

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2023. № 12.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.12.16>

УДК 657.44

Л. М. Очеретько,

д. е. н, професор, доцент кафедри обліку і управління,

Національний університет «Запорізька політехніка»

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9159-5094>

О. В. Пржевальська,

головний бухгалтер, Комунальне некомерційне підприємство «Центр

первинної медико-санітарної допомоги «Медицина для кожного»

Новоолександрівської сільської ради Запорізького району Запорізької області

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0004-8304-1461>

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ В МЕДИЧНИХ КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

L. Ocheretko,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Associate Professor of the Department of

Accounting and Taxation, National University Zaporizhzhia Polytechnic

O. Przhevalska

Chief Accountant, Communal non-profit enterprise "Center for primary medical

and sanitary care "Medicine for everyone" of the Novoaleksandrivka village

council of the Zaporizhzhia district of the Zaporizhzhia region

PROBLEMS OF INCOME AND EXPENSE ACCOUNTING IN MEDICAL UTILITY NON-PROFIT ENTERPRISES

У статті досліджено сутність економічних категорій «доходи» і «витрати», їх роль в формуванні фінансового результату комунальних некомерційних підприємств медичного сектору економіки. Розглянуто питання поняття та видів витрат медичних центрів України відносно основної господарської діяльності. Проаналізовано основні аспекти обліку доходів і витрат медичного підприємства комунальної власності. Визначено актуальні проблеми та напрямки збереження та удосконалення обліку доходів і витрат господарської діяльності медичного комунального некомерційного підприємства в умовах воєнного стану. Запропоновано схеми розподілення доходів витрат медичних центрів і варіанти ведення обліку за субрахунками бухгалтерського обліку. Визначено напрямки подальших досліджень в питанні удосконалення обліку доходів і витрат комунальних некомерційних підприємствах медичної сфери економіки України.

Incomes and expenses are the main economic categories that have a direct impact on the formation of the company's financial results. The essence of these economic categories has been investigated by many scientists of the past and present. Throughout the history of the development of economic thought, the interpretation of these concepts changed according to the realities of economic relations: it became more complicated and developed. The basis of accounting rules and principles is the reliable financial result of the economic activity of the business entity. Revenues and expenses have a significant impact on the financial results of the medical utility non-profit enterprise, as well as any business entity. The article examines the essence of the economic categories "income" and "expenditure" according to the legislative point of view and the realities of the market economy, their role in the formation of the financial result of communal non-profit enterprises of the medical sector of the economy. The issue of concepts and types of expenses and income of communal non-commercial medical centers of Ukraine in relation to the main economic activity was considered. The main aspects of accounting of income and expenses of a medical enterprise of a communal form of ownership are analyzed. The concepts of "income" and "expenses" are generalized from the point of view of accounting of a medical enterprise of a communal form of ownership. Current problems and directions of preservation and improvement of accounting of income and expenses of the economic activity of a medical communal non-commercial enterprise in the conditions of martial law are determined. Schemes for the distribution of income and expenses of medical enterprises and options for accounting by accounting

sub-accounts are proposed. The directions of further research in the issue of improving accounting of income and expenses of communal non-profit enterprises in the medical sphere of the economy of Ukraine have been determined, since the economic categories "Income" and "Expenditure" are elastic and have a tendency to develop throughout the entire economic history of society and civilization, which is relevant and for communal non-commercial enterprises of the medical sector of the economy of Ukraine.

Ключові слова: *доходи підприємства, витрати підприємства, фінансовий результат, прибуток, збитки, комунальні некомерційні підприємства.*

Keywords: *company revenues, company expenses, financial result, profit, losses, communal non-commercial enterprises.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Основною метою діяльності будь-якого підприємства є отримання прибутку. Що стосується комунальних некомерційних підприємств медичного сектору економіки, отримання прибутку в більшості випадків не є основною метою діяльності. Більшість комунальних некомерційних медичних підприємств мають статус неприбуткових організацій. Статус неприбуткової організації не означає неможливість отримання прибутку, а лише забороняє використання прибутку на цілі, які не відповідають меті діяльності підприємства.

