

УДК 657:614.2

Лубенченко О. Е.

доктор економічних наук, професор,
завідувач Національного центру обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, Україна;
e-mail: olga.lubenchenko@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-4209-8929

Костирко Р. О.

доктор економічних наук, професор,
Університет банківської справи, Львів, Україна;
e-mail: ruslankostyrko@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-9247-3363

Шульга С. В.

доктор економічних наук, доцент,
кафедра аудиту та підприємництва,
Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, Україна;
e-mail: StShylga@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-2396-2507

Василюк М. М.

доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника,
Івано-Франківськ, Україна;
e-mail: v.mariya69@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-7372-4382

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я В НОВІТНІХ УМОВАХ ЇХ РЕФОРМУВАННЯ

Анотація. На основі дослідження стану бухгалтерського обліку закладів охорони здоров'я визначено неузгодженості облікових політик підприємств — закладів охорони здоров'я із законодавчими і нормативними вимогами та передумови формування облікової політики медичних закладів у новітніх умовах їх реформування. Розглянуто особливості сплати податку на додану вартість медичними закладами. Обґрунтовано науково-методичні рекомендації щодо вдосконалення облікової політики обліку зобов'язань, у тому числі з податку на додану вартість. Надано сутнісну характеристику дефініції «пов'язана сторона» за стандартами бухгалтерського обліку і податковим законодавством, обліку операцій із пов'язаними особами і сформовано рекомендації щодо обліку з пов'язаними сторонами. Уточнено методичні положення щодо облікової політики доходів, запасів і витрат у частині класифікації та оцінки доходів від надання медичних послуг. Уточнено структуру звіту про управління, який мають складати суб'єкти господарювання, у тому числі медичні заклади; доведено, що на процес складання звіту впливають облікова інформація та судження менеджменту, які реалізуються через облікову політику. На основі аналізу методів побудови звіту про рух грошових коштів від операційної діяльності (прямий, непрямий метод) запропоновано медичним закладам використовувати непрямий метод як більш інформативний для користувачів фінансової звітності. Доведена необхідність формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності. Розроблено пропозиції щодо організації ефективної системи внутрішнього контролю медичних закладів і визначено основні напрями його організаційного забезпечення в контексті попередження ризикових подій. Розкрито порядок формування інформації для складання звітів з управління, про рух грошових коштів і звітності за сегментами, що в усіх своїх суттєвих аспектах виповідатиме обраній концептуальній основі фінансового звітування.

Ключові слова: облікова політика, заклад охорони здоров'я, фінансова звітність.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 4; бібл.: 18.

Lubenchenko O.

*Doctor of Economics, Professor,
Head of National Center for Accounting and Audit,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine;
e-mail: olga.lubenchenko@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-4209-8929*

Kostyrko R.

*Doctor of Economics, Professor,
Banking University, Lviv, Ukraine;
e-mail: ruslankostyrko@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-9247-3363*

Shulha S.,

*Doctor of Economics, Associate Professor,
Department of Audit and Business,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine;
e-mail: StShylga@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-2396-2507*

Valiliuk M.

*Doctor of Economics, Associate Professor,
Vasyl Stefanyk Precarpathian National University, Ivano-Frankivsk, Ukraine;
e-mail: v.mariya69@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-7372-4382*

FORMING THE ACCOUNTING POLICY OF HEALTH CARE INSTITUTIONS IN THE NEW CONDITIONS OF THEIR REFORMS

Abstract. Inconsistencies of the accounting policy in business enterprise health care institutions with the legal and regulatory requirements, and the imperatives for forming the accounting policy of medical institutions in the new conditions of their reforms are determined by exploring their accounting procedures. The specifics of payment of value added tax by medical institutions are analyzed. Scientific-medical recommendations on accounting policy improvements with respect to the accounting of liabilities, including value added tax, are substantiated. The essential characteristic of the definition «related party» is given in keeping with the standards of accounting and tax law, accounting of transactions with related parties, with providing recommendations on the accounting of related parties. Methodical provisions on the accounting policy of incomes, stocks and expenses, pertaining to the classification and evaluation of incomes from medical services are specified. The structure of management report compiled by business entities, including medical institutions, is specified, with demonstrating that the process involved in the compilation of report is conditional on the accounting data and judgement of the management personnel, realized through the accounting policy. Based on an analytical review of methods for the compilation of report on monetary flows generated by operational activities (direct and indirect method), it is proposed that medical institutions should use indirect method as more informative one for users of financial reporting. The necessity to form information about incomes, expenses, financial results, assets and liabilities of reporting segments and its disclosure in the financial reporting is demonstrated. Recommendations on organization of an effective system for internal control of health care institutions are developed, with outlining the main areas of its organizational support in view of preventing risky events. The procedure for forming information required for the compilation of reports on management, monetary flows, and reports by segments, which is supposed by comply with all the essential aspects of a selected conceptual framework of financial reporting is shown.

