

Міністерство освіти і науки України
Державний торговельно-економічний університет
Вінницький торговельно-економічний інститут

Кафедра обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Теоретичні основи і методичні аспекти аналізу та контролю руху виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах
(за матеріалами комунального некомерційного підприємства «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М.І. Пирогова Вінницької Обласної Ради», м. Вінниця)

Здобувача вищої освіти
II курсу, групи ФКА-21 з(м)
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми
«Фінансовий контроль та аудит»
заочної форми навчання

_____ Катерини РУБІНОЇ

Науковий керівник
д-р. екон. наук, професор

_____ Ганна ДАЦЕНКО

Гарант освітньої програми
д-р. екон. наук, професорі

_____ Ганна ДАЦЕНКО

Вінниця 2023

ЗМІСТ

| | | |
|----------------------------|--|----|
| ВСТУП | | 3 |
| РОЗДІЛ 1 | Теоретичні основи і методичні аспекти аналізу та контролю руху виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах | 6 |
| 1.1. | Економічна сутність виробничих запасів та їх види в медичних закладах | 6 |
| 1.2. | Характеристика виду діяльності та організаційно-економічна характеристика комунального некомерційного підприємства «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М.І. Пирогова Вінницької обласної ради» | 11 |
| РОЗДІЛ 2 | Організаційно-інформаційні основи і методичні аспекти аналізу та контролю руху виробничих запасів в клініко-діагностичному лабораторному центрі ВОКЛ ім. М. І. Пирогова | 18 |
| 2.1. | Організація обліку виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах | 18 |
| 2.2. | Організація та планування контролю виробничих запасів в клініко-діагностичному лабораторному центрі | 25 |
| РОЗДІЛ 3 | Аналіз та контроль руху виробничих запасів в клініко-діагностичному лабораторному центрі ВОКЛ ім. М. І. Пирогова | 30 |
| 3.1. | Аналіз наявності, руху і використання виробничих запасів в клініко-діагностичному лабораторному центрі | 30 |
| 3.2. | Процедури та прийоми контролю виробничих запасів в клініко-діагностичному лабораторному центрі | 36 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ | | 41 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | | 45 |
| ДОДАТКИ | | 55 |

ВСТУП

Будь-який суб'єкт підприємництва для здійснення своєї господарської діяльності використовує матеріальні цінності. Медичні заклади мають певні особливості в процесі використання запасів та обліково-контрольного забезпечення наявності, руху і вибуття медичних препаратів і медичних виробів. Особливості функціонування медичних закладів зумовлюють певні технологічні процеси надання медичних послуг. Бухгалтер, в першу чергу, має чітко дотримуватись нормативних джерел, що стосуються технології процесу надання послуг. Що стосується контрольних процедур наявності, руху та використання запасів, слід відмітити найбільшу значущість цих процедур саме в медичних закладах, оскільки більшість лікарень отримує медичні препарати та медичні вироби шляхом централізованого постачання за рахунок коштів, виділених Міністерством охорони здоров'я України.

Облік запасів в медичних закладах чітко підпорядковується визначеним напрямкам видатків, які було заплановано для функціонування діяльності медичної установи. Слід відмітити, що вчені спрямовують дослідження на виявлення особливостей обліку і контролю виробничих запасів в медичних закладах, зокрема, відзначимо праці Безкоровайної Л. В., Бенько І. Д., Гадіяк Л. В., Шупики П. Л., Лівощко Т. В., Лісняк О. Л., Лубенченко О., Костирко Р., Шульги С., Василюк М., Онищенко В., Сусли О. Фахівці також окреслюють напрямки удосконалення обліку і контролю виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах, що зумовлено актуальністю обраної тематики дослідження.

Метою дослідження є наукове обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку і контролю виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах.

Для досягнення мети в роботі поставлені до вирішення такі завдання:

- розкрити сутність виробничих запасів та визначити їх види в клініко-діагностичних лабораторних центрах;
- проаналізувати особливості оцінки виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення обліку і контролю запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах;
- дослідити фінансово-економічний стан досліджуваної медичної установи;
- проаналізувати стан обліку виробничих запасів в досліджуваному медичному закладі;
- виявити напрямки удосконалення обліку виробничих запасів в медичному закладі;
- проаналізувати теоретико-методичні аспекти контролю запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах;
- дослідити стан контрольних заходів наявності, руху і використання запасів в досліджуваному клініко-діагностичному лабораторному центрі;
- запропонувати шляхи удосконалення контролю виробничих запасів в медичному закладі.

Об'єктом дослідження є операції з наявності та руху виробничих запасів, що підлягають відображенню в системі обліку і контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних аспектів обліку і контролю виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах.

Загалом дослідження було здійснено з використанням системного підходу та опису. Дослідження фінансового стану підприємства було здійснено методами цільового аналізу та порівняння. Пошук напрямків удосконалення обліку і контролю було здійснено за допомогою інформаційного моделювання та алгоритмізації. Висновки було зроблено із застосуванням логічного методу та

узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці положень і рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах.

В процесі проведеного дослідження було отримано результати, яким властива наступна наукова новизна: уточнено аналітичний облік медичних препаратів відповідно до аналітичних ознак, сформованих за джерелами придбання та надходження їх до медичного закладу (кошти бюджетного фінансування, благодійна допомога тощо); удосконалено документальне забезпечення контрольних заходів щодо наявності і руху медичних препаратів і медичних виробів в частині розроблених робочих документів контролера.

Основні наукові положення, висновки й пропозиції доповідались і обговорювались на XI Всеукраїнській науково-практичній Інтернет-конференції «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» (м. Вінниця, Вінницький торговельно-економічний інститут ДТЕУ, 22 березня 2023 р.). Основні положення випускної кваліфікаційної роботи представлені у 2 наукових працях, зокрема: 1) тези доповіді «Особливості ведення обліку виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах» – у збірнику матеріалів зазначеної науково-практичної конференції; 2) тези доповіді «Особливості обліку та внутрішнього контролю МШП виробничого призначення в клініко-діагностичних лабораторіях» – у Віснику студентського наукового товариства «ВАТРА» (ВТЕІ ДТЕУ, Вінниця, 20 квітня 2023 р.).

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 79 найменувань. Загальний обсяг роботи складає 54 сторінки комп'ютерного тексту, робота містить 9 таблиць, 7 рисунків і 11 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ І МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В КЛІНІКО- ДІАГНОСТИЧНИХ ЛАБОРАТОРНИХ ЦЕНТРАХ

1.1 Економічна сутність виробничих запасів та їх види в медичних закладах

Будь-який суб'єкт підприємництва для здійснення своєї господарської діяльності використовує матеріальні цінності, що мають термін використання менше 1 року. Медичні заклади мають певні особливості в процесі використання запасів та їх обліково-контрольного забезпечення. Медичні установи можуть бути бюджетною організацією або комунальним некомерційним підприємством. Проаналізуємо сутність виробничих запасів та їх види в медичних закладах як бюджетної установи, так і комунального підприємства.

Основні аспекти формування інформації щодо запасів в бухгалтерському обліку бюджетних закладів викладено в НПСБОДС 123 «Запаси», де зазначено: «запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору» [48]. Відповідно до Методичних рекомендацій №11 «запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності» [40]. Бондаренко Н.М. відзначає, що «до запасів бюджетних установ відносять оборотні матеріальні активи, що належать установі і забезпечують її

функціонування, витрачання яких планується здійснити протягом року» [6]. Вчений також наголошує, що «на відміну від госпрозрахункових підприємств, в бюджетних установах під час використання запасів їхня вартість не відноситься до собівартості послуг чи діяльності установи, а списується на видатки кошторису за відповідним кодом економічної класифікації видатків» [6].

Відповідно до НПСБО 9 «Запаси – активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [56].

Як бачимо, сутність категорії запасів в лікарнях цілком узгоджується з особливістю функціонування медичного закладу. Вважаємо доречною думку Карпенко Н. Г. та Нос Л. Д., що «в кожній бюджетній установі для забезпечення виконання її функцій та повноцінної діяльності будуть знаходитися різні види запасів, що в своєму русі відображають послідовні операції, такі як надходження, передача в межах установи, їх використання (вибуття) та списання» [25].

Проаналізуємо види запасів в лікарнях. В Законі №123 визначено «лікарський засіб – будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), що має властивості та призначена для лікування або профілактики захворювань у людей, чи будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), яка може бути призначена для запобігання вагітності, відновлення, корекції чи зміни фізіологічних функцій у людини шляхом здійснення фармакологічної, імунологічної або метаболічної дії або для встановлення медичного діагнозу» [67]. На цьому визначенні акцентує увагу і Безкоровайна Л. В., відзначаючи, що «лікарські засоби в бухгалтерському обліку входять до складу оборотних активів» [3].

Техрегламент № 753 відзначає «медичний виріб – будь-який інструмент, апарат, прилад, пристрій, програмне забезпечення, матеріал або інший виріб, що застосовуються як окремо, так і в поєднанні між собою (включаючи програмне забезпечення, передбачене виробником для застосування спеціально для діагностичних та/або терапевтичних цілей та необхідне для належного функціонування медичного виробу), призначені виробником для застосування з метою забезпечення діагностики, профілактики, моніторингу, лікування або полегшення перебігу хвороби пацієнта в разі захворювання, діагностики, моніторингу, лікування, полегшення стану пацієнта в разі травми чи інвалідності або їх компенсації, дослідження, заміни, видозмінювання або підтримування анатомії чи фізіологічного процесу, контролю процесу запліднення та основна передбачувана дія яких в організмі або на організм людини не досягається за допомогою фармакологічних, імунологічних або метаболічних засобів, але функціонуванню яких такі засоби можуть сприяти» [75].

Повністю погоджуємось з Безкоровайною Л. В., що «за своєю сутністю медичні вироби можуть бути як необоротними, так і оборотними активами» [3]. Відповідно до мети дипломного дослідження будемо розглядати лише ту частину медичних виробів, які виступають як оборотні активи і відносяться до запасів. Ця частина активів може виступати як МШП. Отже, слід відмітити ще одну групу запасів відповідно до НПСБОДС 123 – «малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року» [48]. В лікарнях до такої групи запасів відносять столовий господарський інвентар – тарілки та ложки, що використовують в їдальні та харчоблоках лікарні, вата і бинт, медичний одяг – халати, головні убори, лабораторні ємності та пробірки, пластир, катетери, постільна білизна тощо. В медичних закладах також передбачено як вид запасів – продукти харчування, які виготовлено в столовій або харчоблоці лікарні для годування стаціонарних пацієнтів. Цей вид запасів займає достатню питому вагу

в структурі оборотних активів лікарні.

Слід відзначити, що медичні установи використовують виробничі запаси в своїй діяльності в розмірах та за напрямками, які регламентовано відповідними розробленими фінансовими планами видатків, які узгоджуються з органами самоврядування. Ці активи лікарня використовує протягом року. Якщо на кінець року на балансі медичного закладу є залишки невикористаних активів, то вони можуть бути використані в наступному році. Вищезазначені види запасів в медичних закладах узагальнено схематично на рис. 1.1.

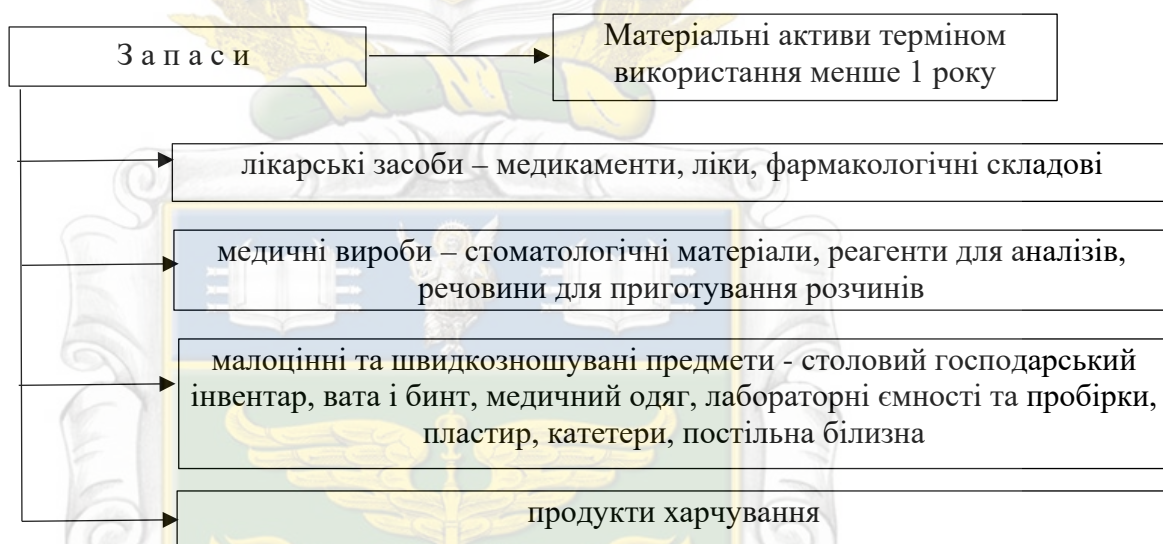


Рисунок 1.1 – Види запасів в медичних закладах [3, 48]

Таким чином, визначення категорії «запаси» в стандарті обліку відповідає економічній сутності оборотних активів, що використовуються протягом терміну, який є меншим 1 року. Особливості функціонування медичних закладів зумовлюють виокремлення відповідних видів запасів, які використовують для потреб споживачів послуг лікарні, зокрема лікарські засоби, медичні вироби, малоцінні та швидкозношувані предмети та продукти харчування.

