

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

Безкоровайна Л.В.
*кандидат економічних наук, доцент,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця*

Bezkorovaina Lydia
*PhD in economics, assistant professor,
Docent of The Department of Accounting and Business Consulting
Semen Kuznets Kharkiv National University of Economics*

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

PROBLEMS OF ACCOUNTING ORGANIZATION IN COMMUNAL NON-PROFIT ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

Розглянуто особливості зміни системи обліку в закладах охорони здоров'я під час їх реорганізації з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства. Здійснено порівняння нормативної бази з регулювання бухгалтерського обліку в бюджетній установі та на підприємстві, а також відображення в обліку бюджетної установи і комунального некомерційного підприємства руху необоротних активів, їхнього впливу на власний капітал закладу. Визначено особливості обліку витрат у реорганізованих закладах охорони здоров'я, можливі варіанти такого обліку з урахуванням чинної нормативної бази. Розглянуто групування витрат, необхідне для визначення собівартості наданих медичних послуг, а також визначено можливі бази розподілу накладних витрат для визначення повної собівартості послуги. Визначено необхідність використання комунальними некомерційними підприємствами журнальної форми обліку замість меморіальної, яку використовують бюджетні установи. Надано рекомендації щодо вдосконалення регістру бухгалтерського обліку, призначеного для обліку витрат підприємства.

Ключові слова: бюджетна установа, комунальне некомерційне підприємство, власний капітал, необоротні активи, витрати, регістри обліку.

АННОТАЦІЯ

Рассмотрены особенности изменения системы учета в учреждениях охраны здоровья при их реорганизации из бюджетных учреждений в коммунальные некоммерческие предприятия. Проведено сравнение нормативной базы по регулированию бухгалтерского учета в бюджетном учреждении и на предприятии, а также отражение в учете бюджетного учреждения и коммунального некоммерческого предприятия движения необоротных активов, их влияния на собственный капитал организации. Определены особенности учета расходов в реорганизованных учреждениях здравоохранения, возможные варианты такого учета с учетом действующей нормативной базы. Рассмотрена группировка затрат, необходимая для определения себестоимости предоставляемых медицинских услуг, а также определены возможные базы распределения накладных расходов для определения полной себестоимости услуг. Определена необходимость использования коммунальными некоммерческими предприятиями журнальной формы учета вместо мемориальной, которую используют бюджетные учреждения. Даны рекомендации по совершенствованию регистра бухгалтерского учета, предназначенного для учета расходов предприятия.

Ключевые слова: бюджетное учреждение, коммунальное некоммерческое предприятие, собственный капитал, необоротные активы, расходы, регистры учета.

ANNOTATION

The peculiarities of changes in the accounting system in health care institutions during their reorganization from budget institutions into communal non-profit enterprises are considered. The comparison of the regulatory framework for accounting in the budgetary institution and the enterprise, as well as the accounting of the budgetary institution and utility non-profit enterprise of the movement of non-current assets, their influence on the equity capital of the institution is made. The peculiarities of the definition and procedure of formation of the paid capital of a budgetary institution and the authorized capital of a municipal non-profit enterprise are considered. The features of cost accounting in reorganized health care institutions are determined, possible variants of such accounting taking into account the current normative base. The expediency of accounting for expenses with the use of the class of accounts 8 «Element expenses» is substantiated. Only the account class 9 «Expenses» or the simultaneous use of both classes of accounts. The grouping of expenses necessary for determination of the cost of the provided medical services is considered, and also possible bases of distribution of overhead costs are defined for definition of the full cost of the service. The necessity of utilizing non-profit non-profit enterprises using journalistic forms instead of memorials, which is used by budget institutions, is determined, since it is the forms of the journals that take into account the correspondence of the accounts made by the enterprises in accordance with the Instruction on the Application of the Accounts Plan and also allows to calculate the amounts necessary to fill in the corresponding lines of the forms of financial statements, which make up the enterprise. The recommendations on improving the accounting register intended for accounting of expenses of the enterprise are given. A new approach for defining the forms of financial reporting, which should be drawn up and provided by a utility non-profit enterprise, considering the category to which it belongs according to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", is considered.

