

*Китайчук Т.Г., к.е.н., доцент,  
доцент кафедри обліку та оподаткування,  
Вінницький торговельно-економічний інститут  
Київського національного торговельно-економічного університету*

## ОБЛІКОВІ ПРОБЛЕМИ АВТОНОМІЗОВАНИХ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

### ACCOUNTING PROBLEMS OF AUTONOMOUS HEALTHCARE INSTITUTIONS

**Анотація** У статті досліджено особливості бухгалтерського обліку автономізованих закладів охорони здоров'я. Здійснено порівняння нормативної бази регулювання бухгалтерського обліку в бюджетній установі та на комерційному підприємстві. Виявлено особливості формування та затвердження наказу про облікову політику комунальних некомерційних підприємств.

**Ключові слова:** автономізація, бухгалтерський облік, комунальне некомерційне підприємство, облікова політика, наказ про облікову політику.

**Abstract.** The features of accounting of autonomous health care institutions are investigated in the article. The normative base of accounting regulation in the budgetary institution and at the commercial enterprise is compared. The peculiarities of formation and approval of the order of accounting policies of communal non-profit enterprises are revealed.

**Keywords:** autonomy, accounting, communal non-profit enterprise, accounting politics, the order of accounting politics.

*Постановка проблеми.* Автономізація закладів охорони здоров'я України є однією з найнагальніших тем медичного сьогодення. Автономізація передбачає, що заклади охорони здоров'я можуть набувати статусу некомерційного комунального підприємства.

Кількість автономізованих закладів щоденно зростає. Станом на 1 грудня 2019 року загальна кількості медичних закладів України, які надають спеціалізовану медичну допомогу, складає 1698 із них уже автономізовані 1286, тобто 75,7%, а в процесі автономізації перебуває 249 закладів [1]. Концепція сучасної медичної реформи передбачає зміну старої, успадкованої від СРСР командно-адміністративної моделі фінансування системи охорони здоров'я, на контрактну.

Перехід на нові умови фінансування є необхідним кроком для впровадження медичної реформи на первинному рівні надання медичної допомоги. За таких умов для закладів охорони здоров'я змінюється законодавче поле, умови діяльності, а також бухгалтерський облік та звітність. Саме ці проблеми обумовлюють актуальність обраної теми дослідження.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Проблематика бухгалтерського обліку неприбуткових організацій знаходиться у сфері інтересів таких вітчизняних науковців, як Безкоровайна Л.В. [2], Гудзенко Н.М. [3], Маренич Т.Г. [4], Коваль Л.В. [5], Черкашина Т.В. [6]. Однак новостворені заклади охорони здоров'я – комунальні некомерційні підприємства (далі – КНП) мають свою специфіку діяльності. Багато

специфічних аспектів організації обліку КНП залишилися поза увагою вітчизняних вчених-економістів. Отже, облікові проблеми закладів охорони здоров'я в умовах реформування галузі потребує подальших досліджень.

*Формування цілей статті.* Метою статті є дослідження та вдосконалення організації бухгалтерського обліку автономізованих закладів охорони здоров'я.

*Виклад основного матеріалу.* Верховна Рада України 6 квітня 2017 р. прийняла Закон України № 2002 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я» (далі – Закон № 2002) [7]. Нормативний акт запровадив автономізацію медичних закладів. Закон прийнято з метою реформування фінансування закладів охорони здоров'я, яким передбачено перехід від фінансування ліжко-місця до фінансування медичної послуги для конкретного пацієнта.

Отже, щоб отримати гроші за новою системою фінансування, державний або комунальний медичний заклад має змінити статус із бюджетної установи на комунальне некомерційне підприємство (КНП) – автономізуватися. Тоді його послуги будуть оплачуватися Національною службою здоров'я України (далі – НСЗУ) залежно від кількості наданих консультацій і пролікованих випадків (на первинному ринку – за кількість поданих декларацій пацієнтів). Закладам охорони здоров'я, які не автономізуються до 2020 року, не варто розраховувати на належну оплату з бюджету держави. НСЗУ стане єдиним замовником медичних послуг і єдиним платником у системі.