Медичні установи використовують виробничі запаси в своїй діяльності в розмірах та за напрямками, які регламентовано відповідними розробленими

кошторисами видатків.

Оцінка запасів в медичних установах здійснюється для зарахування на баланс лікарні, а також на дату балансу. Відповідно до НПСБОДС 123 «запаси відображають на дату балансу за найменшою з двох оцінок: чистою вартістю реалізації або первісною вартістю» [48].

Оскільки медичний заклад функціонує з використанням коштів бюджетного фінансування, то існують специфічні шляхи надходження, зокрема, запаси лікарня часто одержує безоплатно – як благодійну допомогу або як внутрішньовідомчу передачу. Формування первісної вартості за видами надходження запасів в медичний заклад узагальнено на рис. 1.2.

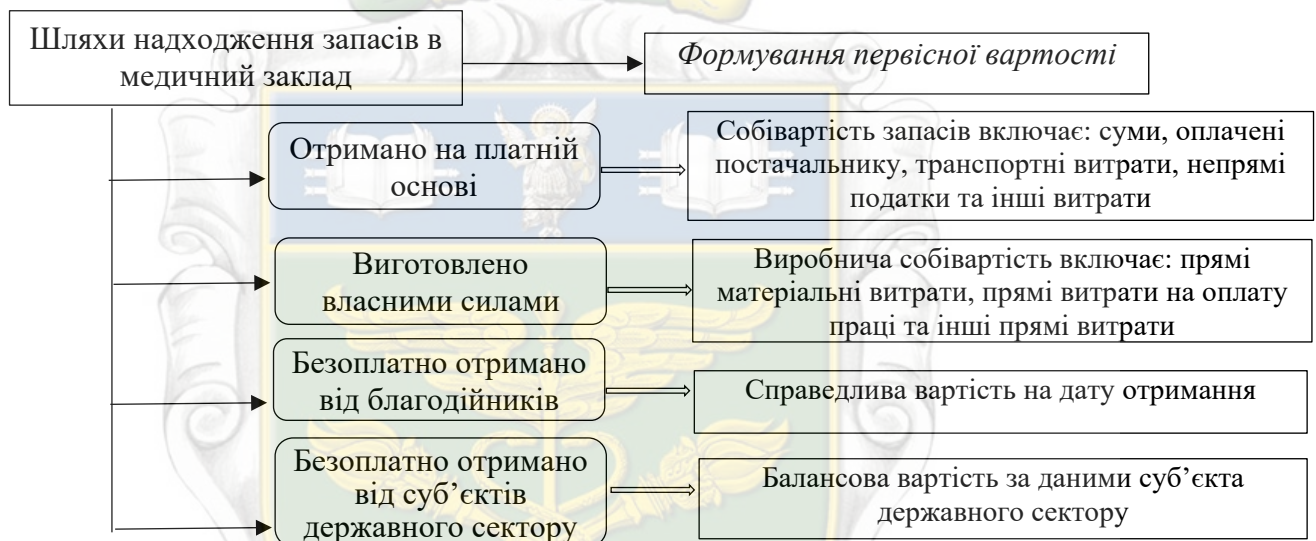


Рисунок 1.2 – Формування первісної вартості за видами надходження запасів в медичних закладах [3]

Відзначимо, що у випадку наявності супроводжуючих документів при отриманні гуманітарної чи благодійної допомоги, оприбуткування запасів можна здійснювати за вартістю, зазначеною в цих супроводжуючих документах.

При списанні запасів з балансу медичної установи використовують методи, передбачені НПСБОДС 123, зокрема, бухгалтерія лікарні самостійно визначає в обліковій політиці той метод, за яким будуть списані запаси з балансу (за

ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів; за середньозваженою собівартістю (на кінець місяця або на дату операції); за собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО - first in-first out)).

Таким чином, первісна вартість залежить від способу надходження запасів в медичний заклад. Лікарня може закуповувати запаси виключно за запланованими кодами видатків. Медична установа часто одержує запаси безоплатно – як благодійну допомогу або як внутрішньовідомчу передачу. При списанні запасів з балансу медичної установи використовують методи, передбачені НПСБОДС 123 «Запаси» та НПСБО 9 «Запаси». Бухгалтерія лікарні самостійно визначає в обліковій політиці той метод, за яким будуть списані запаси з балансу.

1.2. Характеристика виду діяльності та організаційно-економічна характеристика комунального некомерційного підприємства «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М.І. Пирогова Вінницької обласної ради»

Клініко-діагностичними лабораторними центрами (КДЛЦ) є технологічний комплекс – спеціалізоване виробництво у складі крупнішого підприємства – поліклінік або стаціонарів, а останнім часом як незалежні установи у складі міської, обласної служб охорони здоров'я. Функції лабораторії як складової частини лікувально-профілактичних закладів (ЛПЗ), полягають в забезпеченні лабораторною інформацією (результатів лабораторних аналізів). Керівник КДЛЦ повинен забезпечити відповідність лабораторії по номенклатурі, якості і виробничим потребам медичної установи. Проте, прийнятна ефективність технологічного процесу виробництва аналізів залежить від підбору устаткування, поєднання автоматизованих і ручних методик дослідження, розподілу праці, управління якістю, обліку і раціонального використання

матеріальних ресурсів тощо.

З технологічного комплексу у складі підприємства лабораторія поступово стає підприємством у складі ЛПЗ. У зв'язку з цим на перший план виходить економічна ефективність діяльності КДЛЦ і існування КДЛЦ у складі ЛПЗ все більше визначається економічним розрахунком. Номенклатура і об'єм досліджень стають предметом ухвалення управлінського рішення, а джерелом оновлення основних засобів – діяльність самих лабораторних центрів.

Нові умови діяльності КДЛЦ – економічна доцільність і розвиток на ринку лабораторних послуг. Завдання керівника – зміцнення позицій лабораторії на ринку шляхом ефективного використання наявних ресурсів. Розрахунок собівартості лабораторних досліджень, визначення критеріїв оцінки економічної ефективності діяльності КДЛЦ, рентабельність лабораторії визначають існування лабораторій будь-якої форми власності в сучасних умовах. Крім того, без цього неможливо вибрати правильний шлях реформування служби клінічної лабораторної діагностики.

Процес лабораторних досліджень, його інформатизація і підвищення економічної ефективності діяльності КДЛЦ тісно взаємозв'язані. Роль завідувача КДЛЦ в цих процесах надзвичайно велика. Основний шлях до підвищення якості результатів лабораторних аналізів і зниження витрат на їх виробництво – управління процесами виробництва, які мають бути стандартизовані і доступні контролю.

Проте, управління фінансами КДЛЦ, формування бюджету, маркетинг і просування лабораторних послуг на сучасному ринку вимагають залучення фінансистів, менеджерів, фахівців з бухгалтерського обліку та інформатизації. Таке об'єднання служить критерієм для переходу КДЛЦ до фінансової самостійності [19].

Об'єктом дослідження обрано клініко-діагностичний лабораторний центр, який є самостійним структурним підрозділом ВОКЛ ім. Пирогова. КДЛЦ

забезпечує діагностичне обстеження лабораторних досліджень пацієнтів поліклініки та стаціонарних відділень (додаток А). Працівники КДЛЦ мають посадові інструкції, де зазначені вимоги до освіти, кваліфікації, досвіду роботи в лабораторній діагностиці, функціональні обов'язки, права, відповідальність. У своїй роботі КДЛЦ керується чинним законодавством України, документами МОЗ України, департаменту охорони здоров'я та курортів та цим положенням.

В КДЛЦ функціонує система забезпечення якості лабораторних досліджень. Приміщення КДЛЦ за своїм станом та оснащенням відповідають вимогам щодо умов проведення лабораторних досліджень, вимогам експлуатаційної документації на засоби вимірювальної техніки (ЗВТ) вимогам техніки безпеки, охорони праці і довкілля, вимогам санітарно-епідемічного режиму при роботі в лабораторії. КДЛЦ забезпечена організаційними, нормативними та методичними документами, що необхідні для проведення досліджень. КДЛЦ забезпечена засобами вимірювальної техніки, реагентами, реактивами, випробувальним обладнанням, допоміжним обладнанням, контрольними матеріалами, що необхідні до виконання лабораторних досліджень (вимірювань) в галузі атестації.

Оформлення та реєстрація отриманих результатів лабораторних досліджень проводиться згідно затверджених МОЗ України формах медичної облікової документації.

КДЛЦ виконує клінічні (загально-клінічні, гематологічні, цитологічні), біохімічні, серологічні (імунологічні) дослідження. Перелік показників, що визначається, наведений в галузі атестації КДЛЦ. Надання консультативної допомоги лікарям у виборі найбільш діагностично-інформаційних лабораторних досліджень та в інтерпретації їх результатів. Впровадження прогресивних норм роботи, нових методів лабораторних досліджень, рекомендованих МОЗ України. Проведення внутрішнього лабораторного і участь у між лабораторному контролі якості лабораторних досліджень. Перевірка зовнішнього вигляду, упаковки,

маркування, наявності паспорту контрольно-аналітичної лабораторії, що засвідчує якість (сертифікат якості), відповідності, терміну придатності реактивів, реагентів, якими користується КДЛЦ при використанні досліджень. Оформлення та видача отриманих результатів лабораторних досліджень.

До складу КДЛЦ входять такі відділи: клініко-гематологічний; біохімічний; імунологічний; бактеріологічний; експрес-діагностики.

КДЛЦ виконує такі види обстеження:

1) загальний аналіз сечі (проба Зимницького, глюкоза, білок, кетонів тіла, білірубін, амілаза сечі та крові, проба Нечипоренко, трьохстаканна проба);

2) дослідження рідини з серозних порожнин, змиву з верхніх дихальних шляхів (дослідження пунктатів, зішкріб з бронхів на хламідійну інфекцію, дослідження харкотиння, клінічний аналіз харкотиння (макро- та мікроскопія); дослідження виділень статевих органів (дослідження еякуляту, тест на сумісність, тест на флору, тест на цитологію); дослідження калу (копрограма);

3) гематологічні дослідження (загальний аналіз крові: гемоглобін(HGB), еритроцити (RBC), гематокрит(НТС), кольоровий показник (МСН.N), середній вміст гемоглобіну в еритроциті (МСН), середня концентрація гемоглобіну в еритроциті (МСНС), середній діаметр еритроцита (MCD), середній об'єм еритроцитів (MCV), ретикулоцити, тромбоцити (PLT), тромбоцитарні індекси, швидкість осідання еритроцитів (ШОЕ), лейкоцити (WBC), підрахунок лейкоцитарної формули;

4) дослідження згортальної системи крові (протромбіновий час та індекс, МНВ (міжнародне нормалізоване відношення), АЧТЧ (активований частковий тромбопластиновий час), фібриноген, визначення тривалості кровотечі за Дюке, Лі-Уайт; біохімічні дослідження (альбумін, лужна фосфатаза, АЛТ (аланін амінотрансфераза, АСТ (аспартатамінотрансфераза), білірубін (фракційно), кальцій, холестерин, креатинін, залізо, ГГТ (гамаглутамілтранспептидаза), ЛДГ (лактатдегідрогеназа), лужна фосфатаза, тригліцериди, загальний білок, сечова

кислота, фосфор, магній, КФК (креатинфосфокіназа), сечовина, ліпопротеїди низької щільності, ліпопротеїди високої щільності, ліпопротеїди дуже низької щільності, коефіцієнт атерогенності, тимолова проба;

5) імунологічні дослідження (групи крові системи АВО, резус-фактор, ревматоїдний фактор(якісно), антистрептолізин-О (якісно), С-реактивний білок (якісно та кількісно), НВА1С (глікований гемоглобін), D-dimer, СТNI (тропонін I), СТNI-СК-МВ-МУО (тропоніни розгорнуті), PCT (прокальцитонін), ТТГ (тиреотропний гормон), вільний Т3, вільний Т4, Anti-ТРО, феритин, вітамін В12, Ag до гепатиту В та С, Helicobacter pylori, TORCH-інфекції (токсоплазмоз, краснуха, цитомегаловірусна інфекція, герпесвірус та інші);

6) бактеріологічні дослідження (бак посів сечі, калу на дисбактеріоз та патогенні ентеробактерії, виділень статевих органів (чоловічі, жіночі), виділень верхніх дихальних шляхів (мазки з носу та зіву, мокрота), виділень з очей, виділення з ран, кров на стерильність, визначення чутливості до антибіотиків).