Key words: budgetary institution, utility non-profit enterprise, equity, non-current assets, expenses, accounting registers.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи прак-

тичними завданнями. Як відомо, в Україні триває медична реформа. Більшість закладів охорони здоров'я, які надають первинну медичну допомогу, вже реорганізувалися і змінили свій статус із бюджетної установи на комунальне некомерційне підприємство (далі – КНП). У цьому році й заклади, які надають вторинну медичну допомогу, також поступово змінюють свій статус. Тож для працівників управлінської ланки – головного лікаря, головного бухгалтера, фахівців юридичної, економічної та кадрової служб – з'являється безліч проблемних питань, пов'язаних із реорганізацією їхніх закладів. 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.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Питання організації бухгалтерського обліку неприбуткових організаціях досліджували такі вітчизняні вчені, як Н. Гура [1], І. Журавська [2], О. Ключник [3], В. Смердов [4], Л. Солошенко [5]. Однак заклади охорони здоров'я – КНП мають певну специфіку діяльності, пов'язану з наданням медичних послуг, з отриманням фінансування як від Національної служби здоров'я України, так і з місцевих бюджетів на виконання програм із розвитку медицини, що має бути враховано під час розроблення облікової політики та організації облікового процесу.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розроблення рекомендацій щодо організації і ведення бухгалтерського обліку КНП з урахуванням: існуючих законодавчих обмежень для підприємств; специфіки послуг, які вони надають; фінансування діяльності цих підприємств; складності зміни облікових підходів, притаманних бюджетним установам, на ті, що повинні використовувати підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. До реорганізації заклади охорони здоров'я були розпорядниками бюджетних коштів, тож система їх обліку регламентувалася саме нормативними документами, які стосуються бюджетних установ. Після реорганізації заклади охорони здоров'я отримали статус підприємств, а тому мусять вести бухгалтерський облік уже за нормативними документами, дія яких поширюється на підприємства. У табл. 1 наведено порівняння нормативних документів, які регламентують ведення обліку у бюджетних установах та на підприємствах.

Це не всі нормативні документи, а лише основні, але вже й наведений перелік указує на те, що закладам охорони здоров'я доводиться докорін-

но змінювати підходи до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Одним із проблемних облікових питань КНП є придбання необоротних активів, оскільки схема відображення цієї господарської операції в обліку бюджетної установи і підприємства докорінно відрізняється (табл. 2).

Отже, у бюджетній установі первісна вартість усіх необоротних активів повинна дорівнювати внесеному капіталу, і будь-який їхній рух одразу ж впливає на зміну розміру внесеного капіталу. Натомість у КНП надходження і вибуття необоротних активів не впливатиме на розмір власного капіталу підприємства. А розмір статутного капіталу не обов'язково має дорівнювати вартості необоротних активів підприємства, як це було, коли заклад охорони здоров'я був бюджетною установою. Пояснення таким різним підходам наведено у відповідних нормативних документах. Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому Наказом МФУ від 29.12.2015 № 1219, на субрахунок 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» ведеться облік формування капіталу розпорядників бюджетних коштів. Збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету. Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій із вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів під час їх списання, на суму яких у попередніх звітних періодах було збільшено капітал [6].

Натомість в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій зазначено, що на субрахунок 401 «Статутний капітал» відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунок 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства [7], тож змінити суму на цьому субрахунку можливо лише у разі перереєстрації розміру статутного капіталу, зафіксованого в установчих документах, а якщо надходження або вибуття необоротних активів у КНП не пов'язане з перереєстрацією установчих документів, то і змінювати суму статутного капіталу в такому разі немає підстав.

Особливим для КНП є також облік витрат діяльності. Так, в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій

Таблиця 1

Порівняння законодавчих актів, які регламентують бухгалтерський облік у закладах охорони здоров'я до і після реорганізації

Показники	Бюджетна установа	КНП
Загальні питання	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV	
Порядок обліку окремих об'єктів	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
	Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений Наказом МФУ від 02.04.2014 № 372	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, затверджене Наказом МФУ від 19.12.2006 № 1213
Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом МФУ від 31.12.2013 № 1203	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом МФУ від 30.11.1999 № 291
	Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом МФУ від 29.12.2015 № 1219	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом МФУ від 30.11.1999 № 291
	Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена Наказом МФУ від 29.12.2015 № 1219	
Документування господарських операцій	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом МФУ від 24.05.1995 № 88	
	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.1996 № 193	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.1996 № 193
	Наказ МФУ «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» від 13.09.2016 № 818 та ін.	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995 № 352 та ін.
Складання реєстрів бухгалтерського обліку	Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору, затверджений Наказом МФУ від 08.09.2017 № 755	Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом МФУ від 29.12.2000 № 356
Складання фінансової звітності	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене Наказом МФУ від 28.12.2009 № 1541	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом МФУ від 07.02.2013 № 73
	Порядок Заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений Наказом МФУ від 28.02.2017 № 307	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом МФУ від 28.03.2013 № 433
	Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою КМУ від 28.02.2000 № 419	

