

Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повне найменування кафедри)

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»**

**ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗАКЛАДІВ
ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ТА АНАЛІЗ
ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ**

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти

групи ОПмз-21

Загола Діана Ігорівна

(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

Голячук Наталія Василівна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 2023 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2023 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

« ___ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

ЗАГОЛА Діані Ігорівні

1. Тема кваліфікаційної роботи Облік основних засобів закладів охорони здоров'я та аналіз ефективності їх використання

Керівник роботи: Голячук Наталія Василівна, к.е.н., доцент

затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та контролю за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2020-2022 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити):

ВСТУП

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Основні засоби: визначення, класифікація, критерії визнання активом

1.2. Основні засади організації обліку основних засобів

1.3. Методика аналізу основних засобів

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

2.1. Стан та тенденції розвитку закладів охорони здоров'я

2.2. Організація обліку основних засобів медичного закладу

2.3. Аналіз забезпечення медичного закладу основними засобами та ефективність їх використання

РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ

3.1. Удосконалення облікового процесу основних засобів медичного комунального підприємства

3.2. Використання комп'ютерних програм в обліковому процесі

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу:

1. Мета та завдання кваліфікаційної роботи магістра
2. Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра
3. Класифікація основних засобів
4. Критерії визнання основних засобів активом
5. Порядок проведення аналізу основних засобів
6. Основні показники охорони здоров'я в Україні
7. Основні показники результативності роботи КП «Волинська обласна клінічна лікарня»
8. Порядок закупівлі основних засобів
9. Порядок списання майна спільної власності
10. Аналіз технічного стану основних засобів КП «Волинська обласна клінічна лікарня»
11. Запропонована система обліку рахунку 10 «Основні засоби»
12. Акт внутрішнього переміщення основних засобів

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Голячук Н.В., доцент		
Розділ 2	Голячук Н.В., доцент		
Розділ 3	Голячук Н.В., доцент		
Нормоконтроль	Сидоренко Р.В., доцент		
Консультант з ЕОМ	Нужна О.А., доцент		

7. Дата видачі завдання 11 жовтня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 11.10.2022 р.	
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 20.12.2022 р.	
3	Розділ 1	до 03.03.2023 р.	
4	Розділ 2	до 27.06.2023 р.	
5	Розділ 3	до 08.11.2023 р.	
6	Висновки	до 18.11.2023 р.	
7	Формування переліку джерел посилання	до 21.11.2023 р.	
8	Формування додатків	до 24.11.2023 р.	
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 28.11.2023 р.	
10	Нормоконтроль	до 02.12.2023 р.	
11	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 07.12.2023 р.	
12	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 09.12.2023 р.	

Здобувач вищої освіти

_____ (підпис)

(Загола Д.І.)

(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи

_____ (підпис)

(Голячук Н.В.)

(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Загола Д.І. Облік основних засобів закладів охорони здоров'я та аналіз ефективності їх використання. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 95 с.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

В першому розділі розкрито сутність основних засобів, їх класифікація, наведено нормативні засади організації обліку основних засобів, вказана методика розрахунку показників ефективності їх використання.

В другому розділі наведені статистичні показники діяльності лікарняних закладів України та Волинської обл.; проаналізовані показники роботи КП «Волинська обласна клінічна лікарня»; охарактеризовано організацію обліку основних засобів в медичній установі; проведений аналіз використання основних засобів медичного закладу.

У третьому розділі запропоновані шляхи удосконалення обліку основних засобів; запропонована комп'ютерна програма бухгалтерського обліку, яка враховує специфіку діяльності комунальних медичних установ.

Основний зміст роботи викладено на 64 сторінках. Робота містить 12 таблиць, 10 рисунків, список використаних джерел із 57 найменування та 15 додатків.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності підприємства.

Ключові слова: основні засоби, облік, аналіз, медична установа, види оцінки основних засобів.

ANNOTATION

Zahola D.I. Accounting of the main means of health care facilities and analysis of the effectiveness of their use. Manuscript.

