, загальна вартість продуктів харчування витрачених на лікування пацієнтів лікарні зросла на 90,9 тис. грн. (504,3 та 592,2 тис. грн. відповідно), що становить 18%. Витрати медикаментів

зросли на 6,9%. В зв'язку з цим відповідно зросли показники Середньоденні витрати на харчування та лікування на одного хворих, враховуючи при цьому збільшення їхньої кількості в 2016 році порівняно з 2015. Це проявляється в збільшенні показника Ліжко-днів та Середньої кількості днів роботи одного ліжка.

Величина та структура запасів має задовільняти потреби медичної установи, які знаходить відображення в обсягах фінансування та повністю залежать від них. Одним із загальних критеріїв ефективності використання запасів є наступний: поточні запаси повинні бути мінімальні, однак вони повинні бути достатні для успішної і безперебійної роботи медичної установи [8, с.54].

Абсолютні залишки запасів на дату складання балансу можуть змінюватися за рахунок двох факторів: кількості і вартості. Розрахунок впливу кількісного і вартісного факторів на зміну суми запасів кожного виду розраховують за методом абсолютних різниць. Так розрахунок впливу зміни кількості запасів за певним видом розраховується за формулою:

$$ЗК_{к} = (ЗК_{зв.} - ЗК_{поп.}) * ЗВ_{поп.} \quad (3.1);$$

де: $ЗК_{зв.}$ і $ЗК_{поп.}$ – кількість запасів у звітному і попередньому періоді;

$ЗВ_{поп.}$ – ціна одиниці запасів у попередньому періоді.

Розрахунок впливу зміни вартості запасів за певним видом розраховується за формулою:

$$ЗЗ_{в} = (ЗВ_{зв.} - ЗВ_{поп.}) * ЗК_{зв.} \quad (3.2);$$

де: $ЗВ_{зв.}$ і $ЗВ_{поп.}$ – вартість одиниці запасів у звітному і попередньому періоді;

$ЗК_{зв.}$ – кількість запасів у звітному періоді [23, с.145].

Особливістю витрат на харчування є те, що вони безпосередньо зв'язані з турботою держави про збереження й зміцнення здоров'я людей. У лікувальних установах вони повинні виступати як лікувальний засіб і бути спрямовані на відновлення здоров'я хворих. Тому в подальшому доцільно було б проаналізувати дотримання встановлених норм витрат на харчування [98, с.215].

Таблиця 3.3

Аналіз структури та динаміки споживання запасів Тульчинського обласного будинку дитини за 2015-2016 роки

Показники (субрахунок)	Фактично спожито, грн.				Структура спожитих запасів, %		
	2015 рік	2016 рік	Відхилення + / -		2015 рік	2016 рік	+ -
1	2	3	4	5	6	7	8
Запаси, всього у тому числі:	711 601,36	874 567,9	+162 966,54	22,9	100,0	100,0	-
Продукти харчування (232)	504 306,73	595 198,06	+90 891,33	18,02	70,87	68,1	-2,77
Медикаменти і перев'язувальні засоби (233)	81 467,47	87 176,61	+5 709,14	7,0	11,46	9,9	-1,56
Господарські матеріали і канцелярське приладдя (234)	86 814,73	139 515,64	+52 700,91	60,7	12,2	15,9	+3,7
Паливно-мастильні матеріали (235)	34 751,75	46 326,50	+11 574,75	33,3	4,9	5,3	+0,4
Тара (236)	38,68	26,09	- 12,59	32,54	0,005	0,003	-0,002
Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання (238)	4 020,0	6 276,0	+2 256,0	56,11	0,56	0,7	+0,14
Інші матеріали (239)	202,0	49,0	-153,0	75,74	0,03	0,006	-0,024

Примітка. Розраховано автором за даними Звіту про рух матеріалів ф.6

Таблиця 3.3 дає розуміння, що вартість споживання запасів у закладі за 2015-2016 роки фактично збільшилась по більшості статей. Так загальна вартість спожитих запасів становила 711 601,36 за 2015 та 874 567,9 грн. за 2016 рік відповідно, що більше на 162 966,54 грн. (22,9 %), витрати Продуктів харчування (232) зросли на 90 891,33 грн.; Медикаментів (233) – на 5 709,14; Господарські та канцелярські матеріали (234) – 52 700,91 грн.; Паливо-мастильні матеріали (235) – на 11 574,75 грн.; Запчастини (238) – на 2256 грн. Від'ємних змін динаміки

зазнали лише значення використаних Тари (236) та Інших матеріалів (239) – 12,59 та 153 грн. відповідно. Такі зміни були зумовлені зростанням ціни на відповідні види запасів, зокрема різко зросли ціни на продукти харчування, а також підвищенням ціни на паливо. При цьому не можна не враховувати даних табл. 3.2, згідно яких, у порівнянні з 2015 роком, за 2016 рік зросла кількість днів роботи одного ліжка та відповідно загальна кількість ліжко-днів за рік, і як наслідок це відобразилось у збільшенні затрат на харчування та лікування хворих.

Після проведеного аналізу структури та динаміки споживання запасів Тульчинського обласного будинку дитини за 2015-2016 роки доцільно провести аналіз ритмічності постачання основних продуктів харчування (табл.3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз ритмічності постачання круп у Тульчинському обласному будинку дитини в 2016 році

Період	За договором		Фактично		Відхилення від плану	Коефіцієнт ритмічності
	грн.	%	грн.	%		
1	2	3	4	5	6	7
січень	-	-	-	-	-	-
лютий	-	-	-	-	-	-
березень	-	-	-	-	-	-
квітень	2 078	11,1	1 570	6,75	- 508	0,75
травень	2 078	11,1	1 915	8,22	- 163	0,92
червень	2 078	11,1	2 023	8,7	- 55	0,97
липень	2 078	11,1	8 185,5	35,2	+ 6 107,5	3,94
серпень	2 078	11,1	-	-	- 2078	0
вересень	2 078	11,1	1 144,5	4,92	- 933,5	0,55
жовтень	2 078	11,1	1 702,5	7,31	- 375,5	0,82
листопад	2 078	11,1	2 223,75	9,6	+ 145,75	1,07
грудень	2 078	11,1	4 487,75	19,3	+ 2 409,75	2,15
Разом	18 702	100,0	23 252	100,0	+ 4 550	1,24

