

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

©2020 КРАСНІКОВА Н. Г.

УДК 657.471.65

JEL: I18; M41

Краснікова Н. Г. Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я

У статті розглянуто організаційний аспект ведення обліку доходів і витрат, а також проблематику ведення обліку доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я (КНП ОЗ). Розглянуто обліково-аналітичну інформацію як суспільно-економічний базис глобалізації бізнесу, що є актуальним в умовах посилення значення бухгалтерського обліку та звітності для подальшого розвитку економічної науки та практики. Досліджено сутність поняття «обліково-аналітичне забезпечення суспільних потреб», шляхи, форми та чинники його вдосконалення. Запропоновано напрями вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я та шляхи модернізації вдосконалення методології проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства є однією з головних передумов ефективного функціонування будь-якого підприємства та важливим елементом формування ефективних управлінських рішень. Метою обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ є забезпечення управлінського персоналу підприємства повною, своєчасною та достовірною інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень. Система обліку та звітності має бути сформована відповідно до прийнятих методологічних принципів і підходів щодо аналітичних досліджень, спрямованих на всебічний вплив на діяльність підприємства для забезпечення отримання прибутку та зміцнення його фінансових позицій на ринку. Визначено пріоритетні напрями вдосконалення принципів та методів проведення обліку та аудиту доходів і витрат КНП ОЗ; економічного аналізу для максимального задоволення потреб користувачів під час прийняття управлінських рішень щодо динамічного розвитку КНП ОЗ. Запропоновані напрями вдосконалення методології проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат дають змогу проводити оперативний аналіз і контроль доходів та витрат, а в майбутньому використовувати цю інформацію для прийняття ефективних рішень щодо функціонування комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я в довгостроковій перспективі.

Ключові слова: внутрішній аудит, обліково-аналітичне забезпечення, доходи, витрати, некомерційні підприємства, сфера охорони здоров'я.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-9-212-218>

Рис.: 4. **Бібл.:** 12.

Краснікова Наталія Григорівна – аспірантка кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, Харківський національний університет міського господарства ім. О. М. Бекетова (вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002, Україна)

E-mail: krasnikova1938@ukr.net

UDC 657.471.65

JEL: I18; M41

Krasnikova N. G. The Ways to Improve the Accounting-Analytical Provision of the Non-Profit Communal Healthcare Enterprises

The article examines the organizational aspect of accounting for incomes and expenses, as well as the problems of accounting for incomes and expenses of the non-profit communal healthcare enterprises (CNP HA). The accounting-analytical information is considered as the socio-economic basis of business globalization, which is relevant in the context of strengthening the value of accounting and reporting for the further development of economic science and practice. The essence of the concept of «accounting-analytical provision of social needs», ways, forms and factors of its improvement are researched. The directions of improvement of the accounting-analytical provision of the activities of the non-profit communal healthcare enterprises and ways to modernize the methodology of carrying out the internal audit of incomes and expenses are proposed. The accounting-analytical provision of the enterprise is one of the main prerequisites for the effective functioning of any enterprise and an important element of the formation of the efficient managerial decisions. The purpose of the accounting-analytical provision of the activities of the CNP HA is to provide the management staff of the enterprise with complete, timely and reliable information for the adoption of current and strategic managerial decisions. The accounting and reporting system should be formed in accordance with the adopted methodological principles and approaches to analytical researches aimed at a comprehensive impact on the activities of the enterprise to ensure profit and strengthen its financial position in the market. Priority directions for improving the principles and methods of accounting and auditing of incomes and expenses of CNP HA are defined; the same is considered with regard to the economic analysis to maximum satisfying the needs of users in making managerial decisions as to the dynamic development of the CNP HA. The proposed directions for improving the methodology for carrying out an internal audit of incomes and expenses allow for operational analysis and control of incomes and expenses, and in the future use this information to make effective decisions on the functioning of the non-profit communal healthcare enterprises in the long term perspective.

Keywords: internal audit, accounting-analytical provision, incomes, expenses, non-profit enterprises, healthcare.