Для досягнення поставлених завдань даного дослідження потрібно проаналізувати фінансово-економічні показники діяльності комунального некомерційного підприємства «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М.І. Пирогова Вінницької обласної ради» за період 2018-2021 рр. на основі звітності (додатки Б-Ж). Обрані показники узагальнено в додатку К.

Необхідно відмітити збільшення середньорічної вартості основних засобів, а саме у 2022 р. вони зросли на 125,2% у порівнянні з 2018 р. і на 4,76% порівняно з 2021 р. Чисельність працівників коливається незначно, на кінець 2022 р. вона склала 1540 осіб. Фондовіддача відповідно зростала протягом 2018-2022 рр. Також значно збільшилась продуктивність праці, зокрема на 32% у 2022 р. у порівнянні з 2021 р. Досить високі темпи зростання фондоозброєності праці свідчать про сприятливі тенденції використання основних засобів.

Наголосимо на тому, що комунальне некомерційне підприємство «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М. І. Пирогова Вінницької обласної

ради» є бюджетною, неприбутковою установою (додаток Л), тому зупинимося на аналізі розміру і структури його майна. На підставі балансу маємо дані щодо суми майна у розрізі показників вартості оборотних і необоротних активів (додатки ???). В таблиці 1.1 і на рисунку 1.3 відображено динаміку суми активів комунального некомерційного підприємства «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М. І. Пирогова Вінницької обласної ради» за досліджуваний період 2018-2022 рр.

Таблиця 1.1 – Економічні показники комунального некомерційного підприємства «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М. І. Пирогова Вінницької обласної ради» за період 2018-2021 рр, тис. грн.

| Показники | 2018 р. | 2019 р. | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | Відхилення 2022 р. до (у %) | |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|-----------------------------|---------|
| | | | | | | 2018 р. | 2021 р. |
| Загальна сума активів, тис. грн. | 627533 | 623101 | 629394 | 983879 | 1117597 | 178,09 | 113,59 |
| Необоротні активи, тис. грн. | 534859 | 564661 | 540089 | 871912 | 883872 | 165,25 | 101,37 |
| Оборотні активи, тис. грн. | 92674 | 58440 | 89305 | 111967 | 233725 | 252,20 | 208,74 |
| Питома вага оборотних активів в структурі активів, % | 14,77 | 9,38 | 14,19 | 11,38 | 20,91 | 141,61 | 183,77 |



Рисунок 1.3 – Динаміка суми активів комунального некомерційного підприємства «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М. І. Пирогова Вінницької обласної ради» за період 2018-2021 рр, тис. грн.

Як бачимо, динаміка аналізованих показників має позитивну тенденцію. Зокрема, підвищення загальної суми активів за досліджуваний період відбулось на 78,09% у 2022 р. порівняно з 2018 р. і на 13,59% у порівнянні з 2021 р. Це зумовлює і збільшення вартості необоротних і оборотних активів у 2022 р. порівняно з 2018 р. на 65,25% і 52,2% відповідно. А в 2022 р. порівняно з 2021 р. відповідно на 1,37% і 8,74%. Аналізуючи зміни суми активів, слід відмітити її зниження в 2019 р.

Загальна зміна рівня питомої ваги оборотних активів в структурі активів лікарні за 2018-2022 рр. становить 83,77 в.п. Слід відмітити, що рівень питомої ваги оборотних активів в структурі активів коливається від 9,38% до 20,91%, що характеризує матеріалоемність процесу надання медичних послуг.



РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ І МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В КЛІНІКО-ДІАГНОСТИЧНОМУ ЛАБОРАТОРНОМУ ЦЕНТРІ ВОКЛ ІМ.

М. І. ПИРОГОВА

2.1 Організація обліку виробничих запасів в клініко-діагностичних лабораторних центрах

Бухгалтерський облік виробничих запасів клінічно-діагностичних центрів закладів охорони здоров'я є одним із найскладніших і важких видів обліку в бюджетних установах. Вона є найвідповідальнішою сферою, яка вимагає уважності, відповідальності та великої кількості витрат робочого часу через велику кількість об'єктів обліку. Недостатня адаптація діючої системи обліку закладів охорони здоров'я ефективно, адекватно та об'єктивно представляти всі операції та процеси, відбувається в нових умовах сучасного функціонування галузі охорони здоров'я.

Основними завданнями закладів охорони здоров'я є обстеження та лікування хворих, надання кваліфікованої медичної допомоги хворим, апробація і впровадження нових методів діагностики, лікування і реабілітації хворих тощо. Виконання цих завдань не може обходитися без використання медикаментів, виробів медичного призначення та лабораторної діагностики захворювання. Заклади охорони здоров'я в особі клінічно діагностичних центрів щороку отримують асигнування на закупівлю запасів виробничого призначення, тому питання правильності їх обліку є актуальним.

Основним нормативним документом, який на сьогодні регламентує облік медичних препаратів, є Інструкція №747. Слід звернути увагу на те, що ця Інструкція дуже застаріла і не враховує всіх аспектів сучасної діяльності

лікувально-профілактичних закладів, але ніяких нових нормативних документів з цього приводу не прийнято. Хоча слід відмітити, що є надія на прийняття найближчим часом нового нормативного документа з обліку медикаментів, перев'язувальних засобів та інших виробів медичного призначення. Це обумовлено розпорядженням КМУ «Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни» від 19.01.2011 р. №148-р, яким Міністерству охорони здоров'я України доручено розробити у шестимісячний строк інструкцію з ведення обліку лікарських та перев'язувальних засобів, а також виробів медичного призначення.

До затвердження і набрання чинності новою інструкцією клінічно-діагностичні центри мають продовжувати керуватись Інструкцією, згідно якої медичні вироби обліковуються:

- медикаменти - лікарські засоби, сироватки та вакцини, лікарська рослинна сировина, лікувальні мінеральні води, дезінфекційні засоби тощо;
- перев'язувальні засоби - марля, бинти, вата, компресійна клейонка і папір, алігнін тощо;
- тара-склянки і банки ємністю понад 5000 мл, бутлі, бідони, ящики та інші предмети зворотної тари, вартість якої не включена в ціну придбаних медикаментів, а відображена в оплачених рахунках окремо [21].

У п. 6 Інструкції визначено: в аптеках, відділеннях (кабінетах) установ предметно-кількісному обліку підлягають такі матеріальні цінності:

- отруйні лікарські засоби;
- наркотичні лікарські засоби;
- етиловий спирт;
- нові препарати для клінічних випробувань і досліджень;
- дефіцитні та дорогі медикаменти і перев'язувальні засоби;
- тара (як порожня, так і зайнята лікарськими засобами) [21].

Для проведення досліджень стану здоров'я хворих заклади охорони здоров'я мають у своєму складі лабораторії: клініко-діагностичні,

бактеріологічні, біохімічні та інші. Лаборантами проводяться дослідження із застосуванням різноманітних хімічних реактивів, поживних середовищ, бактеріологічних препаратів, які у своїй більшості мають високу вартість. Затверджених законодавчих норм їх списання на сьогодні не існує, що обумовлено великою кількістю різновидів реактивів. При використанні хімічних реактивів та інших препаратів, передбачених для проведення досліджень, лаборантам слід дотримуватись нормативів, затверджених інструкціями з їх використання, які надані організаціями-виробниками. Нормативи використання хімічних реактивів, як правило, застосовуються з розрахунку на одне дослідження (аналіз). Крім того, можуть враховуватись норми використання реактивів на пробні запуски лабораторного обладнання та інші цілі, передбачені стандартами лабораторних досліджень.

Згідно з дослідженням особливостей медичного забезпечення, у таблиці 2.1 наведено відмінність між лікарськими засоби і медвиробами.

Таблиця 2.1 – Відмінності між лікарськими засобами та медвиробами [42]

| Особливості | Відмінності між лікарськими засобами та медвиробами | |
|---|---|--|
| | Лікарські засоби | Медвироби |
| Нормативи, регламенти | Закон “Про лікарські засоби” від 04.04.1996 р. № 123 (далі – Закон № 123); | – Технічний регламент про медвироби (постанова КМУ від 02.10.2013 р. № 753, далі – Техрегламент № 753); – Технічний регламент про медвироби для діагностики “in vitro” (постанова КМУ від 02.10.2013 р. № 754); – Технічний регламент щодо активних медвиробів, які імплантують (постанова КМУ від 02.10.2013 р. № 755); |
| Визначення (ст. 2 Закону № 123, пп. “9” п. 2 Техрегламенту № 753) | речовина або комбінація речовин (одного або декількох активних фармацевтичних інгредієнтів та допоміжних речовин), що має властивості та призначена для лікування або профілактики захворювань у людей; запобігання вагітності; | прилади, комплекси, системи, обладнання, апарати, інструменти, імплантати, приладдя, матеріали або інші вироби, в тому числі інвазивні медвироби; медвироби для діагностики «in vitro» (це медичні тести для діагностики поза |

Продовження таблиці 2.1

| | | |
|-------------------------------------|---|---|
| | відновлення, корекції чи зміни фізіологічних функцій людини; встановлення медичного діагнозу. | організмом, “у пробірці”); програмні засоби для використання медвиробів (профілактика, діагностика, спостереження, лікування). |
| Приклади з Метод рекомендацій № 635 | активні фармацевтичні інгредієнти, наприклад, парацетамол; продукція «in bulk», яка призначена для виробництва готового лікарського засобу, який пройшов усі стадії техпроцесу, крім фасування, пакування, маркування; готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти); гомеопатичні засоби; засоби, які використовуються для виявлення збудників хвороб; засоби боротьби із збудниками хвороб або паразитами; лікарські косметичні засоби; лікарські домішки до харчових продуктів. | лабораторні реактиви (реагенти), перев’язувальні та шовні засоби, стоматологічні матеріали, санітарно-гігієнічні вироби та матеріали, протезно-ортопедичні вироби, лабораторний посуд, окулярна оптика, санітарні сумки, аптечки, клінічні вироби з гуми, полімеру та інших матеріалів, інші прилади та обладнання. |
| Як об’єкт обліку | виробничі запаси | виробничі запаси, МШП, МНМА, основні засоби |
| Реєстри | Державний реєстр лікарських засобів (ДРЛЗ) | такий реєстр було скасовано у 2018 р. Насьогодні діє оцінка відповідності технічним регламентам. |

Існують розбіжності між Метод рекомендаціями №635 і техрегламентом №753. МОЗ визначає, що Метод рекомендації №635 стосуються виключно обліку медвиробів, які є запасами у медзакладах, а не основними засобами. Пріоритет у регулюванні бухгалтерського обліку має Мінфін, а не МОЗ.

Облік медвиробів зі строком служби більше року (медобладнання) використовує НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Таблиця 2.2 показує, за яких умов відносити в обліку медвироби до виробничих запасів, МШП, МНМА чи ОЗ.

У складі різних об’єктів бухгалтерського обліку є багато прикладів медвиробів. Поділ медвиробів відбувається відносно цілей бухгалтерського

Таблиця 2.2 – Умови ведення обліку медвиробів відносно виробничих запасів, МШП, МНМА та ОЗ [13]

| Критерії | Медвироби | | | |
|--|---|-----|--|--|
| | Оборотні активи, запаси* | | Необоротні активи*, ОЗ | |
| | виробничі запаси | МШП | МНМА | ОЗ |
| Очікуваний строк використання | рік чи менше | | більше року | |
| Вартісна межа | відсутня | | ≤ 20000 грн (для придбаних з 23.05.2020)** | більше 20000 грн** |
| Нарахування амортизації | відсутня | | 50/50, 100% | прямолінійний та ін. |
| Рахунок обліку | 201 (сировина і матеріали), 202 (півфабрикати), 209 (інші запаси) | 22 | 112 | 104 (обладнання), 105 (інструменти, прилади, інвентар) |
| *лист МОЗ від 26.01.2015 р. № 12.01-03/20/2055; | | | | |
| ** сума без ПДВ. 20000 грн, – якщо інше не встановлено обліковою політикою. До 23.05.2020 р. діяла межа 6000 грн. Здійснювати перекласифікацію уже придбаних ОЗ, які попали в межу 6000-20000 грн не потрібно. Вони залишаються ОЗ. Нову межу застосовуємо тільки для новопридбаних об'єктів | | | | |

обліку, так до оборотних активів (запасів) відносяться: виробничі запаси та МШП, а до необоротних – медобладнання, ОЗ і МНМА.