підприємств і організацій, затверджений Наказом МФУ від 30.11.1999 № 291 [7], зазначено, що підприємства, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки ласу 8 зі списанням до дебету рахунку 23 «Виробництво» щомісячно сум у частині прямих і виробничих накладних витрат (загально-виробничих витрат) та до дебету рахунку 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця сум у частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Цей варіант

обліку витрат для КНП є прийнятним, але не єдино можливим, оскільки Планом рахунків передбачено ще й клас рахунків 9 «Витрати діяльності», який можна використовувати як самостійно, так і одночасно з класом рахунків 8. Якщо КНП не планує надавати додаткові платні медичні послуги і калькулювати їх собівартість, то для обліку витрат уважаємо достатнім використання лише класу рахунків 8. При цьому не буде необхідності виокремлювати, обліковувати і розподіляти загально-виробничі витрати підприємства. Усі витрати, пов'язані з наданням ме-

Таблиця 2

Порівняння порядку відображення придбання необоротних активів в установі та на підприємстві

Бюджетна установа	КНП
1. Для придбання необоротних активів має бути отримане цільове фінансування (Дт 2311 – Кт 5411)	1. Придбати необоротні активи підприємство може за рахунок раніше отриманого доходу (фінансування з НСЗУ або від надання додаткових послуг), а також за рахунок отриманих коштів із місцевого бюджету (кореспонденція рахунків за такими операціями була складена раніше і вилучати кошти для придбання необоротного активу не потрібно)
2. Здійснюється придбання необоротних активів (відображають із використанням рахунку капітальних інвестицій)	
Дт 1311, 1312 – Кт 6211	Дт 152, 153 – Кт 631
3. Якщо установа або КНП є платником ПДВ, то відображається податковий кредит по ПДВ	
Дт 6311 – Кт 6211	Дт 641 – Кт 631
4. Здійснюються додаткові витрати, пов'язані з доведенням необоротного активу до стану, в якому він придатний до використання	
Дт 1311, 1312 – Кт 6211	Дт 152, 153 – Кт 631
5. Якщо установа або КНП є платником ПДВ, то відображається податковий кредит по ПДВ у сумі додаткових витрат	
Дт 6311 – Кт 6211	Дт 641 – Кт 631
6. Оплачують вартість необоротних активів та додаткові витрати	
Дт 6211 – Кт 2311	Дт 631 – Кт 311, 315
7. Здійснюють зарахування необоротних активів на баланс	
Дт 10, 11 – Кт 1311, 1312	Дт 10, 11 – Кт 152, 153
8. Водночас збільшують суму внесеного капіталу (Дт 5411 – КТ 5111)	–

дичних послуг (і прями, і накладні), слід списувати на рахунок 23, а всі інші операційні витрати – на субрахунок 791. Натомість якщо КНП надає або планує надавати платні додаткові медичні послуги, то радимо використовувати рахунки класу 9 (або окремо, або одночасно з рахунками класу 8). Це дасть змогу підприємству здійснювати калькулювання собівартості медичних послуг із використанням П(С)БО 16 «Витрати» [8]. Однак для встановлення ціни на медичну послугу лише виробничої собівартості недостатньо. Для цього використовують показник повної собівартості медичної послуги.

Розрахунок повної собівартості медичної послуги передбачає сумування прямих та непрямих витрат закладу.

До прямих витрат медичної послуги належать: матеріальні витрати на здійснення медичної послуги; витрати на заробітну плату лікарів і медичного персоналу, що приймають участь у наданні даної медичної послуги; єдиний соціальний внесок, нарахований на цю заробітну плату; амортизація необоротних активів медичного та іншого призначення, які безпосередньо використовуються у процесі надання медичної послуги.

Непрямі витрати включають у себе ті види витрат, які не беруть безпосередньої участі у процесі надання медичної послуги, а потрібні для забезпечення діяльності відділення та медичного закладу в цілому. До них належать: витрати на заробітну плату персоналу, що обслуговує весь медичний заклад; єдиний соціальний внесок на цю заробітну плату; господарські витрати; витрати на відрядження; знос необоротних активів загального

призначення, що безпосередньо не пов'язані з наданням медичної послуги, та інші витрати з утримання відділень та медичного закладу в цілому.