Master's qualification work of EP "Accounting and Taxation" specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 95 p.

The qualification work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of reference sources, and appendices.

In the first chapter, the essence of fixed assets, their classification is disclosed, the normative principles of the organization of accounting for fixed assets are given, and the method of calculating indicators of the efficiency of their use is indicated.

In the second section, statistical indicators of the activity of hospitals in Ukraine and the Volyn region are given; analyzed indicators of work of KP "Volyn Regional Clinical Hospital"; the organization of the accounting of fixed assets in a medical institution is characterized; an analysis of the use of the main means of the medical institution was carried out.

In the third section, ways to improve the accounting of fixed assets are proposed; a computer accounting program is proposed, which takes into account the specifics of the activity of communal medical institutions.

The main content of the work is laid out on 64 pages. The work contains 12 tables, 10 figures, a list of used sources with 57 names and 15 appendices.

The results of development can be applied in the practical activities of the enterprise.

Key words: fixed assets, accounting, analysis, medical institution, types of fixed assets assessment.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ЗУ	– Закон України
ГКУ	– Господарський кодекс України
ПКУ	– Податковий кодекс України
ЦКУ	– Цивільний кодекс України
НП(С)БО	– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
КМУ	– Кабінет міністрів України
$K_{он}$	– коефіцієнт оновлення основних засобів
$OЗ_{пр}$	– вартість основних засобів, які придбані підприємством
$OЗ_{к}$	– вартість основних засобів на кінець періоду
$K_{виб}$	– коефіцієнт вибуття основних засобів
$OЗ_{виб}$	– вартість основних засобів, які вибули за звітний період
$OЗ_{пп}$	– вартість основних засобів на початок періоду
$K_{виб}$	– коефіцієнт приросту основних засобів
$K_з$	– коефіцієнт зносу основних засобів
$З_{оз}$	– знос основних засобів за період
$OЗ_{п}$	– вартість основних засобів за період
$K_з$	– коефіцієнт придатності основних засобів
ЗВ	– залишкова вартість основних засобів за період
ПВ	– первісна вартість основних засобів за період
$\Phi_{від}$	– фондovіддача основних засобів
ЧД	– чистий дохід за звітний період
$ПВ_c$	– середньорічна первісна вартість основних засобів
Φ_m	– фондомісткість основних засобів
Φ_o	– фондоозброєність праці
СЧП	– середньооблікова чисельність персоналу

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	12
1.1. Основні засоби: визначення, класифікація, критерії визнання активом	12
1.2. Основні засади організації обліку основних засобів	19
1.3. Методика аналізу основних засобів	26
Висновки до розділу 1	30
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ	31
2.1. Стан та тенденції розвитку закладів охорони здоров'я	31
2.2. Організація обліку основних засобів медичного закладу	38
2.3. Аналіз забезпечення медичного закладу основними засобами та ефективність їх використання	47
Висновки до розділу 2	54
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ	56
3.1. Удосконалення облікового процесу основних засобів медичного комунального підприємства	56
3.2. Використання комп'ютерних програм в обліковому процесі	61
Висновки до розділу 3	62
ВИСНОВКИ	63
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	66
ДОДАТКИ	73

ВСТУП

Актуальність теми. Основні засоби є важливою складовою необоротних активів будь якого підприємства чи організації. Від ефективного використання та вчасного оновлення основних засобів залежить конкурентоспроможність підприємства.

Система бухгалтерського та податкового обліку основних засобів ґрунтується на засадах, які відображаються в особливості надходження та використання таких активів, а також дотриманні термінів їх використання та правильності застосування методів амортизації, які впливають на витрати підприємства. Таким чином, облік основних засобів дає детальну інформацію менеджменту підприємства для правильного управління та прийняття вчасних управлінських рішень. Тому вивчення і дослідження питань обліку основних засобів є досить актуальним питанням, особливо зараз, коли проходять військові операції на території України.