У таблиці 2.3 представлено поділ медвиробів для цілей бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.3 – Поділ медвиробів для цілей бухгалтерського обліку [13, 51]

| Поділ медвиробів для цілей бухгалтерському обліку | | |
|---|---|---|
| Оборотні активи (запаси) | | Необоротні активи (медобладнання, ОЗ або МНМА) |
| Виробничі запаси | МШП | |
| Реагенти та їх продукти, включаючи відповідні калібратори і контрольні матеріали визначення груп крові, виявлення гепатитів, ВІЛ, тести для скринінгу крові; бікарбонат натрію для діалізуючого розчину, хірургічні нитки*, зубні | Вата, марля, бинти, медичні сумки, медичні халати, гумові рукавички, медичні головні убори, медичний інструмент, пластир, рентгенівські фото-плівки, сечоприймачі, кало-приймачі, оболонкові контрацептиви, | Стоматологічні крісла, операційні столи, спецобладнані ліжка, ультрафіолетові лампи, інше дезінфікуюче (стерилізаційне) обладнання, обладнання станцій переливання крові, стаціонарні апарати УЗД, мікроскопи, ендоскопічне обладнання, кисневе обладнання, апарати штучної вентиляції легень, хірургічні світильники, монітори пацієнта, |

Продовження таблиці 2.3

| | | |
|--|---|--|
| цементи та інші стоматоматеріали, розчини для догляду за контактними лінзами, стоматологічний віск, скло для окулярів* тощо. | компресійні вироби, шприци, голки до шприців, системи перели-вання крові, бори, фрези, диски, катетери, зонди, щітки для бормашин, бандажні вироби, штучні суглоби, імплантанти, протези, лабораторний посуд, аптечки тощо. | електрокардіографи, гігрометри, дерматоскопи, центрифуги, відсмоктувачі хірургічні, інфузійні набори, фізіотерапевтичне обладнання, стетоскопи, дефібрилятори, опромінювачі, прилади для вимірювання артеріального тиску, штучні нирки тощо. |
|--|---|--|

* можуть бути й МШП – питання спірне.

Матеріально відповідальним особам при складанні Звіту слід враховувати, що кількість використаних хімічних реактивів повинна відповідати кількості проведених досліджень (аналізів) та іншим нормативним фактам використання реактивів, які зазначені в журналах реєстрації аналізів, відповідно до норм їх використання.

У випадку коли у Звіті кількість використаних хімічних реактивів та інших лабораторних препаратів, які використовуються для проведення досліджень, значиться більша, ніж кількість за даними журналу реєстрації аналізів, то така різниця є списаною необґрунтовано.

Облік процесів закупівлі лікарських засобів та медвиробів та подальшого використання їх як запасів регулюють все ті ж Методрекомендації №635. Закупівля ліків та медичних виробів для КНП здійснюється, як і раніше на основі використання процедури публічних закупівель та системи «ProZorro» (див. пп. 9 ч. 1 ст. 1 Закону «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 р. № 922, вартісні межі, коли застосовується процедура публічних закупівель та оприлюднення звіту про укладені договори – див. ст. 2 цього закону) [42].

Комунальне некомерційне підприємство «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М.І. Пирогова» Вінницької обласної ради на практиці використовує процедуру публічних закупівель, оскільки їх власниками є органи місцевого самоврядування.

Оскільки медичні вироби і лікарські засоби є основною сировиною і матеріалами під час надання медичних послуг, то їх слід обліковувати на субрахунку 201 «Сировина і матеріали», до якого автор [3] пропонує вести таку аналітику:

- 201.1 «Медикаменти, придбані за власні кошти»;
- 201.11 «Медикаменти, придбані за кошти, отримані від НСЗУ»;
- 201.12 «Медикаменти, придбані за інші надходження від господарської діяльності»;
- 201.2 «Медикаменти, придбані за кошти цільового фінансування»;
- 201.21 «Медикаменти, придбані за бюджетні кошти»;
- 201.22 «Медикаменти, придбані за інші види цільового фінансування»;
- 201.3 «Медикаменти, отримані безкоштовно»;
- 201.31 «Медикаменти, отримані централізовано або шляхом внутрішньовідомчого передання»;
- 201.32 «Медикаменти, отримані іншими шляхами».

Саме застосування цих аналітичних рахунків дасть змогу ЗОЗ відслідковувати, за рахунок яких джерел надійшли відповідні медикаменти й як потрібно правильно їх списати під час використання чи іншого вибуття (лише визнаючи витрати чи одночасно визнаючи витрати і дохід).

Після оприбуткування медикаментів їх наявність і рух обліковують на складах, на постах, у відділеннях та бухгалтерії. Для цього застосовують первинні документи, наведені у додатках до Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджених Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 №635 [42].

Схематично документообіг щодо медикаментів наведено у додатку М (рисунок М.1).

У бухгалтерії на підставі первинних документів відображають рух

медикаментів, узагальнену схему такого руху наведено додатку Н (таблиця Н.1).

Узагальнення інформації, відображеної на рахунках бухгалтерського обліку, як відомо, здійснюють в облікових регістрах, однак інформація, наведена в них, не дає бачення повної картини щодо наявності запасів, стану розрахунків за них тощо. Тож пропонуємо для клініко-діагностичних лабораторних центрів форму відомості про наявність та рух медикаментів, яка містить інформацію, необхідну для прийняття відповідних рішень щодо забезпеченості його медикаментами. Підприємства за потреби можуть доповнити її необхідними даними (додаток П, таблиця П.1).

За допомогою запропонованої відомості зручно буде відслідковувати наявність та рух медикаментів у загальній сумі та за джерелами їх надходження на підприємство, а також контролювати суми визнаних витрат та доходів за безоплатно одержаними медикаментами. Адже, працюючи у клінічно-діагностичних центрах закладів охорони здоров'я потрібно бути дуже відповідальним та дотримуватись нормативів, які затверджені інструкціями з їх використання. Ретельно перевіряти кількість використаних хімічних реактивів, адже вона повинна відповідати кількості проведених досліджень (аналізів), які зазначені в журналах реєстрації аналізів

2.2 Організація та планування контролю виробничих запасів в клініко-діагностичному лабораторному центрі

Контрольні заходи є невід'ємною частиною діяльності будь-якої установи, особливо медичного закладу. Що стосується контрольних процедур наявності, руху та використання виробничих запасів, слід відмітити найбільшу значущість цих процедур саме в медичних закладах, оскільки більшість лікарень отримує медичні препарати та медичні вироби шляхом централізованого постачання за

рахунок коштів, виділених Міністерством охорони здоров'я України.

Тому система контролю за наявністю, рухом і використанням запасів в медичних установах функціонує на постійній основі як на зовнішньому, так і внутрішньому рівнях. Оскільки головним розпорядником бюджетного фінансування діяльності медичних установ виступає Міністерство охорони здоров'я України, воно і виступає ініціатором постійних перевірок. Всі кошти на функціонування медичних закладів виділяються в рамках реалізації відповідних програм та затвердженим порядком, зокрема, Порядком №298 [59]. Отже, можна зазначити, що порядок фінансового забезпечення діяльності конкретної медичної установи передбачає розрахунок потреби необхідної кількості відповідної номенклатури медичних препаратів і медичних виробів. Відповідні заявки враховують залишки медпрепаратів в лікарні. За цими заявками відповідні розпорядчі структури обґрунтовують потребу медичних препаратів і медичних виробів і здійснюють розподіл запланованих закупівель між підпорядкованими медичними закладами.

Отже, серед завдань контролю запасів в медичному закладі, у тому числі й клініко-діагностичному лабораторному центрі, слід виділити наступні (рисунк 2.1).

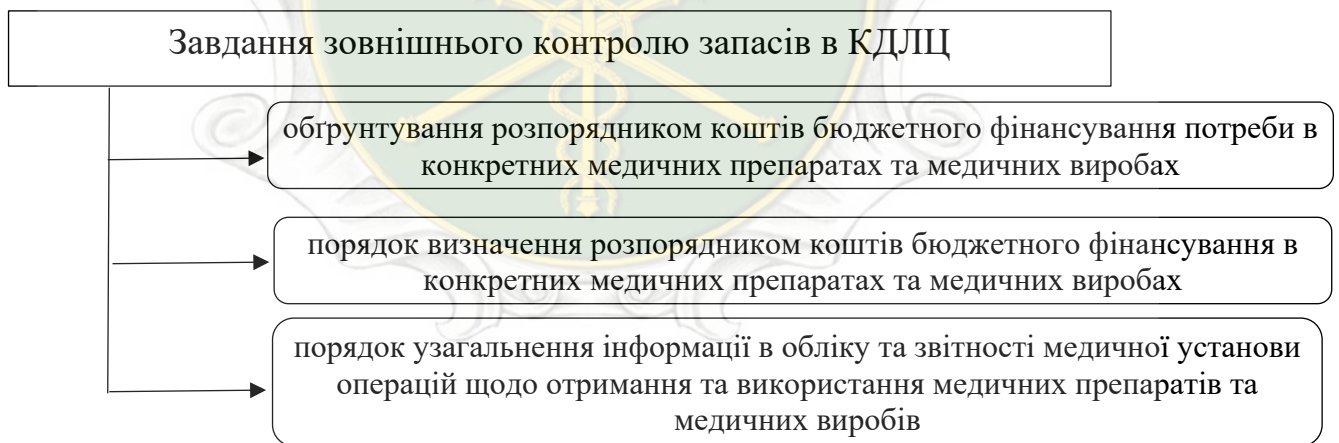


Рисунок 2.1 – Завдання зовнішнього контролю запасів в клініко-діагностичному лабораторному центрі [72]

Суб'єкти зовнішнього контролю в медичному закладі, зокрема клініко-діагностичному лабораторному центрі, з різних питань та сфер діяльності узагальнено на рис. 2.2.



Рисунок 2.2 – Суб'єкти зовнішнього контролю в клініко-діагностичному лабораторному центрі [72]

Щодо внутрішнього контролю запасів в медичному закладі, то слід відмітити думку вчених Рибака І. І. та Івати В. В. [69] стосовно особливостей системи контрольних дій. Зокрема, вчені виділяють наступні особливості: «визначення шляхів руху запасів в організації:

- виявлення відповідальних осіб за рух і зберігання запасів на кожній ділянці;
- розгляд ролі кожного працівника організації у русі товарно-матеріальних цінностей;
- визначення частки відповідальності комірника за збереження матеріалів;
- розгляд використання запасів без належного відображення в обліку;
- розгляд можливих витрат або розтрат без запасів, правильного оформлення документації;

- визначення можливих спотворень незавершеного виробництва;
- визначення можливих втрат або розкрадання запасів;
- визначення правильності відображення у звітності наявних матеріалів і готової продукції;
- виявлення відповідності облікових залишків, показаних у регістрах аналітичного обліку, результатам інвентаризації;
- визначення процедур внутрішнього контролю;
- визначення напрямку внутрішнього контролю в області зберігання запасів.

На думку вчених фахівці служби внутрішнього контролю, установи мають здійснювати наступні контрольні заходи:

- здійснювати методичну підтримку відокремлених підрозділів (випускати інформаційний бюлетень з рекомендаціями з ведення обліку, оподаткування);
- організовувати семінари з навчання та підвищення кваліфікації бухгалтерів та економістів підрозділів, установи;
- проводити консультації з поточних питань;
- надавати консультування з автоматизації обліково-аналітичної роботи;
- здійснювати контроль за ефективністю систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- вести контроль за дотриманням законодавства, нормативних актів, вимог облікової політики;
- здійснювати контроль за збереженням і станом майна підрозділу, установи;
- здійснювати заходи щодо попередження зловживань і проводити спеціальні розслідування за фактами несумлінних дій матеріально відповідальних і посадових осіб [69].

Загальний план внутрішнього контролю медичних препаратів і медичних виробів в медичній установі наведено на рисунку 2.3.