Fig.: 4. **Bibl.:** 12.

Krasnikova Natalia G. – Postgraduate Student, Department of Financial and Economic Safety, Account and Audit, O. M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv (17 Marshala Bazhanova Str., Kharkiv, 61002, Ukraine)

E-mail: krasnikova1938@ukr.net

Обліково-аналітичне забезпечення виступає однією з основних передумов ефективного функціонування будь-якого підприємства та є важливим елементом при формуванні дієвих управлінських рішень. У період трансформації обліку з'являється безліч проблем щодо вивчення, узагальнення та вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я (КНП ОЗ) та методики проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат як основного чинника ефективного функціонування підприємства.

Значна кількість українських і зарубіжних учених займалися дослідженням обліково-аналітичного забезпечення підприємств та методикою його організації. Серед них С. Барановська [1], І. Гайдук [5], І. Колос [6], А. Пилипенко [9], І. Сардачук [11] та інші.

Питання організації обліково-аналітичного забезпечення комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я досліджували такі українські науковці, як Н. Гура [4], І. Бенько [2], Т. Гуренко [5] та інші.

Попри значну кількість досліджень і наукових праць, залишаються невирішеними питання щодо чіткої організації обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів та витрат КНП ОЗ, а саме: шляхів удосконалення процесу обліково-аналітичного забезпечення та узагальнення підходів до методики проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат.

Метою дослідження є розроблення рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства та модернізація методики проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат КНП ОЗ.

Сьогодні в Україні відбуваються медичні реформи, внаслідок яких безліч підприємств переходять до нової форми господарювання, змінюючи свій статус із державної установи на комунальне некомерційне підприємство. Саме

тому для керівної ланки підприємства постає питання щодо формування нової системи обліково-аналітичного забезпечення.

Актуальність дослідження пояснюється тим, що необхідність процесу вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ для прийняття управлінських рішень та вирішення економічних проблем підприємства зумовлена нинішнім станом національної економіки. Можливість використання облікової інформації КНП ОЗ для задоволення інформаційних потреб і прийняття економічних рішень з метою подальшого вирішення певних проблем і досягнення поставлених цілей забезпечується якісними властивостями самої облікової інформації. Аналізуючи міжнародний досвід і стандарти ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, можна виокремити окремі групи користувачів обліково-аналітичної інформації, а також класифікувати економічні проблеми та розробити можливі шляхи їх вирішення на основі отриманої обліково-аналітичної інформації [11].

Обліково-аналітичне забезпечення виступає процесом, що виконує інформаційну, облікову та аналітичну функції внаслідок взаємодії інформаційних потоків і складається з різних підсистем. Дана система поєднує в собі такі підсистеми, як облік, аудит і аналіз. Процес передачі інформації відбувається через взаємозв'язок інформаційних потоків, унаслідок чого користувачеві надходить якісна та достовірна обліково-аналітична інформація (рис. 1).

У цілому суть обліково-аналітичного забезпечення полягає в поєднанні облікових і аналітичних операцій для проведення аналізу та використання його результатів при формуванні рекомендацій для подальшого прийняття управлінських рішень.

Система обліково-аналітичного забезпечення відіграє одну з ключових ролей у функціонуванні системи управління підприємством, за-

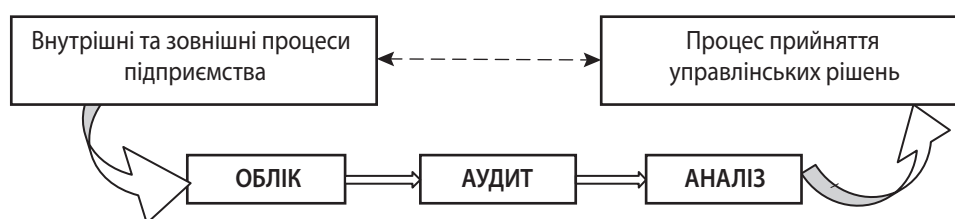


Рис. 1. Система обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ

Джерело: авторська розробка.