Примітка. Розраховано автором за даними договори і меморіальних ордерів

За даними таблиці 3.4 можна зробити висновок про те, що постачання круп у Тульчинському обласному будинку дитини у 2016 році проводилось згідно

проведених закупівель. Однак, слід зазначити, що ритмічність дещо було порушено протягом року. У перші три місяці заклад не проводив закупівель круп. Значне відхилення спостерігалось у липні місяці 2016 року у сумі 6 107,5 грн. та у грудні – 2 409,75 грн.

Аналіз запасів здійснюють з метою підвищення ефективності їх використання [10, с.202]. Зазначений аналіз здійснюють за такими напрямками: аналіз складу та структури запасів; оцінка потреби бюджетної установи в запасах; аналіз джерел формування запасів; аналіз збереження та ефективного використання запасів установи за звітний період (табл.3.5).

Таблиця 3.5

Аналіз ритмічності постачання молочних продуктів у Тульчинському обласному будинку дитини в 2016 році

Період (місяць)	За договором		Фактично		Відхилення від плану	Коефіцієнт ритмічності
	грн.	%	грн.	%		
1	2	3	4	5	6	7
січень	12008,0	6,48	11908,32	6,42	-99,68	0,99
лютий	22733,15	12,29	15905,55	8,57	-6827,6	0,7
березень	7077,18	3,79	14044,46	7,57	+6967,28	1,98
квітень	15617,74	8,43	12272,24	6,61	-3345,5	0,79
травень	20290,74	10,95	19074,5	10,3	-1216,24	0,94
червень	15617,74	8,43	17778,22	9,6	+2016,48	1,14
липень	15617,74	8,43	13475,52	7,26	-2142,22	0,86
серпень	15617,74	8,43	14182,0	7,6	-1435,74	0,91
вересень	15617,74	8,43	15562,34	8,39	-55,4	0,99
жовтень	15617,74	8,43	14864,87	8,01	-752,87	0,95
листопад	15617,74	8,43	14562,31	7,58	-1055,43	0,93
грудень	13898,88	7,49	21912,37	11,82	+8013,49	1,57
Разом	185372,11	100,0	185543,61	100,0	+171,5	1,0

Примітка. Розраховано автором за даними договори і меморіальних ордерів

З даних таблиці 3.5 видно, що постачання молочних продуктів у Тульчинському обласному будинку дитини у 2016 році проводилось згідно проведених закупівель. Однак, слід зазначити, що дане постачання відбувалось

досить не ритмічно, про що свідчать значні відхилення від запланованих показників.

Таблиця 3.6

Аналіз ритмічності постачання хлібобулочних виробів
у Тульчинському обласному будинку дитини у 2016 році

Період	За договором		Фактично		Відхилення від плану	Коефіцієнт ритмічності
	грн.	%	грн.	%		
1	2	3	4	5	6	7
січень	2 200	7,7	2 107,8	7,3	- 922	0,96
лютий	1 800	6,4	1 972,0	6,9	+ 172	1,1
березень	4 500	15,7	2 277,5	7,9	- 2 222,5	0,5
квітень	1 110,2	3,9	2 334,0	8,1	+ 2 223,8	2,1
травень	2 734,5	9,6	2 331,1	8,1	- 403,4	0,85
червень	2 249,3	7,8	2 503,5	8,7	+ 254,2	1,1
липень	2 249,3	7,8	2 508,05	8,7	+ 258,75	1,1
серпень	2 249,3	7,8	2 491,0	8,7	+ 241,7	1,1
вересень	2 249,3	7,8	2 415,0	8,4	+ 165,7	1,07
жовтень	2 249,3	7,8	2 495,5	8,7	+ 246,2	1,1
листопад	2 249,3	7,8	2 469,0	8,6	+ 219,7	1,09
грудень	2 762,96	9,7	2 778,5	9,7	+ 15,45	1,0
Разом	28 603,46	100,0	28 682,95	100,0	+ 79,49	1,0

Примітка. Розраховано автором за даними договори і меморіальних ордерів

За даними таблиці 3.6 можна зробити висновок про те, що постачання хлібобулочних виробів у Тульчинському обласному будинку дитини у 2016 році проводилось також із значними відхиленнями від запланованих показників.

Необхідно зазначити, що вихідними даними для аналізу запасів є показники статистичної та бухгалтерської звітності, матеріали спостережень, вибіркового обстежень, бухгалтерського обліку, планових та позапланових інвентаризацій, результати уцінки і таке інше [9, с.268].

3.2 Інвентаризація медикаментів та продуктів харчування

Поняття контролю можна інтерпретувати у вузькому розумінні – як один з етапів процесу управління (або як одну з його функцій), так і в більш широкому розумінні як підсистему, що входить у структуру загального управління медичною установою, що складається з ряду елементів (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Контроль як одна із функцій загального управління

Примітка. Розроблено на основі [95, с.78]

З рисунка 3.1 видно, що в складному управлінні медичною установою контроль є самостійною ланкою діяльності, яка входить в структуру загального управління. При цьому контроль, як управлінська функція впливає на такі ланки управління як організація, планування, регулювання, облік і аналіз. Тобто, контроль є одним із важливих етапів управління, адже він забезпечує апарат управління інформацією про виявлені порушення і сприяє підвищенню ефективності діяльності закладу охорони здоров'я, допомагає усунути та попередити порушення. Він складається з взаємопов'язаних процедур, що включають організацію, планування, регулювання, облік і аналіз.