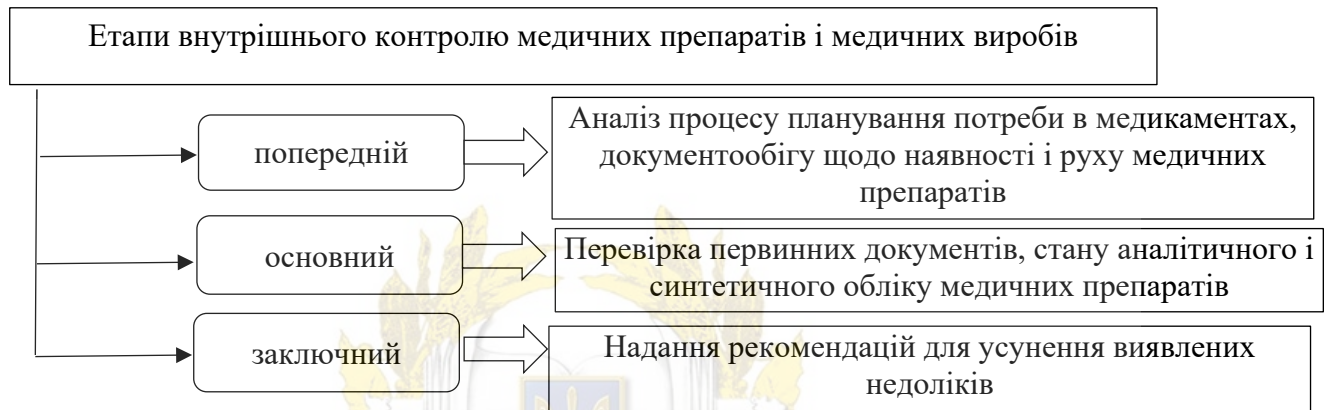
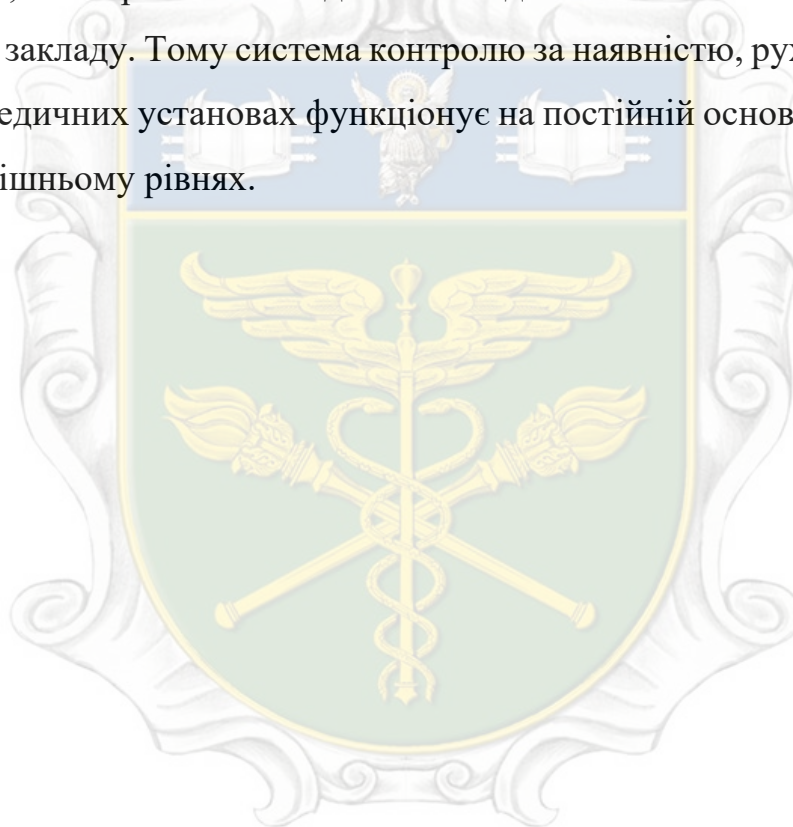


Рисунок 2.3 – Загальний план внутрішнього контролю медичних препаратів і медичних виробів в медичній установі [69]

Отже, контрольні заходи є невід’ємною частиною функціонування медичного закладу. Тому система контролю за наявністю, рухом і використанням запасів в медичних установах функціонує на постійній основі як на зовнішньому, так і внутрішньому рівнях.



РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В КЛІНІКО- ДІАГНОСТИЧНОМУ ЛАБОРАТОРНОМУ ЦЕНТРІ ВОКЛ ІМ.

М. І. ПИРОГОВА

3.1 Аналіз наявності, руху і використання виробничих запасів в клініко-діагностичному лабораторному центрі

Сучасні умови господарювання спонукають швидко адаптуватись до змін умов ринкового середовища та уникати необґрунтованого ризику, приймаючи виважені управлінські рішення в частині використання всіх необхідних виробничих ресурсів в клініко-діагностичних лабораторних центрах і виробничих запасів, зокрема. Важливе значення при цьому приділяється економічному аналізу, за допомогою якого формується необхідна інформація для прийняття управлінських рішень.

Для проведення обґрунтованого аналізу виробничих запасів та визначення впливу факторів на їх стан та ефективність використання застосовуються різні способи та методи економічного аналізу. Характерними рисами методів економічного аналізу є:

- використання системи показників, які всебічно характеризують господарську діяльність;
- комплексне використання джерел інформації;
- вивчення і кількісне вимірювання впливу факторів на зміну того або іншого показника;
- виявлення резервів підвищення ефективності господарювання;
- розробка необхідних заходів із усунення виявлених у процесі аналізу недоліків;
- контроль за усуненням встановлених в аналізі недоліків [22].

У таблиці 3.1 наведено методикку аналізу виробничих запасів в клініко-

діагностичному лабораторному центрі.

Таблиця 3.1 – Методика аналізу виробничих запасів клініко-діагностичного лабораторного центру [34]

| Етапи | Інструментарій | Отримані результати |
|--|---|---|
| Аналіз забезпеченості матеріальними ресурсами | Метод горизонтального порівняльного аналізу | Оцінка потреби в матеріальних ресурсах |
| Оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів | Коефіцієнтний метод, метод відносних різниць | Аналіз величини факторів, які впливають на ефективність використання матеріальних ресурсів |
| Аналіз структури запасів | Вертикального та горизонтального аналізу | Визначення обґрунтованості та ефективності формування замовлень на матеріальні ресурси |
| Аналіз якості запасів | Бальний метод | Перевірка якості запасів |
| Виявлення внутрішньовиробничих резервів економії матеріальних ресурсів | Метод базисних підстановок, коефіцієнтний метод | Оцінка впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на величину матеріальних затрат |

У процесі аналізу виробничих запасів потрібно, перш за все, дати оцінку того, наскільки клініко-діагностичний лабораторний центр в цілому забезпечений необхідними для своєї діяльності матеріальними ресурсами. Тому з метою здійснення аналізу забезпеченості виробничими запасами, потрібно виявити їх загальний обсяг за звітний період, при цьому оцінюючи структуру виробничих запасів. А саме, необхідно:

- 1) вивчити порядок розрахунку й обґрунтованості договорів на поставку виробничих запасів, умови поставок;
- 2) встановити характер таких запасів і зміну їх структури;
- 3) перевірити обґрунтованість встановлених норм виробничих запасів і потреби в матеріальних ресурсах;
- 4) встановити забезпеченість та ефективність використання матеріально-

технічними ресурсами;

- 5) окреслити можливості зниження витрат виробничих запасів;
- 6) встановити оптимальну величину виробничих запасів.

Розрахунок потреби у виробничих запасах важливий, оскільки виходячи з нього формується тактика матеріального постачання, встановлюється перелік постачальників, а також терміни й обсяги поставок [39].

Під час аналізу необхідно дати оцінку того, наскільки клініко-діагностичний лабораторний центр в цілому забезпечений необхідними основними й допоміжними матеріалами, паливом, комплектуючими виробами, електроенергією тощо. Слід встановити причини і винних осіб, коли у будь-яких позиціях встановлено факти недопостачання, які шкодили процесу діяльності. Однією з причин такої ситуації може бути необґрунтоване планування процесу постачання, в результаті чого має місце несвоєчасне надходження потрібних матеріалів. Водночас можуть допускатись прорахунки в обсягах потреби і термінах постачання. В результаті аналізу з'ясовують, де провина постачальників виробничих запасів, а де є помилки працівників підприємства.

Також необхідно проаналізувати якість придбаних виробничих запасів, комплектність та дотримання передбачених угодами термінів постачання й ритму. Треба враховувати, що надійне та якісне постачання в значній мірі залежить від своєчасності укладання договорів і ретельного визначення всіх умов і зобов'язань у договорах. Це дає можливість уникнути багатьох негативних наслідків. Вибір відповідальних і надійних постачальників і перехід на довгостроковий характер співробітництва з ними є також важливим фактором забезпечення клініко-діагностичного лабораторного центру виробничими запасами.

Неритмічність постачання та недопостачання можуть бути нейтралізовані з допомогою складських запасів. Отже, такі запаси виконують своєрідну функцію амортизатора в процесі постачання [39].

При такому аналізі проводиться оцінка загальної величини складських запасів, динаміки їх залишків, комплектності, встановлюється наявність непотрібних і зіпсованих виробничих запасів. В якості критерію при аналізі використовують нормативи, що розраховуються в розрізі груп і окремих видів матеріальних цінностей. Нормативи визначають і в грошовому, і в натуральному вираженні. Нестачі виробничих запасів чи понаднормативні залишки є небажаними, оскільки потребують додаткових приміщень і фінансових ресурсів.

Ефективність планування необхідного обсягу виробничих запасів можлива лише за умов:

- правильного вибору методу планування відповідно до встановленої мети та завдань, наявного обсягу і характеру інформації;
- наукового обґрунтування встановлених норм витрат виробничих запасів;
- систематичності перевірки істотності результатів прогнозу чи адекватності прогнозової моделі.

Слід відмітити, що у клініко-діагностичному лабораторному центрі запаси складають основну частку його оборотних активів (таблиця 3.2, рис. 3.1).

Так, питома вага запасів станом на 31.12.2018 р. складала 51,51% і 83,69% станом на 31.12.2022 р. Виробничі запаси станом на 31.12.2022 р. становлять теж 83,69% оборотних активів підприємства. Величина виробничих запасів у 2022 р. за в порівнянні з попереднім 2021 р. зменшилась на 1,53%. Слід відмітити, що й у собівартості наданих послуг прями матеріальні витрати складають 53%, що підтверджує важливість аналізу ефективності використання виробничих запасів.

Оскільки медичний заклад використовує кошти бюджетного фінансування, послуги надаються за рахунок бюджетного фінансування. Більшість витрат відшкодовуються державою, але лікарня також надає деякі послуги на платній основі, тому в структурі пасивів установи також мають місце і доходи. Проаналізуємо показники бюджетного фінансування клініко-діагностичного лабораторного центру ВОКЛ ім. М. І. Пирогова за 2018-2022 рр. (таблиця 3.3).

