

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

(підпис)
“ ” 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня бакалавр
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)
за освітньою програмою «Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему: «Облік і контроль лікарських засобів у закладах охорони здоров'я
(на прикладі Комунального некомерційного підприємства Миколаївської
міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5»»

Виконавець:

студентка ЦЗВФН група 4зф1

Кернус Тетяна Сергіївна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

к.е.н., доцент

(науковий ступінь, вчене звання)

Добрунік Тетяна Пилипівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Одеса 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	7
1.1. Сутнісні характеристики лікарських засобів та їх класифікаційні ознаки	7
1.2. Регламентація обліку лікарських засобів та медикаментів у закладах охорони здоров'я	12
1.3. Управлінські аспекти забезпечення оптимізації товарних операцій у закладах охорони здоров'я	21
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА МИКОЛАЇВСЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ «ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ № 5»	27
2.1. Загальна організаційно-економічна характеристика діяльності Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5».....	27
2.2. Первинний та складський облік лікарських засобів.....	37
2.3. Бухгалтерський облік лікарських засобів.....	43
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗБЕРІГАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	56
3.1. Аналітична діагностика фінансових ресурсів та джерел їх формування КНП ММР «ЦПМСД № 5».....	56
3.2. Контроль за зберіганням та використанням лікарських засобів у закладах охорони здоров'я	64

3.3. Напрямки удосконалення обліку та контролю лікарських засобів у закладах охорони здоров'я	70
ВИСНОВКИ	80
Список використаних джерел	86
Додатки	91

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах реформування сфери охорони здоров'я існуючі зміни організаційно-правової форми функціонування закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальне некомерційне підприємство, яке визначено на законодавчому рівні та являє передумову впровадження якісно нової системи охорони здоров'я, виявляються готовими до функціонування в конкурентному середовищі сфери охорони здоров'я та надання медичних послуг. Кожне сучасне комунальне некомерційне підприємство є унікальним, має свою організаційну структуру та перелік послуг, тому облікове забезпечення їх діяльності, організаційні та методичні питання обліку повинні бути зрозумілими, з правильно обраною обліковою політикою, вірогідною інформацією, сприяти правильним управлінським рішенням для оптимізації витрат, збільшення дохідності шляхом впровадження нових медичних послуг та підвищення якості медичного обслуговування.

Формування нових умов діяльності суб'єктів господарювання закладів охорони здоров'я зумовлює модифікацію вимог до системи облікового відображення та контролю операцій за станом та використанням лікарських засобів, як джерела формування достовірної інформації про фінансові ресурси та результати діяльності. Наявність точної, повної, своєчасної, об'єктивної та детальної облікової інформації є необхідною умовою оптимізації роботи комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я. В свою чергу забезпечення достовірності бухгалтерського обліку у таких організаціях неможливе без впровадження дієвої системи контролю за реалізацією облікового процесу. У зв'язку з цим питання удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку і контролю лікарських засобів у закладах охорони здоров'я набувають особливого значення.

Питанням обліку і контролю операцій з формуванням запасів лікарських засобів та процесу їх використання у закладах охорони здоров'я присвячено праці таких науковців як: Атамас О.П., Безкоровайна, Л. В., Бенько І.Д.

Гбур З., Грицай О., Лішнянська І., Кудирко О.М., Левченко Н.М., Головань С.В. Лубенченко О., Костирко Р., Шульга С., Василюк, М., Онищенко В., Розіт Т.В., Слюніна Т.Л. та ін. Аналіз результатів досліджень науковців свідчить, що теоретичні й практичні розробки з обліку та контролю лікарських засобів відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних із трансформацією вітчизняної системи обліку. Проте низка питань щодо обліку та контролю лікарських засобів потребують подальшого обґрунтування з огляду на особливості функціонування комунальних некомерційних підприємств як суб'єктів сфери охорони здоров'я.

Мета і завдання роботи. Метою роботи є дослідження теоретико-прикладних аспектів обліку та контролю лікарських засобів, їх використання як важливої передумови підвищення ефективності процесу функціонування комунальних некомерційних підприємств – закладів охорони здоров'я. Для досягнення визначеної мети в роботі було поставлено й вирішено такі завдання:

- визначити сутнісні характеристики лікарських засобів та їх класифікаційні ознаки;
- вивчити нормативно-правове регулювання обліку лікарських засобів та їх відображення в системі обліку комунальних некомерційних підприємств – закладів охорони здоров'я;
- визначити проблемні аспекти оптимізації товарних операцій у закладах охорони здоров'я;
- здійснити загальну організаційно-економічну характеристику діяльності Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5»;
- розглянути первинний та складський облік лікарських засобів у медичній установі;
- визначити особливості обліку лікарських засобів у практичній системі обліку у Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5»;

- провести аналіз формування фінансових ресурсів та результатів діяльності Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5»;
- розглянути особливості контролю за зберіганням та використанням лікарських засобів у закладах охорони здоров'я;
- з'ясувати удосконалення обліку та контролю лікарських засобів у закладах охорони здоров'я.

Об'єктом дослідження виступає господарська діяльність Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5» в частині формування запасів лікарських засобів та їх використання.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти обліку та контролю за станом зберігання та використання лікарських засобів у закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах.

Методи дослідження. В процесі дослідження використано систему методів, що ґрунтуються на системному аналізі економічних явищ. Для вирішення завдань фінансового обліку лікарських засобів і дослідження питань щодо проведення контролю за їх станом та використанням застосовано методи порівняння, конкретизації, групування, аналізу бухгалтерських рахунків, спостереження, вибірки. Методи наукової абстракції та узагальнення використано для формулювання висновків дослідження. Графічний та табличний методи застосовано з метою оформлення результатів дослідження.

Інформаційною базою дослідження слугували чинне законодавство України з питань обігу лікарських засобів у закладах охорони здоров'я, облікові стандарти щодо відображення операцій з надходження та використання лікарських засобів, фахові публікації провідних українських вчених в галузі фінансового обліку та контролю лікарських засобів. Практичні аспекти з обліку лікарських засобів було досліджено за обліковими та звітними матеріалами Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1. Сутнісні характеристики лікарських засобів та їх класифікаційні ознаки

Лікарські засоби є специфічною групою товарів, які використовуються для профілактики, діагностики, лікування або полегшення стану хворого. Вони можуть бути виготовлені на основі хімічних речовин, рослинних екстрактів або біологічних матеріалів і мають різні форми випуску, такі як таблетки, капсули, розчини для ін'єкцій, мазі, креми тощо

Отже, лікарські засоби – це специфічна група товарів, що вимагає певних умов зберігання та транспортування. Таким чином суб'єкти господарювання, основною діяльністю яких є торгівля та/або імпорт фармацевтичними продуктами (крім активних фармацевтичних речовин) мають забезпечити дотримання зазначених вище відповідних вимог Ліцензійних умов

Лікарські засоби є предметом особливого регулювання у багатьох країнах через їхній потенційний вплив на здоров'я людини. Вони повинні пройти сертифікацію та отримати дозволи на виробництво та продаж від відповідних медичних організацій або урядових установ. Також вони можуть бути предметом обов'язкового контролю за продажем та використанням. Управління лікарськими засобами включає в себе ефективне ведення обліку, зберігання та використання цих засобів з метою забезпечення високої якості медичної допомоги та безпеки пацієнтів.

Сьогодні в Україні нараховується більш ніж 110 вітчизняних виробників лікарських засобів, що виготовляють фармпродукти в різних обсягах, 25 з них – великі виробники, зокрема: “Біонорика”, “Biopharma”, “Іпсен”, “Сперко”, ПрАТ “Фармацевтична фірма “Дарниця” та інші.

Споживчі властивості лікарських засобів визначають їхні фізичні та хімічні характеристики, які впливають на їхню ефективність, безпеку та зручність використання для пацієнтів. Споживчі властивості лікарських засобів полягають у наступному:

1. Форма випуску: Лікарські засоби можуть мати різні форми випуску, такі як таблетки, капсули, розчини для прийому всередину, мазі, креми, гелі для зовнішнього застосування, аерозолі для назального застосування, розчини для ін'єкцій тощо. Форма випуску впливає на зручність та ефективність застосування лікарського засобу.

2. Дозування: Дозування визначає кількість діючої речовини в одній одиниці лікарського засобу. Правильне дозування важливо для забезпечення ефективності лікування та запобігання побічних ефектів.

3. Консистенція та текстура: Для зовнішніх засобів, таких як мазі, креми або гелі, важливо мати зручну та легку у використанні консистенцію. Вона повинна бути м'якою, розподілятися легко та швидко вбиратися в шкіру.

4. Смак та запах: Деякі лікарські засоби мають смак або запах, що може впливати на їхню прийнятність для пацієнтів, особливо для дітей.

5. Стабільність та тривалість зберігання: Важливо, щоб лікарські засоби зберігали свою ефективність протягом тривалого часу та не псувалися під впливом негативних факторів, таких як висока температура або вологість.

6. Можливість комбінації з іншими засобами: Деякі лікарські засоби можуть бути комбінованими з іншими для підвищення їхньої ефективності або зручності використання.

Ці споживчі властивості грають важливу роль у виборі та застосуванні лікарських засобів для пацієнтів.

У закладах охорони здоров'я лікарські засоби та медикаменти, а також медичне обладнання виконують функцію забезпечення здійснення їх основної діяльною ті з лікування людей та надання медичних послуг населенню країни.

Лікарські засоби є важливою складовою сучасної медицини та забезпечують лікування, профілактику та діагностику різних захворювань. Ось деякі сутнісні характеристики лікарських засобів: (рис. 1.1).

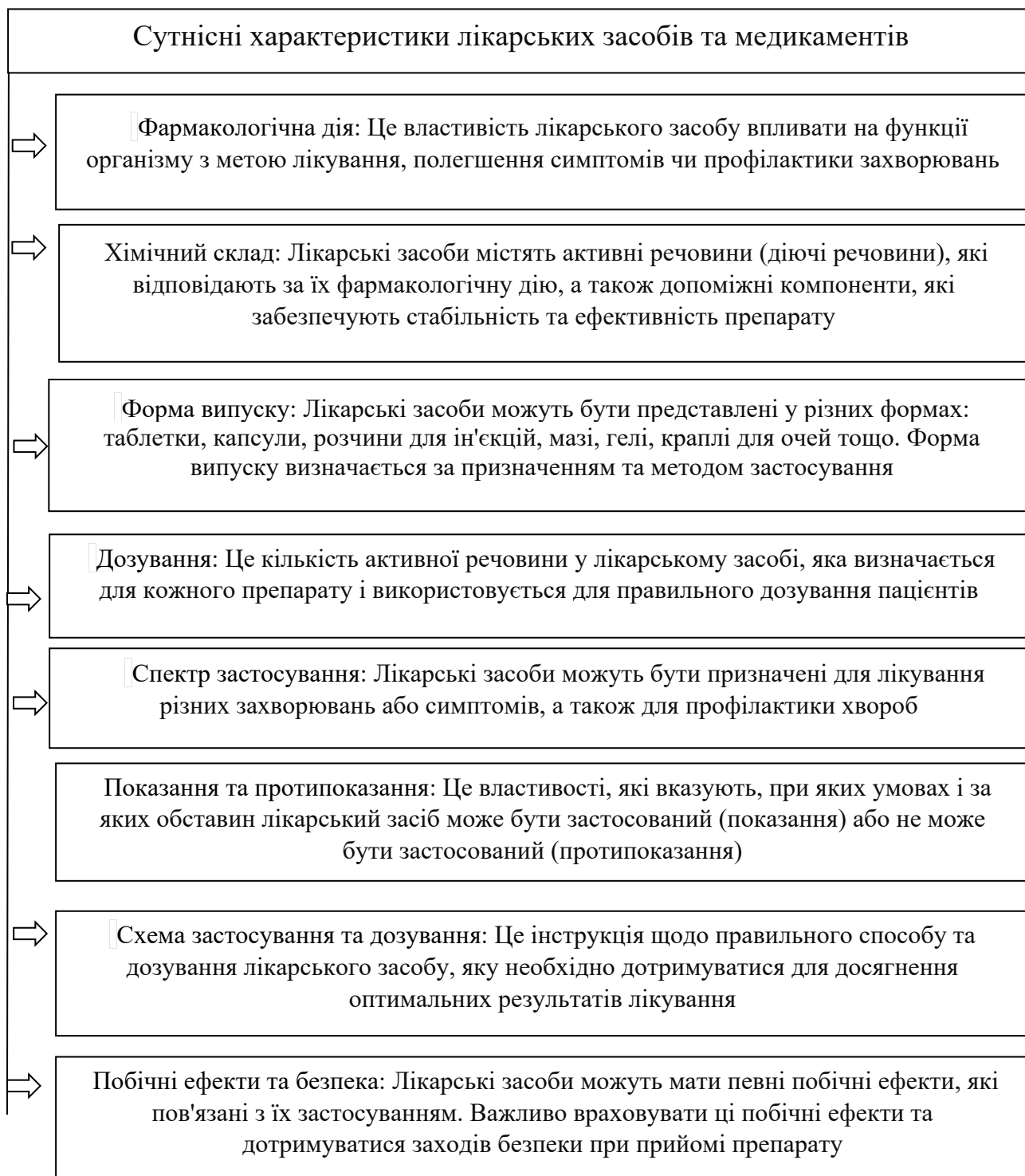


Рис. 1.1. Сутнісні характеристики товарних операцій

Джерело: складено автором

Існує також законодавче регламентування поняття «лікарський засіб» відповідно до Закону «Про лікарські засоби» цей термін регламентується наступним чином: «лікарський засіб – це 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» [36].

Отже, з метою систематизації облікової інформації та формування показників фінансової звітності лікарські засоби відносять до оборотних активів. Проте у закладах охорона здоров'я є ще така група активів як лабораторні реактиви, стоматологічні матеріали, протезно-ортопедичні вироби, санітарні матеріали, які можуть бути віднесені й до МШП, або до МНМА.

На думку науковців Розіт Т.В. та Слоніна Т.Л.: «лікарські засоби та медичні вироби, – це оборотні активи (запаси), які належать закладу та забезпечують його функціонування, а саме: перев'язувальні засоби, стоматологічні матеріали, санітарно-гігієнічні вироби та матеріали й ін., що застосовуються в медичних цілях та будуть використані, як правило, протягом одного року і не беруться на облік як основні засоби» [41, с 451].

Лікарські засоби, вироби медичного призначення та медичне обладнання – це особлива група активів, яка виступає виробничими запасами (безпосередньо лікарські засоби), малоцінними швидкозношуваними предметами (вироби медичного призначення), малоцінними необоротними матеріальними активами або основними засобами (медичне обладнання) у закладах охорони здоров'я та, зокрема, у комунальних некомерційних підприємствах сфери охорони здоров'я.

Деякі групи лікарських засобів включені до Переліку прекурсорів (наркотичних та психотропних ліків), діяльність у сфері обігу яких перебуває у зоні особливого контролю держави.

Лікарські засоби та медикаменти можна розглядати як товар через їхню призначеність для продажу та використання для здоров'я та медичного лікування. Ось кілька ключових аспектів, що роблять лікарські засоби та медикаменти товаром.

Потреба та попит: Людство завжди має потребу у лікуванні хвороб та підтримці здоров'я. Лікарські засоби стають товаром, що відповідає на цю потребу, і є предметом попиту від пацієнтів, лікарів та інших медичних фахівців

Виробництво та постачання: Лікарські засоби та медикаменти виробляються фармацевтичними компаніями та іншими виробниками і постачаються на ринок для реалізації через аптеки, медичні заклади та інші канали роздрібної та оптової торгівлі

Маркетинг та реклама: Як будь-який інший товар, лікарські засоби підлягають маркетинговим та рекламним стратегіям для просування на ринок та залучення уваги споживачів. Реклама лікарських засобів може включати інформаційні кампанії, рекламу в медичних журналах, на телебаченні та в Інтернеті, а також спеціальні акції та знижки

Регулювання та стандартизація: Лікарські засоби піддаються строгому регулюванню та стандартизації з метою забезпечення їхньої безпеки, ефективності та якості. Вони повинні відповідати вимогам медичних організацій та урядових органів для отримання дозволів на виробництво та продаж

Ціна та доступність: Лікарські засоби можуть мати різні цінові категорії в залежності від їхньої складності, ефективності та доступності на ринку. Доступність лікарських засобів для широкого кола споживачів може бути вирішальним фактором у забезпеченні здоров'я громади

У цілому, лікарські засоби та медикаменти є важливим елементом сучасного суспільства та мають значний вплив на здоров'я та благополуччя населення.

1.2. Регламентация обліку лікарських засобів та медикаментів у закладах охорони здоров'я

Організація обліку медикаментів та лікарських засобів є важливою складовою управління медичними закладами та фармацевтичними підприємствами. Основні принципи організації обліку таких засобів включають такі елементи (рис. 1.2).

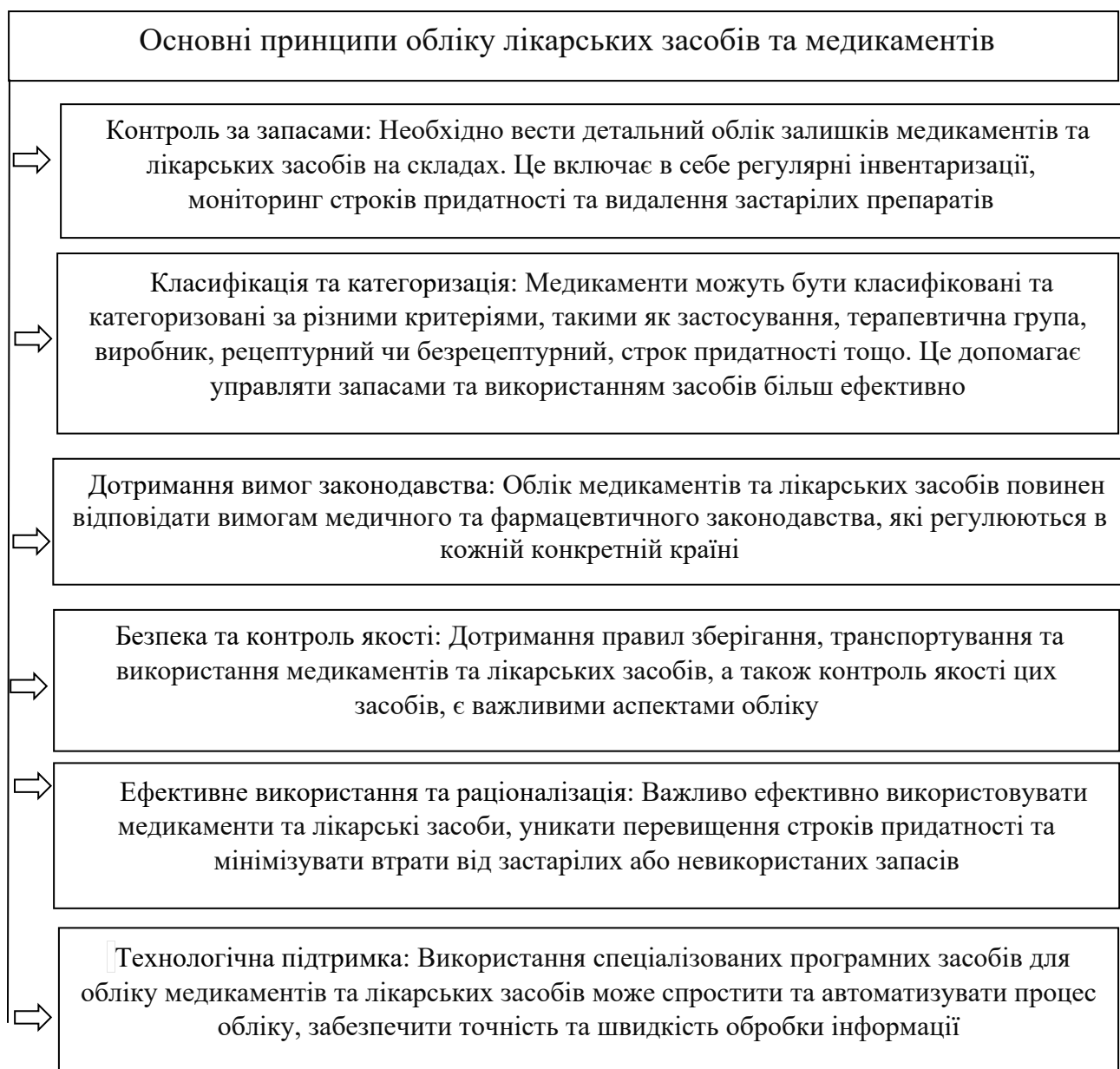


Рис. 1.2. Основні принципи обліку лікарських засобів

Джерело: складено автором

Ці принципи допомагають забезпечити ефективний та безпечний облік медичних засобів, що є критичним для надання якісної медичної допомоги та забезпечення безпеки пацієнтів.

Нормативне регулювання обліку лікарських засобів визначається законодавством кожної конкретної країни та міжнародними стандартами, які регулюють фармацевтичну та медичну діяльність. Основні аспекти нормативного регулювання обліку лікарських засобів можуть включати такі елементи (рис. 1.3).