безпечуючи взаємодію різних рівнів управління та структурних підрозділів КНП ОЗ, вчасно реагуючи на можливі зовнішні та внутрішні зміни.

Основними компонентами системи обліково-аналітичного забезпечення є три взаємопов'язані між собою елементи, які формують необхідну інформацію відповідно до бажаних цілей. Система обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ і принципи її формування схематично зображено на рис. 2.

Обліково-аналітичне забезпечення діяльності КНП ОЗ має постійно вдосконалюватися, адже саме від нього залежить формування економічно вигідні ціни на послуги, які надає підприємство, що в подальшому сприятиме отриманню бажаного доходу. Без ефективно сформованого обліково-аналітичного процесу підприємство не зможе самостійно функціонувати на ринку. Саме тому по-

стає необхідність у вдосконаленні обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ [3].

На рис. 3 запропоновано можливі шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ, що в майбутньому зможе привести до покращення процесу обліку й максимально ефективної та прибуткової діяльності підприємства.

Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ сприятиме підвищенню якості облікової та аналітичної інформації, підготовці дієвих управлінських рішень із забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства та підвищенню стабільності його фінансово-господарської діяльності [11].

Методика проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат КНП ОЗ та їх відображення

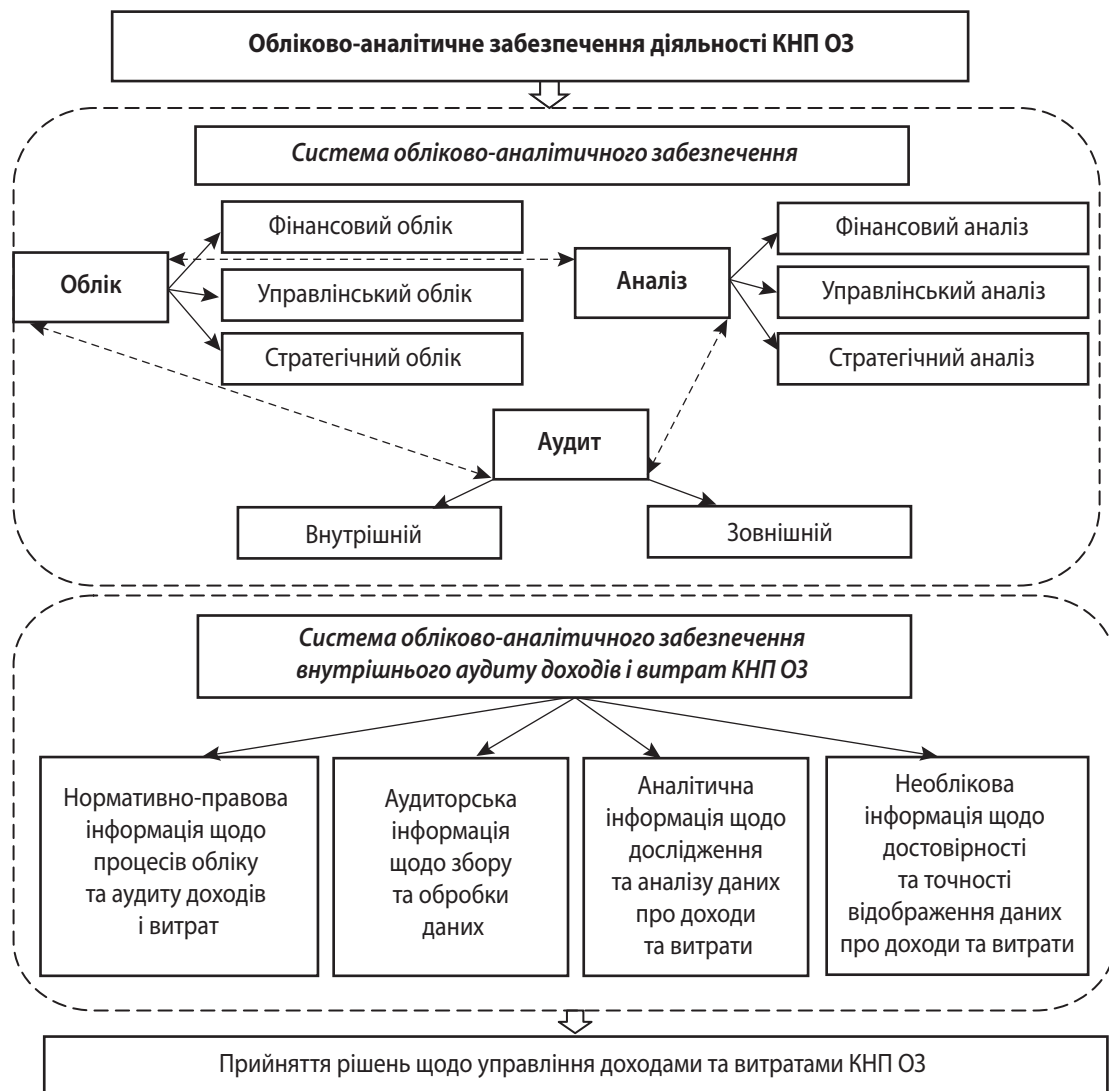


Рис. 2. Схематичне зображення обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ

Джерело: авторська розробка.

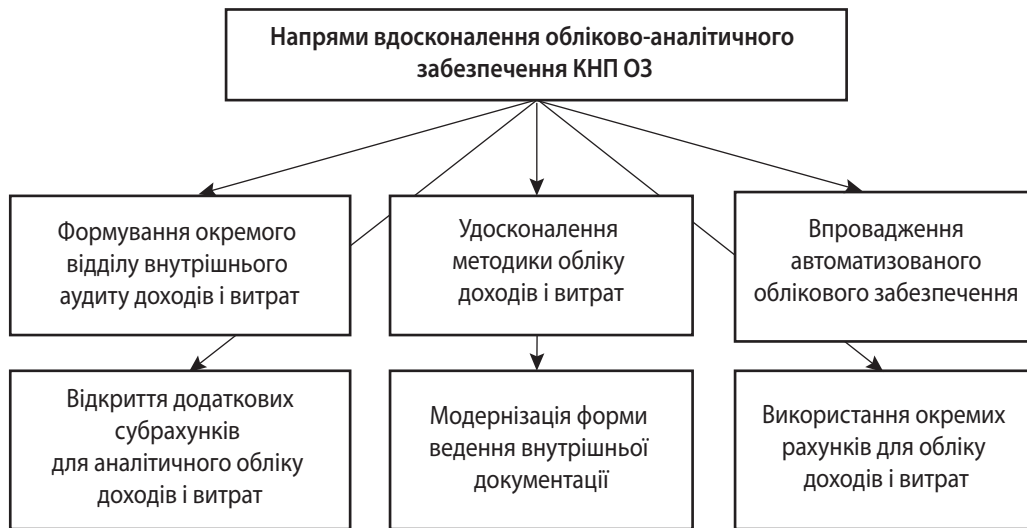


Рис. 3. Напрями вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення КНП ОЗ

Джерело: авторська розробка.

в бухгалтерському обліку знаходяться у П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10]. Доходи та витрати КНП ОЗ відображаються в обліку відповідно до принципів їх нарахування. Основною передумовою для отримання доходу є проведення підприємством попередніх витрат на реалізацію послуг.

Процес внутрішнього аудиту доходів і витрат проводиться з метою отримання достовірної експертної оцінки щодо виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди, у процесі її проходження та після завершення. Дану інформацію користувач може отримати внаслідок чітко спланованої системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ.

Для досягнення бажаного результату внаслідок проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат КНП ОЗ, а також задоволення потреб керівних кадрів в отриманні повної, достовірної інформації щодо стану доходів та витрат підприємства аудиторів слід перед проведенням процедури внутрішнього аудиту правильно обрати методику та розробити програму проведення внутрішньої аудиторської перевірки доходів і витрат КНП ОЗ.