В умовах воєнного стану облік на підприємствах ускладнюється не лише недосконалою нормативною базою, яка не враховує особливості діяльності різних секторів економіки, а й можливістю фізичного знищення облікової документації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В наукових працях як вітчизняних, так і зарубіжних фахівців досліджувалися особливості обліку доходів і витрат підприємств різних сфер діяльності. Проблеми обліку доходів і витрат висвітлювалися у працях таких вчених як Ф.Ф.Бутинець, В.А.Дерій, В.В.Сопко, В.О.Шевчук, М.Т.Білуха, Н.М.Гудзенко, В.О.Усач та інші. Основи обліку благодійної допомоги підприємств різних форм

власності відображені в роботах таких вітчизняних вчених: О.В. Артюх, Т.Г. Китайчук, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина [1]. З початку воєнного стану в Україні багато різних експертів в області бухгалтерського обліку та права приділяли увагу особливостям обліку благодійної та гуманітарної допомоги в різних умовах.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даної статті є узагальнення понять «дохід» та «витрати» з точки зору обліку медичного підприємства, розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку доходів і витрат медичних комунальних некомерційних підприємств в умовах воєнного стану.

Виклад основного матеріалу дослідження. До 2018 року медичний сектор економіки майже в повному обсязі фінансувався за рахунок бюджетних асигнувань, а отже ведення обліку ґрунтувалося на основі Наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 року № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі». З 2018 року було запроваджено нову модель фінансування медичних закладів, що зумовило зміну статусу медичних закладів з бюджетних установ на комунальні підприємства, а отже і перехід на госпрозрахунковий бухгалтерський облік[2]. Відповідно медичні заклади отримали можливість фінансування не лише за рахунок бюджетних коштів, а й з залученням благодійних внесків та коштів, отриманих від пацієнтів на платній основі [3].

Для новостворених комунальних підприємств викликом став воєнний стан, введений на території України з 24.02.2022 року. В умовах дії воєнного стану, з урахуванням значно зменшеного фінансування від органів місцевого самоврядування та фіксованої виплати від Національної служби здоров'я України, нова модель фінансування дала змогу оперативно отримувати необхідні медикаменти та медичне обладнання безпосередньо від надавачів благодійної допомоги не використовуючи державні ресурси на забезпечення закладу охорони здоров'я.

Основою правил і принципів бухгалтерського обліку є достовірний фінансовий результат господарської діяльності суб'єкта господарювання. Значний вплив на фінансовий результат діяльності медичного комунального некомерційного підприємства, як і будь-якого суб'єкта господарювання, мають доходи і витрати. Наразі в Україні використовується три концепції формування фінансового результату:

- за нормативною базою, відповідно до методичних та методологічних рекомендацій;
- за науковим методом;
- за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Нормативного визначення поняття «фінансовий результат» в Українському законодавстві не існує. Фінансовий результат може бути або прибутком, або збитком (рис.1.).