Засади обліку основних засобів відображали у своїх працях визнані українські науковці: Бутинець Б.Б., Голов С.Ф., Малюга Н.М., Палій В.Ф., Ткаченко М.Н., Собко В.В. За останні періоди розвитку бухгалтерської науки з'явилися нові науковці, які продовжують та удосконалюють роботу своїх знаних попередників. До нової плеяди науковців, які проводять дослідження обліку основних засобів належать: Матвійчук Л.О., Яцунська О. С., Проскуріна Н.М., Задорожний З.-М., Муравський В., Костецький Я., Воронко Р.М., Редченко К.І. Бойко Р.В., Голячук Н.В., тощо.

Особливої уваги потребує облік основних засобів в реформованих комунальних медичних закладах, а особливо зараз, коли населення потребує допомоги в оновленні свого здоров'я, та допомоги після наслідків воєнних дій. Тому обрана тема досить актуальна.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до тематики науково-дослідної роботи Луцького національного технічного університету за темою «Розвиток обліково-

аналітичного забезпечення формування та контролю звітних показників суб'єктів господарювання» (№ д/р: 0123U100955) на 2023-2025 роки.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення теоретичних положень обліку основних засобів, розкриття практичних особливостей використання основних засобів та пропозиція шляхів їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати завдання:

- опрацювати літературні джерела та встановити сутність поняття «основні засоби», їх класифікацію та критерії визнання;
- вивчити особливості обліку основних засобів протягом їх життєвого циклу;
- охарактеризувати методику проведення аналізу основних засобів;
- дослідити динаміку розвитку комунальних медичних закладів;
- описати процес обліку основних засобів медичного закладу;
- провести аналіз стану та структури основних засобів та встановити ефективність їх використання в медичному закладі;
- запропонувати шляхи удосконалення обліку основних засобів для медичної установи.

Об'єктом дослідження є процес формування, наявності і використання основних засобів комунального медичного закладу.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційних засад, а також практичних аспектів обліку і аналізу основних засобів.

Методи дослідження. У процесі дослідження використовувались загальнонаукові методи наукового пізнання: системного аналізу та узагальнення – для опрацювання літературних джерел, нормативних документів щодо визначення сутності основних засобів ; вибіркового обстеження – для виявлення тенденцій розвитку комунального медичного закладу; узагальнення, порівняльного аналізу – для розрахунку показників діяльності медичного закладу, здійснення аналізу основних засобів, функціональний – для проведення аналізу впливу факторів на результативний показник; абстрагування – для

вивчення процесу організації бухгалтерського обліку основних засобів медичних закладів; графічні методи – для таблиць, графіків, схем; абстрактно-логічний – для узагальнення теоретичних положень кваліфікаційної роботи магістра та формулювання висновків.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою дослідження є нормативні документи: закони України, Податковий кодекс, НП(С)БО, інструкції, постанови тощо; праці українських вчених, які вивчали облік основних засобів та внесли свої пропозиції для їх раціонального використання. У процесі роботи використовувались матеріали Державної служби статистики, звітність та первинні документи медичної установи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці пропозицій щодо організації обліку основних засобів у медичному закладі. Основні результати роботи полягають у наступному:

- запропоновано здійснювати деталізацію субрахунків до рахунка 10 «Основні засоби» та рахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», з метою правильно формування проведення та відображення в обліку таких операцій;

- запропоновано доповнення до документів «Акт списання основних засобів» та «Акт переміщення основних засобів», що дає змогу бухгалтеру та іншим зацікавленим особам, одразу бачити та використовувати всю необхідну інформацію при здійсненні облікових операцій.

Практичне значення одержаних результатів. Впровадження в практичну діяльність медичного закладу розроблених рекомендацій сприятиме підвищенню якості та інформативності даних щодо обліку основних засобів, що сприятиме ефективному управлінню ними та вчасному прийнятті управлінських рішень. Запропоновані вдосконалення отримали позитивний відгук про що свідчить зовнішня рецензія.