Організаційні види контролю утворюються, розвиваються і удосконалюються відповідно до потреб держави, зокрема її економіки.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. №868

було утворено Державну аудиторську службу України [77].

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України „Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу в Україні” від 3.02.2016 р. № 43 (в редакції від 17.12.2016 р.) Державна аудиторська служба є органом, який уповноважений здійснювати контрольну діяльність в Україні [78].

Основним завданням Державної аудиторської служби є здійснення державного фінансового аудиту, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних активів та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів.

Основна мета ревізії – виявити господарські і фінансові порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, встановити причини та умови, які їм сприяли, і винних в цьому осіб, ужити заходів до відшкодування завданого збитку, шкоди, розробити заходи по усуненню недоліків і порушень, а також притягнути до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення [34, с.76].

За організаційними ознаками розрізняють ревізії:

– планові – здійснюються відповідно до заздалегідь розроблених і затверджених планів:

– позапланові – проводяться в терміни, не передбачені затвердженим планом (у разі стихійного лиха, незадовільної роботи закладу охорони здоров'я чи взаємопов'язаних підрозділів).

Під інвентаризацією розуміють перевірку наявності та стану об'єкту контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних. Зміст інвентаризації розкривається комплексом господарсько-правових ознак.

Метою проведення інвентаризації є здійснення контролю за наявністю та станом об'єктів, а також достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової

звітності. Проведення інвентаризації дозволяє підтвердити або спростувати інформацію тих бухгалтерських документів, по яких можна виявити законність, доцільність та необхідність здійснених працівниками закладу операцій [18, с.235].

Завданнями інвентаризації медикаментів та продуктів харчування є:

- забезпечення контролю за наявністю і станом медикаментів та продуктів харчування у відповідності з затвердженими нормами;
- виявлення медикаментів та продуктів харчування, що не обліковані;
- виявлення понаднормово використаних матеріальних цінностей;
- перевірка дотримання правил і умов зберігання медикаментів та продуктів харчування;
- визначення матеріальних втрат та причини їх виникнення;
- контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;
- перевірка дотримання діючих положень про матеріальну відповідальність.

Проведення інвентаризації є обов'язковим у випадках коли з майном, або товарно-матеріальними цінностями відбуваються незворотні процеси, які матимуть вплив на зміну власника цього майна, у випадках коли відбуваються перевірки за фактами зміни кількості чи якості майна, нанесення шкоди, а також у випадках непередбачуваних ситуацій.

Розглядаючи методику проведення інвентаризації в закладах охорони здоров'я необхідно пам'ятати, що це перш за все, не перманентна перевірка (в її практичному застосуванні), а дискретний процес, який складається з сукупності подій, стану, змін, що має певну цілісність і спрямованість.

До початку проведення інвентаризації необхідно:

- вивести залишки медикаментів та продуктів харчування на день інвентаризації;
- опломбувати місця зберігання, що мають окремі входи і виходи;
- перевірити справність усіх вагових приладів.

Інвентаризаційний процес розглядають через послідовність стадій його

виконання, а саме: організаційної, підготовчої, технологічної та результативної.

Організаційна стадія інвентаризації включає вибір об'єктів інвентаризації, підбір і комплектування інвентаризаційної комісії, видання розпорядження на проведення інвентаризації, інструктаж членів інвентаризаційної комісії.

На організаційній стадії ревизор або керівник закладу охорони здоров'я визначають об'єкти, які потрібно проінвентаризувати, прийоми їх перевірки, яким способом буде проводитись інвентаризація, матеріально відповідальних осіб, діяльність яких буде перевірена. Пізніше формується інвентаризаційна комісія, керівником закладу охорони здоров'я видається наказ на проведення інвентаризації, після чого проводиться інструктаж із залученими до перевірки особами з питань порядку та техніки проведення, оформлення результатів та термінів початку і закінчення проведення інвентаризації, ознайомлення членів комісії із завданнями, що поставлені в ході проведення інвентаризації і попередження про відповідальність за її недоброякісне проведення.

Важливою процедурою підготовчої стадії є огляд місця зберігання цінностей. Шляхом огляду виявляють недоліки в організації збереження матеріальних цінностей, стан протипожежної охорони, укомплектованість складів технікою, устаткуванням, необхідним приладдям, стан охорони складських приміщень.

Встановлені в результаті огляду факти відображаються безпосередньо в протокол інвентаризаційної комісії.

До підготовчої стадії також відносяться: отримання і перевірка останнього звіту та документів про рух цінностей, отримання розписки від матеріально відповідальної особи, перевірка вагового господарства та підготовка товарно-матеріальних цінностей до визначення їх фактичної наявності.

Технологічна стадія інвентаризації включає такі етапи робіт: перевірку наявності і стану об'єктів інвентаризації, оцінку стану об'єктів інвентаризації і документування, тобто складання інвентаризаційних описів.

При інвентаризації медикаментів та продуктів харчування необхідно пам'ятати, що:

- їх переважування, обмір, підрахунок проводяться у порядку розміщення цінностей у даному приміщенні, щоб виключити хаотичний перехід комісії від одного виду цінностей до іншого;

- інвентаризаційні описи складаються окремо на матеріали та медикаменти, які знаходяться в дорозі, не сплачені у строк, відвантажені товари і цінності;

- у прибуткових документах на медикаменти та продукти харчування, що надійшли і прийняті під час інвентаризації матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка „після інвентаризації” з посиланням на дату опису, де записані ці цінності;

- у видаткових документах про матеріали та медикаменти, що відпущені під час інвентаризації з дозволу керівника закладу охорони здоров'я і головного бухгалтера у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка, і вони заносяться до окремого опису в порядку, аналогічному до цінностей, що надійшли під час інвентаризації.