Для розподілу накладних витрат необхідно вірно визначити базу розподілу. Так, під час розподілу витрат на амортизацію будівель, електроенергію, прибирання та дезінфекцію приміщень, поточний ремонт, опалення базою розподілу може служити площа приміщень.

Під час розподілу канцелярських витрат, витрат на відрядження, витрат на амортизацію необоротних активів адміністративного призначення за базу розподілу доцільно використовувати чисельність персоналу.

Базою для розподілу витрат на утримання ліфтів, на знос м'якого інвентарю та малоцінних необоротних матеріальних активів, на водопостачання та каналізацію, вивезення сміття може служити планова кількість хворих.

Витрати їдальні можуть бути розподілені пропорційно чисельності працівників.

Для розподілу зносу обладнання та ремонту обладнання доцільно використовувати години обслуговування або зарплату обслуговуючого персоналу.

Накладні витрати допоміжних підрозділів закладу охорони здоров'я можуть бути розподілені і включені у витрати основних підрозділів із використанням таких методів: прямого розподілу, послідовного розподілу, розподілу взаємних послуг, одночасного розподілу.

Процес виконання калькулювання, крім здійснення суто економічних розрахунків, містить також нерозрахункові етапи, такі як збір інформації

про всі медичні послуги, які надаються конкретним відділенням і медичним закладом у цілому.

Ще одним новим обліковим елементом для КНП є використання журнальної форми ведення обліку замість меморіальної форми, притаманної бюджетним установам. Журнальна форма обліку заснована на використанні принципу систематизації та накопичення даних первинних документів безпосередньо у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку відповідно до Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених Наказом МФУ № 356 від 29.12.2000 [9].

Зрозумілим є бажання реорганізованих закладів охорони здоров'я продовжити використання звичної для них меморіальної форми обліку, однак Реєстри бухгалтерського обліку, наведені у Методичних рекомендаціях із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених Наказом МФУ № 356 від 29.12.2000, побудовані за кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку, що встановлена Інструкцією про застосування Плану рахунків, якою користуються КНП після реорганізації. Крім того, у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженому Наказом МФУ від 24.06.1995 № 88, зазначено, що інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до бухгалтерської звітності. А саме форми журналів, відомостей та Головної книги, затверджені Наказом МФУ «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 29.12.2000 № 356, містять необхідну інформацію, згруповану для складання фінансової звітності підприємства відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги фінансової звітності» та НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Однак слід зазначити, що форми журналів містять інформацію, яка не відповідає Інструкції про застосування Плану рахунків, а саме:

- у журналах і відомостях зазначено неіснуючі рахунки (75 «Надзвичайні доходи», 99 «Надзвичайні витрати», 289 «Транспортно-заготівельні витрати»);

- у журналах і відомостях указано, що довгострокову дебіторську заборгованість обліковують на рахунку 16, однак сьогодні для обліку такої заборгованості призначений рахунок 18;

- в облікових реєстрах зазначено рахунок 19 «Негативний гудвіл», який сьогодні має назву «Гудвіл»;

- у журналах і відомостях відсутня інформація про біологічні активи підприємства, які обліковують на рахунках 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи»;

- рахунок 40 в облікових реєстрах має назву «Статутний капітал», а рахунок 41 – «Пайовий капітал», хоча сьогодні вони об'єднані в один рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;

- облікові реєстри не містять інформацію про рахунок 41 «Капітал у дооцінках»;

- в облікових реєстрах, призначених для обліку доходів і витрат, операції з реалізації необоротних активів включено до складу інших доходів та інших витрат, однак сьогодні ці операції включають до іншої операційної діяльності підприємства.

Отже, безумовно, ці неточності потрібно врахувати і впровадити відповідні зміни. Для КНП найбільш недосконалим реєстром обліку є Журнал 5 або Журнал 5А, які використовують для обліку витрат діяльності. Вибір одного з журналів залежить від варіанту обліку витрат, який вибрало підприємство. Так, якщо КНП обліковує витрати лише з використанням класу рахунків 9 «Витрати діяльності», то воно використовує Журнал 5, а якщо воно використовує одночасно рахунки класу 8 та класу 9, то воно використовує Журнал 5А. На жаль, ці журнали не призначені для відображення витрат підприємства, яке обліковує їх, використовуючи лише рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Таким підприємствам радимо взяти за основу Журнал 5А, але доопрацювати його і внести необхідну інформацію, враховуючи особливості кореспонденції рахунків із використанням лише рахунків класу 8.