Keywords: accounting policy, health care institution, financial reporting, control.

JEL Classification M41, M48, I18

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 4; bibl.: 18.

Вступ. В Україні відбувається реформа системи охорони здоров'я населення. Станом на 01 квітня 2020 року практично всі комунальні медичні заклади (районні, міські, обласні лікарні) країни увійшли в реформу і вже отримують кошти за прямим договором із

Національною службою здоров'я України (далі — НСЗУ), змінивши свій статус комунальних бюджетних установ на статус комунальних некомерційних підприємств (далі — підприємства). НСЗУ є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення. Діяльність НСЗУ координується Кабінетом Міністрів України та регулюється такими нормативно-правовими актами:

Закон України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення»;

План заходів з реалізації Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я на період до 2020 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 листопада 2017 р. № 821-р;

Положення про Національну службу здоров'я України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1101 «Про утворення Національної служби здоров'я України» [1—3].

Реформування системи охорони здоров'я населення зумовлює зміни в організації обліку господарських операцій медичних закладів у частині облікової політики і Плану рахунків бухгалтерського обліку згідно з Інструкцією, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зі змінами і доповненнями.

Облікова політика підприємства є основою надійності бухгалтерського обліку та сприяє задоволенню потреб користувачів фінансової звітності в якісній інформації.

Медичні заклади повинні складати звіт про медичні послуги за формою, наданою НСЗУ, як замовником, який є первинним документом. Оплата медичних послуг згідно з договором здійснюється на підставі звіту про медичні послуги надавача протягом десяти робочих днів з дати підписання обома сторонами звіту про медичні послуги. У разі здійснення попередньої оплати медичних послуг за договором відповідно до законодавства підставою для оплати є рахунок надавача. У цьому зв'язку всі господарські операції мають бути відображені в бухгалтерському обліку.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який веде підприємство. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку [4]. Звідси постає актуальне питання створення закладами охорони здоров'я, які перетворені на комунальні некомерційні підприємства, оновленої облікової політики, та перехід на застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його впровадження, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зі змінами і доповненнями [5].

Аналіз досліджень і постановка завдання. Дослідження у сфері облікової політики на підприємствах є предметом уваги багатьох учених, вагома частина яких присвячена аналізу впливу облікової політики на фінансові показники результатів діяльності підприємств. Питання обліку в медичних закладах та якості облікової інформації досліджували такі вітчизняні фахівці: І. Савчук, О. Хитрова, О. Нагорний, Н. Єршова, О. Кривицька, Ю. Харчук та іноземні автори — Мейр'яні, Д. Л. Варганегара, К. Денисвара, К. Деві, М. Раулинтайс-Гржибек.

І. Савчук [6] у своїх доробках розкриває порядок відображення в бухгалтерському обліку доходу від надання первинної медичної допомоги, наводить відповідні кореспонденції бухгалтерських рахунків як рекомендації, розглядає процес реєстрації медичного закладу як платника податку на додану вартість.

О. Хитрова [7] акцентує увагу на нових завданнях закладу охорони здоров'я щодо організації бухгалтерського обліку, особливості розподілу і використання коштів, доходить до висновку, що заклади первинної медичної допомоги фактично надають послуги, отримуючи за них плату, а відповідно мають визнавати доходи і витрати за правилами бухгалтерського обліку.

О. Нагорний [8] розглядає процес перетворення медичного закладу в комунальне неприбуткове підприємство, особливості складання передавального акта, розглядає вимоги чинних Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо обліку медичних послуг.

Н. Єршова, О. Кривицька і Ю. Харчук [9] акцентують увагу на тому, що саме актуальна обліково-аналітична інформація є підставою для ухвалення управлінських рішень менеджментом суб'єктів господарювання.

Мейрjanі, Д. Л. Варганегара, К. Денисвара, К. Деві у своїх дослідженнях приділяли значну увагу бухгалтерським інформаційним системам і медичному менеджменту, контролю за постачанням лікарських засобів, попереджанню шахрайських дій з боку персоналу лікарень через процедури закупівлі та інвентаризації на прикладі компанії «Індофарма» [10].

М. Раулинайтіс-Гржибек у своїх доробках порівнювала моделі обліку витрат у сфері охорони здоров'я з метою аналізу ціноутворення в різних країнах Європи, Австралії, Сполучених Штатах Америки [11].