До основних документів, якими оформлюється проведення інвентаризації медикаментів та продуктів харчування відносять:

- інвентаризаційний опис, який складається на основі фактичного перерахунку, зважування, перемірювання цінностей окремо по кожному складу, а також по матеріально відповідальних особах;

- інвентаризаційний опис матеріалів та медикаментів, прийнятих (зданих) на відповідальне зберігання. Даний опис складається в одному примірнику інвентаризаційною комісією на основі перевірки і перерахунку цінностей в натурі і підписаний членами комісії і матеріально відповідальною особою передається до бухгалтерії. До початку інвентаризації від кожної матеріально відповідальної особи або групи осіб, відповідальних за збереження матеріалів та медикаментів

прийнятих на зберігання, береться розписка;

– порівнювальна відомість результатів перевірки медикаментів та продуктів харчування призначена для відображення результатів інвентаризації. У ній відображаються відомості про ті матеріали та медикаменти, за якими виявлені розбіжності (нестача або надлишок).

Отже, в результаті проведення інвентаризації виявляється:

– відповідність даних бухгалтерського обліку і даних інвентаризаційних описів;

– нестача медикаментів та продуктів харчування;

– надлишок медикаментів та продуктів харчування.

На завершення інвентаризації її результати повинні бути відображені на рахунках бухгалтерського обліку.

Якщо під час інвентаризації виявлено лишки товарно-матеріальних цінностей, то вони підлягають оприбуткуванню.

При перевірці медикаментів використовуються чотири види контролю:

– письмовий – заключається в перевірці відповідності пропису рецепта, взятих інгредієнтів і їх кількості записам;

– органолептичний – полягає у перевірці виду ліків, кольору, запаху, однорідності змішування, відсутності механічних забруднень;

– фізичний – полягає в перевірці загальної маси або об'єму ліків, кількості і маси окремих доз і проводиться вибірково на протязі дня, а також в перевірці оформлення ліків;

– хімічний – полягає у визначенні дійсності (якісний аналіз) і кількісного вмісту препаратів, які входять до складу ліків.

Якісному аналізу підлягають:

– усі ліки для ін'єкцій до їх стерилізації і очні краплі; ліки, виготовлені за індивідуальними приписами – вибірково, на протязі дня у кожного фармацевта, звертаючи особливу увагу на ліки, які використовуються в дитячій практиці, що

містять медикаменти, а також ліки, які викликають сумніви;

- концентрати, напівфабрикати, внутрішньоаптечна заготовка – кожна серія;
- дистильована вода (з усіх балонів) на відсутність хлоридів, сульфатів, солей кальцію. Вода, призначена для виготовлення ліків для ін'єкцій, очних крапель перевіряють на відсутність відновлюючих речовин, аміаку і вуглекислоти;
- медикаменти, які надійшли з матеріальної кімнати в асистенстську, і в випадку необхідності, медикаменти, що надійшли зі складу.

Висновки до розділу III

Загальною інформаційною базою для проведення аналізу запасів є баланс Тульчинського обласного будинку дитини і передусім його другий розділ. Запаси визначаються і відображаються в балансі у грошовому виразі з використанням певної бази оцінки.

В результаті проведення інвентаризації виявляється:

- відповідність даних бухгалтерського обліку і даних інвентаризаційних описів;
- нестача медикаментів та продуктів харчування;
- надлишок медикаментів та продуктів харчування.

Під інвентаризацією розуміють перевірку наявності та стану об'єкту контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних. Зміст інвентаризації розкривається комплексом господарсько-правових ознак.

Метою проведення інвентаризації є здійснення контролю за наявністю та станом об'єктів, а також достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проведення інвентаризації дозволяє підтвердити або спростувати інформацію тих бухгалтерських документів, по яких можна виявити законність, доцільність та необхідність здійснених працівниками операцій.

Завданнями інвентаризації медикаментів та продуктів харчування є:

- забезпечення контролю за наявністю і станом медикаментів та продуктів харчування у відповідності з затвердженими нормами;
- виявлення медикаментів та продуктів харчування, що не обліковані;
- виявлення понаднормово використаних матеріальних цінностей;
- перевірка дотримання правил і умов зберігання медикаментів та продуктів харчування;
- визначення матеріальних втрат та причини їх виникнення;
- контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;
- перевірка дотримання діючих положень про матеріальну відповідальність.

ВИСНОВКИ

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в бюджетних установах і зокрема Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи – є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів установи.

Метою діяльності Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи є надання населенню згідно з вимогами відповідних нормативно-правових актів медичної допомоги, медичних послуг, спрямованих на збереження, поліпшення та відновлення здоров'я дітей з ураженням центральної нервової системи в обсязі бюджетних асигнувань, здійснення діяльності, необхідної для належного забезпечення профілактики, діагностики і лікування хвороб, розладів здоров'я, в тому числі на платній або альтернативній основі.

Медична установа здійснює свою діяльність шляхом використання бюджетних коштів та інших надходжень, у тому числі надходжень від господарської діяльності. Джерелом формування фінансових ресурсів Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи є кошти бюджету, власні надходження від надання платних послуг, дозволених чинним законодавством України, інші надходження.

Основним нормативно-правовим актом, що регулює організацію обліку в бюджетних установах є Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” зі змінами доповненнями.

Категорія „запаси” широко використовується у бюджетних установах, основним продуктом діяльності яких є послуги. Під запасами бюджетних установ розуміють засоби, які є задіяні у виробничому процесі і які забезпечують його безперервність.

Наявність значного дефіциту державного бюджету, зростання зовнішнього боргу, зростання цін на товари, низький рівень доходів громадян вказує на те, що економіка України на сучасному етапі розвитку потерпає від кризових явищ. Для вирішення проблеми необхідно трансформувати механізм функціонування системи державного управління. Одним з найважливіших елементів вдосконалення системи державного управління є посилення державного контролю за формуванням і використанням фінансових ресурсів.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету. Діяльність бюджетних установ тісно пов'язана з функціями, які вони виконують. Класифікацію функцій бюджетних установ визначено функціональною класифікацією видатків, яка передбачає фінансування органів державного управління; оборони; громадського порядку, безпеки та судової влади; охорони навколишнього середовища; житлово-комунального господарства; охорони здоров'я; освіти; духовного та фізичного розвитку; соціального захисту та соціального забезпечення.