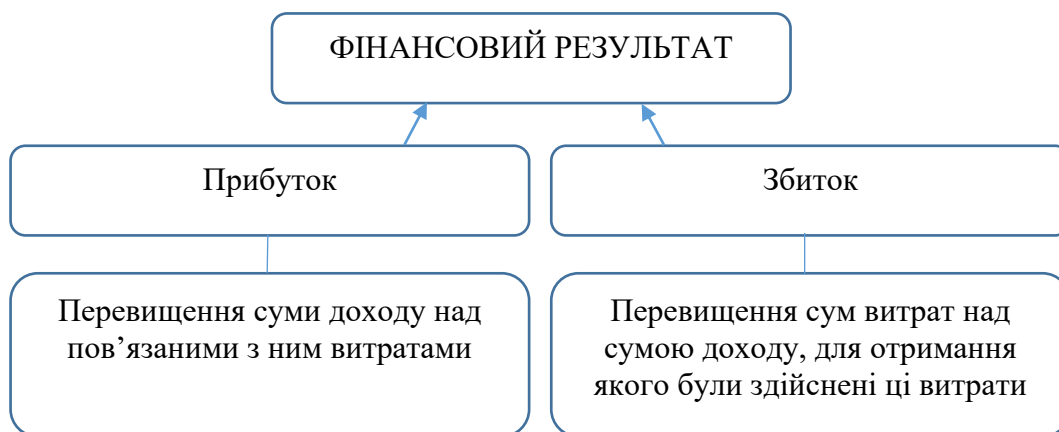


Рис.1. Поняття фінансового результату

Основними складовими обох понять є доходи і витрати підприємства. Згідно діючого законодавства:

доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [5];

витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [5].

Дослідження останніх публікацій у сфері обліку доходів і витрат показало, що наразі існує безліч різних класифікацій доходів, які не суперечать діючому законодавству. Згідно П(С)БО 15 «Дохід» [4] доходи поділяються на 5 категорій.

Таблиця 1. Класифікація доходів згідно НП(С)БО 15 «Дохід»[4]

№ з/п	Визначення групи доходів	Опис
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо)
2	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів
3	Інші операційні доходи	Суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо
4	Фінансові доходи	Дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі)
5	Інші доходи	Дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства

У бухгалтерському обліку витрати визнаються за певних умов. Відповідно до умов визнання витрат можна скласти класифікацію витрат

медичного комунального некомерційного підприємства (Таблиця 2).

Таблиця 2. Класифікація витрат медичного комунального некомерційного підприємства

Ознаки класифікації	Групи витрат
За елементами витрат	матеріальні витрати витрати на оплату праці з відрахуваннями нематеріальні витрати
За статтями витрат	витрати на оплату праці з відрахуваннями витрати на лікарські препарати витрати на засоби індивідуального захисту витрати на імунобіологічні препарати; вакцини витрати на дезінфікуючі засоби витрати на утримання та ремонт основних засобів; амортизація основних засобів інші витрати витрати на управління загальновиробничі витрати
За способом включення в собівартість продукції	прямі, непрямі
За відношенням до обсягу наданих послуг	змінні постійні
За місцями виникнення і центрами відповідальності	у структурному підрозділі поза структурним підрозділом
За можливістю встановлення нормативів	нормовані
	ненормовані
За календарним періодом	поточні, одноразові (періодичні)
За можливістю охоплення планом	планові, позапланові
За видами діяльності	витрати звичайної діяльності (витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності)

Доцільно розділити загальновиробничі витрати на:

- витрати на соціальні заходи: рецептурні препарати для пільгових категорій населення;
- витрати на оплату службових відряджень персоналу;
- витрати на навчання персоналу;
- витрати на освітлення, опалення, водопостачання та водовідведення;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки, пожежну безпеку та охорону навколишнього природного середовища.

Найбільш проблемним питанням закладів охорони здоров'я наразі є облік і звітування за різними джерелами доходів та витрат комунального некомерційного підприємства. Згідно результатів практичного дослідження доцільно вести облік розподіливши доходи і витрати за наступними джерелами:

Власні кошти: програма медичних гарантій, платні послуги підприємства (доречно вести окремо);

Державний бюджет: товаро-матеріальні цінності за розподілом;

Місцевий бюджет: місцеві програми фінансування;

Благодійна допомога: товаро-матеріальні цінності, обладнання, фінансова допомога тощо;

Гуманітарна допомога: товаро-матеріальні цінності, обладнання тощо;

Гранти: фінансові на виконання грантових програм.