При розробці програми проведення внутрішньої аудиторської перевірки доходів і витрат необхідно проаналізувати особливості систем обліково-аналітичного забезпечення, специфіку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємстві.

Ефективно організований облік і контроль грошових потоків є основними функціями

управління доходами та витратами КНП ОЗ. Саме тому для покращення облікового процесу КНП ОЗ доцільно було б ввести та використовувати такі рахунки, як 77 «Доходи для потреб управління» та 78 «Доходи в податкових розрахунках». Рахунок 77 «Доходи для потреб управління» слід призначити для узагальнення інформації про доходи від різних видів діяльності для потреб управління. Рахунок 78 «Доходи в податкових розрахунках» слід використовувати для узагальнення інформації про доходи від різних видів діяльності відповідно до потреб податкових розрахунків.

Таким чином, для вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення доходів і витрат КНП ОЗ доцільно ввести нові субрахунки 706 «Дохід від реалізації поточних медичних активів та медичної продукції» та 713 «Дохід від зміни вартості та первісного визнання поточних медичних активів та медичної продукції».

Запропонована методика обліку доходів та витрат сприятиме зменшенню витрати часу на контроль, аналіз і планування доходу. Дана методика передбачає, що інформація, накопичена на рахунках 77 та 78, не впливатиме на величину визначення фінансового результату, оскільки ці рахунки є лише транзитними для відображення доходу підприємства та забезпечення інформацією управлінського персоналу.

На *рис. 4* наведено схему закриття рахунків доходів і витрат на фінансові результати КНП ОЗ.

Витрати є досить важливим компонентом бухгалтерського обліку та аудиту на підприєм-

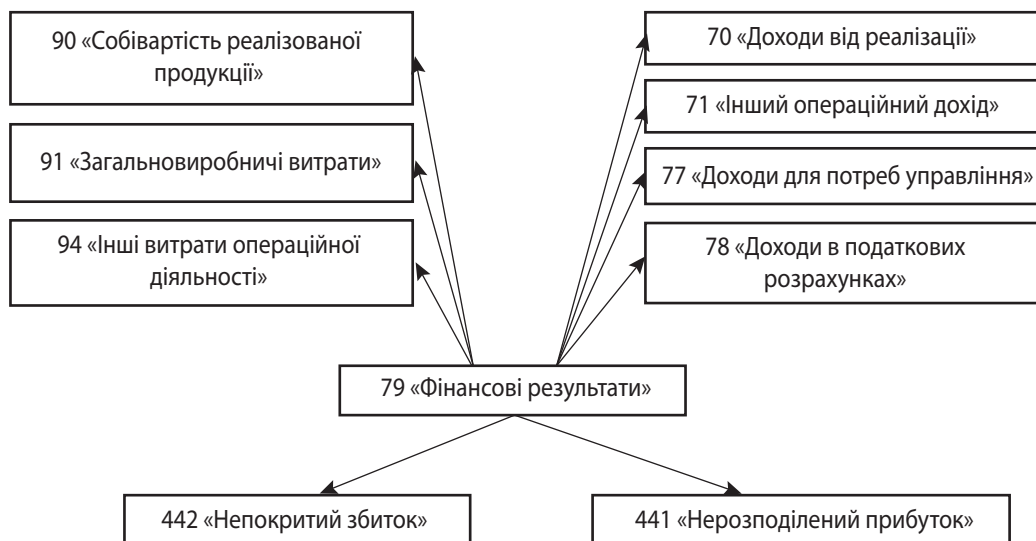


Рис. 4. Схема облікового відображення процесу формування фінансових результатів КНП ОЗ

Джерело: авторська розробка.

стві, а особливо у сфері комунальних некомерційних підприємств, де облік витрат може здійснюватися різними способами. Комунальне підприємство має змогу самостійно обирати оптимальний варіант, який би найкраще задовольняв інформаційні потреби КНП ОЗ щодо витрат [7].