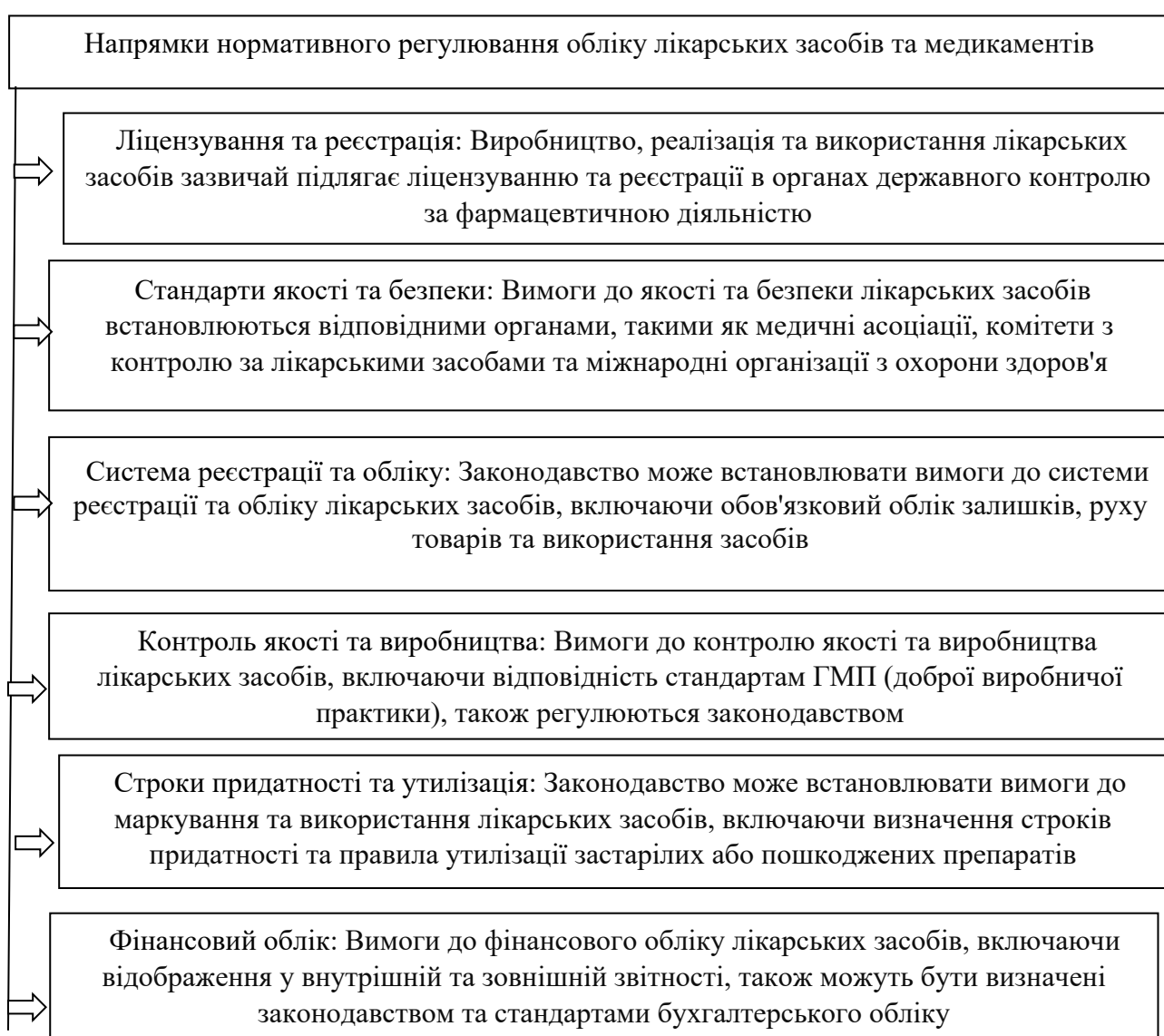


Рис. 1.3 Основні принципи облікового забезпечення стану та використання лікарських засобів

Джерело: складено автором

Нормативно-правова база яка регулює облікове відображення операцій з формування запасів лікарських засобів та їх використання поділена між двома Міністерствами, що є дотичними до специфіки діяльності, зокрема:

- Міністерство Охорони Здоров'я – документи регламентують питання щодо надання ліцензії на право реалізації, сертифікації лікарських засобів, надання реєстру зареєстрованих торгових назв ліків та речовин та порядок здійснення діяльності, в тому числі ведення суворої звітності для певних груп товарів;

- Міністерство Фінансів України – документи регламентують питання щодо основних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, здійснення контрольних та аудиторських перевірок, справляння податкових зобов'язань за операціями з лікарськими засобами.

Крім того, міжнародні організації, такі як Всесвітня організація охорони здоров'я (ВООЗ) та Міжнародна фармацевтична асоціація (FIP), також встановлюють стандарти та рекомендації щодо обліку та управління лікарськими засобами на світовому рівні

Облік в закладах охорони здоров'я має свої специфічні особливості. Саме тому при організації обліку в таких установах необхідно приділяти увагу дотриманню нормативних документів, які забезпечать: формування повної та достовірної інформації про діяльність установи та її майновий стан, режим економії державних фінансових ресурсів.

Серед основних нормативних документів що регламентують торговельні та облікові аспекти у сфері закладів охорони здоров'я щодо операцій з лікарськими засобами та діяльності закладів охорони здоров'я слід визначити такі:

- для медичних закладів або закладів охорони здоров'я, які залишаються бюджетними установами – для обліку лікарських засобів використовуються НПСБОДС 123 «Запаси», План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі згідно наказу Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219, а

також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору згідно наказу Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11

– для медичних закладів або закладів охорони здоров'я, що реорганізовані в комунальні некомерційні підприємства (КНП) – для обліку лікарських засобів використовуються НП(С)БО 9 «Запаси» та План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій з наказу Мінфіну від 30.11.1999 № 291, а також Методичні рекомендації бухгалтерського обліку запасів згідно наказу Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2

Оптова та роздрібна торгівля лікарськими засобами, а також їх виробництво відносяться до такої діяльності, яка підлягає ліцензуванню, відповідно до діючого законодавства України.

Ліцензуванню підлягає повністю або частково такий вид господарської діяльності:

- виробництво лікарських засобів (промислове);
- імпорт лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів);
- виробництво (виготовлення) лікарських засобів в умовах аптеки, оптова торгівля лікарськими засобами, роздрібна торгівля лікарськими засобами.

Заходи щодо контролю сертифікації якості лікарських засобів в оптовій та роздрібній торгівлі регулює Постанова Кабінету Міністрів України від 03-02-2010 № 260 [23]. Наказ Міністерства Охорони Здоров'я від 06-07-2012 № 498 [24] визначає перелік груп товарів які можуть реалізувати заклади охорони здоров'я. Відтак аптеки та аптечні пункти можуть безперешкодно реалізувати безрецептурні лікарські засоби, а рецептурні лікарські засоби відпускаються лише за рецептами медичних працівників.

Правильність обліку та контролю активів у медичній установі забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку містить розділи про облік фінансових та нефінансових активів. У них зазначаються основні принципи організації обліку та контролю активів в будь-якій установі.

Саме цих нормативних актів вимагає дотримуватися спеціальний нормативний акт, що регламентує облік медикаментів – Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджені Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 № 635 [34]. Однак для дійсно ефективної організації бухгалтерського обліку медикаментів у Зкладах охорони здоров'я – КНП розробляється Порядок приймання, зберігання, відпуску (переміщення), списання використаних лікарських засобів та медичних виробів, в якому врахувати особливості діяльності ЗОЗ та норми чинного законодавства.

Відображення в обліку операцій з надходження та використання лікарських засобів залежить від їх джерела надходження (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Шляхи надходження медикаментів у ЗОЗ – КНП

Джерело: складено за даними: [4, с. 170]

Схематично документообіг у закладах охорони здоров'я має такий алгоритм та наведено на рис. 1.5.

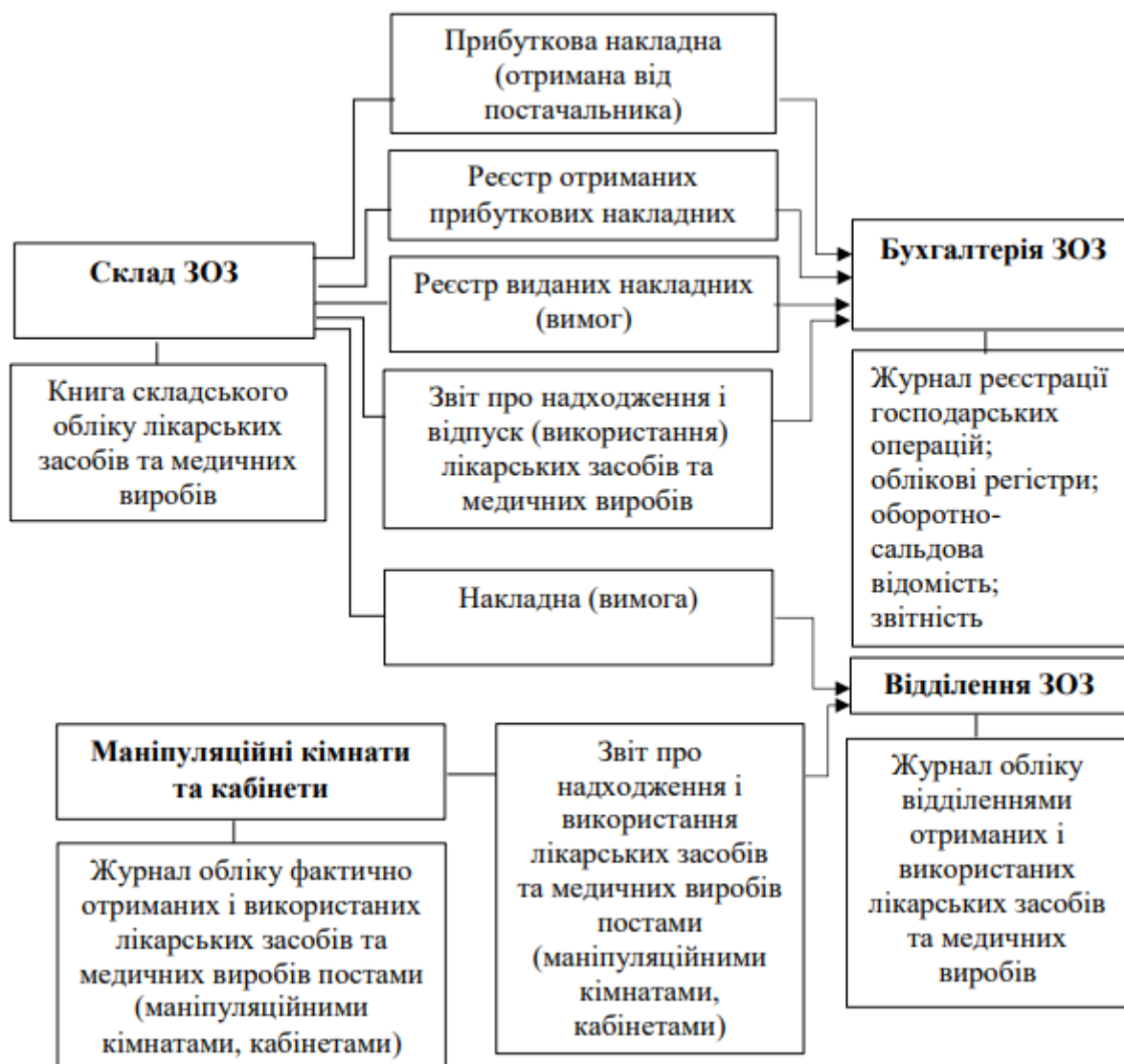


Рис. 1.5. Документообіг з обліку медичних виробів та лікарських засобів

Джерело: складено за даними [4, с. 171]

Бухгалтерський облік лікарських засобів у закладах охорони здоров'я ведеться відповідно до загальних принципів

Наприклад, у закладах охорони здоров'я, які реорганізовані у комунальні некомерційні підприємства, медикаменти обліковують на субрахунку 201 «Сировина й матеріали», до якого відкрили аналітичний рахунок 201.1

«Медикаменти». Оскільки на підприємство медикаменти надходять різними шляхами, то відкрито додаткові аналітичні рахунки:

- 201.1/НСЗУ «Медикаменти, придбані за кошти, отримані як фінансування від НСЗУ»;
- 201.1/ЦФ «Медикаменти, придбані за кошти цільового фінансування»;
- 201.1/ЦП «Медикаменти, отримані за рахунок централізованого постачання»;
- 201.1/БД «Медикаменти, отримані як благодійна допомога».

Під час використання лікарських засобів та медикаментів для надання медичних послуг населенню в обліку така операція має бути відображена таким чином: Дт 23 — Кт 201.1/НСЗУ, 201.1/ЦФ, 201.1/ЦП, 201.1/БД.

У разі, якщо отримані медикаменти та лікарські засоби як цільове фінансування, використано у діяльності медичних установ на лікування або надання медичних послуг, за такою операцією визнається дохід від цільового використання таких активів: Дт 48 — Кт 718.

Враховуючи джерела надходження лікарських засобів та медикаментів до закладів охорони здоров'я відображення даних операцій матиме певну специфіку. Також специфіка буде притаманна у разі відображення в обліку вибуття цих активів.

Якщо отримані підприємством кошти для придбання медикаментів із бюджетів різних рівнів, то такі операції відображаються в обліку на субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів».

Якщо благодійні внески та кошти гуманітарної допомоги отримані за цільовим спрямуванням, то такі операції будуть відображені на субрахунку 483 «Благодійна допомога».

Якщо ж благодійні внески у момент їх отримання не мають цільового спрямування, при використанні на придбання медикаментів, вони будуть одразу визнані доходом підприємства і відображені на субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

Як зазначають науковці, надважливою є інвентаризація лікарських засобів, проведення якої має свої терміни в залежності від виду лікарських засобів. Наприклад, інвентаризація спирту має проводитися не рідше одного разу на квартал. Лишки медикаментів, що виявлені під час інвентаризації, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на збільшення доходів, щоб у подальшому встановити причини виникнення цих лишків. У разі виявлення недостачі, у результаті втрати чи крадіжки у встановленому законодавством порядку відбувається стягнення сум із винних осіб. Взаємний залік лишків і нестач унаслідок пересортування за необхідності може бути допущено виключно щодо матеріальних цінностей однакового найменування й у відповідній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той же період, який перевіряється, та в однієї і тієї ж матеріально відповідальній особи, котра перевіряється. При цьому нестачі медикаментів у межах норм природних утрат, які виявлені в результаті інвентаризації, підлягають списанню за розпорядженням: придбані в поточному році – на фактичні видатки; придбані в минулому році – на фінансові результати [41, с 452].

Представимо облікові операції придбання та використання лікарських засобів (табл.1.1)

Таблиця 1.1

Відображення в обліку надходження та використання лікарських засобів

назва операції	бухгалтерський облік		сума
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. оприбутковано лікарські засоби та медикаменти, що придбані у постачальників	201.1/НСЗУ	631	24400,00
2. Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631	1 794,00
3. Перераховано постачальнику грошові кошти в рахунок погашення заборгованості	631	311	26 894,00
4. Нараховано компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ	201.1/НСЗУ	641	1 794,00

5. Отримано гуманітарну допомогу від волонтерських організацій у формі медикаментів	201.1/БД	483	40 000,00
6. Отримано медикаменти від департаменту охорони здоров'я	201.1/ЦП	484	49 500,00
7. Використано медикаменти, придбані за власні кошти:			
• при використанні медичною установою рахунків класу 9	23	201.1/НСЗУ	13 800,00
• при одночасному використанні класу 8 та класу 9	801	201.1/НСЗУ	
	23	801	
8. Використано медикаменти, отримані як гуманітарна допомога:			
• при використанні медичною установою рахунків класу 9	23	201.1/БД	18 350,00
• при одночасному використанні класу 8 та класу 9	801	201.1/БД	
	23	801	
9. Визнано дохід від отриманої гуманітарної допомоги	483	718	18 350,00
10. Використано медикаменти, отримані від департаменту охорони здоров'я:			
• при використанні медичною установою рахунків класу 9	23	201.1/ЦП	19 350,00
• при одночасному використанні класу 8 та класу 9	801	201.1/ЦП	
	23	801	
11. Визнано дохід від цільового фінансування	484	718	19 350,00

Джерело: складено за даними [31]

Таким чином, нормативне регулювання облікових операцій з надходження та використання лікарських засобів у закладах охорони здоров'я має деякі специфічні особливості, що зумовлені саме джерелом походження таких активів та їх використанням у діяльності медичних установ.

1.3. Управлінські аспекти забезпечення оптимізації товарних операцій у закладах охорони здоров'я

Оптимізація товарних операцій з лікарськими засобами - це процес покращення ефективності та продуктивності у всіх аспектах діяльності, пов'язаних з закупівлею, управлінням запасами лікарських засобів, їх продажем та реалізацією. Цей процес має на меті зниження витрат, підвищення прибутковості, покращення обслуговування клієнтів у закладах охорони здоров'я та створення конкурентної переваги на ринку медичного обслуговування та надання медичних послуг.

Основні заходи для оптимізації товарних операцій мають включати наступні складові:

1) автоматизація процесів - використання сучасних інформаційних технологій та програмного забезпечення для автоматизації процесів управління запасами, обробки замовлень та ведення бухгалтерського обліку

2) оптимізація ланцюжка постачання - покращення співпраці з постачальниками, виявлення та усунення можливих перешкод у ланцюжку постачання, зменшення часу доставки та витрат на транспортування

3) стратегічне управління товарними запасами і товарними операціями - визначення оптимального рівня запасів, враховуючи попит, сезонність, вартість зберігання та інші фактори, що впливають на ефективність управління запасами

4) вдосконалення процесів обробки замовлень - зменшення часу обробки замовлень, оптимізація складських операцій, вдосконалення системи відслідковування та контролю за замовленнями.

5) аналіз та прогнозування попиту - використання аналітичних методів для прогнозування попиту на товари, що дозволяє підприємствам більш точно планувати закупівлі та управляти запасами

6) підвищення якості обслуговування клієнтів - забезпечення високої якості обслуговування клієнтів, швидкого оброблення замовлень, швидкої доставки та ефективного розв'язання будь-яких проблем або скарг.

7) управління витратами - пошук ефективних способів зниження витрат на закупівлю, зберігання та доставку товарів, в тому числі за допомогою переговорів з постачальниками, оптимізації логістичних процесів та удосконалення процедур закупівель

8) аналіз та вдосконалення асортиментної стратегії - вивчення реакції ринку на певні товари, аналіз конкурентів, виявлення та просування найбільш прибуткових товарів.

Ключовим елементом системи управління товарними операціями виступає стратегічне управління товарними запасами закладів охорони здоров'я.

Стратегічне управління товарними запасами - це процес розробки та впровадження планів та стратегій щодо оптимального управління запасами товарів з метою забезпечення ефективності бізнесу, максимізації прибутковості та задоволення потреб клієнтів.

Можна відмітити такі основні ключові аспекти управління товарними запасами

Аналіз попиту і прогнозування: Основна стратегія полягає в тому, щоб мати правильне розуміння попиту на товари. Важливо аналізувати минулі тенденції продажів, споживчі вподобання, сезонні зміни та інші фактори, які впливають на попит, для того, щоб точно прогнозувати майбутні вимоги.

Оптимізація рівня запасів: Визначення оптимального рівня запасів для кожного виду товарів з урахуванням попиту, вартості зберігання, часу доставки та інших факторів. Це допомагає уникнути надмірного або недостатнього запасу товарів

Управління постачальниками: Створення партнерських відносин з надійними постачальниками, переговори про умови постачання, розробка довгострокових угод, що дозволить забезпечити стабільні поставки та оптимальні ціни на товари.

Впровадження технологій управління запасами: Використання сучасних інформаційних систем управління запасами (ERP), програмного забезпечення

для прогнозування попиту, систем автоматизації замовлень та ведення складського обліку.

Управління ризиками: Ідентифікація потенційних ризиків, таких як зміни в попиті, затримки в поставках, зміни в цінах на сировину або транспортні витрати, та розробка стратегій їх мінімізації або управління.

Аналіз та вдосконалення процесів: Постійний аналіз та вдосконалення процесів управління запасами для підвищення ефективності та зниження витрат. Це може включати оптимізацію логістичних процесів, вдосконалення системи замовлення та доставки, а також впровадження нових технологій та методів управління.

Моніторинг та оцінка результатів: Постійний моніторинг та оцінка результатів стратегій управління запасами з метою виявлення досягнутих результатів та ідентифікації можливостей для подальшого вдосконалення.

Стратегічне управління запасами допомагає підприємствам ефективно управляти їхніми запасами товарів, забезпечуючи належний рівень обслуговування клієнтів, оптимізацію витрат та підвищення прибутковості бізнесу.

Управління ризиками товарних операцій - це процес ідентифікації, оцінки та керування потенційними ризиками, які можуть виникнути під час здійснення операцій з закупівлі, зберігання та продажу товарів. Ось декілька ключових аспектів управління ризиками товарних операцій:

Ідентифікація ризиків: Цей етап включає аналіз потенційних загроз, які можуть вплинути на товарні операції. Ризики можуть включати затримки в поставках, зміни в попиті, проблеми з якістю товарів, фінансові ризики, такі як зміни в валютних курсах, і багато інших.

Оцінка ризиків: Після ідентифікації потенційних ризиків важливо провести їхню оцінку, визначивши ймовірність їх виникнення та потенційні наслідки для бізнесу. Це допомагає визначити, які ризики потребують найбільшої уваги та які стратегії керування ризиками слід прийняти.

Розробка стратегій керування ризиками: На основі оцінки ризиків розробляються конкретні стратегії для їх управління. Це може включати використання різних методів, таких як розподіл ризиків, уникнення, зменшення чи перехід ризику.

Впровадження заходів з мінімізації ризиків: Після визначення стратегій керування ризиками важливо впровадити необхідні заходи для мінімізації ризиків. Це може включати укладання угод з надійними постачальниками, страхування, використання контрактів, які передбачають механізми захисту від ризику тощо.

Моніторинг та контроль ризиків: Після впровадження заходів з мінімізації ризиків необхідно постійно моніторити та контролювати ризики, щоб вчасно виявляти будь-які зміни ситуації та приймати відповідні заходи.

Аналіз і вдосконалення стратегій керування ризиками: Постійний аналіз ефективності заходів з мінімізації ризиків та їхнє вдосконалення на основі отриманих даних та досвіду.

Управління ризиками товарних операцій допомагає підприємствам ефективно управляти потенційними загрозами та забезпечує стабільність та безпеку їхньої діяльності.