Законодавча класифікація доходів підприємства, відображена в таблиці 1, не розкриває всієї суті можливих варіантів отримання доходу комунального некомерційного підприємства медичної сфери. В свою чергу для конкретизації обліку доходів в медичних комунальних некомерційних підприємствах доцільно виділити в аналітичному обліку наступні групи доходів:

- доходи, отримані з бюджету засновника за програмою підтримки;
- доходи, отримані з бюджету на виконання бюджетних програм;

- доходи, отримані з бюджету за розподілом;
- доходи від Програми медичних гарантій;
- доходи від незабороненої чинним законодавством діяльності;
- надходження і вигляді грантів та дарунків від благодійних організацій.

Для більш чіткої деталізації доходів комунального некомерційного підприємства медичного сектору доцільно виділити для рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» наступні субрахунки:

703.1 «Дохід від реалізації медичних послуг за Програмою медичних гарантій»;

703.2 «Дохід від реалізації платних медичних послуг (за рахунок Пацієнта)»;

703.3 «Дохід від послуг за грантовими угодами»;

703.4 «Дохід від медичних послуг за страховими полісами»;

703.5. «Інші доходи діяльності»

В залежності від виду доходів облік витрат медичного комунального некомерційного підприємства доречно розділити за наступними напрямками з відповідним розмежуванням за джерелами надходження:

- статутна діяльність підприємства (витрати на надання медичної допомоги);

- організаційні витрати, що включають отримання ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики; ліцензії на закупівлю, зберігання, транспортування, утилізацію, реалізацію та використання наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів; тощо;

- суміжна діяльність, витрати на цільові бюджетні програми;

- внутрішньогосподарська діяльність, витрати на обслуговування оргтехніки, службового транспорту, тощо;

- списання медичного обладнання та інвентарю.

Облік витрат медичного комунального некомерційного підприємства

також необхідно в аналітичному обліку розділити відповідно до видів та запропонованої класифікації витрат. Вбачаємо що облік витрат підприємства медичного сектору економіки доцільно було б вести за допомогою 8 класу рахунків бухгалтерського обліку. Облік витрат за 8 класом рахунків мало розповсюджений серед медичних центрів. Загалом 8 клас рахунків в першу чергу призначений для деталізації обліку на виробничих підприємствах, медичні комунальні підприємства майже не займаються виготовленням власної продукції, основною їх діяльністю є надання саме послуг в сфері охорони здоров'я. Для удосконалення обліку витрат медичних комунальних некомерційних підприємств існує кілька варіантів:

- використовувати деталізацію витрат за 8 класом рахунків;
- включити в робочий план рахунків субрахунки третього порядку для 9 класу рахунків з розділенням витрат за джерелами та класифікаціями, відповідно потреб і спеціалізації медичного комунального некомерційного підприємства.

Відповідні розподіли доходів і витрат дають змогу більш ефективно приймати управлінські рішення щодо діяльності медичного комунального некомерційного підприємства та спрощують звітування до контролюючих органів, в тому числі до Національної служби здоров'я України, Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики, та інших.

Господарська діяльність медичного комунального некомерційного підприємства передбачає безліч ситуацій, коли визначення фінансово-економічних результатів діяльності не дає змоги описати повну характеристику діяльності підприємства. Проблемним залишається питання невідповідності субрахунків бухгалтерського обліку та класифікацією доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств медичного сектору економіки, що в свою чергу призводить до спотворення реальної картини фінансового результату діяльності підприємства. Для вирішення цього питання в медичних комунальних некомерційних підприємствах доцільно використовувати в робочому плані рахунків субрахунки третього порядку

для субрахунку 79 з розмежуванням за джерелами доходу і напрямку отримання, за видами витрат, що спростить процес звітування.

Проблемним питанням ведення обліку і звітування про доходи і витрати медичних комунальних некомерційних підприємств є неефективне використання людино-ресурсів. Більшість облікових операцій виконується в ручному режимі з використанням паперових носіїв, або за допомогою звичайних табличних редакторів. На ринку наразі представлено безліч програмних продуктів для автоматизації обліку, в тому числі для комунальних некомерційних підприємств медичного сектору. В базовій комплектації програмні продукти для ведення обліку комунального некомерційного підприємства не враховують особливості діяльності різних напрямів медичного сектору. Це призводить до збільшення витрат на вдосконалення програмних продуктів під потреби закладу охорону здоров'я відповідно до напрямку діяльності закладу.