Кожен із журналів має чотири розділи. Розділи I Журналу 5 і Журналу 5А є ідентичними, у них наводять інформацію про суми оборотів за кредитом рахунків: 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Витрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати». Якщо КНП для обліку витрат використовує лише рахунки класу 8, то у цьому розділі Журналу 5А радимо відобразити обороти за кредитом рахунків 23 «Виробництво», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші затрати» замість рахунків класу 9, які наведені у колонках 3–11.

У розділі II Журналу 5 і Журналу 5А відображають суми оборотів за кредитом рахунків із Журналів 1, 2, 3, 4, 6, які включають до фінансових та інших витрат підприємства. Якщо КНП для обліку витрат використовує лише рахунки класу 8, то у цьому розділі Журналу 5А радимо замінити рядки 1–4 лише одним рядком із назвою «Інші затрати», в якому навести обороти за дебетом однойменного рахунка 85 і кредитом рахунків із Журналів 1, 2, 3, 4, 6.

У розділі III Журналу 5 ЗОЗ – КНП, які для обліку витрат не застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», відображають суми оборотів за кредитом рахунків: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 91 «Загальнопромислові витрати», а також рахунків, відображених у Журналах 1, 2,

3, 4, 6, 7, які відображені у кореспонденції з дебетом рахунків 90, 92, 93, 94.

У розділі IIIA Журналу 5А ЗОЗ – КНП, які для обліку витрат використовують одночасно рахунки класу 8 та класу 9, відображають суми оборотів за кредитом рахунків: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 91 «Загальновиробничі витрати», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати». Якщо КНП для обліку витрат використовує лише рахунки класу 8, то у цьому розділі Журналу 5А радимо рядки 2–7 замінити рядком із назвою «Фінансові результати» (рахунок 79) і колонки 3–16 не заповнювати.

У розділі IIIB Журналу 5А КНП, які для обліку витрат використовують одночасно рахунки класу 8 та класу 9 або лише рахунки класу 8, відображають суми оборотів за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66 та за кредитом рахунків із журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 із дебетом рахунків класу 8.

І ще одним обліковим нововведенням для реорганізованих закладів охорони здоров'я є форми фінансової звітності, які вони нині подають або подаватимуть. Вони визначаються за категоріями підприємств (табл. 3).

Тому перш ніж визначитися, які форми звітності слід подавати КНП, потрібно визначити категорію підприємств, до якої його можна віднести згідно з наведеними критеріями.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Питання реорганізації закладів охорони здоров'я досить непрості. Кардинальні зміни торкнулися системи бухгалтерського обліку цих закладів. Нові підходи до організації обліку у КНП вимагають від бухгалтерів уважної роботи з новою нормативною базою, яка регулює бухгалтерський облік на підприємствах. На особливу увагу заслуговує новий підхід до обліку руху необоротних активів у КНП, оскільки він принципово відрізняється від їх обліку в бюджетній установі й у цілому формування і облік статутного капіталу у КНП відрізняється від внесеного капіталу бюджетної установи.

Важливим об'єктом бухгалтерського обліку на підприємстві є витрати, облік яких у КНП може здійснюватися декількома варіантами. Підприємство мусить самостійно вибрати той варіант, який найкраще буде відповідати інформаційним запитам КНП стосовно витрат.

Особливу увагу також слід приділити формуванню інформації у реєстрах бухгалтерського обліку, для чого їх потрібно вдосконалити. Фінальною точкою облікового процесу є складання фінансової звітності, і КНП слід визначитися з категорією підприємств, до якої

Таблиця 3

Категорії підприємств та форми фінансової звітності, які вони складають

Категорії підприємства		Критерії	Форми фінансової звітності
Суб'єкти малого підприємництва	Мікропідприємство	Показники підприємства на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: – балансова вартість активів – до 350 тисяч євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро; – середня кількість працівників – до 10 осіб	Форми фінансової звітності, встановлені П(С) БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»: форма № 1-м «Баланс»; форма № 2-м «Звіт про фінансові результати» [10]
	Мале підприємство	Підприємство не відповідає критеріям для мікропідприємства, і його показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: – балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро; – середня кількість працівників – до 50 осіб	
Середнє підприємство		Підприємство не відповідає критеріям для малого підприємства, і його показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: – балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро; – середня кількість працівників – до 250 осіб	Форми фінансової звітності, встановлені П(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»; форма № 4 «Звіт про власний капітал»; форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» [11]
Велике підприємство		Підприємство не відповідає критеріям для середнього підприємства, і його показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: – балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро; – середня кількість працівників – понад 250 осіб	