Від керівників і менеджерів закладів охорони здоров'я потрібне вміння не лише визначати необхідну величину лікарських засобів та медикаментів, але й розробляти графіки постачань, розраховувати оптимальні партії нових замовлень, добиватися ув'язки обсягу продажів з величиною цих запасів, за необхідності організовувати складування запасів, брати до уваги вимоги логістики та маркетингу, постійно проводити фінансовий аналіз потреб у лікарських засобах та медикаментах, розраховувати витрати а також враховувати цінову політику у цій специфічній товарній сфері. Теорія та практика доводять, що управлінська ланка, що приймає оптимальні, виважені рішення, не може існувати без інформаційного продукту, який створюють бухгалтери, використовуючи спеціальні методики. Вони створюють інформацію про «вхід», тобто наявний стан підприємства (рух активів, капіталу та

зобов'язань, тобто про його «буття»), а також прогностні стани, у які має перейти підприємство, тобто «вихід». Це дає змогу стверджувати, що облік є елементом системи інформаційної підтримки управління, інструментом збору, обробки, передачі та інтерпретації інформації про діяльність господарюючого суб'єкта з точки зору витрат і вигід, зумовлених рухом товарних запасів.



Рис. 1.6. Управління товарними операціями та товарними запасами

Джерело: складено за даними [13, с. 195]

Становлення і подальший розвиток ринкових відносин обумовили суттєві зміни в системі поглядів на сутність управління товарними запасами, внаслідок чого сформувалися маркетинговий, логістичний і фінансовий підходи до даного управлінського процесу.

Забезпечення ефективності системи управління лікарськими засобами у закладах охорони здоров'я передбачає визначення цільових орієнтирів та обмежень для кожного з цих підходів, а їх комплексне застосування потребує досягнення рівноваги при вирішенні двох взаємовиключних завдань:

1) максимальне наближення обсягу та асортименту товарних запасів до попиту (маркетинговий підхід);

2) мінімізація витрат на формування і зберігання товарних запасів (логістичний підхід). Встановлення рівноваги між цільовими орієнтирами маркетингового і логістичного підходів забезпечує відповідний фінансовий ефект і створює сприятливі фінансові наслідки для торговельного підприємства (фінансовий підхід).

Виходячи з цього, ефективність системи управління товарними запасами досягається шляхом раціонального поєднання маркетингового і логістичного підходів до управлінського процесу на основі встановлення між ними компромісу, ступінь оптимізації якого визначає рівень ефективності системи.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА МИКОЛАЇВСЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ «ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО- САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ №5»

2.1. Загальна організаційно-економічна характеристика діяльності Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5»

Практичні аспекти дослідження особливостей обліку лікарських засобів у закладах охорони здоров'я було розглянуто на прикладі Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги № 5». Скорочена назва медичної установи - КНП ММР «ЦПМСД №5»

Медична установа КНП ММР «ЦПМСД №5» зареєстрована 30.10.2007 за юридичною адресою Україна, Миколаївська обл., місто Миколаїв, вул. Чкалова, будинок 78 (Заводський, Центральний, Інгульський р-ни).

Керівником організації є Петрова Ганна Володимирівна. Розмір статутного капіталу складає 8 056 920,00 грн. Код КОАТУУ: 5110137600; Код ЄДРПОУ: 39040240. Медична установа КНП ММР «ЦПМСД №5» відповідно до діючого національного податкового законодавства є платником ПДВ, реєстарційний номер платника ПДВ - № 355128814033 дійсний станом на 11.03.2024.

Комунальне некомерційне підприємство Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги № 5» створений на базі комунальної установи «Миколаївська міська поліклініка №5» 1 березня 2013 року. У 2005 році поліклінічне відділення міської лікарні № 1 було переведено до будівлі колишньої медико-санітарної частини ДП «Суднобудівний завод імені 61 комунарів». У січні 2007 року поліклінічне відділення міської лікарні №1 було реорганізоване комунальну установи «Миколаївська міська поліклініка №5».

Комунальне некомерційне підприємство Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги № 5» (далі - КНП ММР «ЦПМСД №5») – медичний заклад, головною метою якого є впровадження діяльності у сфері надання первинної медичної допомоги та здійснення управління медичним обслуговуванням населення, що постійно проживає в місті Миколаєві.

Даний медичний заклад надає широкий перелік послуг для своїх клієнтів та здійснює постійний контроль за рівнем захворюваності в своєму районі. Заклад надає первинну медико-санітарну допомогу закріпленому населенню (66094 чол.), у т.ч 11880 дітей. Крім первинної медико-санітарної допомоги в Центрі є можливість обстеження в клініко-діагностичній лабораторії, кабінеті УЗД. Центр підтримує ділові зв'язки та користується послугами закладів вторинного та третинного рівнів надання медико-санітарної допомоги населенню, а також послугами приватних установ.

У 2009 році під керуванням начальника управління охорони здоров'я ММР Дергунової Л.Ю. за участю авторського колективу, до якого входили і фахівці Центру (Юрчук М.М., Бусловский В.П) був виданий методичний посібник «Історія медицини Миколаєва». 11 серпня 2018р. «КЗ» реорганізовано в «КНП». З 01.01.19 р. заключено договір з НСЗУ про надання медичної допомоги на 1 рівні за програмою медичних гарантій.

22.12.2021р. КНП ММР “Центр первинної медичної допомоги №5” розпочало свою діяльність за адресою вулиця Чкалова 78

Проводиться активна кампанія по декларуванню населення р-ну обслуговування. КНП “Центр первинної медичної допомоги №5” Миколаївської міської ради - це амбулаторний заклад, в функції якого входять:

- лікування найбільш поширених хвороб;
- виписування електронного рецепту для отримання безкоштовних препаратів по Програмі “Доступні ліки”;
- супровід пацієнтів з хронічними захворюваннями;

- динамічне спостереження за станом здоров'я пацієнта (регулярні обстеження в процесі лікування);
- динамічне спостереження за неускладненою вагітністю;
- медичне спостереження за здоровою дитиною;
- вакцинація відповідно до вимог календаря профілактичних щеплень;
- лабораторна діагностика гематологічних досліджень (загальний аналіз крові, визначення рівня гемоглобіну) загальний аналіз сечі, швидкі експрес – тести.

Основними постачальниками лікарських засобів, медикаментів та медичного обладнання є такі організації (рис. 2.1).

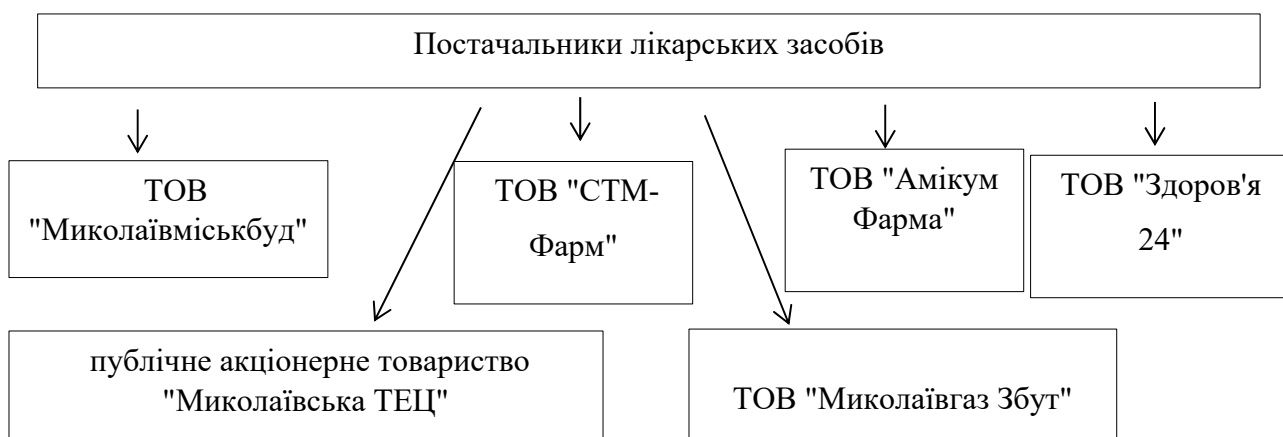


Рис. 2.1. Основні контрагенти з постачання лікарських засобів

Джерело: складено за даними медичної установи

Підприємство використовує широкий спектр лікарських засобів та медикаментів, прикладом яких можуть бути:

- Реагенти "M-30D Diluent", "M-30CFL Lyse";
- Харчовий продукт для дітей віком від 3-х років та дорослих, хворих на гіперфенілаланінемію та фенілкетонурію, Афеніл Мікро 3Н/ Afenil Micro 3H
- Підгузки для дорослих SENI CLASSIC Small, Підгузки для дорослих SENI CLASSIC Medium, Підгузки для дорослих SENI CLASSIC Large, Підгузки для дорослих SENI CLASSIC Extra Large;

- Калоприймач двокомпонентний стомічний, а саме: 125928 Відкритий мішок Natura непрозорий 57 мм; 402221 Пластина Natura Combihesive ® 2S Stomahesive (полегшена коричнева) 57 мм;

- Тест для визначення тропоніну І; Тест для виявлення вірусу гепатиту В; Тест для визначення вірусного гепатиту С; Швидкий ІХА для визначення вагітності в сечі, № 1;

- Контрольний матеріал ВС-3D нормальний рівень;

- продукти спеціального лікувального харчування для дітей, хворих на фенілкетонурію.

КНП ММР "ЦПМСД №5" є учасником тендерних процедур. Саме на закупівлю продуктів спеціального лікувального харчування для дітей, хворих на фенілкетонурію було підготовлено Тендерну документацію (Додаток А)

Предметом закупівлі стали продукти спеціального лікувального харчування для дітей, хворих на фенілкетонурію, на тендерні пропозиції подані наступні лікарські засоби та медикаменти:

- «Коміда ФКУ В/ Comida PKU В» - харчовий продукт для спеціальних медичних цілей, призначений для дітей віком від 1 року та старше, що містить комплекс чистих амінокислот L-форми без фенілаланіну, насичений вітамінами, мінералами та мікроелементами ;

- «ФКУ Нутрі 3 Концентрат/ PKU Nutri 3 Concentrated» - призначений для дітей від 8 років, містить амінокислоти, тирозін білок та ін;

- «ФКУ Нутрі 3 Енерджі/ PKU Nutri 3 Energy» - призначений для дітей від 9 років та дорослих та вагітних;

- «Афеніл Мікро 3Н/ Afenil Micro 3H» - містить амінокислоти, вуглеводний комплекс забезпечено за рахунок моносахаридів та полісахаридів при мінімальному вмісті сахарози.

До Тендерної документації було оформлено Проект Договору про закупівлю товару (Додаток Б), який містить усі складові виконання договірних зобов'язань між постачальником та покупцем - Комунальним некомерційним

підприємством Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5».

КНП ММР «Центр первинної медичної допомоги №5» обґрунтовано необхідність закупівлі Програмного комплексу «Медична інформаційна система «Health24» (Додаток В). Програмна продукція МІС «Health24» належить ТОВ «Здоров'я 24» на правах авторського розроблення (Додаток Г).

В обґрунтуванні зазначено, що закупівля медичної інформаційної системи «Health24» необхідна з метою забезпечення коректної роботи в електронній системі охорони здоров'я у 2024 р., цифровізації інформації про стан здоров'я пацієнтів та надані медичні послуги, недопущення втрати даних про стан здоров'я пацієнтів у випадку міграції в іншу медичну інформаційну систему, а також у зв'язку з необхідністю захисту персональних даних та конфіденційної інформації про пацієнтів, зокрема, медичної інформації, та захисту прав інтелектуальної власності. 08.05.2023 за результатами проведення відкритих торгів з особливостями КНП ММР «ЦПМСД № 5» було укладено договір з ТОВ «Здоров'я 24» про закупівлю програмної продукції, а саме програмного комплексу «Медична інформаційна система «Health24», в формі онлайн-доступу через всесвітню мережу Інтернет на базі хмарних обчислювальних потужностей та технічного супроводу програмної продукції, що включає в себе: внесення змін, оновлень версій, додатків, доповнень та/або розширень функціоналу, виправлення помилок та усунення збоїв в роботі, надання права на отримання таких оновлень, змін, додатків, доповнень протягом строку користування. Таким чином, з 08 травня 2023 року у закладі встановлено медичну інформаційну систему «Health24», через яку, зокрема, створені електронні робочі місця лікарів, вносяться персональні дані пацієнтів, відомості про стан їх здоров'я, у тому числі діагнози, факти звернення, призначене лікування, щеплення та інші дані, необхідні для надання пацієнтам медичної допомоги.

Досліджувана організація активно приймає участь у заходах у сфері охорони здоров'я.

З метою забезпечення реалізації державної політики у сфері захисту населення від інфекційних хвороб та проведення всесвітнього тижня імунізації на базі КНП ММР "ЦПМСД №5" проведено низку заходів, а саме: "круглі столи", бесіди, зустрічі з батьками стосовно профілактичного вакцинування дітей, та наслідків, у разі відмови.

Миколаївський місцевий благодійний фонду "ВИХІД" нагородив наш лікувальний заклад подякою та знаковою статуеткою за плідну співпрацю в проєкті Health Link "Програма прискорення заходів з подолання ВІЛ в Україні". З метою реалізації заходу безперервного професійного розвитку працівників сфери охорони здоров'я проведено очний тренінг, "Імунізація на практиці" до якого вкотре долучилися працівники КНП ММР "ЦПМСД №5". В умовах воєнного стану імунізація — чи не найбільш ефективний метод убезпечити себе та своїх дітей від тяжких захворювань і їхніх наслідків. Здоров'я українців залишається найважливішим пріоритетом країни, і дотримання Календаря щеплень тому не виняток.

В Україні всі діти мають обов'язково отримати щеплення проти десяти захворювань: туберкульозу, поліомієліту, дифтерії, кашлюка, правця, кору, гепатиту В, гемофільної інфекції, краснухи, епідемічного паротиту. Ці вакцини безоплатні, адже їх закупають за рахунок державних коштів

Для всіх дорослих потрібно щодесять років поновлювати щеплення від дифтерії та правця. У період воєнного стану це питання є надзвичайно актуальним для збереження здоров'я військовослужбовців, а також і цивільного населення. Важливо зробити й додаткові щеплення з урахуванням епідсезону — проти грипу та COVID-19. Вакцинація — єдиний спосіб захиститися від потенційно смертельних недуг і можливість уникнути додаткових навантажень і на здоров'я громадян, і на систему охорони здоров'я загалом. Щороку вакцинація рятує 2–3 млн людей в усьому світі від небезпечних захворювань та щороку запобігає 1,5 млн летальних випадків унаслідок інфекційних хвороб. Сьогодні в умовах війни імунізація є питанням національної безпеки, оскільки

здоров'я українців — усіх разом і кожного зокрема, залежить від рівня охоплення щепленнями в країні.

Отже, КНП ММР «Центр первинної медичної допомоги №5» активно впроваджує свою діяльність та забезпечує надання медичних послуг населенню.

Діяльність будь-якої організації має за основу наявність усіх передбачених процедур ведення обліку та складання фінансової звітності задля задоволення потенційних користувачів достовірною інформацією про фінансовий стан та результати діяльності. Для організації обліку та складання фінансової звітності підприємство застосовує вимоги облікового законодавства, відповідно до яких форми звітності комплектуються за скороченими показниками. Комунальне некомерційне підприємство Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5» є суб'єктом малого підприємництва, тому й звітність відповідає вимогам НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» (Додаток Д). Наведемо основні результати діяльності КНП ММР «Центр первинної медичної допомоги №5» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні результативні показники діяльності

КНП ММР «ЦПМСД №5».

№ з/п	Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік
1	2	3	4	5
1	Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	38 476.90	45 926.30	32 650.40
2	Собівартість реалізації, тис. грн.	29 782.30	33 438.30	30 970.40
3	Валовий прибуток, тис. грн.			
4	інші операційні доходи, тис. грн.	7 528.60	3 800.40	14 489.20
5	інші операційні витрати, тис. грн.	10 174.60	6 458.70	17 091.30
6	фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн.			
7	інші доходи, тис. грн.	1 008.30	1 085.70	1 219.40
8	інші витрати, тис. грн.	1 008.30	1 085.90	1 222.70
9	разом доходи, тис. грн.	47 013.80	50 812.40	48 359.00
10	разом витрати, тис. грн.	40 965.20	40 982.90	49 284.40
11	Чистий фінансовий результат тис. грн.	6 048.60	9 829.50	-925.40

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Як свідчать дані табл. 2.1, Комунальне некомерційне підприємство Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5», враховуючи його спрямованість на охорону здоров'я людей та надання медичних послуг, значно збільшило свої доходи від реалізації лікарських засобів та інші доходи, які визнані під час отримання цільових благодійних внесків та гуманітарної допомоги під час воєнного стану в Україні. Слід зазначити, що саме у 2023 році відбулося зростання доходів у вигляді отримання цільової благодійної та гуманітарної допомоги медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5». Така тенденція зростання доходів зумовила отримання чистого прибутку у 2022 році у розмірі 9829,50 тис. грн. Проте у 2023 році значно зросли витрати підприємства, які були визнані у зв'язку із розширенням потужностей підприємства та залученням відповідних фахівців медичної сфери для надання кваліфікаційної допомоги з лікування пацієнтів та надання окремих послуг медичного забезпечення. Відтак, у 2023 році КНП ММР «ЦПМСД №5» спрацювало зі збитками.

Звичайно, що для отримання результатів будь-якої діяльності підприємств має володіти достатнім ресурсним потенціалом. Структуру ресурсного потенціалу підприємства можна представити таким чином (рис. 2.2).

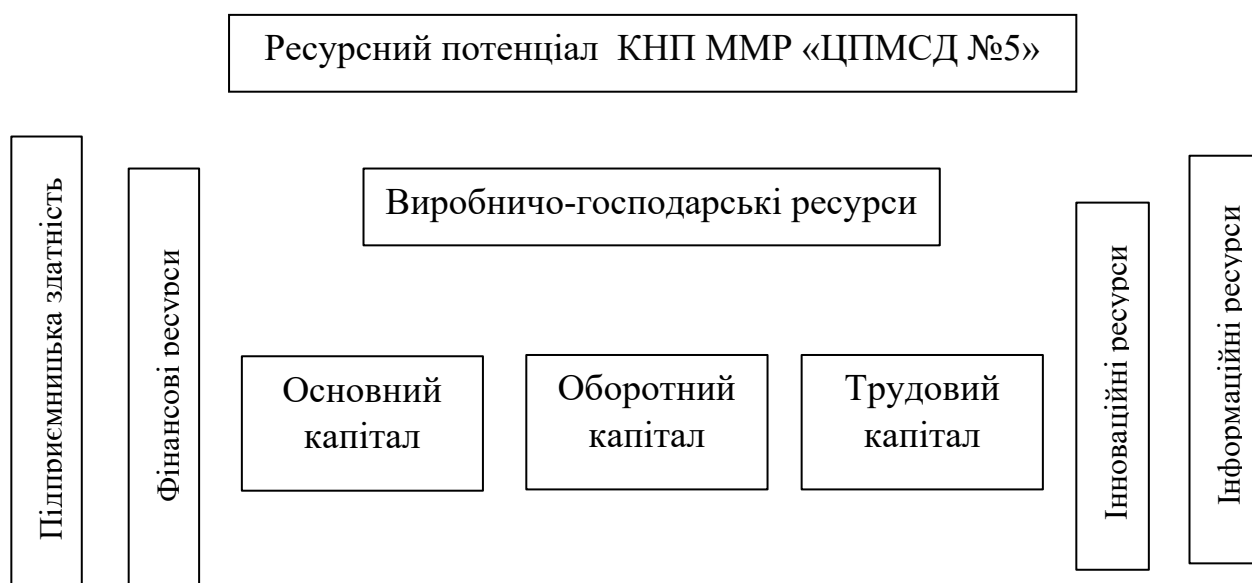


Рис. 2.2. Складові ресурсного потенціалу КНП ММР «ЦПМСД №5»

Джерело: складено автором

В загальному розумінні, ресурсний потенціал закладів охорони здоров'я визначається комплексом ресурсів, які вони мають на використання для забезпечення медичних послуг і задоволення потреб населення в медичній допомозі. Основні складові ресурсного потенціалу закладів охорони здоров'я включають:

1) людські ресурси – це медичний персонал, який включає лікарів, медичних сестер, фельдшерів, фармацевтів, адміністраторів, лаборантів та інших спеціалістів. Важливою складовою є їхні кваліфікація, досвід та кількість, а також доступність навчання і підвищення кваліфікації;

2) матеріально-технічна база – це будівлі, обладнання, медичні прилади, інструменти, ліки та інші матеріальні ресурси, які використовуються для надання медичних послуг;

3) фінансові ресурси – це фінансування, яке забезпечується з бюджету, медичного страхування, благодійних внесків та інших джерел для покриття витрат на оплату праці, закупівлю обладнання, ліків, оплату комунальних послуг та інших витрат;

4) інформаційні ресурси – це системи обліку пацієнтів, медичні інформаційні системи, бази даних, що допомагають у зборі, зберіганні, аналізі та обміні медичною інформацією;

5) соціальні ресурси – це підтримка співробітників, взаємодія з громадою, залучення волонтерів, створення соціальних програм та інших заходів, спрямованих на збереження і підтримку здоров'я населення

Ресурсний потенціал закладів охорони здоров'я є ключовим для забезпечення якісних медичних послуг, задоволення потреб населення у медичній допомозі та досягнення цілей національної програми здоров'я. Ефективне використання цих ресурсів може покращити якість медичної допомоги та сприяти загальному здоров'ю та благополуччю суспільства.

Розглянемо основні складові ресурсного потенціалу Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Основні показники наявності та ефективності використання ресурсів
КНП ММР «ЦПМСД №5».

№ з/п	Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік
1	2	3	4	5
1.	середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	16279	22383	23436
2.	середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	5343	13596	19094
3.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб	102	144	117
4.	Віддача основних засобів, грн	2,36	2,05	1,40
5.	Продуктивність праці, тис. грн.	377,0	319,0	280,0
6	віддача оборотних активів, грн	7,22	3,47	1,71

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Як видно з табл. 2.2, Комунальне некомерційне підприємство Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5» володіє достатнім виробничо-ресурсним потенціалом, що є неодмінним елементом процесу надання медичних послуг. Відбулося розширення матеріально-технічної бази організації, про що свідчить зростання вартості основних та оборотних активів. Особливо відчутне зростання відбулося з початку повномасштабного вторгнення РФ на територію нашої держави.