Але цих доробків на сьогодні вкрай не достатньо.

Зміна законодавчих вимог потребує значних коригувань в обліку господарських операцій медичних закладів, що забезпечується через формування облікової політики. Метою формування облікової політики в новітніх умовах є висвітлення якісних характеристик фінансової звітності та принципів її підготовки, обґрунтування змін політик та облікових оцінок, визначення засобів організації бухгалтерського обліку, основних вимог та обмежень, методичних прийомів, зокрема методів оцінки активів, доходів, витрат, зобов'язань і вартісних ознак суттєвих операцій.

Методологія і методи дослідження. Дослідження присвячено розкриттю проблематики формування облікової політики закладів охорони здоров'я в новітніх умовах їх реформування. Методологія ґрунтується на синтезі теорій бухгалтерського обліку, корпоративного управління та контролю. Для досягнення мети були використані методи: методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції (для уточнення понятійно-категоріального апарату); методи обстеження та узагальнення для зіставлення і виявлення неузгодженості облікових політик підприємств — закладів охорони здоров'я із законодавчими і нормативними вимогами; методи формалізації (для структурування процесу складання звіту з управління, грошових коштів, звітності за сегментами); метод екстраполяції (для розроблення положень облікової політики та внутрішнього контролю).

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти, що регламентують облік, звітування і контроль у сфері господарської діяльності, наукові праці провідних вітчизняних учених.

Метою статті є розроблення методичних положень щодо формування облікової політики і звітності медичних закладів у новітніх умовах.

Результати дослідження. Проведені дослідження сучасного стану практики бухгалтерського обліку медичних закладів свідчать про певні його неузгодженості із законодавчими і нормативними вимогами. Раціональна організація бухгалтерського обліку результативності діяльності медичних закладів в умовах реформування залежить від ефективної облікової політики. Облікова політика є складовою бухгалтерського обліку, засобом організації бухгалтерського обліку. Основні передумови формування облікової політики медичних закладів у сучасних умовах їхньої діяльності полягають у такому:

- реформування медичних закладів зумовлює зміни в організації бухгалтерського обліку і формуванні елементів облікової політики;
- наявність протиріч між нормативними документами і бухгалтерським обліком лікарських засобів, медичних виробів і витрат у закладах охорони здоров'я. Потребується уточнення норм списання продуктів харчування, медикаментів, запасних частин, господарських матеріалів і канцелярського приладдя, інших матеріалів;
- недотримання медичними закладами Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, що затверджені

наказом Міністерства охорони здоров'я від 09.09.2014 № 635, зі змінами та доповненнями [12]. Цей документ може застосовуватися в медичних закладах одночасно із Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його впровадження, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (зі змінами і доповненнями) із застосуванням рахунків витрат класу 9 з власною розробленою системою розрахунків. В обліковій політиці повинні бути вказані вимоги і припущення в бухгалтерському обліку, зокрема майнова самостійність, безперервність діяльності, послідовність облікової політики, тимчасова невизначеність фактів господарської діяльності, а також обов'язковість виконання вимог у бухгалтерському обліку відповідно до нормативно-правового законодавства.

На формування облікової політики впливають фактори, характерні галузевим особливостям діяльності медичних закладів, зокрема: законодавчо-нормативні документи, форма власності та організаційно-правова форма, різноманітність медичних послуг.

Розробленню облікової політики передують розпорядчий документ, який складається на підставі наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств» від 27.06.2013 № 635 [13], і включає такі розділи:

I. Загальні положення: якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки; зміни облікової політики та облікових оцінок; порядок та способи виправлення помилок; основні вимоги до складання, подання звітності та обмеження.

II. Організація бухгалтерського обліку.

III. Елементи облікової політики (за видами): методи оцінки вибуття запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат; методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, але не виключно.

IV. Податковий облік: перелік податків і зборів, що сплачує підприємство, порядок розрахунків з бюджетом та цільовими фондами.

Облікова політика визначає засоби організації бухгалтерського обліку, робочий план рахунків, первинні документи, правила документообігу, форми бухгалтерської і фінансової звітності, внутрішні первинні документи, фінансова звітність, управлінська звітність, технології обробки облікової інформації, методики обліку окремих показників, примітки до звіту.

На основі проведеного анкетування медичних закладів та аналізу наказів про облікову політику розглянемо основні напрями її удосконалення.