Таблиця 3.2 – Структура оборотних активів клініко-діагностичного лабораторного центру ВОКЛ ім. М. І. Пирогова у 2018-2022 рр.

| Показники | Станом на 31.12.2018 | | Станом на 31.12.2019 | | Станом на 31.12.2020 | | Станом на 31.12.2021 | | Станом на 31.12.2022 | |
|--|----------------------|--------------|----------------------|--------------|----------------------|--------------|----------------------|--------------|----------------------|--------------|
| | абс. сума, тис. грн | пит. вага, % | абс. сума, тис. грн | пит. вага, % | абс. сума, тис. грн | пит. вага, % | абс. сума, тис. грн | пит. вага, % | абс. сума, тис. грн | пит. вага, % |
| Запаси | 47738 | 51,51 | 56069 | 95,94 | 74034 | 82,90 | 91989 | 82,16 | 195604 | 83,69 |
| у т.ч. виробничі запаси | - | - | - | - | - | - | 91989 | 82,16 | 195604 | 83,69 |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, робо-ти, послуг | 33 | 0,04 | 171 | 0,29 | 1 | 0,001 | - | - | 19 | 0,01 |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом | 39897 | 43,05 | - | - | - | - | 1 | 0,001 | 78 | 0,03 |
| Інша поточна дебіторська заборгованість | 1124 | 1,21 | 141 | 3,52 | 954 | 1,07 | 5521 | 4,93 | 756 | 0,32 |
| Гроші та їх еквіваленти | 3882 | 4,19 | 2059 | 3,52327173 | 13976 | 15,65 | 14033 | 12,53 | 30585 | 13,09 |
| Інші оборотні активи | - | - | - | - | 339 | 0,38 | 423 | 0,38 | 6683 | 2,86 |
| Всього | 92674 | 100,00 | 58440 | 103,28 | 89305 | 99,62 | 111967 | 100,00 | 233725 | 100 |

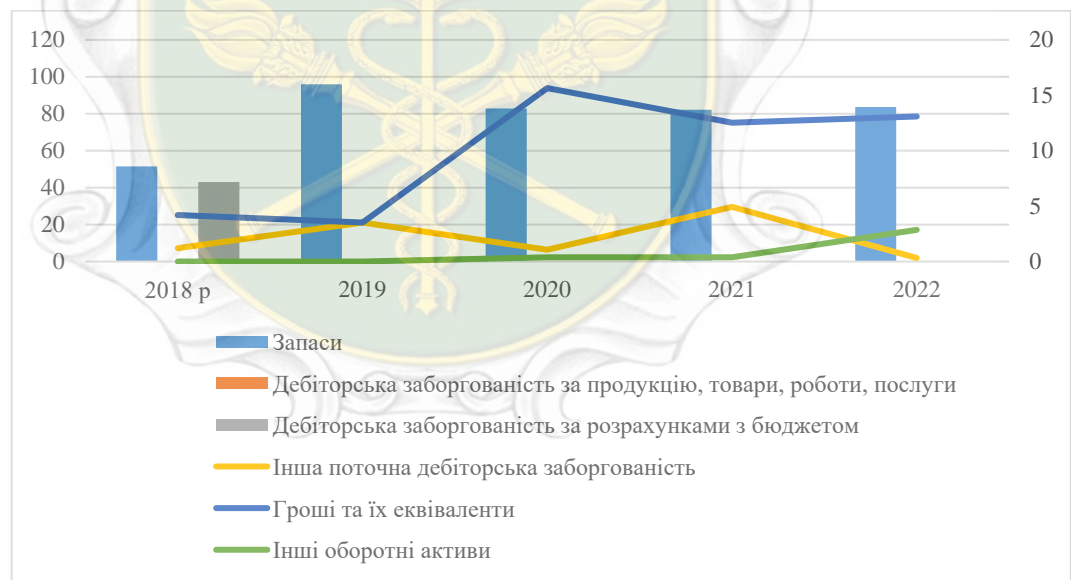


Рисунок 3.1 – Динаміка зміни питомої ваги елементів оборотних активів клініко-діагностичного лабораторного центру ВОКЛ ім. М. І. Пирогова

Таблиця 3.3 – Показники бюджетного фінансування клініко-діагностичного лабораторного центру ВОКЛ ім. М. І. Пирогова за 2018-2022 рр.

| Показники | 2018 р. | 2019 р. | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | Відхилення 2022 р. до (у %) | |
|---|---------|---------|---------|---------|---------|--------------------------------|---------|
| | | | | | | 2018 р. | 2021 р. |
| Загальна сума пасивів, тис. грн. | 627226 | 622911 | 584888 | 917831 | 889700 | 262474 | -28131 |
| Власний капітал і фінансовий результат, тис. грн. | 0 | -44 | 57551 | 72805 | 82234 | 82234 | 9429 |
| Додатковий капітал, тис. грн. | 627226 | 622956 | 527338 | 845027 | 807467 | 180241 | -37560 |
| Неоплачений капітал, тис. грн. | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | - |
| Питома вага власного капіталу і фінансового результату в структурі пасивів, % | - | - | 9,84 | 7,93 | 9,24 | - | 1,31 |

Як бачимо, сума власного капіталу і фінансових результатів має тенденцію до позитивної зміни починаючи з 2020 р., зокрема, збільшення зазначеного показника за у 2022 р. склало 9429 тис. грн у порівнянні з 2021 р.

Аналізуючи питому вагу власного капіталу і фінансового результату в структурі пасивів, відмітимо невисокий рівень цього значення і воно коливається в межах 7,93%-9,84%, тобто зобов'язання лікарня не покриває у встановлені терміни і їх частка в структурі пасивів має неістотне значення.

Зміна питомої ваги власного капіталу і фінансового результату в структурі пасивів за 2020-2022 рр. склала 1,31 в.п., причому спостерігаємо різке підвищення в 2022 р. Як відомо, в медичній установі витрати мають покриватись доходами і бюджетним фінансуванням. За браком інформації, ми не можемо проаналізувати вказані показники.

3.2 Процедури та прийоми внутрішнього контролю виробничих запасів в клініко-діагностичному лабораторному центрі

Менеджери медичного закладу мають контролювати як процес витрачання медикаментів (виробничих запасів), так і належне документальне оформлення господарських операцій. Система первинного обліку є важливим інформаційним джерелом, на підставі якого формуються реєстри аналітичного і синтетичного обліку та приймаються відповідні управлінські рішення. Для оптимізації процесу оформлення результатів контрольних процедур пропонуємо робочий документ контролера щодо перевірки форми і змісту первинних документів з надходження і витрачання медичних препаратів і медичних виробів (таблиці 3.4, 3.5).

Таблиця 3.4 – Оформлення результатів перевірки первинних документів з надходження медичних препаратів і медичних виробів

| Наявність необхідних реквізитів | | | | | | | | Примітки |
|---------------------------------|---|------|-----------|------|----------------------|--------|---------|----------|
| Назва | № | Дата | Кількість | Ціна | Сума, тис. грн | Підпис | Печатка | |
| Товарно-транспортна накладна | + | + | + | - | + | + | + | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |

*Запропоновано автором

Ці документи дозволять систематизувати звітні дані щодо процесу перевірки для розробки управлінських рішень щодо усунення виявлених недоліків. При надходженні цінностей на підприємство увагу приділяють перевірці на зміст товаросупровідних документів.

Таблиця 3.5 – Оформлення результатів перевірки первинних документів з використання медичних препаратів і медичних виробів

| Назва | № | Дата | Найменування | Кількість | ПІБ | | Примітки |
|----------------------|----|------------|--------------------------|-----------|---------------|----------------|---------------------------------------|
| | | | | | Відпустив | Прийняв | |
| Накладна - вимога | 23 | 10.11.2023 | Фізраствор, фл/200 мл | 50 фл. | Порох В.О. | Гулько Н.Н. | Відсутній підпис Гулько Н.Н. |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

*Запропоновано автором

При витрачанні медичних препаратів дуже важливим є наявність підписів осіб, які є відповідальними за використання цих цінностей. Тому контрольні дії потрібно спрямувати та перевірку змісту первинних документів з витрачання медичних препаратів і медичних виробів. Дуже важливим також вважаємо перевірку відповідності наявної кількості медичних препаратів даних обліку.

Одним із важливих напрямків внутрішнього контролю виробничих запасів є контроль МШП виробничого призначення в лабораторіях, котрий ґрунтується на правилах збереження, руху та списання таких речовин.

Правила влаштування і безпеки роботи в лабораторіях (відділах, відділеннях) мікробіологічного профілю, якими встановлено вимоги до апаратури, меблів та обладнання, а саме [7, 13, 18]:

- лабораторія повинна мати обладнання та засоби вимірювальної техніки - (ЗВТ), що необхідні для проведення досліджень. На кожен одиницю обладнання, що використовується, має бути паспорт підприємства виробника: розроблена, затверджена керівником установи та вивішена на робочому місці інструкція з експлуатації, з урахування вимог біологічної безпеки;

- обладнання та ЗВТ повинні відповідати вимогам нормативних документів на методи досліджень, що проводить лабораторія і утримуватися в умовах, що

забезпечують їх зберігання, захист від пошкоджень та передчасного зношування.

На обладнання, що потребує періодичного технічного обслуговування, повинні бути затверджені графіки технічного обслуговування, а для ЗВТ - графіки повірки. Апаратуру, меблі та обладнання розміщують таким чином, щоб забезпечити найбільшу зручність у роботі, простоту використання, чищення, знезараження, контролю і найменші затрати часу на переходи. Столи, на яких проводяться мікроскопічні дослідження при денному освітленні, повинні розміщуватись біля вікон. Обладнання лабораторії повинно бути таким, щоб попередити (обмежити) контакт між працюючим та інфекційним агентом, виготовлене з матеріалів непроникних для рідин, стійких до корозії, міцним, не мати гострих країв, шорсткості, не закріплених деталей.

Несправне обладнання, меблі, інвентар підлягають терміновому ремонту або заміні. Використання несправного або дефектного обладнання, меблів та інвентаря забороняється. Обладнання, меблі, інвентар, що не використовуються, повинні зберігатися у складських приміщеннях.

Газові пальники повинні утримуватися в чистоті та порядку, для чого їх періодично розбирають і чистять; мати справні крани і м'які з'єднуючі шланги, що не допускають проникнення газу до приміщення. Центрифугу розміщують так, щоб працівник був в змозі бачити і правильно розміщувати на її дні стакани. Термостати і термостатні кімнати дезінфікують не рідше одного разу на місяць. Обробку їх здійснюють тільки при вимкненні із мережі.

При експлуатації термостата персоналу лабораторії забороняється: ставити в термостат легкозаймисті речовини; самостійно знімати запобіжні ковпаки з регулюючого обладнання.

При зберіганні в холодильниках заразного матеріалу необхідно вживати заходи для попередження його забруднення. Розморожування рефрижератора, що передбачене правилами експлуатації, об'єднують з його дезінфекцією. Всі контейнери, що зберігаються в холодильнику (рефрижераторі), повинні мати

чіткі етикетки із зазначенням матеріалу, що зберігається. Контроль температурного режиму в термостатах і холодильниках проводиться щоденно з відміткою у відповідних формах.

При здійсненні контролю реагентів та інших МШП в лабораторіях перевіряючий або ревізійна комісія установи, має перевірити дотримання вимог до зберігання витратних матеріалів а саме:

- зберігання хімічних реагентів здійснюють згідно методичних вказівок №2684-73 та цих правил в спеціальних приміщеннях, що мають опалення, вентиляцію, штучне освітлення;

- температура повітря в приміщенні для зберігання реагентів повинна бути від 8 до 20°C, відносна вологість 60-70%;

- в приміщенні для збереження хімічних речовин повинен бути ящик з сухим піском, вода і аварійні розчини для нейтралізації кислот та лугів;

- відповідальність за облік, зберігання реагентів та інших хімічних речовин в лабораторії наказом керівника установи покладається на одного з працівників;

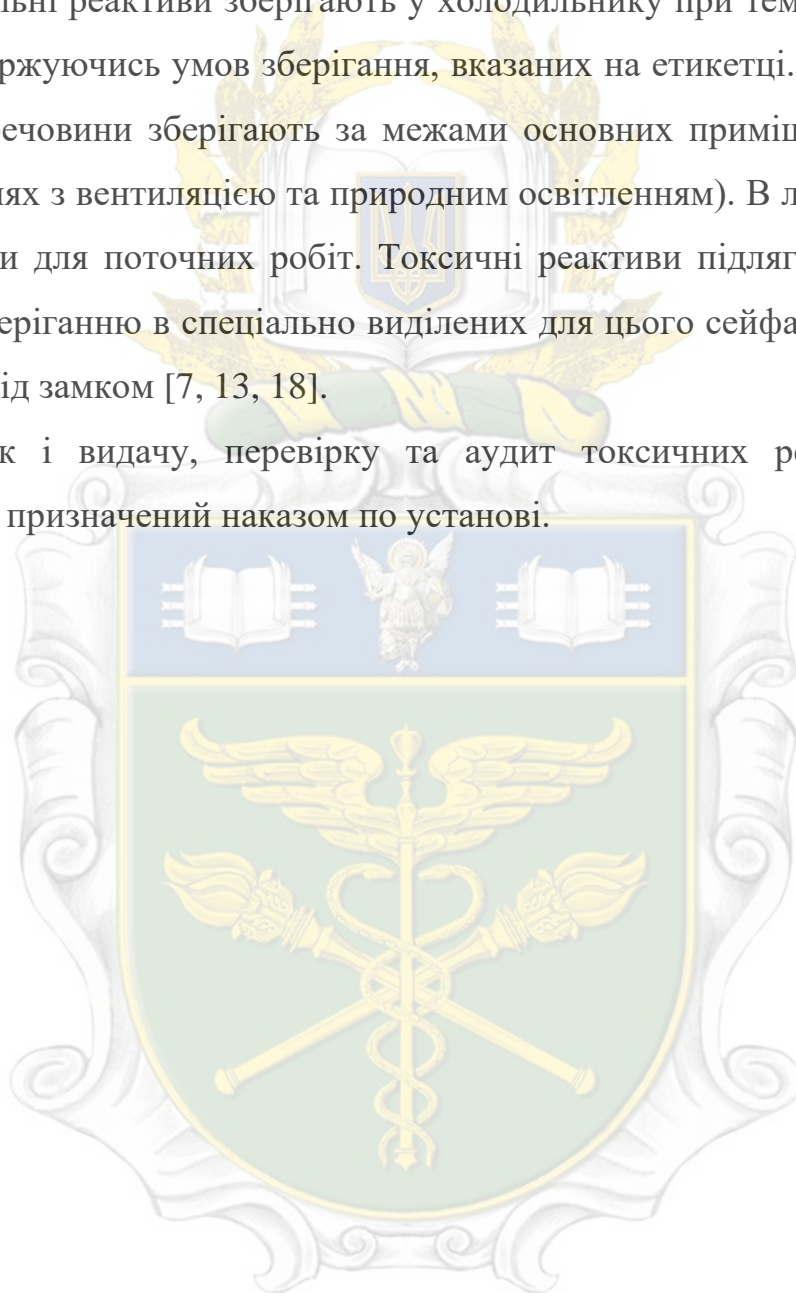
- реактиви мають зберігатися на стелажах або в шафах. Доступ до них дозволяється тільки особам, які відповідають за їх облік і зберігання [7, 13].