Апробація результатів магістерської роботи. Основні положення роботи обговорювались на XV Міжнародній науково-практичній конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів «Сучасні проблеми і перспективи

розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено автором у опублікованих тезах на конференції.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи магістра. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаних посилань та додатків. Загальний обсяг роботи складає 91 сторінка друкованого тексту, у тому числі: 12 таблиць, 10 рисунків. Робота містить 15 додатків. Список використаних посилань налічує 57 джерел.

В першому розділі розкрито сутність основних засобів, їх класифікація, наведено нормативні засади організації обліку основних засобів, вказана методика розрахунку показників ефективності їх використання.

В другому розділі наведені статистичні показники діяльності лікарняних закладів України та Волинської обл.; проаналізовані показники роботи КП «Волинська обласна клінічна лікарня»; охарактеризовано організацію обліку основних засобів в медичній установі; проведений аналіз використання основних засобів та здійснений факторний аналіз впливу показників на результат.

У третьому розділі запропоновані шляхи удосконалення організації облікового процесу основних засобів; запропонована до використання комп'ютерна програма бухгалтерського обліку, яка дозволяє досконало проводити облікові роботи основних засобів та враховує специфіку діяльності комунальних медичних установ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Основні засоби: визначення, класифікація, критерії визнання активом

Важливою умовою функціонування будь-якого підприємства є наявність основних засобів. Від правильності відображення в обліку вартості основних засобів залежить результат діяльності підприємства.

Основні засади здійснення обліку основних засобів визначає «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (НП(С)БО 7)» [1]. У НП(С)БО 7 наводиться визначення основних засобів: «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [1].

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» подано наступне визначення: «Основні засоби - це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду» [2].

Ще один важливий нормативний документ, а саме, «Податковий кодекс №2755-VI від 02.12.2010 р. в ст. 14.1.138» [3] надає визначення: «основні засоби - матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в

експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [3].

Погоджуємось із висновком Петренко А.Я. і Попової В.Д., які дослідивши визначення основних засобів в нормативних документах зазначили, що: «основні засоби – це матеріальні активи, які придатні для використання в процесі діяльності суб'єкта підприємництва, які втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на знов створений продукт, очікуваний термін використання яких більше одного року» [4, с.996].

Проскуріна Н.М. і Марко Н.Ю. зазначають, що українські науковці проводять достатньо досліджень щодо визначення поняття: «основні засоби» (результати їх досліджень наведені в Додатку А). Автори дійшли висновку, що «вітчизняні науковці найбільшу увагу приділяють таким критеріям основних засобів, як строк використання та знос разом з амортизацією. Їх можна поділити на тих, хто розглядає основні фонди як засоби праці та тих, хто визначає їх матеріальними активами підприємства. Деякі з науковців також згадують у своїх визначеннях про матеріальність, перенесення вартості на виготовлений продукт та незмінну речову форму, що, безумовно, є характерними для всіх основних засобів. Визначення вітчизняних науковців та зарубіжних більшою мірою співпадають по своїй суті, проте мають різну форму подання» [5, с.38]. І, як підсумок свого дослідження, науковці пропонують власне визначення: «основні засоби – це матеріальні активи контрольовані підприємством з метою отримання майбутніх економічних вигід, які мають вартість, що поступово переноситься на вартість виготовленої продукції у міру зносу, а також речову форму, яка не змінюється при використанні у діяльності підприємства, строк використання яких більше одного року» [5, с.39].

Задорожний З.-М., Муравський В., Костецький Я., Задорожний М. вказують: «визначення має бути лаконічним і може бути представлене в такій редакції: основні засоби – це активи, які підприємство утримує з метою використання у своїй господарській діяльності, очікуваний термін використання

яких більше одного року (операційного циклу, якщо він більший за рік)» [6, с.152].