Оборотні активи у закладах охорони здоров'я включають різноманітні складові, які використовуються для надання медичних послуг та забезпечення їхньої діяльності. Це медичні препарати, лікарські засоби, медичні матеріали, інструменти, медичне обладнання, що зберігаються в закладі з метою забезпечення невідкладної медичної допомоги пацієнтам. Також організація має грошові кошти на рахунках та в касі, які використовуються для здійснення поточних фінансових операцій, оплати рахунків, заробітної плати медичного персоналу та інших поточних витрат.

Складові оборотних активів подано у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка та структура оборотних активів КНП ММР «ЦПМСД №5».

№ з/п	Показники	2021 рік		2022 рік		2023 рік	
		сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	запаси	2 329.70	28,0	3 726.20	20,0	4 771.80	24,5
2.	грошові кошти	5893,40	71,0	15 260.80	80,0	14 428.30	75,5
3.	дебіторська заборгованість	71,9	1,0	х	х	х	х
4.	разом оборотні активи	8 205.00	100,0	18 987.50	100,0	19 200.10	100,0

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Отже, хоча й структурі оборотних активів організації превалюють грошові кошти, основним елементом слід вважати їх запаси у вигляді лікарських засобів та медикаментів, завдяки використанню яких організація формує свої фінансові ресурси у вигляді грошових потоків.

2.2. Первинний та складський облік лікарський засобів

Лікарські засоби до закладів охорони здоров'я можуть надходити із різних джерел як за операціями закупівлі так і у вигляді благодійних внесків.

Усі операції з придбання та використання лікарських засобів мають бути документально підтверджені та відображені в обліковій системі із застосування облікових документів та облікових регістрів.

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.

Після оприбуткування медикаментів їх наявність і рух обліковують на складах, на постах, у відділеннях та бухгалтерії.

Облік ліків та медичних виробів на складі є важливим елементом управління медичним закладом. Цей процес включає в себе реєстрацію, контроль та ведення документації про всі ліки та медичні вироби, які зберігаються на складі. Ось деякі ключові аспекти обліку ліків та медичних виробів на складі

1) ідентифікація та маркування: кожен лік або медичний виріб повинен бути чітко ідентифікований та маркований, щоб уникнути плутанини та забезпечити швидкий доступ до необхідних препаратів

2) прийомка: при поставці нових партій ліків або медичних виробів на складі проводиться прийомка, під час якої перевіряється відповідність отриманих товарів з вказаними у документах характеристиками

3) реєстрація та ведення обліку: кожен прийнятий препарат або виріб реєструється в облікових журналах або базах даних. Ця інформація включає в себе назву, серійний номер, дату придбання, кількість, термін придатності та інші важливі дані.

4) контроль за залишками: стан залишків ліків та медичних виробів на складі контролюється регулярно для вчасного поповнення запасів та уникнення втрат через застарілість або псування.

5) видача та відправлення: ліки та медичні вироби видаються на підставі заявок від медичного персоналу, при цьому ведеться облік видачі та відправлення кожної одиниці продукції

6) моніторинг та звітність: всі операції з обліку, переміщення та видачі ліків та медичних виробів на складі мають бути документально зафіксовані. Крім того, проводиться моніторинг залишків та витрат, а також підготовка звітів про стан складу

Ефективне ведення обліку ліків та медичних виробів на складі допомагає забезпечити належну доступність необхідних медичних засобів для надання медичної допомоги, а також уникнути втрат і забезпечити ефективне використання ресурсів.

Ефективне та раціональне управління діяльністю закладами охорони здоров'я може бути організовано лише на підставі введення облікової системи

зберігання лікарських засобів та медикаментів, що дозволятимуть ідентифікувати їх абсолютний товарний розмір та асортимент, а також створити інформаційне підґрунтя для його контролю.

Для забезпечення збереженості матеріальних цінностей у вигляді лікарських засобів, медикаментів, медичного обладнання необхідно організувати їх правильний облік та контроль за їх надходженням, утриманням, переміщенням та вибуттям.

Зокрема, лікарські засоби та медикаменти, придбані або отримані у вигляді благодійних внесків підприємством КНП ММР «ЦПМСД №5», надходять на його матеріальний склад (завгосп, головна медична сестра). Повний облік всіх матеріальних цінностей, як тих, що знаходяться на складі, так і тих, що в експлуатації, веде бухгалтерія підприємства.

За результатом дослідження складського обліку виробничих запасів на КНП ММР «ЦПМСД №5», виявлено, що запаси підприємства, залежно їх від виду, зберігаються в спеціально відведених приміщеннях (складах, коморах), які обладнані ваговимірjuвальним обладнанням для забезпечення правильності підрахунку кількості прийнятих і відпущених товарно-матеріальних цінностей.

З метою забезпечення швидкого приймання та видачу виробничих запасів, а також ефективного проведення інвентаризації, запаси розміщують на стелажах, у комірках або на піддонах з обов'язковим зазначенням найменування, його марка, одиниця виміру, розмір (при необхідності) тощо.

Приймання, зберігання і віддача цінностей матеріального характеру здійснюють матеріально відповідальні особи (завгосп, головна медична сестра). Кожне переміщення або рішення щодо подальшої дії з матеріальними цінностями супроводжується документальним оформленням. У свою чергу, облік складських запасів ведеться за документами за кожним найменуванням.

Між посадовою особою підприємства та матеріально-відповідальною особою укладається договір про матеріальну відповідальність, який регулює правовідносини між власником майна та його працівниками, матеріальну відповідальність працівників за шкоду, заподіяну підприємству.

Метод ведення складського обліку на підприємстві: кількісно-сумовий (передбачає одночасне ведення кількісно-сумових і кількісно-видових реєстрів в бухгалтерії і на складі). Бухгалтерія підприємства приймає та оформляє вхідні та вихідні документи (накладна на внутрішнє переміщення, вимога).

Первинні документи з обліку лікарських засобів і медикаментів можна розділити на:

- 1) документи з надходження та оприбуткування лікарських засобів і медикаментів;
- 2) документи із складського обліку і внутрішнього переміщення лікарських засобів і медикаментів;
- 3) документи з відпуску лікарських засобів і медикаментів на лікування пацієнтів КНП “Центр первинної медичної допомоги №5”;

До основних первинних документів, які застосовуються КНП “Центр первинної медичної допомоги №5” Миколаївської міської ради відносяться:

- Договір на поставку лікарських засобів, Договір на безоплатне користування майном (позички) (Додаток Е);
- Акт приймання-передачі лікарських засобів та медичних виробів (медичного обладнання) (Додаток Ж);
- Акт приймання-передчі безоплатно отриманого майна (Додаток З);
- Акт повернення наданого в тимчасове користування майна (Додаток И)
- Акт оцінки вартості благодійної допомоги (Додаток К ;
- Накладні на отримання лікарських засобів (Додаток Л);
- Видаткові накладні на списання ТМЦ (Додаток М);
- Накладна на переміщення лікарських засобів (Додаток Н);
- Рахунок на оплату (Додаток П);
- Звіт про використання ТМЦ (Додаток Р).

При ввезенні виробничих запасів від нерезидента оформлюється рахунок-фактура (інвойс), сертифікат якості. Перетин митного контролю підтверджується оформленою Митною Декларацією. Транспортування імпортованих виробничих запасів оформлюється такими документами як

міжнародна автомобільна накладна (CMR); коносамент (Bill of Lading); накладна ЦІМ (CIM); вантажна відомість (Cargo Manifest).

На підставі всіх первинних документів і записів у книгах складського обліку, наприкінці кожного календарного місяця матеріально-відповідальні особи складають звіт про рух матеріальних цінностей (по яких відбулося переміщення) (Додаток С).

Документообіг обліку та зберігання лікарських засобів у медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5» відображено на рис. 2.3

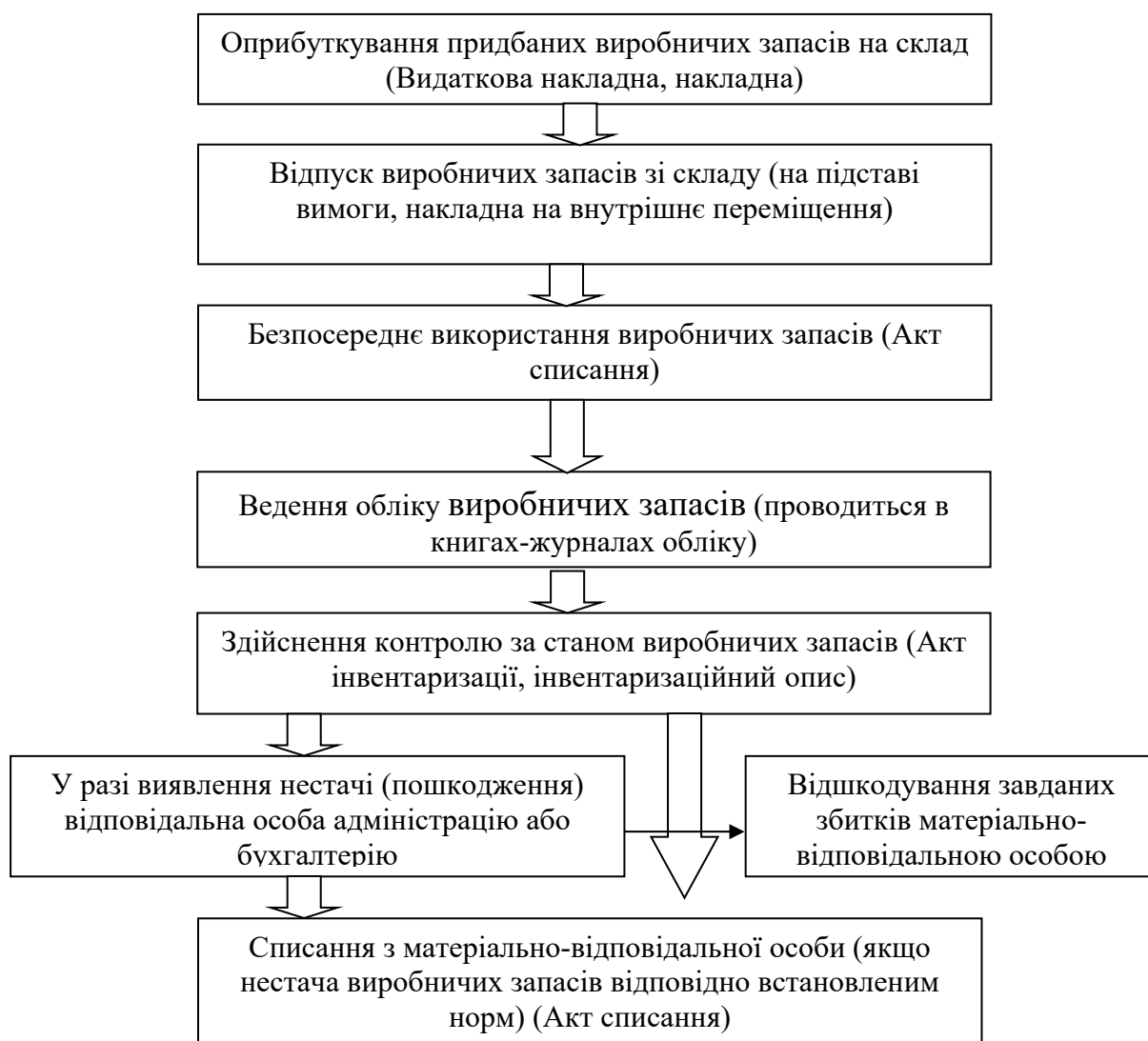


Рис. 2.3. Облік та зберігання лікарських засобів у медичній установі
КНП ММР «ЦПМСД №5»

Джерело: власна розробка

Фактична наявність лікарських засобів та медикаментів у складі виробничих запасів КНП ММР «ЦПМСД №5» з обліковими даними бухгалтерії перевіряється періодично шляхом проведення інвентаризації, за результати якої складається Інвентаризаційний опис (Додаток Т) та Акт інвентаризації.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник КНП ММР «ЦПМСД №5», яка відбувається в такій послідовності:

- 1) видається наказ про проведення інвентаризації, із зазначенням строків, об'єктів і терміни проведення інвентаризації;
- 2) запаси (товарно-матеріальні цінності) вносяться до інвентаризаційного опису по кожному окремому найменуванню;
- 3) інвентаризація запасів, здійснюється в порядку розташування цінностей у даному приміщенні, послідовно по місцях зберігання;
- 4) у процесі інвентаризації визначається фактична наявність цінностей, виявляються відхилення від даних книг обліку і причини відхилень.
- 5) інвентаризаційні описи (акти) разом з висновками робочої комісії здають до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів.
- 6) бухгалтерія складає звірювальну відомість, де дані інвентаризації порівнюються з даними бухгалтерського обліку (лишки або нестачі, якщо вони мали місце) та визначаються кінцеві результати інвентаризації.

У медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5» результати інвентаризації після затвердження директора відображаються у бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому проведена (закінчена) інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

Вся інформація щодо руху лікарських засобів, окремих виробничих запасів КНП ММР «ЦПМСД №5» систематизується в програмі автоматизованого обліку та відображується в оборотно-сальдових відомостях за окремими субрахунками товарно-матеріальних цінностей та джерел їх надходження і використання (Додаток У).

2.3. Бухгалтерський облік лікарських засобів

Ведення бухгалтерського обліку лікарських засобів та медикаментів у медичні установі КНП ММР «ЦПМСД №5» підпорядковано основним вимогам, які регламентовано для виробничих запасів НП(С)БО 9 «Запаси». Загальний алгоритм організації обліку виробничих запасів наведено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Загальна модель обліку лікарських засобів

Джерело: складено та доповнено автором за даними [50]

При оприбуткуванні лікарських засобів має бути сформована їх первісна вартість відповідно до складових елементів, які зазначені у НП(С)БО 9 «Запаси»

Загальна схема формування первісної вартості виробничих запасів наведена на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Складові формування первісної вартості лікарських засобів

Джерело: складено за даними [22]

При ввезенні лікарських засобів у митному режимі імпорту датою оприбуткування виробничих запасів вважається дата, на яку до підприємства переходять ризики та вигоди, які пов'язані з правом власності на придбані виробничі запаси. Це може бути або дата за визначеними у ЗЕД контракті умовами поставки відповідно до ІНКОТЕРМС – дата, на яку припадає саме момент переходу усіх ризиків та відповідальності по товару від продавця-

нерезидента до медичної установи, або дата отримання повного фізичного контролю над товаром, тобто та дата, на яку припадає завезення лікарських засобів на склад медичної установи. Це можуть бути і склад митниці.

Для визначення митних платежів при імпорті лікарських засобів застосовується дата митного оформлення, тобто дата оформлення імпортової митної декларації. Митні платежі обчислюються виходячи з митної вартості лікарських засобів. Спочатку визначається сума ввізного мита, яка сплачується митниці, а потім включається до первісної вартості лікарських засобів. Потім визначається сума «імпортного» ПДВ. Слід зазначити, що для лікарських засобів та медичного обладнання встановлена ставка ПДВ 7% від вартості цих товарів. Тобто базою для нарахування ПДВ при імпорті лікарських засобів буде контрактна вартість, але не нижче митної вартості з урахуванням мита.

Матеріальну базу медичної організації формують: лікарські засоби, вироби медичного призначення та медичне обладнання (рис 2.6).

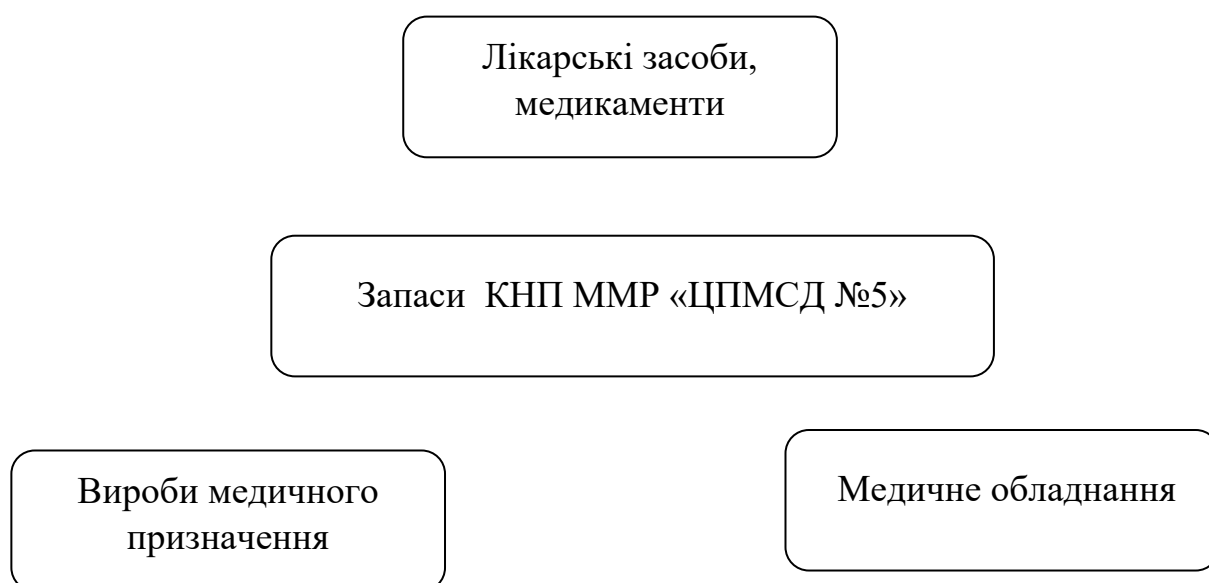


Рис. 2.6. перелік лікарських засобів, що включаються до запасів
КНП ММР «ЦПМСД №5»

Лікарські засоби та медичні вироби у закладах охорони здоров'я обліковуються: за місцем їх відповідального зберігання (знаходження,

використання), тобто на складі, у відділеннях та на постах (у маніпуляційних кімнатах, кабінетах). У бухгалтерській службі закладу охорони здоров'я лікарські засоби та медичні вироби обліковуються: у кількісному і вартісному вимірах - у гривнях з копійками; за одиницями обліку, тобто за їх найменуваннями; у розрізі матеріально відповідальних осіб; за місцем їх зберігання (знаходження, використання).

Важливим є вибір методу списання лікарських засобів для визначення їх собівартості у разі продажу або списання за іншими причинами. Визначення вартості лікарських засобів та виробничих запасів при їх списанні на здійснення основної діяльності закладами охорони здоров'я має пріоритетне значення, оскільки в залежності від обраного методу сума собівартості запасів буде різною, а це в свою чергу вплине на формування величини фінансового результату.

Оцінка лікарських засобів в бухгалтерській службі може відбуватися за різними методами, в залежності від внутрішніх положень підприємства, вимог законодавства та стандартів бухгалтерського обліку. Одним із можливих підходів є використання таких правил:

Метод першої вартості (Метод FIFO): вартість лікарських засобів визначається на основі цін першої закупівки. За цим методом, вартість використаних лікарських засобів вважається вартістю найстаршої партії з цієї же партії, що була придбана раніше

Середньозважена вартість (Метод AVCO): вартість лікарських засобів визначається на основі середньої вартості всіх наявних запасів на момент обліку. Цей метод передбачає обчислення середньої вартості одиниці товару на основі вартості та кількості всіх наявних товарів

Кожен з цих методів має свої переваги та недоліки, і вибір конкретного методу може залежати від різних факторів, таких як тип діяльності підприємства, особливості ринку, податкові вимоги тощо. Важливо також враховувати, що обрані методи обліку повинні відповідати вимогам законодавства та стандартам бухгалтерського обліку.

Метод оцінки ліків за ідентифікованою вартістю використовується для точного визначення вартості запасів лікарських засобів, враховуючи витрати на їх придбання або виробництво, а також інші пов'язані з ними витрати. Цей метод передбачає ідентифікацію конкретних витрат, пов'язаних з кожним партійним номером або партією ліків. Основні складові за методом ідентифікованої вартості включають такі елементи:

1) ідентифікація вартості придбання або виробництва: спочатку потрібно ідентифікувати вартість кожної партії ліків, яка включає витрати на їх придбання або виробництво, включаючи закупівельну ціну, податки, мита, витрати на доставку та інші пов'язані витрати

2) визначення специфічних витрат: для кожної партії ліків потрібно ідентифікувати специфічні витрати, такі як витрати на перевезення, зберігання, обробку або інші витрати, пов'язані з цією конкретною партією.

3) сумування загальних витрат: після ідентифікації вартості та специфічних витрат для кожної партії ліків проводиться сумування загальних витрат для кожної партії.

4) розподіл вартості на одиниці товару: загальна вартість кожної партії ліків розподіляється на кількість одиниць товару в цій партії, щоб визначити вартість кожної одиниці товару.

5) оцінка залишкових запасів: коли вартість кожної одиниці товару встановлена, можна оцінити вартість залишкових запасів, які залишилися на складі, множачи кількість кожної одиниці товару залишкового запасу на їхню вартість.

Цей метод дозволяє точно визначити вартість лікарських засобів на складі, враховуючи конкретні витрати, пов'язані з кожною партією ліків

Оскільки підприємство може самостійно обирати метод оцінки вибуття запасів, відповідно затвердженого Наказу про облікову політику та вимогами НП(С)БО 9 «Запаси», медична установа КНП ММР «ЦПМСД №5» обрала метод оцінки ФІФО: лікарські засоби та інші виробничі запаси вибувають точно в тій самій послідовності, що й надходили до організації (табл. 2.4).

Списання запасів методом ФІФО
на КНП ММР «ЦПМСД №5» у січні 2022 р.