Облікова політика щодо обліку зобов'язань. Розпорядчі документи щодо облікової політики закладів охорони здоров'я передбачають облік зобов'язань з невизначеною сумою або часом погашення, а саме — забезпечень для відшкодування майбутніх операційних витрат на виплату відпусток і не передбачають облік інших забезпечень, таких як: додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань, зобов'язань при реструктуризації, зобов'язань щодо обтяжливих контрактів.

Так, медичні заклади, за потреби, мають самостійно розробити програми виплат по закінченні трудової діяльності, положення щодо пенсійного забезпечення на підставі розділу «Виплати по закінченні трудової діяльності» НП(с)БО 26 «Виплати працівникам» [14].

Облікова політика щодо операцій із пов'язаними сторонами. Розпорядчі документи медичних закладів визначають, що підприємства належать до комунальної власності і при складанні фінансової звітності не мають «пов'язаних сторін». Виходячи з вимог НП(с)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», Податкового кодексу України (далі — ПКУ) та Міжнародного стандарту аудиту (далі — МСА) 550 «Пов'язані сторони», не можна погодитися з таким твердженням. В узагальненому вигляді тлумачення дефініції «пов'язані сторони» за НП(с)БО та ПКУ систематизовано в *табл. 1*.

Тлумачення дефініції «пов’язана сторона» за стандартами бухгалтерського обліку і податковим законодавством

Пов’язана сторона за ПКУ, п.п. 14.1.159 статті 14	Пов’язана сторона за НП(с)БО 23, п. 3
<p><i>Для юридичних осіб:</i> одна юридична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов’язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків</p>	<p>Підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб</p>
<p>одна і та сама юридична або фізична особа ухвалює рішення щодо призначення (обрання) одно особових виконавчих органів кожної такої юридичної особи; одна і та сама юридична або фізична особа ухвалює рішення щодо призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради кожної такої юридичної особи; виконавчий орган та/або наглядову раду кожної юридичної особи складають одні і ті самі фізичні особи, призначені однією стороною</p>	<p>Підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи</p>
<p>юридична особа має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради</p>	
<p>сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи та/або кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших сторін перевищує суму власного капіталу юридичної особи більше ніж у 3,5 раза (для фінансових установ і компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, — більше ніж у 10 разів)</p>	

Примітка. Складено за [15; 16].

МСА 550 «Пов’язані сторони» не надає визначення, що є пов’язана сторона, але має посилання на глосарій термінів МСА, який, спираючись на концептуальну основу фінансового звітування, встановлює, що пов’язана сторона (relatedparty) — це сторона, яка є однією з таких:

а) фізична особа або інший суб’єкт господарювання, який здійснює контроль чи суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників на суб’єкт господарювання, що звітує;

б) інший суб’єкт господарювання, над яким суб’єкт господарювання, що звітує, здійснює контроль чи суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників;

в) інший суб’єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб’єктом господарювання, що звітує, через: спільного контролюючого власника (власників); власників, які є близькими родичами; або спільний ключовий управлінський персонал [17].

Слід звернути увагу, що підприємства державної та комунальної форм власності вважаються пов’язаними лише тоді, коли вони використовують спільні ресурси та спільно здійснюють суттєві господарські операції. Тому облік операцій із пов’язаними сторонами потребує приведення у відповідність до вимог законодавства.

Уточнення положень облікової політики доходів, запасів і витрат обумовлюється наявністю її зв’язку з показниками, що характеризують результати діяльності медичних закладів. Це означає, що вплив окремих елементів облікової політики на фінансові показники проявляється по-різному: через методи оцінки витрат і доходів на показники фінансової звітності.

Облікова політика потребує уточнення в частині класифікації та оцінки доходів відповідно до вимог НП(с)БО 15 «Дохід», запасів за НП(с)БО 9 «Запаси», витрат за НП(с)БО

16 «Витрати» (загальновиробничі витрати; витрати на збут), дебіторської заборгованості за НП(с)БО 10 (у частині оцінки чистої реалізаційної вартості), кредиторської заборгованості за НП(с)БО 11 «Зобов'язання» (у частині розподілу на поточні та довгострокові зобов'язання і забезпечення), виходячи зі специфіки діяльності закладів охорони здоров'я.

Так, слід класифікувати доходи від надання медичних послуг, що визнаються закладом охорони здоров'я:

- доходи (надані послуги), за якими замовником виступає НСЗУ;
- доходи, за якими замовником виступають інші юридичні та фізичні особи.

Особливості відображення доходу від медичних послуг у бухгалтерському обліку представлено в *табл. 2—4*. Надані медичні послуги відображаються згідно з Планом рахунків обліку активів, зобов'язань і капіталу як реалізація послуг замовником, а не як надходження бюджетних коштів.