воно відноситься, щоб зрозуміти, які форми фінансової звітності йому доведеться складати й яким стандартом при цьому керуватися. Розуміння всіх зазначених елементів облікової системи КНП дасть змогу уникнути помилок під час здійснення обліку і допоможе бухгалтерам швидше адаптуватися до нових для них облікових вимог.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гура Н.О. Неприбуткові організації в Україні: особливості діяльності та класифікація. *Економіка України*. 2012. № 8. С. 23–31.
2. Журавская И. Неприбыльные организации: уставная деятельность – вне налогообложения. *Бухгалтерия: Право. Налого. Консультации*. 2010. № 47. С. 64–67.
3. Ключник О. Неприбуткові організації: усе не як у підприємств. *Податки та бухгалтерський облік*. 2009. № 20. С. 31–36.
4. Смердов В. Благодійна допомога неприбутковим організаціям. *Податки та бухгалтерський облік*. 2011. № 63. С. 15–22.
5. Солошенко Л. Податковий звіт неприбуткових організацій. *Податки та бухгалтерський облік*. 2012. № 29. С. 37–48.
6. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 29.12.2015 № 1219. *Міністерство фінансів України*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (дата звернення: 02.04.2019).
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291. *Міністерство фінансів України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 02.04.2019).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318. *Міністерство фінансів України*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 03.04.2019).
9. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000 № 356. *Міністерство фінансів України*. URL : https://minfin.com.ua/taxes/-/news/nnakminfin_356/nnakminfin_356.html (дата звернення: 03.04.2019).
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий суб'єкт малого підприємництва» від 24.01.2011 № 25. *Міністерство фінансів України*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення: 02.04.2019).
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73.

Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 02.04.2019).

REFERENCES:

1. Ghura N.O. (2012) Neprybutkovi organizacii v Ukraini: osoblyvosti diyalnosti ta klasyfikacija [Non-profit organizations in Ukraine: peculiarities of activity and classification]. *Ukraine economy*. No 8. Pp. 23–31.
2. Zhuravskaya I. (2010) Nepribyl'nye organizacii: ustavnaya deyatel'nost' – vne nalogooblozheniya [Non-profit organizations: statutory activities are tax free]. *Accounting: Right. Taxes Consultation*. No 47. Pp. 64–67.
3. Kljuchnyk O. (2009) Neprybutkovi organizacii: use ne jak u pidpryjemstv [Non-profit organizations: not as enterprises]. *Taxes and accounting*. No 20. Pp. 31–36.
4. Smerdov V. (2011) Blaghotijna dopomogha neprebutkovym organizacijam [Charitable help to non-profit organizations]. *Taxes and accounting*. No 63. Pp. 15–22.
5. Soloshenko L. (2012) Podatkovyj zvit neprybutkovykh orghanizacij [Tax report of non-profit organizations]. *Taxes and accounting*. No 29. Pp. 37–48.
6. Ministry of Finance of Ukraine (2015) «Procedure for the application of the Public Accountancy Account Plan» available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (Accessed 02. Apr. 2019) [in Ukrainian].
7. Ministry of Finance of Ukraine (1999) «Instruction on the application of the Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations» available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 02. Apr. 2019) [in Ukrainian].
8. Ministry of Finance of Ukraine (1999) «Regulation (standard) of accounting 16 «Expenses» available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 03. Apr. 2019) [in Ukrainian].
9. Ministry of Finance of Ukraine (2000) «Methodical recommendations on the application of accounting registers» available at: https://minfin.com.ua/taxes/-/news/nnakminfin_356/nnakminfin_356.html (Accessed 03. Apr. 2019) [in Ukrainian].
10. Ministry of Finance of Ukraine (2011) «Regulation (standard) of accounting 25 «Financial entity of small business» available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (Accessed 02. Apr. 2019) [in Ukrainian].
11. Ministry of Finance of Ukraine (2013) «National Accounting Standard (Standard) 1 «General Requirements for Financial Statements» available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 02. Apr. 2019) [in Ukrainian].