Виходячи з мети створення бюджетної установи, можна зробити висновок, що діяльність бюджетної установи – це сукупність дій системи управління бюджетної установи, спрямованих на використання економічних ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей, визначених суспільством.

Господарська діяльність бюджетних установ – це стан ресурсів, джерел надходження та господарські процеси, що відбуваються в установі. Управління бюджетними установами базується на достовірній інформації про одержання бюджетного асигнування, надходження коштів спеціального фонду, проведення фактичних та касових видатків, результатів виконання кошторису окремо за загальним та спеціальним фондами та в цілому в установі. Надання інформації, необхідної для управління господарською діяльністю суб'єктів державного

сектору забезпечує бухгалтерський облік.

Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, Методичних рекомендацій, інших нормативних документів, в порядку, встановленому Міністерством фінансів.

Нагальна потреба в сучасних умовах – реформування державного сектору економіки. Реформування передбачає також зміни у методиці обліку, провадженні управлінського обліку, трансформації бухгалтерського обліку України до міжнародної практики. Саме тому у державному секторі України запроваджені Національні положення бухгалтерського обліку, оновлений План рахунків, змінена бухгалтерська термінологія бюджетного обліку та методика обліку щодо окремих об'єктів.

Переваги модернізації бухгалтерського обліку у бюджетній сфері дозволять забезпечити прозорість облікових процесів, достовірність бухгалтерської звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі; встановити уніфіковані вимоги до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем; підвищити відповідальність керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора; підвищити рівень прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

1. Організація обліку і контролю в бюджетних установах пов'язана із вивченням і дотриманням норм законодавчо-нормативних актів, що визначають цей облік і контроль, це насамперед, Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” зі змінами і доповненнями.

2. Засобом реалізації організації розвитку бухгалтерського обліку виступає його планування. У Тульчинському обласному будинку дитини процесу планування обліку приділяють недостатньо уваги, оскільки робота бухгалтерів

спрямована, в основному, на підготовку бухгалтерської звітності зовнішнім користувачам. Для вирішення даного питання пропонуємо створити групу на чолі з головним бухгалтером, до функцій якої б входили аналіз системи обліку і контролю в установі та розробка планів розвитку бухгалтерського обліку. Першочерговим завданням цієї групи вважаємо розробку плану розвитку інформаційного та технічного забезпечення (на меті виступають розробка і впровадження інформаційних моделей, раціоналізація опрацювання носіїв інформації, що складають поле інформаційного забезпечення, подальша автоматизація робіт бухгалтерського підрозділу через поповнення парку технічного забезпечення).

3. Важливе значення приділяється автоматизації розрахунків по плануванню, обліку і аналізу використання запасів. Ця підсистема створена для організації якісного управління запасів на основі комплексного використання економіко-математичних методів. Її головною метою є оптимізація обліку, аналізу, регулювання і контролю процесів постачання, використання і зберігання запасів, скорочення трудомісткості; поліпшення якості використаної і результативної інформації.

Рекомендації і пропозиції, вказані нами в магістерській роботі будуть сприяти організації обліку і аналізу використання запасів на більш довершеній основі в установі, що досліджується.

4. Для правильної та ефективної організації обліку запасів необхідно:

- знати суть та склад запасів;
- вивчити нормативні документи, які регулюють облік запасів;
- правильно організувати складське господарство;
- знати методи оцінки запасів та правильно їх оцінювати.

Особливістю функціонування запасів у закладах охорони здоров'я є те, що в міру їх використання вони повністю вибувають із обороту.

5. Завданнями інвентаризації медикаментів та продуктів харчування є:

- забезпечення контролю за наявністю і станом медикаментів та продуктів харчування у відповідності з затвердженими нормами;
- виявлення медикаментів та продуктів харчування, що не обліковані;
- виявлення понаднормово використаних матеріальних цінностей;
- перевірка дотримання правил і умов зберігання медикаментів та продуктів харчування;
- визначення матеріальних втрат та причини їх виникнення;
- контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;
- перевірка дотримання діючих положень про матеріальну відповідальність.

6. Вартість запасів Тульчинського обласного будинку дитини для дітей з ураженням центральної нервової системи за 2015-2016 роки становила 153 322,99 та 349 368,77 грн. відповідно. Зміни вартості запасів були зумовлені зростанням ціни на відповідні види запасів, зокрема різко зросли ціни на медикаменти.

В структурі запасів за 2015 рік найвагомішу частку складають Матеріали і продукти харчування (84,38 %), решту (15,62%) припадає на Малоцінні швидкозношувані предмети. Така ж тенденція збереглась і за 2016 рік: 89,89% – Матеріали і продукти харчування та 10,11% – Малоцінні швидкозношувані предмети. У загальній структурі запасів частка Матеріали і продукти харчування зросла на 5,51%, а частка Малоцінні швидкозношувані предмети зменшилась на 5,51%. Усі зміни зумовлені, як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами. Однак різких змін у структурі запасів лікарні вони не спричинили.

7. Провівши аналіз витрат на харчування та лікування у Тульчинському обласному будинку дитини за період 2015-2016 роки можна констатувати про загальну динаміку зростання за всіма показниками. Так, загальна вартість продуктів харчування витрачених на лікування дітей зросла на 90,9 тис. грн. (504,3 та 592,2 тис. грн. відповідно), що становить 18%. Витрати медикаментів зросли на 6,9%. В зв'язку з цим відповідно зросли середньоденні витрати на харчування та лікування на одну дитину, враховуючи при цьому збільшення їхньої кількості в

2016 році порівняно з 2015. Це проявляється в збільшенні показника ліжко-днів та середньої кількості днів роботи одного ліжка.