Таблиця 2

Відображення в бухгалтерському обліку доходів (надані послуги за програмами медичних гарантій), передплат (замовник НСЗУ)

Господарська операція	Дт	Кт
1. Подано до НСЗУ звіт про медичні послуги за формою, наданою замовником, у якому зазначаються назва звіту, дата його складення, найменування надавача медичних послуг, посади відповідальних осіб надавача і замовника із зазначенням їхніх прізвища, імені та по батькові, а також перелік та обсяг надання медичних послуг, які підлягають оплаті за звітний період	361	703
2. Оплата медичних послуг згідно з договором здійснюється на підставі звіту про медичні послуги надавача медичних послуг протягом десяти робочих днів з дати підписання обома сторонами (НСЗУ і комунальне некомерційне підприємство — заклад охорони здоров'я) звіту про медичні послуги	311	361
3. Попередня оплата медичних послуг згідно з договором з НСЗУ у випадках, установлених Кабінетом Міністрів України, здійснюється протягом десяти календарних днів на підставі рахунку, поданого надавачем — комунальним некомерційним підприємством — закладом охорони здоров'я	311	681

Примітка. Розроблено за [3; 5].

Таблиця 3

Відображення в бухгалтерському обліку доходів (надані послуги), передплат (замовник — юридична особа)

Господарська операція	Дт	Кт
1. Визнано дохід від надання медичних послуг; надано замовникові акт надання медичних послуг	361	703
2. Зараховані грошові кошти на поточний рахунок закладу охорони здоров'я	311	361

Примітка. Розроблено за [3; 5].

Таблиця 4

Відображення в бухгалтерському обліку доходів, що сплачені фізичними особами через POS-термінал

Господарська операція	Дт	Кт
1. Визнано дохід від надання медичних послуг. Розрахунок проведено за допомогою банківських карток через POS-термінали (за договором еквайрингу із банком)	333	703
2. Зараховані грошові кошти на поточний рахунок закладу охорони здоров'я	311	333

Примітка. Розроблено за [3; 5].

Облікова політика щодо складання звіту про управління. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено складання Звіту про управління, що подається разом із фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку і строки, встановлені законом. Проте заклади охорони здоров'я — комунальні некомерційні підприємства нехтують цією вимогою законодавства і не складають Звіт про управління, порушуючи вимоги законодавства. На процес складання Звіту про управління впливають облікова інформація і судження менеджменту, які

реалізуються через облікову політику, а розкриття детальної інформації в обліковій політиці. В обліковій політиці повинні бути розкриті процедури складання звіту за такими напрямками: організаційна структура та опис діяльності підприємства; результати діяльності; ліквідність і зобов'язання; екологічні аспекти; соціальні аспекти і кадрова політика; ризики; дослідження та інновації; фінансові інвестиції; перспективи розвитку та відповідно сформувати такий звіт за рік [18].

Облікова політика щодо складання Звіту про рух грошових коштів. Розпорядчі документи про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку визначають, що Звіт про рух грошових коштів підприємства складають за непрямим методом. Водночас Звіт про рух грошових коштів за 2020 рік більшістю медичних закладів складено за прямим методом без урахування передавальних актів, що склалися під час перетворення (реорганізації) комунальних бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства. Фактично мають місце відхилення від обраної облікової політики.

При використанні непрямого методу чистий прибуток або збиток підприємства коригується з урахуванням результатів операцій негрошового характеру, а також змін, що відбулися в операційному оборотному капіталі. Крім простоти розрахунків, основною перевагою використання непрямого методу в оперативному управлінні є те, що він дозволяє встановити відповідність між фінансовим результатом і змінами в оборотному капіталі, задіяному в основній діяльності підприємства. Прямий метод потребує дослідження облікових реєстрів, що є нескладною процедурою, але водночас вимагає значної кількості аналітичних даних, що ускладнює його застосування на практиці. Тому в наказі про облікову політику медичні заклади мають обрати лише один метод побудови Звіту про рух грошових коштів від операційної діяльності, переважним вбачається непрямий метод.

Щодо облікової політики складання звітності за сегментами. НП(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності. Норми НП(с)БУ 29 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім юридичних осіб, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визнані мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, підприємствами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат відповідно до податкового законодавства, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності), якщо підприємство зобов'язано оприлюднювати річну фінансову звітність або підприємство займає монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року ухвалено рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання і водовідведення [4]. Таким чином, звітність за сегментами є складовою пакета річної фінансової звітності. Медичні заклади не є винятком і зобов'язані складати таку звітність. Управлінський персонал має обґрунтувати свою позицію щодо неподання фінансової звітності за сегментами в наказі про облікову політику.