КНП ОЗ має змогу самостійно вводити в облік додаткові субрахунки та проводити аналітичні рахунки, з урахуванням специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю. За допомогою деталізації рахунків обліку доходів і витрат КНП ОЗ матиме можливість проведення аналізу, оцінки та планування витрат з урахуванням можливих ризиків, що виникають у процесі функціонування підприємства та планування подальшої економічної вигоди.

Важливою передумовою в організації обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ є визначення бажаних об'єктів обліку. У такому випадку постає необхідність виділення таких об'єктів обліку й аналізу, як: центри відповідальності, стратегії, цілі, процеси, чинники зовнішнього конкурентного середовища [12]. Такий підхід є доцільним і може забезпечити раціональне поєднання свободи в діях КНП ОЗ і централізованого керівництва внаслідок організації обліку та фінансової звітності на підприємстві.

Таким чином, найоптимальнішим варіантом буде сформувати єдину дієву обліково-аналітичну систему, яка поєднуватиме в собі інформацію, отриману з різних джерел, забез-

печить формування фінансових показників про внутрішні та зовнішні процеси КНП ОЗ, а також скоординує отримані інформаційні потоки.

Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП ОЗ та процесу внутрішнього аудиту доходів та витрат КНП ОЗ надає можливість:

- ✦ покращити рівень якості обліково-аналітичної інформації та інформаційних потоків;
- ✦ сформувати достовірну та точну інформацію для прийняття управлінських рішень;
- ✦ підготувати ефективні та дієві управлінські рішення для забезпечення стабільного функціонування та подальшого розвитку підприємства;
- ✦ забезпечити стабільність фінансово-господарської діяльності КНП ОЗ [12].

Отже, наявність чіткої системи обліково-аналітичного забезпечення та ефективного процесу внутрішнього аудиту доходів і витрат КНП ОЗ зможе забезпечити необхідний рівень функціонування облікової системи, сприятиме успішному розвитку підприємства та досягнення стабільності на ринку України.

ВИСНОВКИ

Процес удосконалення методики проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат КНП ОЗ відіграє важливу роль у формуванні обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства.

Обліково-аналітичне забезпечення діяльності КНП ОЗ має особливе місце у формуванні та прийнятті управлінських рішень щодо подальшої діяльності підприємства та забезпечення максимального прибутку. Обліково-аналітичне забезпечення виступає складовою інформаційного забезпечення управління підприємством і надає можливість вирішувати функціональні завдання, забезпечувати необхідною та достовірною інформацією щодо господарських процесів, інформаційних потоків та взаємозв'язків між ними.

Запропоновані шляхи вдосконалення методики дають змогу проводити оперативний аналіз і контроль доходів і витрат, а в подальшому – використовувати дану інформацію для прийняття дієвих рішень щодо функціонування КНП ОЗ у довгостроковій перспективі.

Практичне застосування даної методики передбачає внесення змін у робочий «План рахунків» та спрямування подальших досліджень на вдосконалення ведення обліку на підприємствах даної галузі та забезпечення належного рівня функціонування КНП ОЗ. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Барановська С. П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід'ємна складова управління підприємством // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук. праць / відп. ред. О.Є. Кузьмін. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2012. С. 8–11.
2. Бенько І. Д., Бенько В. С. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ. *Інноваційна економіка*. 2012. № 9. С. 272–276. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/15734/1/Організація%20обліку%20та%20контролю%20фінансових.pdf>
3. Гайдук І. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Економічний вісник університету*. 2016. Вип. 28/1. С. 33–40.
4. Гура Н. О. Неприбуткові організації в Україні: особливості діяльності та класифікація. *Економіка України*. 2012. № 8. С. 23–31.
5. Гуренко Т. О., Дерев'яно С. І., Липова А. С. Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2013. Вип. 10. Ч. 3. С. 204–210.
6. Колос І. В., Радіонова Н. Й. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип. 1. С. 126–140. URL: https://knutd.edu.ua/publications/pdf/Ukrainian_editions/Kolos20150521.pdf

7. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Бескоста Г. М. Організація і методика аудиту : навч.-метод. посіб. Запоріжжя : ЗДІА, 2015. 190 с.
8. Петренко С. М. Методологічні підходи до здійснення процесу внутрішнього аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 7. С. 37–41.
9. Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія. Харків : Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.
10. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
11. Сардачук І. І. Обліково-інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2009. Вип. 647 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 510–515. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2956/1/89.pdf>
12. Шигун М. М., Гаргола Ю. Г. Стан розвитку вітчизняних систем обліку, контролю та управління: експертні оцінки аудиторів-практиків. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 1. С. 245–259.

Науковий керівник – Гордієнко Н. І., кандидат економічних наук, професор кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова

REFERENCES

- Baranovska, S. P. "Oblikovo-analitychne zabezpechennia yak nevidiemna skladova upravlinnia pidpriemstvom" [Accounting and Analytical Support as an Integral Part of Enterprise Management]. In *Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, 8-11. Lviv: Vyd-vo Lvivskoi politekhniki, 2012.
- Benko, I. D., and Benko, V. S. "Orhanizatsiia obliku ta kontroliu finansovykh resursiv biudzhetykh ustanov" [Organization of Accounting and Control of Financial Resources of Budgetary Institutions]. *Innovatsiina ekonomika*. 2012. <http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/15734/1/Організація%20обліку%20та%20контролю%20фінансових.pdf>
- Haiduk, I. S. "Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia ekonomichnoiu bezpekoiu pidpriemstva" [Registration-Analytical Providing of Management Economic Security of Enterprise]. *Ekonomichniy visnyk universytetu*, no. 28/1 (2016): 33-40.
- Hura, N. O. "Neprybutkovi orhanizatsii v Ukraini: osoblyvosti diialnosti ta klasyfikatsiia" [Non-profit Organizations in Ukraine: Features of Activity and Classification]. *Ekonomika Ukrainy*, no. 8 (2012): 23-31.
- Hurenko, T. O., Derevianko, S. I., and Lypova, A. S. "Teoretychni osnovy formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia" [Theoretical

- Bases of Formation of Accounting and Analytical Management Support]. *Ekonomichni nauky. Seriya «Oblik i finansy»*, vol. 3, no. 10 (2013): 204-210.
- Kolos, I. V., and Radionova, N. I. "Vnutrishnii audyt yak instrument pidvyshchennia efektyvnosti diialnosti pidpriemstva" [The Internal Audit as a Tool to Improve the Efficiency of Enterprise]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*. 2013. https://knutd.edu.ua/publications/pdf/Ukrainian_editions/Kolos20150521.pdf
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
- Makarenko, A. P., Melikhova, T. O., and Beskosta, H. M. *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and Methods of Audit]. Zaporizhzhia: ZDIA, 2015.
- Petrenko, S. M. "Metodolohichni pidkhody do zdiisнення protsesu vnutrishnyoho audytu" [Methodological Approaches to the Internal Audit Process]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 7 (2011): 37-41.
- Pylypenko, A. A., Dzyobko, I. P., and Pysarchuk, O. V. *Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpriemstv ta yikh obiednan* [Formation of Accounting and Analytical Support for Cost Management of Enterprises and Their Associations]. Kharkiv: Vyd. KhNEU, 2011.
- Sardachuk, I. I. "Oblikovo-informatsiine zabezpechennia vnutrishnyohospodarskoho kontroliu" [Accounting and Information Support of Internal Control]. *Visnyk natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnikha»*. 2009. <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2956/1/89.pdf>
- Shyhun, M. M., and Harhola, Yu. H. "Stan rozvytku vitchyznianskykh system obliku, kontroliu ta upravlinnia: ekspertni otsinky audytoriv-praktykiv" [The State of Development of Domestic Accounting, Control and Management Systems: Expert Assessments of Practicing Auditors]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 1 (2016): 245-259.