Величина та структура запасів має задовільняти потреби медичної установи, які знаходять відображення в обсягах фінансування та повністю залежать від них. Одним із загальних критеріїв ефективності використання запасів є наступний: поточні запаси повинні бути мінімальні, однак вони повинні бути достатні для успішної і безперебійної роботи медичної установи.

8. Вартість споживання запасів у лікарні за 2015-2016 роки фактично збільшилась по більшості статей. Так загальна вартість спожитих запасів становила 711 601,36 за 2015 та 874 567,9 грн. за 2016 рік відповідно, що більше на 162 966,54 грн. (22,9 %), витрати Продуктів харчування (232) зросли на 90 891,33 грн.; Медикаментів (233) – на 5 709,14; Господарські та канцелярські матеріали (234) – 52 700,91 грн.; Паливо-мастильні матеріали (235) – на 11 574,75 грн.; Запчастини (238) – на 2256 грн. Від’ємних змін динаміки зазнали лише значення використаних Тари (236) та Інших матеріалів (239) – 12,59 та 153 грн. відповідно. Такі зміни були зумовлені зростанням ціни на відповідні види запасів, зокрема різко зросли ціни на продукти харчування, а також підвищенням ціни на паливо.

9. За даними проведеного аналізу можна зробити висновок про те, що постачання круп у Тульчинському обласному будинку дитини у 2016 році провадилось згідно проведених закупівель. Однак, слід зазначити, що ритмічність дещо було порушено протягом року. У перші три місяці заклад не проводив закупівель круп. Значне відхилення спостерігалось у липні місяці 2016 року у сумі 6 107,5 грн. та у грудні – 2 409,75 грн. Також спостерігаються відхилення у ритмічності постачання молочних продуктів та хлібобулочних виробів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверіна О. Благодійність: види, підстави надання, обмеження та облік / О. Аверіна // Все про бухгалтерський облік. –2011. – № 118. – С. 8-13.
2. Аналіз показників системи ProZorro [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bi.prozorro.org/ense/app/fba3f2f2_cf55_40a0_a79f_b74f5ce947c2/sheet/HbXjQep/state/analysis.
3. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах / П. Й. Атамас. – К. : Центр навч. літ., 2011. – 288 с.
4. Батуева Д.И. Оценка эффективности региональной системы государственной закупочной деятельности / Д.И. Батуева // Российское предпринимательство. – 2013. – № 16 (238). – С. 71-80.
5. Бенько І.Д. Організації обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка” – Вип. 9. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2012. – С.272-276.
6. Бенько І.Д. Організація обліку, аналізу та контролю розрахунків бюджетних установ / І.Д.Бенько // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал. – Вип. 24.– Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – С.24-34.
7. Бенько І.Д. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / І.Д.Бенько // Економічний аналіз: зб. наук. праць кафедри економічного аналізу. – Вип. 8. – Тернопіль: Економічна думка, 2011. – С.254-257.
8. Бенько І.Д. Методика аналізу розрахунків у медичних установах / І.Д.Бенько // Економічний аналіз: зб. наук. праць кафедри економічного аналізу. – Вип. 5. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – С.53-55.
9. Бенько І.Д. Аналіз запасів медичних установ” / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Сталий розвиток економіки”. –

- Вип. 1. – Хмельницький: Інститут економіки, технологій і підприємництва 2013. – С.267-270.
10. Бенько І.Д. Оцінка ефективності системи управління запасами медичних установ: українська та світова практика / І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка” – Вип. 1. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2013. – С.200-203.
 11. Бенько І.Д. Організація обліку фінансово забезпечення закладів освіти / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип.11. – Ч.4. – Херсон: ХДУ. – 2015. – С.147-150.
 12. Бенько І.Д. Проблеми удосконалення звітності бюджетних установ / І.Д.Бенько, Н.М. Зорій // Галицький економічний вісник, 2007. – № 1. – С. 129-135.
 13. Бенько І.Д. Роль і місце бюджетного обліку в організації фінансування бюджетних установ та шляхи його модернізації / І.Д.Бенько, Л.О. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник, 2009. – № 3. – С. 167–170.
 14. Benko I.D. Peculiarities of applying IFRS in domestic practice: present day realities. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation : monograph / Under the guidance of Doctor of Economics, Professor Mykhailo Luchko – Ternopil : TNEU, 2017. – 232 p.
 15. Біла В. Головний лікар: менеджер, клініцист чи управлінець? / В.Біла, Л. Сазоненко // Управління закладом охорони здоров'я. – 2016. – №2. – С.42- 50.
 16. Бугаєнко В.Г. Організація державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В.Г.Бугаєнко // Методологія і методика незалежного аудиту і державного фінансового контролю. – 2010. – № 2. – С.179-181.
 17. Бугаєнко В.Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В.Г. Бугаєнко // Економіст. – 2010. – № 1. – С. 24-28.
 18. Бугаєнко В.Г. Діяльність бюджетної установи як об'єкта державного

- фінансового аудиту / В.Г.Бугаєнко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 7. – С. 230-236.
19. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. №2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
 20. Василик О.Д. Бюджетна система України / О.Д.Василик, К.В.Павлюк. – К.: Центр навч. літ., 2004. – 544 с.
 21. Вершинина Е.С. Эффективность государственных закупок / Е.С. Вершинина // Молодой ученый. – 2015. – № 5. – С. 339-340.
 22. Воронко Р. В. Контроль в бюджетних установах : навч. посіб. / Р. В. Воронко. – Львів : Новий Світ, 2010. – 503 с.
 23. Воронко О. С. Економічний аналіз: навч. посіб. / О. С. Воронко, Н. П. Штепа. – Львів : Новий Світ, 2012. – 278 с.
 24. Гончар Л.А. Комерційна логістика: аспекти теорії та практики: моногр. / Л.А. Гончар, В.Г. М'ячин, В.М. Мазур, Л.Д. Титаренко. – Д.: ДУЕП, 2010. – 188 с.
 25. Грицак Н.Ю. Оновлені позиції бухгалтерського обліку в бюджетних установах України / Н.Ю.Грицак, С.Г.Мельничук // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ. – 2015. – Вип. 2. – С. 172-190.
 26. Гармонізація системи державних закупівель в Україні зі стандартами ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eupublicprocurement.org.ua/wp_content/uploads/2015/02/EU_PP_Directives_Com_pendium_UKR.pdf.
 27. Гуцайлюк Л. О. Ідентифікація ризиків в обліку розрахунків з різними дебіторами в бюджетних установах / Л. О. Гуцайлюк // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 3 (129). – С. 283–288.
 28. Гуцайлюк Л.О. Облік асигнувань за програмно-цільовим методом у бюджетних установах / Л.О. Гуцайлюк, Г. В. Бойко // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 5. – С.215-218.
 29. Гуцайлюк Л. О. Форми бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Л. О. Гуцайлюк, Г. В. Бойко, Н. З. Каришин // Галицький економічний вісник. –