Система податкового обліку. Заклади охорони здоров'я є некомерційними (неприбутковими) підприємствами, заснованими на комунальній власності територіальних громад, відповідно не є платниками податку на прибуток. Водночас підприємства сплачують: податок на додану вартість, податок на землю, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок.

Щодо податку на додану вартість (далі — ПДВ), то під час розроблення облікової політики слід урахувати таке: послуги, які надаються закладами охорони здоров'я, за наявності спеціального дозволу (ліцензії) звільняються від оподаткування ПДВ, крім тих, що перелічені в абзацах а) — о) пп. 197.1.5 п. 197.1 статті 197 р. V ПКУ, а саме:

- надання косметологічної допомоги;

- масаж для зміцнення здоров'я дорослого населення;
- проведення профілактичних медичних оглядів;
- проведення гігієнічної експертизи, гігієнічна оцінка зразків нових видів продукції;
- надання консультаційної допомоги з питань проведення державної санітарно-гігієнічної експертизи; з питань застосування законодавства про охорону здоров'я;
- послуги за заявкою замовника;
- проведення медичного огляду фізичних осіб для видачі певних дозволів;
- медичне обслуговування з'їздів, конференцій, симпозіумів, фестивалів, нарад, змагань;
- медичне обслуговування громадян за їхнім бажанням у медичних закладах із поліпшеним сервісним обслуговуванням;
- організація медичного контролю осіб, які займаються фізичною культурою і спортом в оздоровчих закладах;
- проведення профілактичних щеплень громадянам тощо [15].

Такий стан речей потребує перерахунку податкових зобов'язань з ПДВ. Крім того, такий платник зобов'язаний за підсумками календарного року здійснити перерахунок частки використання товарів / послуг і необоротних активів в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних і неоподатковуваних операцій відповідно до статті 199 ПКУ. Тому облікова політика медичних закладів має доповнитися методикою обліку операцій, що є об'єктом оподаткування ПДВ та звільнених від ПДВ, методикою перерахунку податкових зобов'язань [15].

З метою забезпечення дотримання вимог законодавства, достовірності фінансової звітності, результативності та ефективності операційної діяльності, збереження активів підприємство має створити ефективну систему внутрішнього контролю (аудиту). Основними напрямками організації системи внутрішнього контролю є: створення служби внутрішнього контролю, у межах якої визначаються статус, комунікаційні зв'язки у структурі системи внутрішнього контролю і контурі управління; організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю; принципи і регламенти діяльності внутрішніх контролерів, що має бути зафіксовано в розпорядчих документах медичних закладів. Кінцевою метою внутрішнього контролю є обґрунтування методів контролю ризикових подій і процедур формування інформаційно-аналітичного забезпечення щодо попередження настання ризиків з метою підвищення ефективності діяльності медичних закладів.

Отже, розроблення облікової політики медичними закладами з урахуванням законодавчих вимог, дотримання її положень і поточний контроль за процесом обліку та фінансового звітування сприятимуть задоволенню інформаційних потреб зацікавлених осіб, серед яких є власники закладів охорони здоров'я, відповідні органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, менеджмент, представники громадськості та громадських об'єднань.

Висновок. Облікова політика підприємства забезпечує надійність бухгалтерського обліку та сприяє задоволенню потреб користувачів фінансової звітності в якісній інформації. Перетворення закладів охорони здоров'я в комунальні некомерційні підприємства вимагає надання інформації не лише управлінському персоналу, органам контролю, а й громадськості. Проведені дослідження свідчать про певні неузгодженості облікових політик комунальних некомерційних підприємств — закладів охорони здоров'я із законодавчими і нормативними вимогами. Розроблення процедур делегування нагляду за фінансовим звітуванням, контролю за інформаційною безпекою, внутрішнього контролю; уточнення обліку операцій із пов'язаними особами, обліку доходів, витрат, запасів, зобов'язань, у тому числі із податку на додану вартість і забезпечень дозволить управлінському персоналу складати звітність, що у всіх своїх суттєвих аспектах буде відповідати обраній концептуальній основі фінансового звітування. Обґрунтовані рекомендації щодо вдосконалення облікової політики медичних закладів в умовах реформування сприятимуть раціональній організації обліку та забезпечення прозорості звітування для різних користувачів.

Подальші дослідження будуть зосереджені на обліковій політиці закладів охорони здоров'я в частині обліку дебіторської заборгованості.