Перетворення закладів охорони здоров'я у КНП передбачає зміну підходів до планування їх діяльності, обліку та звітності. Перетворившись на суб'єкт господарювання заклад охорони здоров'я зобов'язаний дотримуватись порядку планування та звітності, передбаченої для суб'єктів господарювання, який відрізняється від планування та звітності бюджетних установ.

Одним із таких питань є зміна системи бухгалтерського обліку, оскільки КНП уже не є розпорядниками бюджетних коштів, а є їх одержувачами. А набуття статусу комунального підприємства надає їм більшої самостійності у прийнятті управлінських рішень. Отже, перед КНП постає завдання побудови нової системи бухгалтерського обліку, яка буде відповідати їхньому новому статусу [2].

Автономізованим закладам охорони здоров'я дозволяється мати відокремлене майно (у тому числі кошти), закріплене за ними на праві оперативного управління, самостійний баланс, самостійно затверджувати штатний розпис, мати рахунки в установах банків, печатки.

Відповідно до цивільного законодавства юридична особа припиняє свою діяльність з дня внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань запису про її припинення, а створеною вважається юридична особа з дня її державної реєстрації (ст. 104 Цивільного кодексу України). Тобто дата внесення відповідного запису до Реєстру є датою державної реєстрації КНП. Тому, саме з цієї дати новоствореному закладу охорони здоров'я необхідно організувати та вести бухгалтерський облік за правилами, встановленими для комерційних підприємств, а не для бюджетних установ.

В залежності від об'єму діяльності КНП, ведення бухгалтерського обліку можна організувати в одній із наведених нижче форм:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідальним за організацію ведення бухгалтерського обліку є керівник підприємства. Реформоване КНП має перейти на стандарти бухгалтерського обліку і план рахунків, якими комерційні підприємства керуються ще з 2000 року. Саме тому головний лікар, або директор (зазначається у статуті установи) має видати наказ, яким зобов'язати відповідальну особу, починаючи з певної дати, здійснювати ведення бухгалтерського обліку відповідно до Наказу Мінфіну від 30.11.1999 р. №291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування». Від цього моменту всі майбутні операції, події підприємства необхідно відображати відповідно до зазначеного плану рахунків.

Зазвичай, перехідний період, який може тривати 2-3 міс, залежно від обсягу інформації, яку необхідно перенести з одного плану рахунків на інший. Закладам охорони здоров'я така ситуація є знайомою, адже з 1 січня 2017 року всі бюджетні установи уже здійснювали перехід з одного плану рахунків на інший. До здійснення реорганізації бухгалтерський облік у медичних закладах здійснювався згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі».

Реформованим медзакладам нормативні документи дають більше свободи. Свій вибір керівництво КНП відображає в обліковій політиці, яка має визначити основні правила роботи бухгалтерії після автономізації. У практикуючих бухгалтерів виникає багато питань щодо організації та ведення бухгалтерського обліку в КНП, логічно виникають запитання: як далі злагоджено працювати з новими нормативними документами, як побудувати в підприємстві систему, що забезпечить дотримання єдиної методології ведення бухгалтерського обліку тощо

Головне призначення облікової політики полягає у виборі найбільш вигідних для кожного конкретного підприємства методів обліку, що дозволяють на їх основі скласти якісну, достовірну та зрозумілу для користувачів фінансову звітність.

Поняття «облікова політика» знайоме і бюджетним установам, і комерційним підприємствам будь-якої організаційно-правової форми. Однак її елементи для кожного з них дещо відрізняються. Так основним документом, який допомагає бухгалтеру комерційного підприємства впоратися з цим завданням, є Методичні рекомендації №635 [8]. Облікова політика бюджетної установи формується з урахуванням вимог Положення № 1213 [9]. Лише після того, як бухгалтер ґрунтовно ознайомиться з цими документами, слід переходити до складання проекту наказу про облікову політику. Тобто облікова політика автономізованих КНП буде містити деякі елементи як у бюджетної установи, а деякі – абсолютно нові.

Слід пам'ятати, що формування облікової політики підприємства за конкретним питанням полягає у виборі одного варіанта з декількох – альтернативних, запропонованих П(С)БО та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку. Тому із

запропонованих варіантів слід обрати той, який найповніше відображає специфіку господарської діяльності КНП.

Пам'ятаємо, що за організацію бухгалтерського обліку відповідає керівник КНП, тому саме він має підписати наказ про облікову політику.