2013. – № 3 (42). – Тернопіль. – С.78-83.
30. Демків О.І. Напрями поглиблення бюджетної реформи в Україні /О.І.Демків // Фінанси України. – 2009. – № 3. – С. 46-55.
 31. Дікань Л.В. Контроль у бюджетних установах / Л.В.Дікань. – Харків : ІНЖЕК, 2010. – 405 с.
 32. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко // Бізнес-інформ. – 2013. – № 2. – С. 209-211.
 33. Дорошенко О. О. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному етапі / О. О. Дорошенко // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – №3. – С. 43-46.
 34. Дорошенко О. Система внутрішнього контролю та її елементи як об'єкти дослідження в процесі аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / О.Дорошенко // Економічний аналіз. – 2009. –№3. – С. 73-76.
 35. Єржак Г.Я. Технологія управління закладом охорони здоров'я: дайджест / Г.Я. Єржак. – Дніпропетровськ : ДОНМБ, 2016. – 24 с.
 36. Жатько К.С. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: навч. посіб. / К.С.Жатько. – К.: Центр навч.літ., 2008. – 112 с.
 37. Загорський В.С.Управління фінансовими ресурсами закладів охорони здоров'я : моногр. / В.С.Загорський, З.М.Лободіна, Г.С.Лопушняк. – Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2010. – 275 с.
 38. Заколюдяжна М.О. Механізм фінансування системи охорони здоров'я України / М.О. Заколюдяжна // Держава та регіони. – 2010. – № 4. – С. 160-164.
 39. Закон України „Про публічні закупівлі” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/922_19/page2.
 40. Заросило А.П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: навч. посіб. / А.П.Заросило, М.А. Болюх. – К.: КНЕУ, 2008. – 655 с.

41. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика / Г.І.Кіндрацька, М.С.Білик, А.Г.Загородній. – Львів: Магнолія, 2007. – 440 с.
42. Кладницька Т.А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Т.А Кладницька // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. – 2009. – №6. – С. 156-159.
43. Клименко О.М. Облік та аналіз фінансового забезпечення бюджетних установ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/ard/2006/06komzso.zip>.
44. Кожем'якіна С. М. Стан бюджетного фінансування охорони здоров'я в Україні / С. М. Кожем'якіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – №4. – С. 144-147.
45. Косова Т.Д. Організація і методика економічного аналізу: навч. посіб. / Т.Д.Косова, П.М.Сухарев, Л.О.Ващенко. – К.: Центр навч. літ., 2012. – 528 с.
46. Костирко Л. А. Фінансова діяльність бюджетних установ: навч. посіб. / Л. А. Костирко. – Луганськ : Ноулідж, 2011. – 323 с.
47. Коритник Л. П. Запаси бюджетних установ: новації облікової теорії та практики / Л. П. Коритник, О. В. Клименко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. – Київ : КНЕУ, 2016. – Вип. 1. – С. 219-233.
48. Левицька С. О. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектору України / С. О. Левицька // Вісник КНТЕУ. – 2010. – № 2. – С. 54-57.
49. Лікарчук І. Фінансова звітність бюджетних установ: шляхи вдосконалення / І. Лікарчук // Казна України. – 2010. – №4. – С. 38-40.
50. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ / Л.Литвиненко // Казна України. – 2011. – №3. – С.16-18.
51. Лучко М.Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / М.Р. Лучко, І.Д.Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2016. – 360 с.

52. Лучко М.Р. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / М.Р. Лучко, С.М Жукевич, А.І.Фаріон. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016 – 450с.
53. Лучко М.Р. Контроль в державному секторі економіки / М.Р. Лучко, Н.М.Зорій, Н.М. Хорунжак. –Тернопіль: Економічна думка, 2015. – 285 с.
54. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В.Ф. Максимова // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 230-234.
55. Малолитнева В. Участие в госзакупках ЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eurointegration.com.ua/rus/experts/2015/08/28/7037458>.
56. Мартинович Д. Є. Аналіз ефективності публічних закупівель як інструмент державної політики / Д. Є. Мартинович // Інвестиції: практика та досвід. – № 18. – 2016. – С.70-76.
57. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи // Науковий вісник БДФА. – 2010. – № 4. – С. 35-37.
58. Машенко К.С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfbi/2011_2/09.pdf.
59. Мельников О. Оптимізація процедур проведення конкурсних торгів / О. Мельников // Ефективність державного управління. – 2012. – № 30. – С. 422-430.
60. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів в закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 9.09. 2014 року № 635 // Баланс-Бюджет. – 2014. – № 40. – С. 198-201.
61. Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку запасів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 року № 11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com.ua>.
62. Міняйло В.П. До питання оцінки ефективності державних закупівель / ВП. Міняйло // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2010 – № 7 (25). Ч. 2.–