Реактиви в лабораторії мають бути розміщені за групами: неорганічні за катіонами, органічні за класами (за алфавітом): вуглеводи, галогенопохідні, спирти, кетони, тощо. Кислоти та луги зберігають окремо. Над кожним класом реагентів повинен бути напис.

Для організації дотримання правил і термінів зберігання хімічних реагентів необхідно мати в установі фонд НД на реактиви, що використовується. Вологочутливі реактиви зберігають в герметичній тарі; особливо гігроскопічні і вологочутливі – в додатковій упаковці, герметичному жорсткому футлярі або поліетиленовому мішечку. Світлочутливі реактиви зберігають в темному місці, що виключає попадання на них прямих сонячних променів, в тарі з жовтого скла або світлонепроникного матеріалу. Дозволяється зберігати деякі реактиви в тарі

з безбарвного скла, але обов'язково упаковувати в чорний папір. Термочутливі реактиви зберігають у прохолодному, темному приміщенні, поодаль від приладів опалення, при температурі нижче критичної, при якій реактив розкладається. Термолабільні реактиви зберігають у холодильнику при температурі від +4 до -20°C, додержуючись умов зберігання, вказаних на етикетці. Вогненебезпечні та вибухові речовини зберігають за межами основних приміщень (в спеціальних приміщеннях з вентиляцією та природним освітленням). В лабораторії їх можна мати тільки для поточних робіт. Токсичні реактиви підлягають обов'язковому обліку і зберіганню в спеціально виділених для цього сейфах, металевих шафах (ящиках) під замком [7, 13, 18].

Облік і видачу, перевірку та аудит токсичних реактивів проводить працівник, призначений наказом по установі.



ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В процесі узагальнено теоретичні надбання праць вчених з питань обліку, контролю та аналізу виробничих запасів в медичних установах, що дозволило запропонувати відповідні напрямки удосконалення:

1. Визначення категорії «запаси» в стандарті обліку відповідає економічній сутності оборотних активів, що використовуються протягом терміну, який є меншим 1 року. Особливості функціонування медичних закладів зумовлюють виокремлення відповідних видів запасів, які використовують для потреб споживачів послуг лікарні, зокрема лікарські засоби, медичні вироби, малоцінні та швидкозношувані предмети та продукти харчування. Медичні установи використовують виробничі запаси в своїй діяльності в розмірах та за напрямками, які регламентовано відповідними розробленими фінансовими планами або кошторисами видатків.

2. Оцінка запасів в медичних установах здійснюється для зарахування на баланс лікарні, а також на дату балансу. Первісна вартість залежить від способу надходження запасів в медичний заклад. Медичні установи є суб'єктом планування видатків, де наявне чітке розмежування видатків за економічною сутністю. Для функціонування бюджетних організацій діє класифікатор видатків бюджету. При списанні запасів з балансу медичної установи використовують методи, передбачені НПСБОДС 123 та НПСБО 9 «Запаси». Бухгалтерія лікарні самостійно визначає в обліковій політиці той метод, за яким будуть списані запаси з балансу.

3. Облік будь-якої ділянки або будь-якого закладу суворо контролюється відповідними нормативними актами. В нормативному забезпеченні операцій з придбання, руху та вибуття запасів в медичних установах слід виділити групи нормативних актів, що стосуються специфіки функціонування медичних

закладів, обліку і контролю цих операцій. Ці нормативні акти розроблено і затверджено відповідними відомчими структурами. Не менш важливим є внутрішня регламентація обліку і контролю, розроблена і затверджена бухгалтерією медичного закладу.

4. Комунальне некомерційне підприємство «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М.І. Пирогова Вінницької обласної ради» було створено в 1917 році. А клініко-діагностичний лабораторний центр є її відокремленим структурним підрозділом. Необхідно відмітити збільшення середньорічної вартості основних засобів, а саме у 2022 р. вони зросли на 125,2% у порівнянні з 2018 р. і на 4,76% порівняно з 2021 р. Чисельність працівників коливається незначно, на кінець 2022 р. вона склала 1540 осіб. Фондовіддача відповідно зростала протягом 2018-2022 рр. Також значно збільшилась продуктивність праці, зокрема на 32% у 2022 р. у порівнянні з 2021 р. Досить високі темпи зростання фондоозброєності праці свідчать про сприятливі тенденції використання основних засобів.

Наголосимо на тому, що комунальне некомерційне підприємство «Вінницька обласна клінічна лікарня ім. М.І. Пирогова Вінницької обласної ради» є бюджетною, неприбутковою установою, тому ми зупинилися на аналізі розміру і структури майна. Як бачимо, динаміка аналізованих показників має позитивну тенденцію. Зокрема, підвищення загальної суми активів за досліджуваній період відбулось на 78,09% у 2022 р. порівняно з 2018 р. і на 13,59% у порівнянні з 2021 р. Це зумовлює і збільшення вартості необоротних і оборотних активів у 2022 р. порівняно з 2018 р. на 65,25% і 52,2% відповідно. А в 2022 р. порівняно з 2021 р. відповідно на 1,37% і 8,74%. Аналізуючи зміни суми активів, слід відмітити її зниження в 2019 р. Загальна зміна рівня питомої ваги оборотних активів в структурі активів лікарні за 2018-2022 рр. становить 83,77 в.п. Слід відмітити, що рівень питомої ваги оборотних активів в структурі активів коливається від 9,38% до 20,91%, що характеризує матеріалоємність процесу надання медичних послуг.

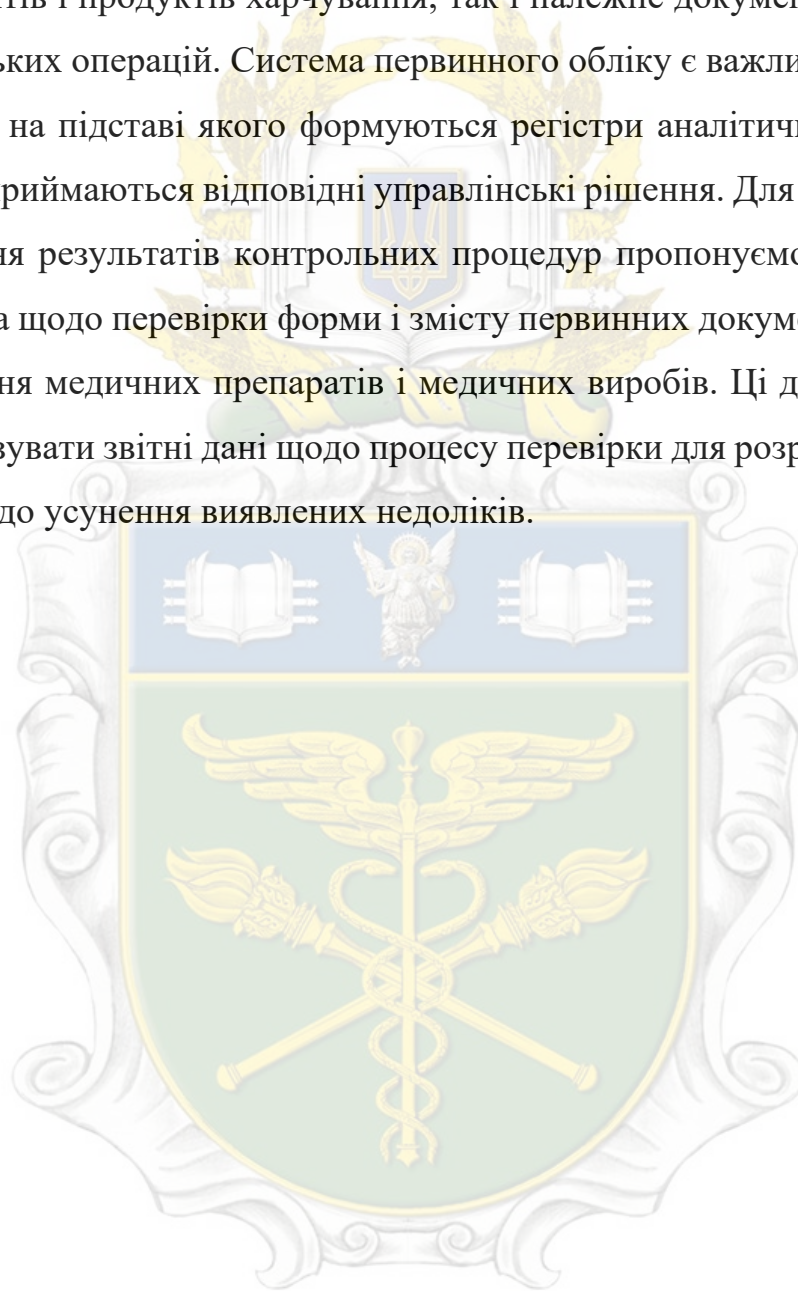
5. Облік запасів організовано в розрізі матеріально-відповідальних осіб та структурних підрозділів. Бухгалтер з обліку запасів вводить дані в комп'ютерну програму, проводить всі документи в обліку з відповідним відображенням інформації щодо наявності, руху та вибуття запасів на відповідних рахунках обліку.

6. Використання бюджетних коштів завжди є об'єктом відповідних перевірок, тому медичні препарати, які було придбано за рахунок коштів бюджетного фінансування, мають бути в обліку відокремлено. Доцільним є виділення і розмежування інформації на відповідних аналітичних рахунках обліку. Зокрема, пропонуємо виділити відповідні аналітичні рахунки, тобто рахунки другого і третього порядку, котрі дадуть можливість розмежувати інформацію щодо оприбуткування запасів, отриманих різними шляхами. Це полегшить проведення контрольних процедур щодо списання запасів за відповідним кодом видатків.

7. Контрольні заходи є невід'ємною частиною функціонування медичного закладу. Більшість лікарень отримує медичні препарати та медичні вироби шляхом централізованого постачання за рахунок коштів, виділених Міністерством охорони здоров'я України. Оскільки головним розпорядником бюджетного фінансування діяльності медичних установ виступає Міністерство охорони здоров'я України, воно і виступає ініціатором зовнішніх перевірок. Тому система контролю за наявністю, рухом і використанням запасів в медичних установах функціонує на постійній основі як на зовнішньому, так і внутрішньому рівнях.

8. Зовнішні перевірки здійснюються відповідно до графіку планових перевірок як з боку відомчих структур, підпорядкованих Міністерству охорони здоров'я України, так і з боку державної фіскальної служби. При перевірці особливу увагу приділяють використанню бюджетних коштів. В медичному закладі також побудовано систему внутрішнього контролю.

9. Контрольні функції передбачають реалізацію управлінського завдання щодо збереження цінностей та їх витрачання відповідно до нормативів. Менеджери медичного закладу мають контролювати як процес витрачання медикаментів і продуктів харчування, так і належне документальне оформлення господарських операцій. Система первинного обліку є важливим інформаційним джерелом, на підставі якого формуються реєстри аналітичного і синтетичного обліку та приймаються відповідні управлінські рішення. Для оптимізації процесу оформлення результатів контрольних процедур пропонуємо робочий документ контролера щодо перевірки форми і змісту первинних документів з надходження і витрачання медичних препаратів і медичних виробів. Ці документи дозволять систематизувати звітні дані щодо процесу перевірки для розробки управлінських рішень щодо усунення виявлених недоліків.