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець		
	Кіль-кість, од.	ціна за од.	сума, грн.	Кіль-кість, од.	ціна за од.	сума, грн.	Кіль-кість, од.	ціна за од.	сума, грн.	Кіль-кість, од.	ціна за од.	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
02.01.2022	70	55,80	3906,00	—	—	—	—	—	—	—	—	—
10.01.2022	—	—	—	—	—	—	70	55,80	3906,00	—	—	—
16.01.2022	—	—	—	60	60,00	3600,00	—	—	—	—	—	—
21.01.2022	—	—	—	—	—	—	50	60,00	3000,00	—	—	—
25.01.2022	—	—	—	70	61,20	4284,00	—	—	—	—	—	—
30.01.2022	—	—	—	—	—	—	10	60,00	600,00	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	50	61,20	3060,00	—	—	—
Разом	70	—	3906,00	130	—	7884,00	180	—	10566,00	20	61,20	122

Джерело: складено за даними підприємства.

Для відображення обліку руху виробничих запасів у бухгалтерії на підприємстві застосовується Загальний План рахунків [31], зокрема такі субрахунки рахунку 20 «Виробничі запаси», як:

- 201 «Сировина і матеріали»
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
- 203 «Паливо»
- 205 «Будівельні матеріали»
- 207 «Запасні частини»
- 209 «Інші матеріали»

Крім того, на досліджуваному підприємстві додатково відкрито субрахунки:

- (місцевий бюджет): 201м/б, 202м/б, 205м/б;
- (благодійні): 201б, 202б, 209б;
- (центр): 201ц, 202ц, 209ц, 221ц;
- (НЗСУ): 202нзсу, 203нзсу, 205нзсу, 207нзсу, 209нзсу;

(платні послуги): 202п/п, 205п/п, 209п/п.

За дебетом субрахунків відображається надходження лікарських засобів та медикаментів, а також інших виробничих запасів на підприємство, за кредитом – витрачання (використання) запасів, переробка, відпуск на сторону.

Надходять лікарські засоби та будь-які інші виробничі запаси, які необхідні для надання медичної допомоги КНП ММР «ЦПМСД №5», в результаті їх придбання, безоплатного отримання, благодійної допомоги. Лікарські засоби та інші виробничі запаси, які надходять на досліджуване підприємство від постачальників зі сторони, оприбутковуються бухгалтерією на підставі накладних, видаткових накладних, товарно-транспортних накладних, акту про приймання матеріалів, які виписують постачальники.

Особливості обліку окрім згаданих лікарських засобів мають також такі запаси:

- дезінфікуючі засоби – спецжурнал отримання та витрати дезінфекційних засобів (наказ МОЗ від 11.07.2000 р. № 160);
- лікарські засоби та медвироби, отримані по гуманітарній допомозі – Порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги, наказ Мінфіну від 14.12.1999 р. № 298. Облік гуманітарної допомоги ведеться окремо від допомоги придбаної за рахунок коштів медзакладу.

В бухгалтерії здійснює списання використаних лікарських засобів і медичних виробів на основі Звіту про надходження і відпуску (використання) лікарських засобів та медичних виробів, який отримується від старших сестер відділень. Такий звіт також подають головні сестри. У загальній практиці бухобліку виробничі запаси списуються в момент їхнього використання, а МШП – при видачі.

Лікарські засоби зі строком, який минув підлягають вилученню з обігу і списання. Здійснюється це на основі таких документів:

- Порядок встановлення заборони (тимчасової заборони) та поновлення обігу лікарських засобів на території України (наказ МОЗ від 22.11.2011 № 809);

- Правила утилізації та знищення лікарських засобів (наказ МОЗ від 24.04.2015 р. № 242), який містить необхідні форми Акту на списання та Звіту щодо утилізації лікарських засобів

Враховуючи специфіку віднесення лікарських засобів та медичного обладнання до складу оборотних та необоротних активів зарахування їх на баланс медичної установи має свої особливості (табл. 2.5)

Таблиця 2.5.

Придбання та введення до складу активів лікарських засобів

КНП ММР «ЦПМСД №5»

№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума
Придбання лікарських засобів та медвиробів-виробничих запасів				
1	Придбано розчини амінокислот	209	631	12000,00
2	Придбано реагенти для визначення групи крові	201	631	5000,00
3	Оплчено постачальнику	631	311	17000,00
Придбання медвиробів-МШБ				
1	Придбані перев'язувальні матеріали - марля та бинти	22	631	1100,00
2	Проведена постачальнику оплата	631	311	1100,00
Придбання медвиробів-МНМА				
1	Оприбутковано медичне обладнання - прилад для вимірювання артеріального тиску	153	631	1900,00
2	Проведена постачальнику оплата	631	311	18900,00
3	Введено медичне обладнання в експлуатацію	112	153	1900,00
4	Нарахована амортизація приладу за методом 100% у місяці введення	91	132	1900,00
Придбання медвиробів-ОЗ				
1	Оприбутковано стаціонарний апарат УЗД	152	631	78000,00
2	Проведена оплата постачальнику	631	311	78000,00
3	Введено апарат в експлуатацію	104	152	78000,00
4	Нарахована амортизація приладу за прямолінійним методом у наступному місяці, строк 10 років ($=78000/(10*12)$)	91	131	6350,00
Отримання лікарських засобів і медвиробів як по гуманітарній допомозі				
1	Отримали лікарські засоби, медвироби-МШП від благодійних організацій	201, 22	48	1800,00

Джерело: складено за даними

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій КНП ММР «ЦПМСД №5» є первинні документи. Вибіркова кореляція щодо руху виробничих запасів на КНП ММР «ЦПМСД №5» у 2023 р. наведена у табл. 2.6

Таблиця 2.6

Журнал господарських операцій виробничих запасів КНП ММР
«ЦПМСД №5»

Дата	Первинний документ	Зміст господарської операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
01.02.2023	Видаткова накладна	Оприбутковано бензин А-95 (170 літрів)	9010,00	203	631
	Податкова накладна	Відображено податковий кредит	1802,00	641	631
05.04.2023	Накладна №1101 від 05.04.2023	Оприбутковано виробничі запаси у розрізі за кожним найменування	50940,00	202	631
06.04.2023	Накладна №61 від 06.04.2023	Оприбутковано вакцину проти правця та дифтерії (у кількості 50 од. по 4,11 грн)	205,70	202	631
11.04.2023	Видаткова накладна №7737530/230407/001 від 11.04.2023	Оприбутковано плитку для стін 200*300 мм (7,2 м ²)	2397,60	205	631
	Податкова накладна	Відображено податковий кредит	479,52	641	631
07.04.2023	Видаткова накладна №111 від 07.04.2023	Оприбутковано відро для сміття з педаллю бл (10 штук по 220,00 грн) без ПДВ	2200,00	221	631
28.02.2023	Акт списання, Звіт про використання бензину	Списано використаний бензин А-95 у лютому 2023 р. (170 літрів)	9010,00	949	203

Джерело: складено за даними підприємства.

Якщо під час інвентаризації виявлені втрати або необхідні списання лікарських засобів через застарілість або інші причини, це може бути відображено у спеціальному звіті про втрати та списання. Цей звіт містить інформацію про причини втрат або списання, кількість та вартість лікарських засобів, які були втрачені або списані.

У випадку, якщо за результатом проведеної інвентаризації виникли нестачі, то матеріально-відповідальні особи надають інвентаризаційній комісії письмові пояснення щодо причин їх виникнення. Як наприклад, подібна ситуація відбулась 01 грудня 2021 року, коли за результатами інвентаризації виробничих запасів КНП ММР «ЦПМСД №5» було встановлено нестачу.

Відображення результатів такої інвентаризації запасів в бухгалтерському обліку КНП ММР «ЦПМСД №5» наведено в таблиці 2.7

Таблиця 2.7

Відображення в бухгалтерському обліку результатів
річної інвентаризації запасів КНП ММР «ЦПМСД №5» у грудні 2021
року

Дата	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
1	2	3	4	5
01.12.2022	Списано облікову вартість лікарських засобів яких не вистачає	947	201	1375,00
01.12.2022	Віднесено на витрати звітного періоду суму податкового кредиту запасів, яких не вистачає	949	641	355,00
31.12.2022	Списано нестачу на фінансовий результат	791	947	1375,00
31.12.2022	Списано податковий кредит на фінансовий результат	791	949	355,00
01.12.2022	Відображено на позабалансовому рахунку нестачу лікарських засобів	072		1375,00
01.12.2022	віднесено на матеріально відповідальну особу вартість нестачі лікарських засобів	375	716	1375,00
01.12.2022	Списано із за балансового обліку суму нестачі	-	072	1375,00
31.12.2022	Відображено утримання суми відшкодування шкоди із заробітної плати винної особи	661	375	1375,00
31.12.2022	Відображено дохід від раніше списаних активів на фінансовий результат	716	791	1375,00

Джерело: складено за даними підприємства.

Носіями зведеного обліку КНП ММР «ЦПМСД №5» є оборотно-сальдові відомості, різні накопичувальні відомості, таблиці, в яких формуються підсумкові дані для потреб управління та складання різних форм звітності. Зокрема, у роботі КНП ММР «ЦПМСД №5» застосовується журнально-ордерна система обліку (рис. 2), наприклад, регістри бухгалтерського обліку КНП ММР «ЦПМСД №5» мають назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища

і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

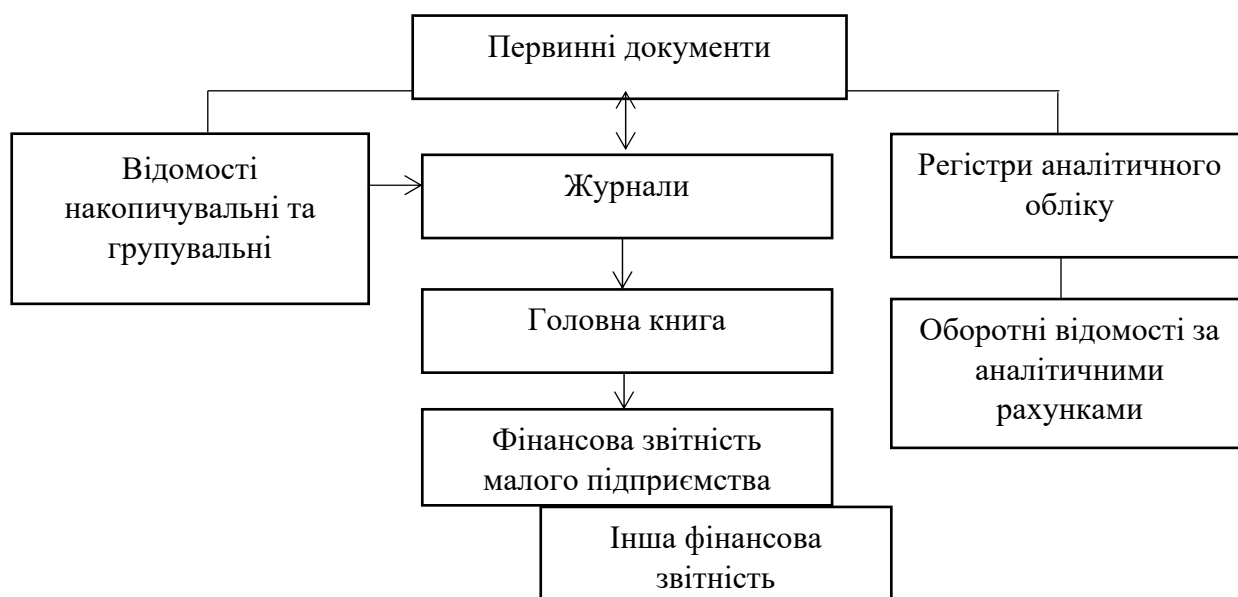


Рис. 2.7. Схема журнально-ордерної системи обліку у медичній установі
КНП ММР «ЦПМСД №5»

Джерело: власна розробка

Як видно з рисунку, основними етапами облікового ланцюгу у медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5» є:

1. Аналіз операцій на основі первинних документів.
2. Реєстрація первинних документів у програмі, реєстрація операцій в журналі реєстрації.
3. Запис операцій на відповідних рахунках.
4. Формування оборотно-сальдової відомості.
5. Запис оборотів і підрахунок сальдо за рахунками в Головній книзі.
6. Складання фінансової звітності.

Приклад оборотно-сальдової відомості по субрахункам рахунку 20 за 2022 рік наведено у Додатку Г, зокрема протягом 2022 р. на підприємство прибуло виробничих запасів на загальну суму 4570597,72 грн, а вибуло на загальну суму 3185084,72 грн. Крім того спостерігається використання залишків виробничих

запасів з попереднього 2021 року по рахункам: 202м/б (на суму 26302,37 грн.), 202ц (на суму 160594,09 грн), 209ц (на суму 68,41 грн), 205нзсу (на суму 29952,28 грн), 209нзсу (на суму 8744,42 грн.), 202п/п (на суму 189,39 грн).

Завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності, в якій відображається у т.ч. інформація про виробничі запаси. До складу фінансової звітності КНП ММР «ЦПМСД №5» включаються такі звіти як Фінансова звітність малого підприємства (форма 1-м, 2-м). Основним носієм зведеного (узагальнюючого) обліку є баланс, який складається за загальноприйнятою формою на підставі даних оборотно-сальдової відомості за звітний період.

Для відображення даних про запаси у даній формі передбачено другий розділ Активу рядок 1100, витяг якого за 2022 рік наведено у табл. 2.8

Таблиця 2.8

Динаміка змін залишків запасів протягом 2022 р.

Назва	Код рядка	На початок року, тис. грн	На кінець періоду, тис. грн	Відхилення	
				Абсолютне, +/-	Відносне, %
1	2	3	4	5	6
II. Оборотні активи Запаси:	1100	2329,70	3726,20	1396,50	59,94
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	45,1		-45,10	-100,00
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	26,8	0,5	-26,30	-98,13
Гроші та їх еквіваленти	1165	5803,40	15260,80	9457,40	162,96
Усього за розділом II	1195	8205,00	18987,50	10782,50	131,41
Баланс	1300	26661,00	36842,90	10181,90	38,19

Джерело: складено за даними Додаток Д

Відповідно оприлюдненої Фінансової звітності КНП ММР «ЦПМСД №5», розмір залишків запасів на кінець 2022 року зросли на 1396,5 тис. грн. (або на 59,94%). За даними таблиці у 2022 р. спостерігається закриття дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги у сумі 45,1 тис. грн., отже на кінець 2022 року відсутня дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

У теперішній час ведення бухгалтерського обліку малоефективне без комп'ютерної обробки даних. У кожного підприємства під час здійснення господарської діяльності виникає потреба відобразити операції з руху виробничих запасів, для цього на підприємстві використовується автоматизований бухгалтерський облік.

Під час дослідження виявлено, що на КНП ММР «ЦПМСД №5» для ведення бухгалтерського та податкового обліку застосовується українська платформа програми MASTER: Бухгалтерія, яка використовується від формування первинної документації до зведеного балансу та подачі звітності. Даний програмний продукт складається з функціональних модулів, що охоплюють всі ділянки бухгалтерського та податкового обліку (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Функціональні можливості програми MASTER:Бухгалтерія в частині
обліку лікарських засобів

Модуль Покупки	Модуль Склад
1	2
– облік надходжень, переміщення та вибуття ТМЦ та МШП, бланків суворої звітності; – підготовка господарських документів (накладні, акти, вимоги та ін.); – отримання оборотних відомостей у розрізі первинних документів, матеріально-відповідальних осіб та найменувань ТМЦ у кількісному та сумовому виразі; – формування та друк інвентаризаційних документів; – формування звітів про наявність та рух матеріальних цінностей.	– ведення складських операцій: – прихід ТМЦ від постачальника; – переміщення ТМЦ; – списання ТМЦ; – розкомплектація та комплектація ТМЦ; – оприбуткування ТМЦ; – автоматизація проведення інвентаризації.

Джерело: власна розробка

Таким чином, бухгалтерський облік у медичній установі Комунальне некомерційне підприємство Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5» ведеться, в основному відповідно до усіх регламентів національного облікового законодавства.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗБЕРІГАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1. Аналітична діагностика фінансових ресурсів та джерел їх формування КНП ММР «ЦПМСД № 5»

Фінансовий стан будь-якої організації залежить від наявності та ефективності використання його ресурсного та фінансового потенціалу, отриманих результатів діяльності у вигляді чистого доходу та чистого прибутку, структури активів та джерел їх формування, тобто власних та залучених фінансових ресурсів. У медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5» спостерігається зростання його основного та оборотного капіталу (рис 3.1.)

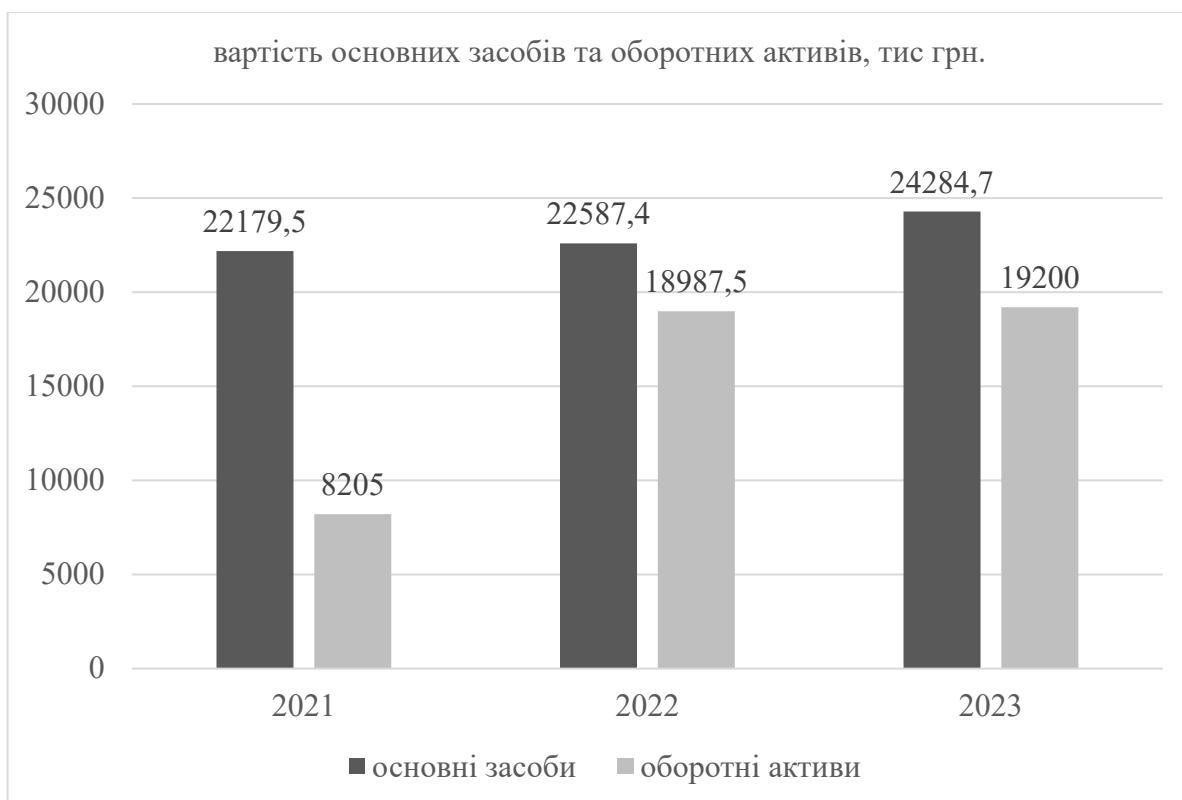


Рис. 3.1. Динаміка основго та оборотного капіталу КНП “Центр первинної медичної допомоги №5” Миколаївської міської ради

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Отже, як видно більша вартість приходить на основний капітал підприємства, який може бути представлений різноманітні медичними, адміністративними та побутовими об'єктами та обладнанням, які використовуються для надання медичних послуг та забезпечення ефективного функціонування закладу.

Основні засоби є необхідними для забезпечення функціонування закладів охорони здоров'я та надання якісної медичної допомоги пацієнтам. У складі основних засобів знаходяться

- амбулаторії, медичні центри, лабораторії, оперативні блоки, стаціонарні відділення, кабінети лікарів та інші приміщення, де надаються медичні послуги
- медичне обладнання - медичні прилади, апарати, інструменти та устаткування, необхідні для діагностики, лікування та моніторингу стану пацієнтів. Це може включати рентгенапарати, ультразвукові апарати, електрокардіографи, апарати штучної вентиляції легень та інші
- медичні меблі - ліжка, столи для обстежень та процедур, крісла для пацієнтів, шафи для зберігання медичних засобів, медичні шафи та стійки
- інформаційні технології та програмне забезпечення - комп'ютери, медичні інформаційні системи, програмне забезпечення для ведення медичної документації, електронні медичні картки пацієнтів та інші інструменти для обробки та зберігання медичної інформації
- транспортні засоби - для транспортування пацієнтів, медичного персоналу, медичного обладнання та інших потрібних матеріалів можуть використовуватися різні види транспортних засобів, включаючи карети швидкої медичної допомоги, медичні автобуси, автомобілі та інші

До оборотних активів КНП ММР «ЦПМСД №5», як було зазначено у попередніх розділах, відносяться товарні запаси у вигляді лікарських засобів та медикаментів, а також грошові кошти. Також, враховучи вартісний критерій до складу цієї групи активів можуть бути включені медичні інструменти та прилади: це інструменти для проведення медичних процедур, такі як скальпелі, шприци, аплікатори, термометри, стетоскопи, бинтовий матеріал.

Використання наявного основного та оборотного капіталу при здійсненні процесів надання медичної допомоги дозволяє формувати доходи закладів охорони здоров'я. Динаміка отриманих доходів наведена на рис. 3.2.