Таким чином, розширюючи предметне поле, облікова політика стає управлінським регламентом в обліково-аналітичній та обліково-контрольній системах з метою підвищення якості корпоративного управління.

Література

1. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення : Закон від 19.10.2017 № 2168-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 5. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19#Text> (дата звернення: 21.02.2021).
2. План заходів з реалізації Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я на період до 2020 року : затверджено Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 листопада 2017 р. № 821-р. *Законодавство України*. 2017. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/821-2017-%D1%80#Text> (дата звернення: 05.03.2021).
3. Положення про Національну службу здоров'я України : затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1101 «Про утворення Національної служби здоров'я України». *Законодавство України*. 2017. URL : <https://nszu.gov.ua/pro-nszu> (дата звернення: 05.03.2021).
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон від 16.07.1999 № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.03.2021).
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зі змінами і доповненнями. *Законодавство України*. 1999. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 05.03.2021).
6. Савчук І. Розрахунок цін на платні послуги медичних КНП. *Радник у сфері бюджетної бухгалтерії*. 2021. URL : <https://rbb.radnyk.ua/posts/rozrahunok-czin-na-platni-poslugy-medychnyh-knp/> (дата звернення: 05.03.2021).
7. Гузий А. В. Бухгалтерський облік закладів первинної медичної допомоги: методика, ситуації, роз'яснення фахівців. *Український медичний часопис*. 2018. № 5 (2). URL : <https://www.umj.com.ua/article/131637/buhgalterskij-oblik-zakladiv-pervinnoyi-medichnoyi-dopomogi-metodika-situatsiyi-roz-yasnennya-fahivtsiv> (дата звернення: 09.03.2021).
8. Нагорний О. Бухгалтерський облік у КНП: із чого розпочати? *Uteka*. 2018. URL : <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-hozyajstvennye-operacii-9-buhgalterskij-uchet-v-knp-s-chego-nachat> (дата звернення: 05.03.2021).
9. Єршова Н., Кривийцька О., Харчук Ю. Формування обліково-аналітичної інформації суб'єктами господарювання в умовах дії концепції сталого розвитку. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. Т. 2. № 37. С. 83—94.
10. Meiryani, Warganegara D. L., Deniswara K., Dewi K. Accounting Information Systems Evaluation of Medicines Management. *Systematic Reviews in Pharmacy*. 2020. № 11 (8). P. 83—87.
11. Raulinajtyš-Grzybek M. Cost accounting models used for price-setting of health services: An international review. *Health Policy*. 2014. № 118 (3). P. 341—353.
12. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я : затверджено Наказом Міністерства охорони здоров'я від 09.09.2014 № 635, зі змінами та доповненнями. *Законодавство України*. 2014. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> (дата звернення: 15.03.2021).
13. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. *Законодавство України*. 2013. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 15.03.2021).
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» / Міністерство фінансів України. 2003. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 23.03.2021).
15. Податковий кодекс України : Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI-ВР. *Законодавство України*. 2010. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.03.2021).
16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» / Міністерство фінансів України. 2001. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text> (дата звернення: 23.03.2021).
17. ІФАС. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : нормативне виробничо-практичне видання. Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів, 2015. Ч. 1. 997 с.
18. Методичні рекомендації щодо складання Звіту про управління : Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. *Законодавство України*. 2018. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 23.03.2021).

Статтю рекомендовано до друку 28.07.2021

© Лубенченко О. Е., Костирко Р. О., Шульга С. В., Василюк М. М.

Reference

1. Verkhovna Rada Ukrainy. (2018). Pro derzhavni finansovi harantii medychnoho obsluhovuvannya naselennia: Zakon vid 19.10.2017 № 2168-VIII [On state financial guarantees of medical care: Law of 19.10.2017 № 2168-VIII]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved February 21, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19#Text> [in Ukrainian].
2. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2017). Plan zakhodiv z realizatsii Kontseptsii reformy finansuvannya systemy okhorony zdorovia na period do 2020 roku: Rozporiadzhennia vid 15 lystopada 2017 r. № 821-r [Action plan for the implementation of the Concept of health care financing reform for the period up to 2020: Order of November 15, 2017 № 821-r]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 05, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/821-2017-%D1%80#Text> [in Ukrainian].

3. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2017). Polozhennia pro Natsionalnu sluzhbu zdorovia Ukrainy: Postanova vid 27 hrudnia 2017 r. № 1101 «Pro utvorennia Natsionalnoi sluzhby zdorovia Ukrainy» [Regulations on the National Health Service of Ukraine: Resolution of December 27, 2017 № 1101 «On the establishment of the National Health Service of Ukraine»]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 05, 2021, from <https://nszu.gov.ua/pro-nszu> [in Ukrainian].
4. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon vid 16.07.1999 № 996-XIV [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine Law of 16.07.1999 № 996-XIV]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 20, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). Instruktisia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii: Nakaz vid 30.11.1999 № 291, zi zminamy i dopovnenniamy [Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: Order dated 30.11.1999 № 291, with changes and additions]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 05, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> [in Ukrainian].
6. Savchuk, I. (2021). Rozrakhunok tsin na platni posluhy medychnykh KNP [Calculation of prices for paid services of medical KNP]. *Radnyk u sferi biudzhetnoi bukhhalterii — Adviser in the field of budget accounting*. Retrieved March 05, 2021, from <https://rbb.radnyk.ua/posts/reystruyemo-medichnij-zaklad-platnikom-pdv/> [in Ukrainian].
7. Huzyi, A. V. (2018). Bukhhalterskyi oblik zakladiv pervynnoi medychnoi dopomohy: metodyka, sytuatsii, roziasnennia fakhivtsiv [Accounting of primary care facilities: methods, situations, explanations of specialists]. *Ukrainskyi medychnyi chasopys — Ukrainian medical journal*, 5 (2). Retrieved March 09, 2021, from <https://www.umj.com.ua/article/131637/buhgalterskij-oblik-zakladiv-pervinnoyi-medichnoyi-dopomogi-metodika-situatsiyi-roz-yasnennya-fahivtsiv> [in Ukrainian].
8. Nahornyi, O. (2018). Bukhhalterskyi oblik u KNP: iz choho rozpochaty? [Accounting in KNP: where to start?]. *Uteka*. Retrieved March 05, 2021, from <https://uteka.ua/en/publication/commerce-12-xozyajstvennye-operacii-9-buxgalterskij-uchet-v-knp-s-chego-nachat> [in Ukrainian].
9. Yershova, N., Kryvytska, O., & Kharchuk, Yu. (2021). Formuvannia oblikovo-analytychnoi informatsii subiektamy hospodariuvannia v umovakh dii kontseptsii staloho rozvytku [Formation of accounting and analytical information by business entities in the conditions of the concept of sustainable development]. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii i praktyky — Financial and credit activities: problems of theory and practice*, 2 (37), 83—94 [in Ukrainian].
10. Meiryani, Warganegara, D. L., Deniswara, K., & Dewi, K. (2020). Accounting Information Systems Evaluation of Medicines Management. *Systematic Reviews in Pharmacy*, 11 (8), 83—87.
11. Raulinajtys-Grzybek, M. (2014). Cost accounting models used for price-setting of health services: An international review. *Health Policy*, 118 (3), 341—353.
12. Ministerstvo okhorony zdorovia Ukrainy. (2014). Metodychni rekomendatsii vedennia obliku likarskykh zasobiv ta medychnykh vyrobiv u zakladakh okhorony zdorovia: Nakaz vid 09.09.2014 № 635, zi zminamy ta dopovnenniamy [Methodical recommendations for keeping records of medicines and medical devices in health care facilities: Order from 09.09.2014 № 635, with changes and additions]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 15, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> [in Ukrainian].
13. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013). Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstv: Nakaz vid 27.06.2013 № 635 [On approval of Methodical recommendations on the accounting policy of enterprises: Order dated 27.06.2013 № 635]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 15, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> [in Ukrainian].
14. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2003). Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 26 «Vyplaty pratsivnykamy» [National Regulation (Standard) of Accounting 26 «Payments to employees»]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 23, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> [in Ukrainian].
15. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovy Kodeks Ukrainy: Kodeks vid 02.12.2010 № 2755-VI-VR [Tax Code of Ukraine: Code of 02.12.2010 № 2755-VI-VR]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 23, 2021, from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
16. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2001). Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 23 «Rozkryttia informatsii shchodo poviazanykh storin» [National Regulation (Standard) of Accounting 23 «Related Party Disclosure»]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 23, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text> [in Ukrainian].
17. IFAC. (2015). *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh: normatyvne vyrobnycho-praktychne vydannia [International standards for quality control, audit, inspection, other assurance and related services: normative production and practical edition]*. Kyiv: Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv [in Ukrainian].
18. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2018). Metodychni rekomendatsii shchodo skladannia Zvitu pro upravlinnia: Nakaz vid 07.12.2018 № 982 [Methodical recommendations on preparation of the Management Report: Order dated 07.12.2018 № 982]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 23, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> [in Ukrainian].

The article is recommended for printing 28.07.2021

© Lubenchenko O., Kostyrko R., Shulha S., Valiliuk M.