З початком повномасштабного вторгнення на територію України Російської Федерації перехід на електронний документооборот набув актуальності та великого значення для збереження результатів роботи підприємств різної сфери діяльності. В умовах комунальних некомерційних підприємств медичного сектору впровадження новітніх технологій гальмується недостатнім фінансуванням, некомпетентністю або недостатністю персоналу, особливо на територіях, прилеглих до зони бойових дій, незацікавленістю засновників в подальшому розвитку підприємств медичного сектору комунальної власності. Необхідність збереження первинної документації важлива для підтвердження доходів і витрат, які приймають участь у визначенні фінансового результату господарської діяльності комунального некомерційного підприємства медичного сектору економіки. За допомогою цифровізації облікової інформації можливо зменшити обсяг паперових документів, забезпечити збереження первинних документів та створити умови для подальшого використання облікової інформації.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Дослідження понять «дохід» і «витрати» у розрізі обліку медичних комунальних підприємств та в широкому трактуванні з бухгалтерської та економічної точки зору дозволяє більш ефективно використовувати ресурси підприємства в умовах ринкової економіки та недосконалого законодавства. Система організації обліку доходів і витрат є важливим складником функціонування сучасних медичних комунальних некомерційних підприємств. Для визначення методики обліку доходів і витрат підприємства використовується облікова політика підприємства, яка має бути затверджена підприємством відповідно до цілей господарської діяльності та визначеного економічного сектору діяльності комунального некомерційного підприємства.

Головна мета організації обліку доходів і витрат комунального некомерційного підприємства – надання користувачам обґрунтованої, своєчасної, достовірної інформації про фінансові результати діяльності підприємства, доходи і витрати у визначені строки за встановленими нормативними документами формами державного зразка та за формами визначеними самим підприємством.

Питання обліку доходів і витрат є постійним предметом обговорення серед науковців та практиків як сучасності так минулого і має велике значення для економіки в цілому. З метою покращення та підвищення ефективності обліку доходів і витрат медичного комунального некомерційного підприємства, пропонуємо:

- розширити перелік класифікаційних ознак для доходів і витрат, для подальшого більш точного прийняття оперативних рішень щодо управління підприємством;
- розробити більш практичні і точні аналітичні відомості для ведення доходів і витрат за різними джерелами надходження і витрат.

Відповідно до проведеного дослідження можна зробити висновок, що проблеми обліку доходів і витрат на сьогоднішній день є недостатньо

дослідженими, вирішеними та актуальними. Бухгалтерський, оперативний та управлінський облік доходів і витрат комунального некомерційного підприємства медичного сектору потребує подальшого вивчення та удосконалення.

Література

1. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. / О. В. Артюх та ін. Одеса: ОНЕУ, 2013. 264 с.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 20.11.2023).
3. Основи законодавства України про охорону здоров'я: Закон України від 19.11.02р №2802-XII. Дата оновлення: 01.10.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text> (дата звернення: 20.11.2023).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.11.1999 р. №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 20.11.2023).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 20.11.2023).

References

1. Artyukh, O.V. (2013), *Oblik u biudzhetsykh ustanovakh* [Accounting in budget institutions] ONEU, Odessa, Ukraine.
2. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Instructions on the application of

the Plan of accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and economic operations of enterprises and organizations”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (Accessed 20 November 2023).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (2002), The Law of Ukraine "Basics of the legislation of Ukraine on health care", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text> (Accessed 20 November 2023).

4. Ministry of Finance of Ukraine (1999), “National regulation (standard) of accounting 15 "Income"”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (Accessed 20 November 2023).

5. Ministry of Finance of Ukraine (2013), “National regulation (standard) of accounting 1 "General requirements for financial reporting"”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (Accessed 20 November 2023).

Стаття надійшла до редакції 24.11.2023 р.