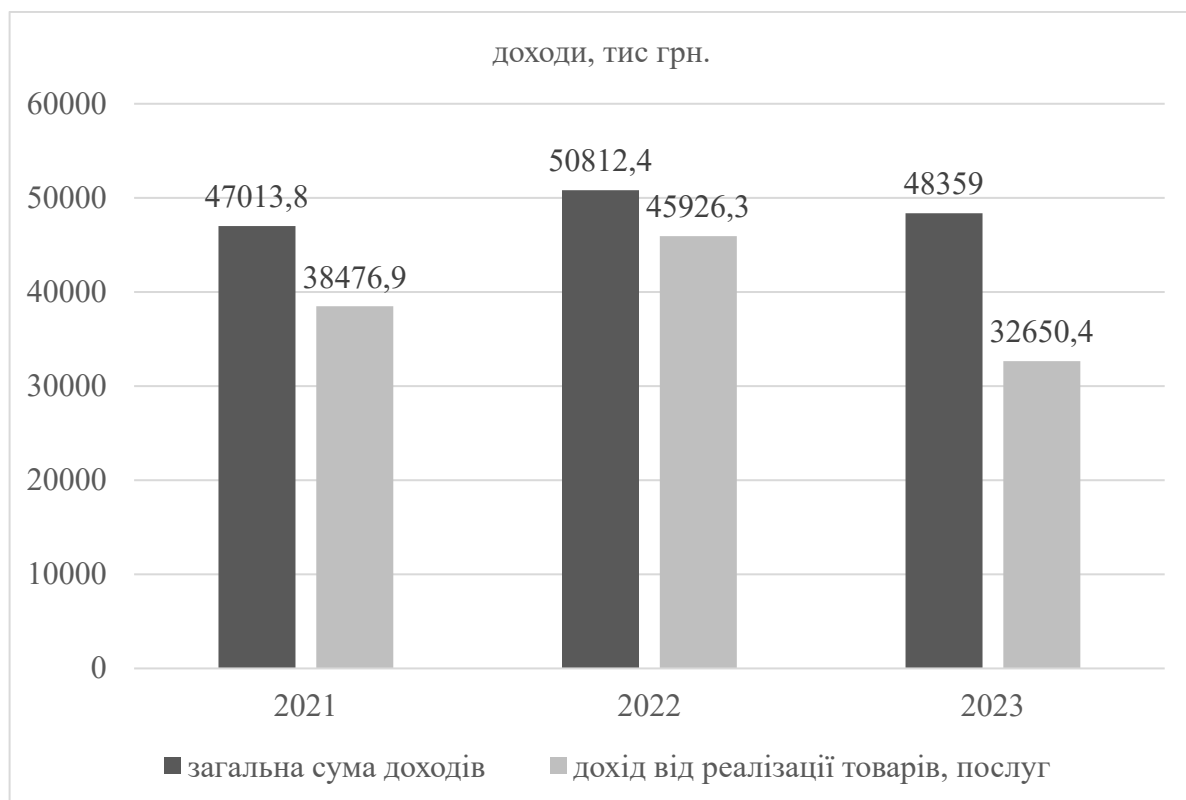


Рис. 3.2. Динаміка отриманих доходів КНП ММР «ЦПМСД №5»

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Основна частина отриманих доходів КНП ММР «ЦПМСД №5» формується за рахунок надання платних медичних послуг та продажу лікарських засобів та медикаментів. Послуги або процедури можуть бути оплачені безпосередньо пацієнтами або їхніми родичами, такі як платні консультації, аналізи, операції або перебування в палатах з покращеним комфортом.

Проте в організації КНП ММР «ЦПМСД №5» доходи формуються ще за рахунок таких джерел:

- від медичного страхування, коли пацієнти або їхні страхові компанії оплачують послуги, які надаються закладом охорони здоров'я

– доходи можуть надходити від благодійних фондів, спонсорів або пожертвувань, які надають фінансову підтримку для конкретних медичних програм або проектів

– доходи від продажу додаткових послуг та додаткових товарів, таких як медичні прилади, ліки, медичні пристрої або товари для здоров'я та домашнього догляду.

Різноманітні джерела доходів дозволяють закладам охорони здоров'я забезпечувати фінансову стабільність та надавати якісні медичні послуги своїм пацієнтам.

Отримання відповідних доходів КНП ММР «ЦПМСД №5» забезпечило загальну прибутковість у 2021-2022 роках, проте 2023 рік для установи став збитковим (рис. 3.3).

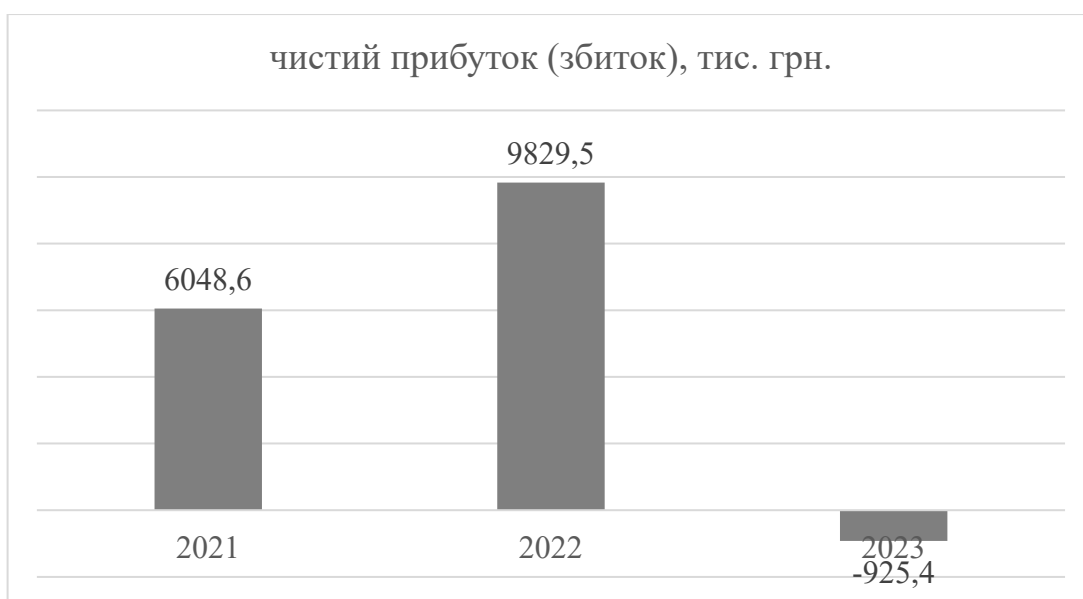


Рис. 3.3. Динаміка чистого фінансового результату КНП ММР «ЦПМСД №5»

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Отриманий у звітному періоді прибуток дозволяє збільшувати загальний нерозподілений прибуток організації, що у свою чергу сприяє зростанню власного капіталу. Власний капітал сформований саме за рахунок

нерозподіленого прибутку та додаткового капіталу. Джерела додаткового капіталу можуть допомогти закладам охорони здоров'я забезпечити необхідні фінансові ресурси для подальшого розвитку та покращення медичних послуг. Заклади охорони здоров'я можуть отримувати додатковий капітал через різноманітні гранти, субсидії або інші форми фінансової підтримки від уряду, місцевих органів влади або благодійних фондів. Заклади охорони здоров'я можуть отримувати благодійні внески або пожертвування від приватних осіб, фірм або фондів для реалізації конкретних медичних проектів або програм.

Динаміка власного капіталу медичної установи КНП ММР «ЦПМСД №5» наведена на рис. 3.4.

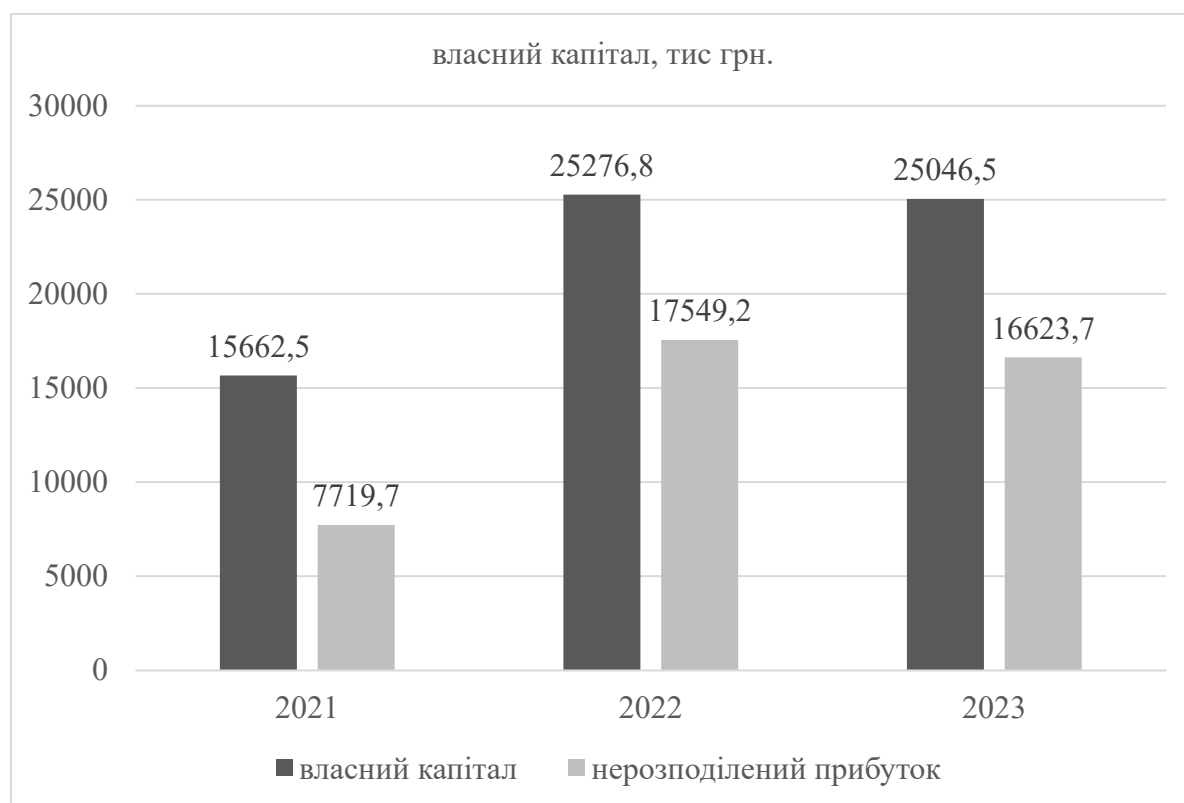


Рис. 3.4. Динаміка власного капіталу та нерозподіленого прибутку КНП ММР «ЦПМСД №5»

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Поряд із власним капіталом організація має певні зобов'язання, які складаються із кредиторської заборгованості за товари та послуги, а також розрахунків з оплати праці працівникам медичного закладу. Слід зазначити, що у медичній установі немає поточних зобов'язань на кінець звітного періоду. У складі джерел формування його активів мають місце тільки доходи майбутніх періодів.

Підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу закладів охорони здоров'я зумовлює високий рівень ділової активності, яка є індикатором фінансового стану будь-якої організації та є передумовою стратегічного планування та зростання конкурентоспроможності. В умовах впливу негативних факторів зовнішнього середовища високий рівень розвитку будь-якого підприємства залежить від його рівня ділової активності.

Ділова активність підприємства - це сукупність дій, спрямованих на досягнення стратегічних та оперативних цілей бізнесу. Вона охоплює всі аспекти функціонування підприємства, включаючи виробництво, маркетинг, фінанси, управління персоналом, інновації та інші.

Ділова активність підприємства визначається його стратегією та специфікою галузі, у якій воно діє, і є ключовим чинником його успіху та конкурентоспроможності. Показники ділової активності - це конкретні мірили, які використовуються для оцінки ефективності та результативності діяльності підприємства. Ці показники можуть включати різноманітні аспекти діяльності підприємства, від фінансових до операційних та стратегічних.

Коефіцієнт оборотності активів - це показник, який відображає ефективність використання активів підприємства для генерації виручки. Він дозволяє визначити, скільки виручки генерується за кожну гривню активів, що знаходяться в розпорядженні підприємства. Цей показник є важливим для оцінки оптимальності використання ресурсів та ефективності управління активами. Високе значення коефіцієнта оборотності активів свідчить про те, що підприємство ефективно використовує свої ресурси для створення виручки.

Низьке значення може свідчити про недооптимальне використання активів або може бути індикатором проблем у управлінні ресурсами підприємства.

Коефіцієнт оборотності оборотних активів - це показник, що визначає, наскільки ефективно компанія використовує свої оборотні активи для генерації виручки. Цей показник вказує на те, скільки оборотів здійснюється за рахунок кожного гривні оборотних активів. Високе значення коефіцієнта оборотності оборотних активів свідчить про те, що компанія ефективно використовує свої ресурси для генерації виручки.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу є фінансовим показником, який вимірює, як ефективно підприємство використовує свій власний капітал для генерації прибутку чи виручки. Цей показник вказує на здатність компанії генерувати прибуток на кожен один одиницю власного капіталу. Цей показник дозволяє оцінити, наскільки ефективно власний капітал підприємства генерує прибуток. Високий коефіцієнт оборотності вказує на те, що кожна гривня власного капіталу використовується ефективно для генерації прибутку.

У цьому аспекті розглянемо які зміни відбулися у рівні ділової активності КНП ММР «ЦПМСД №5» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка показників ділової активності КНП ММР «ЦПМСД №5»

№ з/п	показники	розрахунок	2021р	2022р	2023р
1	2	3	5	6	7
1	коефіцієнт оборотності активів	[чиста виручка]/ [валюта балансу]	4,5	3,9	7,4
2	коефіцієнт оборотності оборотних активів	[чиста виручка]/ [оборотні активи]	4,6	4,0	7,5
3	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	[чиста виручка]/ [Власний капітал]	9,9	7,1	10,7
4	коефіцієнт оборотності запасів	[чиста виручка]/ [Запаси]	6,6	6,4	11,9

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Фінансові ресурси закладів охорони здоров'я можуть формуватися за рахунок різних джерел. Один із основних джерел фінансування для багатьох закладів охорони здоров'я є державне фінансування. Це може включати в себе бюджетні асигнування на лікування та медичні послуги, підтримку інфраструктури, зарплати медичного персоналу та інші витрати. Багато закладів охорони здоров'я отримують фінансування через медичне страхування. Пацієнти або їхні страхові компанії оплачують за медичні послуги, які надаються закладом, зазвичай в обмін на місячні чи щорічні платежі

Таблиця 3.2

Динаміка показників рентабельності КНП ММР «ЦПМСД №5»

№ з/п	показники	розрахунок	2021р	2022р	2023р
1	2	3	5	6	7
1	валовий прибуток	чиста виручка – собівартість реалізації	8694,6	12488	1679,6
2	чистий прибуток	доходи діяльності- витрати діяльності	6 048.60	9 829.50	-925.40
3	рентабельність власного капіталу	чистий прибуток/ власний капітал	0,386	0,393	x
	рентабельність оборотного капіталу	операційний прибуток/оборотний капітал	0,737	0,512	x
4	рентабельність основної діяльності	валовий прибуток/собівартість реалізації	0,292	0,410	0,050
	рентабельність продаж	валовий прибуток / чистий дохід від реалізації	0,226	0,272	0,051

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Як показують розрахунки табл. 2.2, медична установа здійснювала свою діяльність рентабельно лише у 2021-2022 роках КНП ММР «ЦПМСД №5». Наступний воєнний рік став збитковим для організації, що зумовлено загальною політико-економічною кризою воєнного стану в Україні.

3.1. Контроль за зберіганням та використанням лікарських засобів у закладах охорони здоров'я

Контроль за зберіганням лікарських засобів та медикаментів є надзвичайно важливим, оскільки неправильне зберігання може призвести до зниження їх якості та ефективності, а також може створити загрозу для безпеки пацієнтів. Ось деякі ключові аспекти контролю за зберіганням лікарських засобів.

Відповідне зберігання: Лікарські засоби повинні зберігатися відповідно до вказівок виробника та вимог фармацевтичного законодавства. Це може включати зберігання при певній температурі, вологості, відсутності прямих сонячних променів та інших умов

Контроль температури: Багато лікарських засобів потребують зберігання при певній температурі. Температурний режим повинен бути постійно контрольований та підтримуваний, наприклад, за допомогою спеціальних холодильних пристроїв чи термостатів

Уникання заморожування та перегріву: Деякі лікарські засоби можуть бути чутливі до низьких або високих температур. Потрібно уникати їх заморожування або перегріву

Контроль вологості: Волога може спричинити руйнування деяких медикаментів. Тому потрібно уникати зберігання лікарських засобів у вологих або вологонепроникних умовах

Захист від світла: Деякі медикаменти можуть бути чутливі до світла, тому вони повинні зберігатися у темних контейнерах або місцях, де вони не впливають прямі сонячні промені

Контроль строку придатності: Важливо періодично перевіряти строк придатності лікарських засобів та видаляти застарілі препарати

Забезпечення безпеки: Лікарські засоби повинні бути зберіганні в місцях, недоступних для дітей та відповідно до вимог безпеки

Документація та відстеження: Повинна бути ведена документація про зберігання лікарських засобів, включаючи записи про отримання, видачу та

використання, а також про перевірки та контрольні вимірювання температури та вологості

Ці заходи допоможуть забезпечити ефективне та безпечне зберігання лікарських засобів та медикаментів

Контрольні процедури достовірності обліку медикаментів та лікарських засобів є важливим елементом забезпечення правильності та точності інформації в обліку

Приймання та відпуск медикаментів: Перевірка кількості та якості медикаментів під час приймання від постачальників та відпуску пацієнтам. Порівняння отриманої кількості з тим, що зазначено у накладних або документах про відправлення

Інвентаризація та періодичний перегляд: Періодична інвентаризація запасів медикаментів та лікарських засобів для порівняння фактичних залишків з обліковими даними

Проведення регулярних перевірок: Перевірка коректності та точності ведення обліку медикаментів та лікарських засобів, включаючи записи про отримання, видачу, повернення та використання препаратів

Контроль за строками придатності: Перевірка та відстеження строків придатності медикаментів для уникнення використання застарілих препаратів

Перевірка умов зберігання: Контроль температурного режиму та вологості у місцях зберігання медикаментів для забезпечення їх якості та ефективності

Порівняння звітів та документів: Порівняння даних про видачу медикаментів та лікарських засобів з фінансовими звітами та іншими обліковими документами для виявлення будь-яких відхилень чи неполадок

Проведення аудитів: Регулярні аудити та огляди процесів обліку медикаментів для оцінки їх ефективності та відповідності стандартам та вимогам

Ці контрольні процедури допомагають забезпечити точність, достовірність та надійність обліку медикаментів та лікарських засобів на медичних закладах.

У закладах охорони здоров'я може бути проведена аудиторська перевірка незалежною аудиторською компанією

Аудиторська перевірка лікарських засобів є важливим етапом в забезпеченні надійності та достовірності обліку в медичних закладах. Аудиторська перевірка лікарських засобів допомагає виявити можливі ризики та недоліки у системі управління запасами та забезпечити відповідність процесів зберігання та використання медикаментів вимогам безпеки та регулятивного середовища (рис. 3.5).

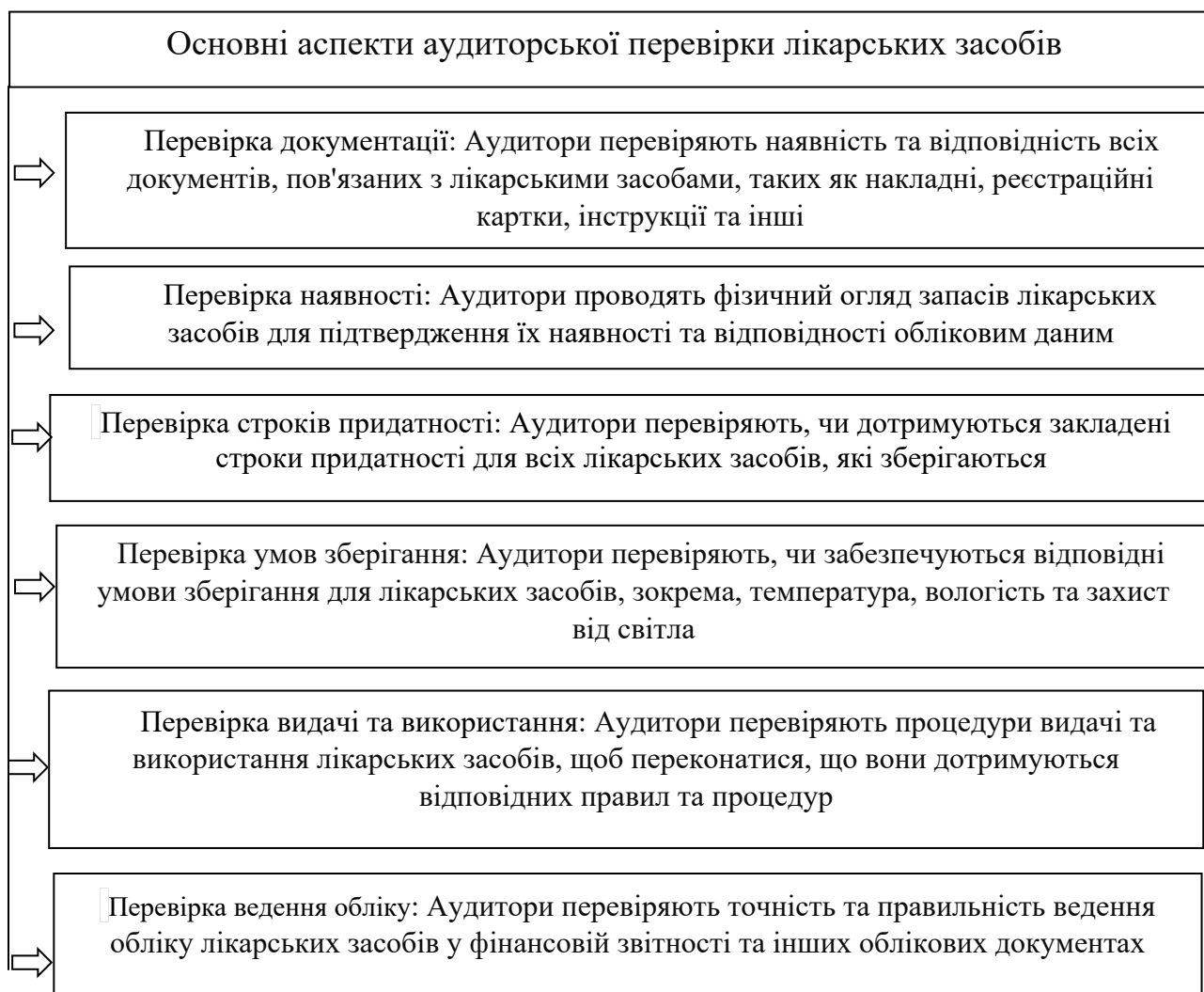


Рис. 3.5. Складові аудиторської перевірки лікарських засобів

Для визначення рівня якості системи документування товарних операцій перевіряється методика збирання та зберігання, накопичення первинних документів. Одночасно проводиться контроль правильності оформлення документів та достовірності даних, що відображені у них

Для контролю правильності оформлення проводять порівняння оформлених документів підприємством із нормами, визначеними чинним законодавством. Для контролю достовірності відображеної в документах інформації проводять перевірку шляхом: 1) перерахунку показників, що в них відображені; 2) порівняння зазначених показників у різних документах на різних етапах руху товарних запасів у рамках товарних операцій; 3) фактичного підтвердження кількісного та вартісного стану товарних запасів із використанням інструменту інвентаризації [11].