Керівник затверджує проект наказу, який після цього слід вважати офіційним документом і доводить під підпис до відома всіх керівників структурних підрозділів, працівників бухгалтерської (фінансово-економічної) служби, матеріально відповідальних осіб.

З практики відомо, що серед бухгалтерів існує думка, що оновлену облікову політику має затверджувати місцева влада, адже вона є фактичним власником КНП. Положення №1213 вимагає: «Облікова політика підприємств державного, комунального секторів економіки визначається у розпорядчому документі, який приймається підприємством і погоджується органом, до сфери управління якого воно належить, або уповноваженим органом відповідно до установчих документів», однак більшість підприємств, як правило, не узгоджує свої облікові політики з власниками. Місцева влада буде затверджувати наказ про облікову політику в тому випадку, якщо цього вимагає статут КНП. В інших випадках буде достатньо підпису керівника медичного закладу.

Якщо відповідно до установчих документів КНП затвердження місцевою владою документа є необхідним затверджений наказ офіційно надсилають власнику або уповноваженому ним органу для узгодження. Офіційне відправлення на узгодження для контролюючих органів свідчитиме при перевірках контролюючими органами про те, що керівник установи виконує свої функції.

Перевидавати наказ про облікову політику щороку не потрібно.

Національні положення бухгалтерського обліку містять прямі вказівки, що вважати зміною облікової політики, а що ні. Отже, зміною облікової політики вважається: перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку; зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку [3].

У разі внесення до облікової політики змін, які суттєво впливають на її зміст або за обсягом охоплюють більшу частину тексту, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції. Не заборонено щороку видавати наказ про облікову політику (на підтвердження її незмінності), доповнивши його нововведеними нормами.

*Висновки.* Більшість (75,7%) закладів охорони здоров'я, які надають первинну медичну допомогу, вже автономізувалися і змінили свій статус із бюджетної установи на КНП. Для автономізованих закладів охорони здоров'я змінюється законодавче поле, умови діяльності, а також бухгалтерський облік та звітність.

Перетворившись на суб'єкт господарювання заклад КНП зобов'язане дотримуватись порядку планування та звітності, передбаченої для суб'єктів господарювання.

Реформованим медзакладам нормативні документи дають більше свободи. Свій вибір керівництво КНП відображає в обліковій політиці, яка має визначити основні правила роботи бухгалтерії після автономізації. Наказ про облікову політику:

1. не повинен суперечити нормативно-правовим актам щодо ведення бухгалтерського обліку;
2. приймається на весь час діяльності підприємства;

3. наказом підприємство керується з моменту його реєстрації та до моменту його ліквідації;

4. можна затверджувати на кожен звітний рік, це не буде порушенням;

5. повинен вступати в дію з перших робочих днів нового звітного року.

Відповідальність за дотримання облікової політики покладається на керівника КНП.

#### Список використаних джерел

1. Національна служба здоров'я України. URL: <https://nszu.gov.ua/e-data/dashboard/stan-avtonomizaciyi-zakladiv-yaki-nadayut-specializovanu-med>

2. Безкоровайна Л.В. Проблеми організації бухгалтерського обліку в комунальних некомерційних підприємствах. URL: [http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/2\\_13\\_uk/58.pdf](http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/2_13_uk/58.pdf)

3. Китайчук Т.Г., Гудзенко Н.М. Актуальні питання облікової політики бюджетної установи в умовах дії Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 4. С. 104-117. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp\\_2018\\_4\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2018_4_11).

4. Коваль Л.В., Платковська О.В. Проблеми формування облікової політики в бюджетних установах. *Економічні студії: науково-практичний економічний журнал*. 2016. № 2(10). С.118-122.

5. Маренич Т.Г. Особливості формування облікової політики. *Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи*: мат. ІХ міжнар. наук.-прак. конф. (присвяченої пам'яті професора Мазнева Г.Є.). м. Харків: ХНТУСГ, 2018. С. 28-32.

6. Черкашина Т.В. Формування облікової політики у бюджетних установах: проблеми та їх вирішення. URL: <http://dSPACE.oneu.edu.ua>.

7. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я: Закон України від 06.04.17 р. № 2002-VIII. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2002-19>

8. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/MF13052>

9. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності: наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213. URL: [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/RE13238.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/RE13238.html)