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
2. Баланс Бюджет: «Списання хімреактивів у державному закладі охорони здоров'я». URL: <https://budget.uteka.ua/ua/publication/budget-13-byudzhet-buxgalterskij-uchet-otchetnost-i-kaznachejskoe-obsluzhivanie-52-spisanie-ximreaktivov-v-gosudarstvennom-zavedenii-zdravooxraneniya>
3. Безкоровайна Л. В. Особливості обліку медикаментів у закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах. *Інфраструктура ринку*. 2021. Вип. 52. С. 168-174. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2021/52_2021/32.pdf
4. Безродна О.Г., Чернецька О.В. Стан обліку виробничих запасів у лікарні. *Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи*: матеріали XII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 28-30 жовтня 2021 р. Т.1. Дніпро: Гарант СВ. 2021. С.4-6.
5. Бенько І.Д. Концептуальна модель побудови обліку та контролю в закладах охорони здоров'я. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Випуск 49. С.178-182. URL: http://bses.in.ua/journals/2020/49_2020/31.pdf
6. Бондаренко Н. М. Особливості обліку запасів у бюджетних установах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 16, частина 1. С. 17-21. URL: http://www.visnykeconom.uzhnu.uz.ua/archive/16_1_2017ua/6.pdf
7. Будстандарт: «Методичні рекомендації з організації зберігання, обліку й застосування хімічних реактивів у лабораторіях санепідстанцій», діючі від 10 березня 1983 р. URL: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page?id_doc=48319

8. Бутинець Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Житомир : Рута, 2004. 448 с.
9. Веденко Б. Г. Роль керівника підрозділу лікувального закладу у виконанні поставлених завдань / Б.Г. Веденко, Ф.В. Мельник, Л.Б. Веденко, В.Г. Даценко, А.В. Даценко. Главврач. 2009. № 5. С. 43-45.
10. Височан О.О. Особливості обліку запасів у небюджетних неприбуткових організаціях. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. Вип. 23(2). С.101-104. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/23-2-2017/24.pdf>
11. Гадіяк Л. В., Шупика П. Л. Логістичний підхід в управлінні закладом охорони здоров'я. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 7. С.113-120. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2021/19.pdf
12. Гамова О.В., Козачок І.А., Ашифіна Т.Ю. Удосконалення обліку виробничих запасів та оцінка фінансового стану ТОВ «БЗ ЗБВ». *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С.33-40. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/2_2018/8.pdf
13. Головбух: «Лікарські засоби, медичні вироби та обладнання: облік придбання та списання». URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7616-oblk-lkarskih-zasobv-medvirobv-ta-medobladnannya-vd-pridbannya-do-spisannya>
14. Господарський кодекс України від 16.03.2003р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
15. Даценко А. В., Ковальчук І. О. Проблемні аспекти державного фінансового контролю бюджетних установ та перспективи їх подолання. URL: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64014.doc.htm
16. Даценко Г. В., Мельник І. В. Внутрішній та зовнішній фінансовий контроль виконання кошторису бюджетної установи. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=64906>
17. Дідик А., Лемішовський В. Бюджетні установи: облік, оподаткування

та звітність : навчальний посібник. Київ : Апріорі, 2017. 1168 с.

18. ДНАОП: ДПС 9.9.5.-800-02. Правила влаштування і безпеки роботи в лабораторіях (відділах, відділеннях) мікробіологічного профілю (3108), діючі від 28 січня 2002 р. URL: https://dnaop.com/html/3108_4.html

19. Електронний посібник до вивчення курсу «Організація лабораторної справи з системою управління якістю лабораторних досліджень» / Т. М. Шевченко, П. М. Полушкін. Д.: ДНУ, 2014. 136 с

20. Зінченко О. В., Сайко К. І. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Приазовський економічний вісник*. 2017. Вип. 3(03). С.77-84. URL: http://rev.kpu.zp.ua/journals/2017/3_03_uk/19.pdf

21. ІАС Консультант: «Облік медикаментів, спирту, рентгенплівки та хімічних реактивів у закладах охорони здоров'я». URL: <http://parusconsultant.com/?doc=07BWA32901>

22. Ізмайлов Я. О., Свірко С. В. Удосконалення методичних аспектів обліку, аналізу та контролю запасів підприємств. *Економіка, управління та адміністрування*. 2021. №1(95). С. 39–44. URL: <http://ema.ztu.edu.ua/article/view/229063>

23. Інструкція з організації лікувального харчування у закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України № 931 від 29.10.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2206-13#Text>

24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

25. Карпенко Н. Г., Нос Л. Д. Проблемні питання обліку запасів бюджетних установ. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Випуск 16, частина 1. С.121-124. URL: <http://www.visnyk-econom>.

uzhnu.uz.ua/archive/16_1_2017ua/29.pdf

26. Карпенко Н. Г., Нос Л. Д. Проблемні питання обліку запасів бюджетних установ. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. №16. С.121-124. URL: http://www.visnykeconom.uzhnu.uz.ua/archive/16_1_2017ua/29.pdf

27. Кирилюк Б. Л., Супрунова І. В. Облік запасів на підприємстві як складова інформаційно-комунікативної системи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. Вип. 23 (35). С. 143-158. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2018_2-3_10

28. Коблянська І. О., Сіренко А. А., Коблянська Г. Ю. Методика і організація обліку та внутрішнього контролю запасів підприємства в системі управління активами. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*. 2018. №7. С.85-97. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/7-2018/UKR/sirenko.pdf>

29. Коваль Н. І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінський аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 93-105. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_7_11

30. Кононенко В. А., Цупаленко Ж. П. Облік виробничих запасів: сучасний стан та напрямки вдосконалення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 16. Ч. 1. С. 147-151. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_16/1/38.pdf

31. Кудлаєва Н. В., Медеяєва А. С. Оцінка та визнання виробничих запасів у системі вартісно-орієнтованого управління підприємством. *Молодий вчений*. 2018. № 10 (62). С. 824-829. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/10/190.pdf>

32. Левченко Н. М., Головань С. В. Удосконалення обліку медикаментів та лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. *Інноваційна економіка*. 2019. №

1. С. 198–202. URL: http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/515/1/Levchenko_Improvement%20of%20accounting%20drugs.pdf

33. Лимешко О. Медзаклади – КНП: новий статус та комерційний бухоблік. *Електронний журнал «Uteka»*. Публікація від 07.08.2019 р. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/budget-13-byudzhzet-byudzhetnyjprocess-planirovanie-primenenie-kekr-54-medzavedeniya-%E2%80%93-knp-novuj-status-i-kommercheskij-buxuchet> 70

34. Лищенко О. Г., Сердюк Є. М. Управління виробничими запасами: обліково-аналітичне забезпечення. *Ефективна економіка*. 2018. №11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2018/53.pdf

35. Лівошко Т. В., Лісняк О. Л. Вплив методу оцінки вибуття запасів на витрати бюджетних установ у сфері медицини. *Ефективна економіка*. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6460>

36. Лубенченко О., Костирко Р., Шульга С., Василюк, М. Формування облікової політики закладів охорони здоров'я в новітніх умовах їх реформування. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2021. №5(40). С. 167–177. URL: <https://fkd.ubs.edu.ua/index.php/fkd/article/view/3437/3357>

37. Малахова А. В., Мартиненко О. В. Проблеми обліку запасів і оптимізація обліково-аналітичних процедур в управлінні підприємствами. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Випуск 10. С.920-923. URL: <http://global-national.in.ua/archive/10-2018/191.pdf>

38. Меліхова Т. О., Климова О. В. Удосконалення обліку та внутрішнього контролю списання основних засобів бюджетних установ для підвищення якості контролю та ефективності проведення ревізії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 20. С. 30–36. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/20_2021/7.pdf

39. Меліхова Т. О., Федоров І. О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз у системі управління фінансової безпеки підприємства. *Агросвіт*. 2018. № 2. С.63-70. URL:

http://www.agrosvit.info/pdf/2_2018/11.pdf

40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України №11 від 23.01.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> 71

41. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України №2 від 10.01.2007 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>

42. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09 вересня 2014 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text>

43. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства фінансів України №929 від 21.12.2007р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0929555-07#Text>

44. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України № 11 від 23.01.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>

45. МНМА та запаси: порядок вибуття. Баланс. Електронна публікація від 23.05.2018р. URL: <https://balance.ua/news/post/mnma-i-zapasy-poryadokvybytiya>

46. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України № 1202

від 12.10.2010р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text>

49. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010: Наказ Держспоживстандарту України №457 від 11.10.2010 р. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text>

50. Омельницька З. Рух запасів: оформляємо первинні документи. *Баланс*. № 19 (1892), 4 березня 2019 р. URL: <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-19-p3-12-UA.pdf>

51. Онищенко В. Облік лікарських засобів та медичних виробів: приклади від експерта. *Електронний журнал «Бухгалтерія для бюджету і ОМС»*. Публікація від 02.07.2021р. URL: <https://www.budgetnyk.com.ua/article/423-oblk-lkarskih-zasobv-tamedichnih-virobv-prikladi-vd-eksperta>

52. Онищенко В. Облік лікарських засобів, медвиробів та медобладнання: від придбання до списання. *Електронний журнал «Головбух»*. Публікація від 08.09.2021р. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7616-oblk-lkarskih-zasobv-medvirobv-ta-medobladnannya-vd-pridbannya-dospisannya>

53. Очеретько Л. М., Романова Ю. Ю. Проблеми та удосконалення організації обліку виробничих запасів. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7390>

54. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>

55. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

57. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275517#Text>

58. Подмешальська Ю. В., Бабак С. С. Облік та контроль виробничих запасів для прийняття управлінських рішень. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 22. С. 83–94. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2021/16.pdf

59. Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я: Постанова Кабінету міністрів України № 298 від 73 17.03.2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/298-2011-%D0%BF#Text>

60. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України №996 від 16.07.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

61. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України № 333 від 12.03.2012р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text>

62. Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України № 635 від 09.09.2014р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text>

63. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>

64. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

65. Про затвердження Порядку проведення інвентаризації обладнання в державних та комунальних закладах охорони здоров'я, що надають вторинну

(спеціалізовану) і третинну (високоспеціалізовану) медичну допомогу: Постанова Кабінету Міністрів України №711 від 14.08.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/711-2013-%D0%BF#Text>

66. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектора та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України № 755 від 08.09.17 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> 74

67. Про лікарські засоби: Закон України 123/96-ВР від 04.04.1996р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text>

68. Про посилення контролю за використанням матеріальних цінностей отриманих шляхом централізованого постачання: Наказ Міністерства охорони здоров'я України № 410 від 14.07.2011р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0410282-11#Text>

69. Рибак І. І., Івата В. В. Роль внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2019. Вип. 16. С.914-917. URL: <http://globalnational.in.ua/archive/16-2019/181.pdf>

70. Роева О. С. Організаційні засади побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності: нормативно-правовий аспект *Центральноукраїнський науковий вісник*. 2020. Економічні науки. Вип. 4(37). С.274-290. URL: [http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4\(37\)/27.pdf](http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4(37)/27.pdf)

71. Рубан Л. О., Яковенко Т. І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві. *Інфраструктура ринку*. 2019. Випуск 34. С.319-324. URL: http://www.marketinfr.od.ua/journals/2019/34_2019_ukr/48.pdf

72.Смалій Ю. О., Бенчак В. І., Польова Т. В. Удосконалення обліку та контролю наявності та руху виробничих запасів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2019. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2019/177.pdf

73. Сусла О., Безкоровайна Л. Методрекомедації ведення обліку

лікарських засобів та медичних виробів: нова порція змін. *Бухгалтерський інтернет-портал «Ibuhgalter.net»*. Публікація від 23.08.2019 р. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/articles/368>

74.Тарасова Г. О., Гулевич С. В. Організація обліку виробничих запасів підприємства та шляхи його удосконалення. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск №15. С.896-899. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/138.pdf 75

75. Технічний регламент щодо медичних виробів: Постанова Кабінету Міністрів України № 753 від 02.10.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/753-2013-%D0%BF#Text>

76.Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text>

77. Тополенко Н. М., Уланович Т. Ю. Особливості обліку запасів у бюджетних установах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 28, Ч. 2. С.111-115. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/28_2_2019ua/22.pdf

78. Черкашина Т. В., Черкашин А. Д. Облік запасів за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Вип. 6 (17). С. 760-765. URL: http://www.easterneuropeebm.in.ua/journal/17_2018/134.pdf

79. Шевченко Л. Я., Шендригоренко М. Т. Інвентаризація виробничих запасів на підприємствах як метод внутрішнього контролю й аудиту. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 4 (04). С.425-429. URL: http://www.easterneuropeebm.in.ua/journal/4_2016/85.pdf

ДОДАТКИ