Як було встановлено, основною формою контролю стану та використання лікарських засобів у медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5» є інвентаризація фактичної наявності та цільового спрямування використання лікарських засобів

За проведення інвентаризації відповідає керівник КНП ММР «ЦПМСД №5» Петрова Ганна Володимирівна, яка видає Наказ про проведення інвентаризації, на підставі якого створюється інвентаризаційна комісія, призначається її голова та члени, встановлюється обсяги і терміни проведення інвентаризації. Інвентаризаційна комісія в присутності матеріально-відповідальних осіб за зберігання та цільове використання лікарських засобів визначає фактичну наявність ліків і медикаментів шляхом їх підрахунку, виміру окремо за кожною МВО; виявляє надлишки та нестачі ліків і медикаментів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку; виявляє зіпсовані та прострочені ліки й медичні вироби, які потрібно вилучити з обігу. У ході інвентаризації перевіряються не тільки ліки та медичні вироби, які є в наявності, але й ті, що знаходяться в дорозі, на відповідальному зберіганні, відвантажені покупцям і своєчасно не оплачені.

Придбані у постачальників (або отримані як благодійна допомога) або виготовлені медичною установою лікарські засоби, медикаменти та медичні вироби, як зазначалося у попередніх розділах, зараховуються на баланс за первісною вартістю і обліковуються у бухгалтерії медичної установи; за місцем їх відповідального зберігання (знаходження, використання), тобто на складі, у

відділеннях і на постах (у маніпуляційних кімнатах, кабінетах). У бухгалтерії медичної установи облік ліків, медикаментів і медичних виробів ведеться: у кількісному та вартісному вимірах – у гривнях із копійками; за одиницями обліку, тобто за їх найменуваннями; у розрізі матеріально відповідальних осіб (далі – МВО); за місцем їх зберігання (знаходження, використання).

МВО у місцях зберігання (знаходження, використання) ліків, медикаментів і медичних виробів ведуть кількісний облік їх руху, а також оперативний облік певних їхніх видів. МВО подають до бухгалтерії всі первинні документи щодо надходження та вибуття ліків і медичних виробів.

Для документального оформлення результатів інвентаризації ліків і медикаментів використовуються Інвентаризаційні описи. Окремі описи повинні бути складені для ліків і медикаментів, які: непридатні для використання; знаходяться в дорозі, відвантажені та не оплачені, знаходяться на складах інших підприємств на відповідальному зберіганні і т. п.

На підставі інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) бухгалтерія складає звіряльні відомості, де відображає всі виявлені розбіжності між даними обліку та фактичними даними проведеної інвентаризації.

Ліки, медикаменти та медичні вироби, за якими закінчився термін придатності, підлягають вилученню з обігу та списуються з балансу медичної установи. На підставі інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) бухгалтерія складає звіряльні відомості, де відображає всі виявлені розбіжності між даними обліку та фактичними даними інвентаризації. На підставі описів (актів) і звіряльної відомості комісія складає протокол, у якому члени комісії зазначають: стан обліку: на складі, у відділеннях, маніпуляційних кімнатах, кабінетах; фіксують результати інвентаризації; вносять пропозиції щодо поліпшення обліку та усунення недоліків.

На підставі описів (актів) і звіряльної відомості комісія складає протокол, у якому члени комісії зазначають: стан обліку: на складі, у відділеннях, маніпуляційних кімнатах, кабінетах; фіксують результати інвентаризації; вносять пропозиції щодо поліпшення обліку та усунення недоліків.

Зіпсовані та прострочені ліки і медвироби списуються з балансу підприємства згідно з методом вибуття запасів, який закріплено в наказі про облікову політику підприємства. Підставою для відображення в обліку операції зі списання таких активів може бути Акт про наявність лікарських засобів, які не підлягають подальшому використанню, у довільній форм (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

АКТ про наявність лікарських засобів, що не підлягають подальшому використанню від 04.11.22 р. № 7

Реєстраційний номер	Назва лікарського	Форма випуску	Дозування	Виробник	Країна виробника	Номер серії лікарського	Наявна кількість	Причина
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1888/01/01	Окситоцин	Упаковки	500 ME 1 мл № 10	Біофарма ЗАТ	Україна	42746	7 упаковок	Вилучені з обігу через закінчення строку придатності
Усього	х	х	х	х	х	х	7 упаковок	х

Джерело: складено за даними підприємства

Підписують зазначений АКТ голова комісії, наприклад заступник головного лікаря медичної установи, та члени інвентаризаційної комісії, а також матеріально-відповідальна особа, наприклад старша медсестра відділення.

Отже, облік та контроль лікарських засобів на Комунальному некомерційному підприємстві Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5» відповідає загальноприйнятої методики обліку виробничих запасів хоча й мають місце деякі прогалини в обліковому забезпеченні його діяльності.

3.3. Напрямки удосконалення обліку та контролю лікарських засобів у закладах охорони здоров'я

В умовах сьогодення одним з визначальних завдань закладів охорони здоров'я є пошук ефективних шляхів управління процесами, що забезпечує лікування населення та надання високо кваліфікаційних медичних послуг, які неможливі без ефективного менеджменту, компетентного медичного персоналу, кадрового потенціалу. Як зазначено науковцями: «Вирішення цих питань дещо стримується невизначеністю динаміки здоров'я людини та результатів медичного втручання, саме тому в період реформ істотну увагу треба приділити якості медичного обслуговування, яка пов'язана зі здоров'ям і життям людини. Ефективно вирішити проблему якості можна тільки оптимізуючи менеджмент системи медичного обслуговування на всіх рівнях, адже саме розвиток і вдосконалення менеджменту окремого КНП, пристосування його до конкретної обстановки є одним з головних напрямів поліпшення результатів діяльності медичних установ» [8, с. 78].

Забезпечення сталого фінансового розвитку лікарні та впровадження сучасних ефективних методів фінансового менеджменту є важливим складником розвитку закладу охорони здоров'я. Основними джерелами фінансування лікарні є бюджетні асигнування та кошти державних і регіональних цільових програм. Додатковими джерелами фінансових надходжень мають стати: благодійна допомога та кошти грантів; кошти добровільного медичного страхування; оплата за надані лікарнею послуги за угодами; надходження за послуги, які надає лікарня понад нормативи надання безоплатної медичної допомоги; оплата за послуги, надані пацієнтам з їх ініціативи; добровільні внески та пожертви; інші джерела, не заборонені чинним законодавством

Важливим у практичній діяльності закладів охорони здоров'я є забезпечення управління ефективністю використання лікарських засобів, включає в себе ряд стратегій та практик, спрямованих на оптимізацію використання медикаментів з метою забезпечення якості медичної допомоги та

економії ресурсів. При цьому можуть бути впроваджені такі елементи управління ефективністю використання лікарських засобів:

- формулярний контроль, який передбачає управління формуляром медикаментів, включаючи вибір оптимальних препаратів з урахуванням ефективності, безпеки та вартості;
- стандартизація процесів, тобто розробка стандартів та протоколів використання лікарських засобів для забезпечення їх правильного та ефективного застосування;
- оптимізація запасів, яка має за мету управління запасами медикаментів з урахуванням потреб закладу та медичних стандартів, зменшення надлишкових запасів та мінімізація втрат від застарілих препаратів;
- контроль вартості, що передбачає моніторинг витрат на медикаменти та впровадження стратегій ефективного використання ресурсів для забезпечення економічності та стійкості фінансової діяльності;
- навчання та освіта – с навчання медичного персоналу щодо правильного та ефективного застосування лікарських засобів, а також надання інформації пацієнтам щодо правильного використання та дотримання рекомендацій.

Оптимізація використання лікарських засобів та медикаментів в медичних закладах є важливим завданням для забезпечення якісної та ефективної медичної допомоги при мінімальних витратах. Для цього доцільним є встановлення стандартів лікування та протоколів, що дозволяють медичним працівникам консистентно та ефективно використовувати медикаменти. Також необхідним є встановлення стратегій закупівель, таких як централізовані закупівлі або договори з найбільш вигідними постачальниками, для забезпечення оптимальних цін та умов поставок.

Ціни на медичні послуги, які пропонуються медичною установою, в умовах ринкової економіки визначаються низкою зовнішніх і внутрішніх чинників. До зовнішніх чинників належать: регулююча роль держави на ціни і ціноутворення; характеристика медичних послуг і платоспроможність

населення; рівень конкурентних цін, який склався на ринку медичних послуг; характеристика ринку даного виду медичних послуг. До внутрішніх чинників, які визначають ціну, належать: рівень постійних і змінних виробничих витрат медичної установи; пріоритети цілей, які ставить перед собою медична установа. Всі медичні послуги, які надаються лікувальною установою відповідно до їх складності й обсягу, можна розділити на дві групи: прості медичні послуги та складні (комплексні) медичні послуги. Проста послуга складається з декількох процедур. Наприклад, така проста послуга, як консультація лікаря, включає процедуру звернення в реєстратуру, прийом оплати, видача направлення до лікаря, огляд лікарем пацієнта, заповнення амбулаторної картки, видача довідок. До складної послуги можна віднести профілактичне обстеження для видачі довідки про стан здоров'я водіям транспортного засобу. У цьому разі пацієнт повинен бути оглянутий декількома фахівцями, кожне з цих обстежень може розглядатися як проста послуга. Для визначення вартості простої послуги її слід розділити на окремі процедури, визначити вартість кожної процедури і скласти одержані результати.

Управління оптимізацією запасів лікарських засобів у закладах охорони здоров'я є важливим процесом, який спрямований на ефективне використання ресурсів, забезпечення належного рівня запасів та зниження витрат. Оптимізація запасів лікарських засобів допомагає уникнути надмірного або недостатнього запасу, зменшити втрати від застарілості або збитковості, а також забезпечити належну доступність медичних засобів для надання якісної медичної допомоги. Управління оптимізацією запасів лікарських засобів може передбачати наступні заходи.

Аналіз та прогнозування попиту: Важливо проводити аналіз попиту на лікарські засоби на основі історичних даних та прогнозувати майбутні потреби. Це допоможе визначити оптимальний рівень запасів для задоволення попиту та уникнення надмірного запасу.

Управління циклом життя запасів: Враховуючи термін придатності лікарських засобів, важливо ефективно керувати циклом їхнього життя. Це

включає планування закупівель, контроль за термінами придатності, видалення застарілих товарів та використання стратегій ротації запасів

Стандартизація та раціоналізація асортименту: Зменшення кількості різних типів лікарських засобів шляхом стандартизації та раціоналізації асортименту допоможе спростити управління запасами та знизити витрати

Використання технологій інформаційної системи управління запасами: Сучасні інформаційні системи дозволяють автоматизувати процес управління запасами, відслідковувати рух товарів, прогнозувати попит, а також оптимізувати замовлення та доставку

Співпраця з постачальниками: Забезпечення ефективного співробітництва з постачальниками може допомогти отримати кращі умови постачання, знизити витрати на доставку та забезпечити надійність постачання.

Правильний облік лікарських засобів та медикаментів дозволяє своєчасно здійснювати контроль над їх використанням, а їхній грамотний, систематизований облік є гарантією ефективного управління медичною установою .

За результатом дослідження обліку лікарських засобів у медичній установі було виявлено деякі проблеми, наприклад, однією проблемою, якій слід приділити увагу, є надлишок чи нестача запасів, оскільки нестача запасів веде до порушення безперервності та ритмічності поточних процесів, а надлишки запасів сприяють зростанню витрат, спрямованих на їх зберігання, та заморожуванню оборотних засобів підприємства.

Своєчасна та достатня забезпеченість підприємства запасами веде до ритмічної та ефективної роботи підприємства, зниження витрат. У зв'язку з цим, бухгалтерський облік виробничих запасів має бути спрямований на вирішення проблем та сприяти забезпеченню контролю за своєчасністю постачання, виявленню надлишків та недостач, раціональним використанням ресурсів у цілому шляхом своєчасного та повного надання необхідної інформації для ефективного управління запасами.

А тому, для своєчасного відображення і контролю за рухом, фактичною наявністю виробничих запасів на підприємстві та відповідністю з даними бухгалтерського обліку є доцільним складати і затверджувати графік документообігу, з чітким його дотриманням.

З метою поліпшення обліку виробничих запасів доцільно виділити напрямки удосконалення обліку на підприємстві (рис. 3.6).

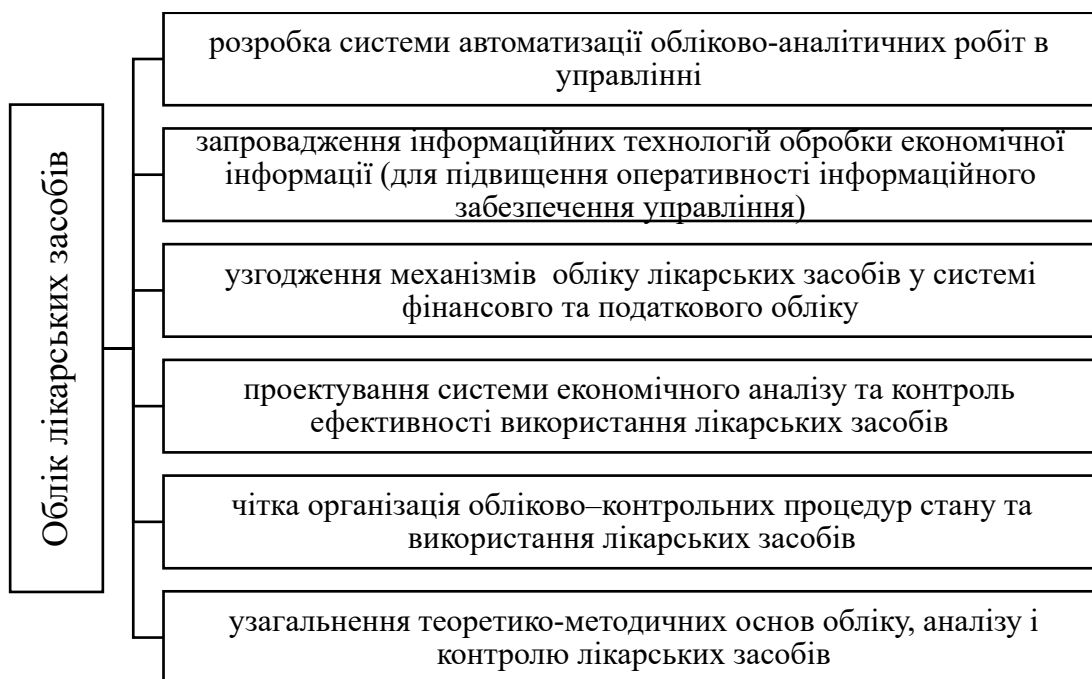


Рис. 3.6. Напрямки удосконалення обліку лікарських засобів

Джерело: власна розробка

Серед наведених напрямків удосконалення обліку виробничих запасів є чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів на підприємстві, яку досягається за допомогою застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, оперативного регулювання процесів утворення запасів та заходів контролю.

Проведене дослідження дозволяє констатувати, що серед проблем ведення обліку лікарських засобів у медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5» є відсутність або обмеженість бухгалтерського контролю за роботою завідувачем господарства, сестри-господарки. Дану проблему можна вирішити за допомогою

перегляду організації внутрішнього контролю та розробки нового дієвого способу, наприклад: здійснення незапланованого моніторингу залишків лікарських засобів, організація фактичного, а не фіктивного контролю.

Отже, проведення контрольних заходів знижує ризик неефективної системи збору і реєстрації господарської операції щодо стану та цільового використання лікарських засобів.

Одним із основних заходів, що дозволяють покращити якість обліку на досліджуваному підприємстві – проведення внутрішньої перевірки із залученням кваліфікованих фахівців добре ознайомлених зі специфікою досліджуваного підприємства. Це дозволить провести всебічну оцінку фінансово-господарської діяльності КНП ММР «ЦПМСД №5», а також інших об'єктів господарської діяльності щодо:

- виконання фінансових планів, витрачання матеріальних ресурсів за певний період,
- забезпечення збереження власності,
- виявлення резервів,
- підвищення ефективності роботи.

Автоматизована система управління підприємством є однією з умов зі скорочення помилок обліку запасів, при цьому особливе значення має приділятися автоматизації розрахунків із планування, обліку та аналізу використання матеріальних ресурсів, у т.ч. виробничих запасів.

Однією із важливих проблемних питань обліку виробничих запасів є значна трудомісткість заповнення та обробки первинних і зведених документів.

Процесами управління запасами на підприємстві мають займатися кваліфікований персонал: бухгалтерія, економісти та інші.

У процесі дослідження виявлено, що в бухгалтерії відбувається зміна кадрів, прийняттям на роботу нових працівників, які не вміють користуватися бухгалтерською програмою MASTER та не знають особливостей роботи у даному продукту. Тому рекомендується при прийнятті на роботу працівників

бухгалтерії проводити експрес-навчання за допомогою команди фахівців MASTER та компанії-розробника IT-Enterprise шляхом:

- 1) online-навчання - для комфортного ознайомлення з конфігураціями без відриву від роботи;
- 2) навчання в «Академії MASTER–РІШЕНЬ»;
- 3) відвідування щотижневих вебінарів від фахівців MASTER – для практичної демонстрації функціональних можливостей та послідовність роботи в програмному продукті;
- 4) перегляду відео-уроків, які знаходяться в відкритому доступі на сайті держателя програми masterbuh.com [30] та на каналі MASTER:Бухгалтерія в YouTube

Самому підприємству пропонується збирати учбові матеріали, відео-уроки та покрокові інструкції щодо кожного процесу під час користуванням програмою.

У разі виникнення питань щодо відображення операцій з руху виробничих запасів, створення довідника номенклатури чи контрагентів установи, рекомендується звертатися до спеціалістів call-центру MASTER, щоб отримати консультаційну підтримку.

З метою дотримання вимог до організації ведення бухгалтерського обліку, у т.ч. виробничих запасів на підприємстві, знати про всі зміни, що вносяться до національних стандартів бухгалтерського обліку, Податкового кодексу та інших нормативно-правових документів, що регламентують облікові питання в Україні та враховувати всі законодавчі нюанси під час обліку запасів кожен працівник бухгалтерії повинен підвищувати кваліфікацію.

Удосконалення професійних навичок, оновлення здобутих знань у галузі податкового законодавства, підвищення компетентності у обробці великих масивів фінансової інформації – лише неповний список вимог, яким мають відповідати спеціалісти фінансової сфери, зокрема працівники відділу бухгалтерії. Тому пропонується різні способи підвищення кваліфікації бухгалтерів (рис. 3.7):

- 1) відвідувати курси підвищення кваліфікації бухгалтерів не менше 1-2 разів на рік;
- 2) самостійно проходити тестування для перевірки знань щодо нововведень у законодавстві;
- 3) за допомогою самостійного вивчення друкованих видань та онлайн-підписок;
- 4) онлайн-спілкування – вебінари та форуми, які допомагають дізнаватися про актуальну інформацію, ділитися досвідом та знаннями;
- 5) очні семінари з прослуховуванням доповідей та лекцій.
- 6) користування індивідуальними консультаціями від компетентних спеціалістів;
- 7) очні курси підвищення професійної компетенції, які надають можливість дізнаватися про нове;
- 8) дистанційні онлайн-курси для головних бухгалтерів та фінансистів, які дозволяють переглядати одну тему кілька разів, практичні з погляду виправлення помилок або поглиблення знань з певної теми.