- С. 305-313.
63. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//www.minfin.gov.ua/www.ifac.org](http://www.minfin.gov.ua/www.ifac.org).
 64. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 „Запаси”: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 року № 1202 (зі змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 18.05.12 р. № 568, 25.11.14 р. № 1163, 23.07.15 р. № 664). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com.ua>.
 65. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article>.
 66. Онишко С.В. Удосконалення фінансування системи охорони здоров'я у сферах формування людського капіталу та оздоровлення державних фінансів / С.В. Онишко // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 4. – С. 66-73.
 67. Островерха Р.Е. Організація обліку: навч. посіб. / Р.Е.Островерха. – К. : Центр навч. літ., 2012. – 408 с.
 68. Пітюлич М. І. Соціальні нормативи і стандарти охорони здоров'я / М. І.Пітюлич // Дніпропетр. держ. аграрно-екон. ун-т.: Ефективна економіка. – 2015. – №3. – С.11-18.
 69. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.12.2013 р. № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/z0161>.
 70. Позняковська Н. М. Подання фінансової звітності суб'єктів державного сектору / Н. М. Позняковська // Фінансова система України: зб. наук. праць. – Острог : Острозька академія, 2012. – Вип. 19. – С. 200-203.
 71. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками

- та одержувачами бюджетних коштів: Наказ МФУ від 24.01.2012 р. № 44 (із змінами від 01.07.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
72. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. №3614-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-1>.
73. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 568 від 18.05.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>.
74. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
75. Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 17 липня 2003 р. № 1078 і від 9 грудня 2015 р. № 1013 : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 лютого 2016 р. № 77 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/news/indeksacziya-doxodiv/kmu-oprilyudniv-zmini-do-postanovi-1013>.
76. Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2013 за № 947 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.document.ua/prozatverdzhennja-polozhennja-zbuhgalterskogo-obliku-zapas-doc171159.html>.
77. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету

- Міністрів України від 28.10.2015 р. №868 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>.
78. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 3.02.2016 р. № 43 (в редакції від 17.12.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.
79. Про порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.
80. Про порядок складання фінансової та бюджетної звітності”: Наказ Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
81. Прядка Н.М. Визнання запасів в обліку установ сектору державного управління / Н.М. Прядка// Економічні науки. – Серія: Облік і фінанси. – 2013. – №4. – С. 71-74.
82. Прядко В.В. Система державних закупівель: фінансовий аспект / В.В. Прядко, К.Є. Крищенко // Ефективна економіка. – 2013. – № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2003>.
83. Пушак Я.Я. Бюджетний потенціал регіону та механізм його використання / Я.Я. Пушак, Г.І Пушак // Економічні науки. – 2010. – №2. – С. 15-18.
84. Сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ac-rada.gov.ua.
85. Сисоєв В.В. Механізм логістичного управління матеріально-технічним забезпеченням / В. В. Сисоєв. – Х.: ХНЕУ, 2011. – 312 с.
86. Сисюк С.В. Організаційні проблеми реформування обліку в умовах євроінтеграції. Облік, аналіз і аудит в контексті Європейської інтеграції України: моногр. / за заг.ред. М.С.Пашкевич; М-во освіти і науки України;

- Нац.гірн.ун-т. – Дніпропетровськ: НГУ, 2015. – С.195-209.
87. Сушко Н. І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі / Н.І. Сушко // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – № 1. – С. 11-17.
 88. Сушко Н. І. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8. – С. 22-27.
 89. Ткаченко Н.Б. Державні закупівлі: підручн. / Н.Б. Ткаченко. – К.: Київ. нац. торг. екон. у-т. – 2011. – 244 с.
 90. Тютюнник П.С. Облік у бюджетних установах: конспект лекцій / П.С. Тютюнник, М. М.Жовтопуп. – Х.: ХНЕУ, 2010. – 171 с.
 91. Фалко Ю.В. Організація державних закупівель: зарубіжний досвід та практика України / Ю.В. Фалко // Університетські наукові записки. – 2014. – №1 (49). – С. 261-269.
 92. Федулова Л.І. Державні закупівлі як засіб стимулювання інноваційної діяльності / Л.І. Федулова // Стратегічні пріоритети. – 2011. – № 3 (20). – С. 69-75.
 93. Херувимова Т. Государственные закупки в Украине: что изменилось и каких изменений ожидать [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www. ictsd.org](http://www.ictsd.org).
 94. Хміль І. Р. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / І. Р. Хміль, В. Є. Швець // Науковий вісник НЛТУ : зб. наук. праць. – 2011. – Вип. 21. – С. 277-283.
 95. Хом'як Р.Л. Контроль і ревізія: навч. посіб. / Р.Л. Хом'як, Н.С. Станасюк. – Львів: Магнолія, 2011. – 315 с.
 96. Хорунжак Н. М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак, С. В. Сисюк // Економіка і регіон. – 2009. –№ 1 (20). – С. 142-146.
 97. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н.М. Хорунжак // Вісник

- Житомирського державного технологічного ун-ту. – Житомир. – 2009. – №2 (48). – С. 131-133.
98. Хорунжак Н.М. Модель системи внутрішнього контролю витрат бюджетних установ на надання послуг / Н.М.Хорунжак // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 9. – Херсон: ХДУ. – 2014. – С.213-217.
99. Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз: підруч. / Ю. С. Цалко, Ю. Ю. Мороз, Л. А.Суліменко. – Житомир: Рута, 2012. – 608 с.
100. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Л. В. Черничук, М. І. Маниліш. – Чернівці : Книги - ХХІ, 2007. – 400 с.
101. Шара Є.Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є.Ю.Шара, О.М.Андрієнко, Л.І.Жидеєва. – К. : Центр навч. літ., 2011. – 440 с.
102. Шара Є. Ю. Звітність бюджетних установ : навч. посіб. / Є.Ю.Шара. – К. : Центр навч. літ., 2014. – 360 с.
103. Public procurement in Europe. Cost and effectiveness [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/publicprocurement/docs/modernising_rules/cost_effectiveness_en.pdf.
104. Public procurement in a nutshell [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/trade/policy/accessing_markets/public_procurement.
105. GPA in UA [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://aeaep.com.ua/gpa_in_ua.