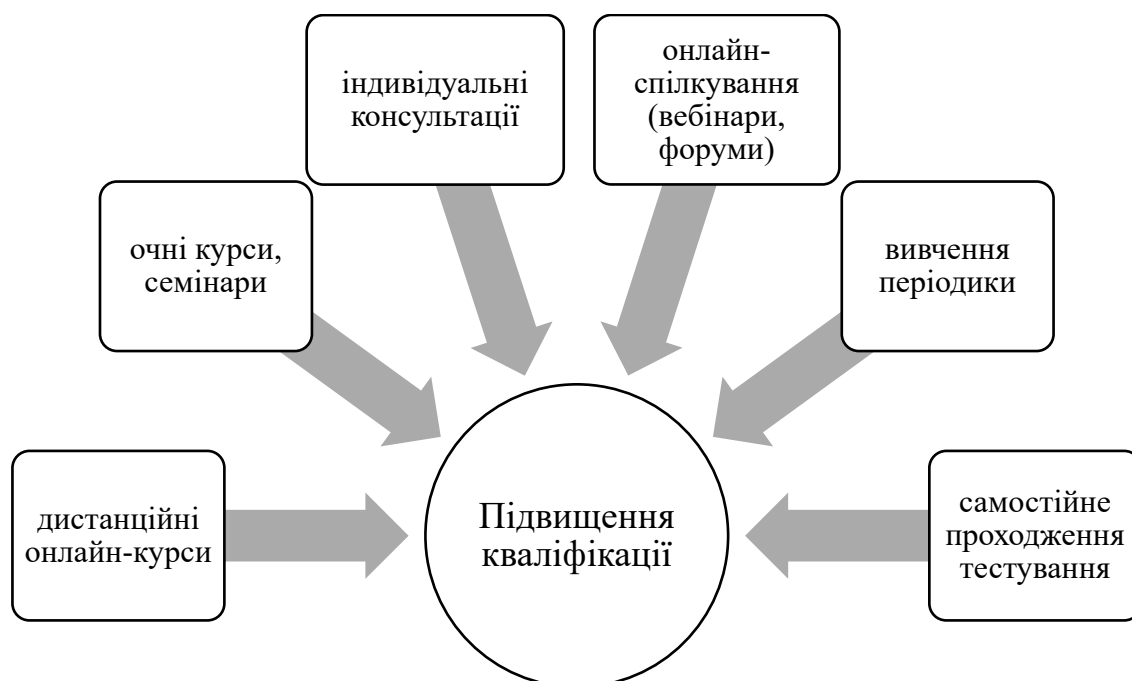


Рис. 3.7. Способи підвищення кваліфікації бухгалтерів

Джерело: власна розробка

Наприклад, для оцінки системи внутрішнього контролю організації бухгалтерського обліку виробничих запасів пропонується проводити тестування працівників облікового апарату. Приклад питань, які пропонуються для проведення оцінки організації бухгалтерського обліку й системи внутрішнього контролю наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Форма тестування для оцінки системи внутрішнього контролю

№ п/п	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня
		Так	Ні	
1	Чи ознайомлені Ви з основними методологічними принципами обліку лікарських засобів відповідно законодавства та до Наказу про облікову політику?			
2	Чи розроблений графік документообігу?			
3	Чи проводяться на підприємстві раптові інвентаризації лікарських засобів?			
4	Чи встигаєте Ви виконувати бухгалтерські процедури відповідно до своїх обов'язків за робочий день?			
5	Чи задовольняє Вас зміст типових первинних документів з обліку лікарських засобів?			
6	Чи задовольняє Вас програма бухгалтерського обліку, яка діє на підприємстві?			
7	Чи дієва система внутрішнього контролю на підприємстві?			
8	Чи надаєте Ви управлінському персоналу необхідну інформацію?			
9	Чи задовольняє Вас зміст типових первинних документів з обліку лікарських засобів?			
10	Чи є у Вас доступ до законодавчо-нормативної бази з обліку лікарських засобів?			
11	Чи проводять контрольні процедури щодо достовірності та повноти оприбуткування лікарських засобів?			
12	Чи здійснюєте Ви контрольні процедури у своїй роботі?			
13	Чи доводиться Вам витратити додатковий час для підготовки інформації для управлінського персоналу?			
14	Чи проводяться додаткові контрольні процедури перевірки достовірності інформації реєстрів обліку перед складанням фінансової звітності?			
15	Чи здійснюється контроль використання лікарських засобів за видами й місцем їх виникнення ?			
16	Чи є форми документів для узагальнення інформації бухгалтерського обліку лікарських засобів для передачі її управлінському персоналу?			
17	Чи проводяться перевірки достовірності інформації синтетичного та аналітичного обліку лікарських засобів ?			
18	Чи задовольняє Вас організація документального забезпечення обліку лікарських засобів?			

Отже, щоб легко справлятися з покладеними функціями та обов'язками працівникам бухгалтерії важливо проходити своєчасне навчання нових законодавчих тенденцій, актів, бухгалтерського програмного забезпечення. Підвищення кваліфікації бухгалтерів сприяє також:

- отриманню нової інформації про методики та способи ведення бухгалтерського обліку, у т.ч. сфери лікарських засобів;
- отриманню нової інформації про зміни в чинному законодавстві.

Все це дозволяє підвищити ефективність розрахунків, що проводяться, оптимізувати власний робочий процес і ефективність аналітики руху лікарських засобів у медичні установі КНП ММР «ЦПМСД №5»

Враховуючи нинішнє становище у країні та непередбачувані ситуації, для безперебійної роботи та своєчасного відображення господарських операції у бухгалтерському обліку рекомендується додатково конфігурацію програми мати не тільки у стаціонарному рішенні, а й мати доступ до неї в хмарному режимі, для дистанційної роботи працівників бухгалтерії.

З метою покращення документообігу та порядку обліку розрахунків з постачальниками рекомендується матеріали, що надійшли до складу, обліковувати в день їх фактичного надходження.

Також, для того, щоб інформація про лікарські засоби, що надійшли, потрапляла до бухгалтерії в найкоротші терміни (у день обробки накладних на складі та в день отримання рахунку-фактури підприємством), необхідно поліпшити схему документообігу, уникаючи простою документів на складах.

Зазначені вище рекомендації підвищать ефективність обліку лікарських засобів на підприємстві та покращать його результативність у фінансово-економічній діяльності КНП ММР «ЦПМСД №5».

ВИСНОВКИ

Кваліфікаційна робота виконана за практичними матеріалами діяльності Комунального некомерційного підприємства Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5», діяльність якого спрямована на забезпечення населення лікувальними заходами та наданням медичних послуг і передбачає використання лікарських засобів та медикаментів під час впровадження своєї діяльності. Розглянуто теоретичні та прикладні аспекти обліку та контролю лікарських засобів та отримано наступні результати.

1. Лікарські засоби є специфічною групою товарів, які використовуються для профілактики, діагностики, лікування або полегшення стану населення. Споживчі властивості лікарських засобів визначають їхні фізичні та хімічні характеристики, які впливають на їхню ефективність, безпеку та зручність використання для пацієнтів. Лікарські засоби є важливою складовою сучасної медицини та забезпечують лікування, профілактику та діагностику різних захворювань. З метою систематизації облікової інформації та формування показників фінансової звітності лікарські засоби відносять до оборотних активів. Проте у закладах охорона здоров'я є ще така група активів як лабораторні реактиви, стоматологічні матеріали, протезно-ортопедичні вироби, санітарні матеріали, які можуть бути віднесені й до МШП, або до МНМА. Лікарські засоби та медикаменти можна розглядати як товар через їхню призначеність для продажу та використання для здоров'я та медичного лікування.

2. Організація обліку медикаментів та лікарських засобів є важливою складовою управління медичними закладами та фармацевтичними підприємствами. Нормативне регулювання обліку лікарських засобів визначається законодавством кожної конкретної країни та національними стандартами, які регулюють фармацевтичну та медичну діяльність. Нормативне регулювання облікових операцій з надходження та використання лікарських засобів у закладах охорони здоров'я має деякі специфічні особливості, що зумовлені саме джерелом походження таких активів та їх використанням у

діяльності медичних установ Нормативно-правова база яка регулює облікове відображення операцій з формування запасів лікарських засобів та їх використання поділена між двома Міністерствами, що є дотичними до специфіки діяльності, зокрема:

- Міністерство Охорони Здоров'я – документи регламентують питання щодо надання ліцензії на право реалізації, сертифікації лікарських засобів, надання реєстру зареєстрованих торгових назв ліків та речовин та порядок здійснення діяльності, в тому числі ведення суворої звітності для певних груп товарів;

- Міністерство Фінансів України – документи регламентують питання щодо основних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, здійснення контрольних та аудиторських перевірок, справляння податкових зобов'язань за операціями з лікарськими засобами.

3. Оптимізація товарних операцій з лікарськими засобами - це процес покращення ефективності та продуктивності у всіх аспектах діяльності, пов'язаних з закупівлею, управлінням запасами лікарських засобів, їх продажем та реалізацією. Цей процес має на меті зниження витрат, підвищення прибутковості, покращення обслуговування клієнтів у закладах охорони здоров'я та створення конкурентної переваги на ринку медичного обслуговування та надання медичних послуг. Забезпечення ефективності системи управління лікарськими засобами у закладах охорони здоров'я передбачає максимальне наближення обсягу та асортименту товарних запасів до попиту (маркетинговий підхід); мінімізацію витрат на формування і зберігання лікарських засобів та медикаментів (логістичний підхід); Встановлення рівноваги між цільовими орієнтирами маркетингового і логістичного підходів забезпечує відповідний фінансовий ефект і створює сприятливі фінансові наслідки для закладів охорони здоров'я (фінансовий підхід).

4. Комунальне некомерційне підприємство Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги № 5» (КНП ММР «ЦПМСД №5») – медичний заклад, головною метою якого є впровадження діяльності у

сфері надання первинної медичної допомоги та здійснення управління медичним обслуговуванням населення, що постійно проживає в місті Миколаєві. Підприємство використовує широкий спектр лікарських засобів та медикаментів, джерелом походження яких є закупівля у постачальників, цільове фінансування та благодійні внески волонтерських організацій. КНП ММР "ЦПМСД №5" є учасником тендерних процедур. Досліджувана організація активно приймає участь у заходах у сфері охорони здоров'я. Комунальне некомерційне підприємство Миколаївської міської ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги №5», враховуючи його спрямованість на охорону здоров'я людей та надання медичних послуг, значно збільшило свої доходи від реалізації лікарських засобів та інші доходи, які визнані під час отримання цільових благодійних внесків та гуманітарної допомоги під час воєнного стану в Україні. Відбулося розширення матеріально-технічної ази організації, про що свідчить зростання вартості основних та оборотних активів.

5. Усі операції з придбання та використання лікарських засобів мають буди документально підтверджені та відображені в обліковій системі із застосування облікових документів та облікових реєстрів. Облік ліків та медичних виробів на складі є важливим елементом управління медичним закладом. Цей процес включає в себе реєстрацію, контроль та ведення документації про всі ліки та медичні вироби, які зберігаються на складі. лікарські засоби та медикаменти, придбані або отримані у вигляді благодійних внесків підприємством КНП ММР «ЦПМСД №5», надходять на його матеріальний склад (завгосп, головна медична сестра). Повний облік всіх матеріальних цінностей, як тих, що знаходяться на складі, так і тих, що в експлуатації, веде бухгалтерія підприємства. За результатом дослідження складського обліку виробничих запасів на КНП ММР «ЦПМСД №5», виявлено, що запаси підприємства, залежно їх від виду, зберігаються в спеціально відведених приміщеннях (складах, коморах), які обладнані ваговимірвальним обладнанням для забезпечення правильності підрахунку кількості прийнятих і відпущених товарно-матеріальних цінностей. Фактична наявність лікарських засобів та медикаментів у складі виробничих

запасів КНП ММР «ЦПМСД №5» з обліковими даними бухгалтерії підтверджується шляхом проведення інвентаризації, за результати якої складається Інвентаризаційний опис та Акт інвентаризації. Вся інформація щодо руху лікарських засобів, окремих виробничих запасів КНП ММР «ЦПМСД №5» систематизується в програмі автоматизованого обліку та відображується в оборотно-сальдових відомостях за окремими субрахунками товарно-матеріальних цінностей та джерел їх надходження і використання

6. Матеріальну базу медичної організації формують: лікарські засоби, вироби медичного призначення та медичне обладнання. Ефективне та раціональне управління діяльності закладами охорони здоров'я може бути організовано лише на підставі введення облікової системи зберігання лікарських засобів та медикаментів, що дозволятимуть ідентифікувати їх абсолютний товарний розмір та асортимент, а також створити інформаційне підґрунтя для його контролю. Ведення бухгалтерського обліку лікарських засобів та медикаментів у медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5» підпорядковано основним вимогам, які регламентовано для виробничих запасів НП(С)БО 9 «Запаси». Медична установа КНП ММР «ЦПМСД №5» при списанні лікарських засобів використовує метод оцінки ФІФО: лікарські засоби та інші виробничі запаси вибувають точно в тій самій послідовності, що й надходили до організації. Для відображення в обліку операцій з надходження та використання лікарських засобів використовуються окремі аналітичні субрахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси», а саме (місцевий бюджет): 201м/б, 202м/б, 205м/б; (благодійні): 201б, 202б, 209б; (центр): 201ц, 202ц, 209ц, 221ц; (НЗСУ): 202нзсу, 203нзсу, 205нзсу, 207нзсу, 209нзсу; (платні послуги): 202п/п, 205п/п, 209п/п. Носіями зведеного обліку КНП ММР «ЦПМСД №5» є оборотно-сальдові відомості, різні накопичувальні відомості, таблиці, в яких формуються підсумкові дані для потреб управління та складання різних форм звітності. Зокрема, у роботі КНП ММР «ЦПМСД №5» застосовується журнально-ордерна система обліку

7. За результати дослідження фінансових ресурсів та джерел їх формування КНП ММР «ЦПМСД №5» встановлено, що більша вартість приходить на основний капітал підприємства, який може бути представлений різноманітні медичними, адміністративними та побутовими об'єктами та обладнанням, які використовуються для надання медичних послуг та забезпечення ефективного функціонування закладу. До оборотних активів КНП ММР «ЦПМСД №5», як було зазначено у попередніх розділах, відносяться товарні запаси у вигляді лікарських засобів та медикаментів, а також грошові кошти. Основна частина отриманих доходів КНП ММР «ЦПМСД №5» формується за рахунок надання платних медичних послуг та продажу лікарських засобів та медикаментів. Проте в організації КНП ММР «ЦПМСД №5» доходи формуються ще за рахунок таких джерел: від медичного страхування, коли пацієнти або їхні страхові компанії оплачують послуги, які надаються закладом охорони здоров'я; доходи можуть надходити від благодійних фондів, спонсорів або пожертвувань, які надають фінансову підтримку для конкретних медичних програм або проектів; доходи від продажу додаткових послуг та додаткових товарів, таких як медичні прилади, ліки, медичні пристрої або товари для здоров'я та домашнього догляд. Отриманий у звітному періоді прибуток дозволяє збільшувати загальний нерозподілений прибуток організації, що у свою чергу сприяє зростанню власного капіталу. Власний капітал сформований саме за рахунок нерозподіленого прибутку та додаткового капіталу. Враховуючи результативні показники діяльності КНП ММР «ЦПМСД №5» забезпечило високий рівень прибутковості навіть у 2022 році, проте вже у 2023 році були понесені збитки.

8. Основною формою контролю стану та використання лікарських засобів у медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5» є інвентаризація фактичної наявності та цільового спрямування використання лікарських засобів. Для документального оформлення результатів інвентаризації ліків і медикаментів використовуються Інвентаризаційні описи. Окремі описи повинні бути складені для ліків і медикаментів, які: непридатні для використання; знаходяться в дорозі,

відвантажені та не оплачені, знаходяться на складах інших підприємств на відповідальному зберіганні. На підставі інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) бухгалтерія складає звіряльні відомості, де відображає всі виявлені розбіжності між даними обліку та фактичними даними проведеної інвентаризації

9. За результатом дослідження обліку лікарських засобів у медичній установі було виявлено деякі проблеми, наприклад, однією проблемою, якій слід приділити увагу, є наявність постійних нестач (надлишків) лікарських засобів. Для своєчасного відображення і контролю за рухом, фактичною наявністю лікарських засобів на підприємстві та відповідністю з даними бухгалтерського обліку є доцільним складати і затверджувати графік документообігу, з чітким його дотриманням. Проведене дослідження дозволяє констатувати, що серед проблем ведення обліку лікарських засобів у медичній установі КНП ММР «ЦПМСД №5» є відсутність або обмеженість бухгалтерського контролю за роботою завідувачем господарства, сестри-господарки. Дану проблему можна вирішити за допомогою перегляду організації внутрішнього контролю та розробки нового дієвого способу, наприклад: здійснення незапланованого моніторингу залишків лікарських засобів, організація фактичного, а не фіктивного контролю. Одним із основних заходів, що дозволяють покращити якість обліку на досліджуваному підприємстві – проведення внутрішньої перевірки із залученням кваліфікованих фахівців добре ознайомлених зі специфікою досліджуваного підприємства. Це дозволить провести всебічну оцінку фінансово-господарської діяльності КНП ММР «ЦПМСД №5». Враховуючи нинішнє становище у країні та непередбачувані ситуації, для безперебійної роботи та своєчасного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку рекомендується додатково конфігурацію програми мати не тільки у стаціонарному рішенні, а й мати доступ до неї в хмарному режимі, для дистанційної роботи працівників бухгалтерії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас О.П. Організація бухгалтерського обліку лікарських засобів і предметів медичного призначення в закладах охорони здоров'я. *Науковий огляд*. 2020. №3 (66).
2. Бабенко Л. В., Васильєва, В. Г., Коновалова, О. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління виробничими запасами. *Економічний простір*. 2021. № 166. С. 90-96. URL: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/166-16>
3. Безкоровайна, Л. Особливості обліку медичного кисню у закладах охорони здоров'я. *Економіка та суспільство*. 2022. Випуск 38. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-9>
4. Безкоровайна Л.В. Особливості обліку медикаментів у закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах. *Інфраструктура ринку*. 2021. Випуск 52. С. 168-174
5. Безкоровайна Л.В. Проблеми організації бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних підприємствах. *Приазовський економічний вісник*. 2019. Випуск 2 (13). С. 340-346
6. Бенько І.Д. Методика обліку фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я . *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 27. 121-125
7. Воронко, Р. М., Редченко, К. І., Бурдик, О. Ю. (2023). РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ТОРГОВЕЛЬНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ. *Підприємництво і торгівля*, (35), 11-20. URL: <https://doi.org/10.32782/2522-1256-2023-35-02>
8. Гбур З. Механізм та інструменти менеджменту медичного закладу комунального неприбуткового підприємства в умовах реформи охорони здоров'я. *Публічне урядування*. 2020. випуск 23 (3), С. 75-94. URL: [https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3\(23\)-75-94](https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3(23)-75-94)

9. Грицай О., Лішнянська І. Облікове забезпечення визначення собівартості наданих медичних послуг. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2023. Випуск 4. С. 358-373

10. Грищенко Оксана. Облік ліків та медичних виробів у закладах охорони здоров'я. URL: <https://medplatforma.com.ua/article/2217-oblk-lkv-ta-medvirobv-u-zakladah-ohoroni-zdorovya>

11. Даценко Г.В., Кудирко О.М. Контроль над обліком товарних операцій підприємств торгівлі фармацевтичної галузі та можливі шляхи його вдосконалення. *Причорноморські економічні студії*. 2021. Випуск 72-2. С. 139-145.

12. Дробязко С.І. Методичні аспекти фінансового обліку товарних запасів підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 1. С. 5-10

13. Ємець Т.В. Управління товарними операціями та товарними запасами

14. Канал MASTER:Бухгалтерія в YouTube. URL: <https://www.youtube.com/@MASTER-hp5fm> (дата звернення: 21.04.2024).

15. Калінська Т.А., Чебан Т.М. Комплексний аналіз ефективності управління товарними запасами у сфері роздрібної торгівлі *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. - 2019. - № 4(1). - С. 22-26.

16. Кудирко О.М. Особливості обліку та контролю товарних операцій фармацевтичної галузі в Україні. *Інфраструктура ринку*. 2020. Випуск 41. С. 302-306.

17. Кудирко О.М. Удосконалення контролю товарних запасів. Україна. *Ефективна економіка*. 2018. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6225>.

18. Левченко Н.М., Головань С.В. Удосконалення обліку медикаментів та лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. *Інноваційна економіка*. 2015. № 1. С. 198–202.

19. Лубенченко, О., Костирко, Р., Шульга, С., & Василюк, М. Формування облікової політики закладів охорони здоров'я в новітніх умовах їх

реформування. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. Випуск 5 (40), 167–177. URL: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v5i40.244919>

20. Методичні рекомендації з ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я: Наказ МОЗ від 09.09.2014 р. № 635. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text)

21. Митний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>

22. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>

23. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в підприємницькій сфері. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>

24. Нормативні документи МОЗ URL: <https://moz.gov.ua/dokumenty>

25. Обліково-аналітичне забезпечення в системі управління товарними операціями підприємства: Монографія / О. М. Кудирко та ін. Agenda Publishing House Ltd, London, United Kingdom, 2022. - 136 с.

26. Онищенко В. Платні медичні послуги: особливості надання. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7600-platn-medichn-poslugi>

27. Онищенко В. 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>

28. Оптимізація використання ресурсів медичного закладу URL: <https://imed.ua/management/optimizaciya-vikoristannya-resursiv-medichnogo-zakladu>

29. Офіційний сайт. КНП ММР «ЦПМСД №5» URL: <https://clarity-project.info/edr/35512883>

30. Офіційний сайт компанії IT-Enterprise. URL: www.masterbuh.com (дата звернення: 21.04.2023).

31. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій : Наказ Міністерства

фінансів України від 09.12.99р. № 1591. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah>

32. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, / Верховна Рада України. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua> (дата звернення 03.03.2024).

33. Подмешальська Ю.В., Парнюк О.В. Документальне забезпечення обліку товарних запасів на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 97-104

34. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.1996 № 116.

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон ВРУ від 16.07.99р. №996-XIV. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 19.03.2024).

36. Про лікарські засоби : Закон України від 04 квітня 1996 р. № 123/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 05.03.2024)

37. Про державні фінансові гарантії надання медичних послуг та лікарських засобів: Проект Закону України від 19.10.2017 № 6327

38. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 20.03.2024).

39. Про затвердження методичних рекомендацій бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.07 2007р. № 2 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07> (дата звернення: 13.03.2024).

40. Про затвердження переліку наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів : Закон України від 06.05.2000 № 770 (редакція станом на 23.07.2019). База даних «Законодавство України». URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/770-2> (дата звернення: 01.05.2020).

41. Розіт Т.В., Слюніна Т.Л. особливості обліку та аудиту в медичній сфері. Інфраструктура ринку. 2020. Випуск 43. С 450-454

42. Технічний регламент щодо медичних виробів : Постанова Кабінету міністрів України від 02 жовтня 2013 р. № 753. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/753-2013-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.03.2024).

43. Управлінський облік в медичній організації. URL: <https://imed.ua/management/upravlinskij-oblik-v-medichnij-organizacii>

44. Шмигель О. Особливості формування облікової політики підприємства в конкурентному середовищі. *Економічний дискурс*. 2021. Випуск 1-2. С. 66-73

45. Skrypnyk, M. I., Vyhivska, I. M., Grabchuk, I. L., & Hryhorevska, O. O. Ідентифікація фармацевтичних товарів в системі рахунків бухгалтерського обліку: проблеми гармонізації. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2018. Випуск 4 (27), 242–249. URL: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i27.154202>

ДОДАТКИ