Фрайман А.В., Селіванова Н.М. також наводять у своїй роботі визначення науковців (Додаток Б), та роблять висновки: «автори вітчизняних наукових робіт розуміють під основними засобами саме матеріальні активи ... сутність зазначених термінів, як правило, збігається одна з одною. З метою деталізації запропонуємо власне визначення: основні засоби – це активи матеріальної форми, що використовуються під час господарської діяльності підприємства протягом усього терміну довгострокової експлуатації, під час якої вартість даних виробничих фондів зменшується за рахунок фізичного та морального зносу» [7, с.69].

Бойко Р.В., Воронко Р.М., Редченко К.І. зазначають, що дослідження поняття «основні засоби» має широку базу трактувань, які наведені в Додатку В, та дали можливість встановити, що: «більшість науковців під визначенням «основні засоби» розуміють матеріальні активи. Деякі з них запевняють, що «основні засоби» є засобами праці, які використовуються у виробництві протягом тривалого періоду. ... основні засоби повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва та переносять свою вартість на готову продукцію частинами, у міру зносу» [8, с.16].

Систематизувавши напрацювання теоретиків і практиків Матвійчук Л.О. встановила: «доцільно для бухгалтерського обліку (підходу) основними засобами вважати матеріальні активи, які використовуються більше одного року і переносять свою вартість на виготовлену продукцію частинами у вигляді амортизаційних відрахувань з метою отримання економічних вигод від результатів діяльності підприємства» [9, с.23].

Таким чином, розглянувши визначення основних засобів в нормативних документах та враховуючи думки науковців можемо зробити висновок, що основні засоби – це матеріальні активи, які використовуються при виробництві продукції, товарів чи надання послуг, мають визначений термін використання, але обов'язково більше одного року та частинами переносять свою вартість на продукцію, товари чи послуги.

Для правильної організації обліку основних засобів повинна застосовуватись їх класифікація. Відповідно до «НП(С)БО 7 основні засоби класифікуються за такими групами: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, які не пов'язані з будівництвом; будівлі споруди передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади інвентар; тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби» [1]. Названа класифікація відповідає рахункам бухгалтерського обліку.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» поділяє всі основні засоби на вісім груп [2]. Також у Податковому кодексі виділені 16 груп основних засобів для детальної їх класифікації [3].

Гнатюк А. А. підсумувавши «класифікаційні критерії та напрацювання ... з метою узагальнення всіх точок зору, запропонував класифікацію, відповідно до виділених класифікаційних ознак (табл. 1.1)» [10, с.50].

Таблиця 1.1. – Класифікація основних засобів

Класифікаційні ознаки	Основні засоби
«Функціонального призначення» [10]	«Виробничі; невиробничі» [10]
«Галузі економіки» [10]	«Промислові; будівельні; сільськогосподарські; транспортні» [10]
«За використанням» [10]	«Робочі; неробочі; запасні» [10]
«За власністю» [10]	«Власні; орендовані» [10]
«За натурально-речовими характеристиками» [10]	«Земля; будівлі; споруди; машини; устаткування; транспортні засоби; тощо» [10]
«За правом власності» [10]	«Державні; комунальні; приватні» [10]
«За методом оцінки» [10]	«Первісна; залишкова; справедлива вартість» [10]
«За можливістю амортизації» [10]	«Ті, що амортизуються; що не амортизуються» [10]

Джерело: [10, с.50].

Проскуріна Н.М., Марко Н.Ю. використовуючи напрацювання інших науковців, вказують на стандартну класифікацію, а саме що основні засоби «групується за їх функціональним призначенням, галузями, речовим натуральним характером і видами, за використанням і належністю. За функціональним призначенням розрізняють виробничі ОЗ, що безпосередньо

беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню. За галузями народного господарства ОЗ розподіляються на: промисловість, будівництво, сільське господарство, транспорт, зв'язок тощо. У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку ОЗ промислових підприємств розподіляються на промислово-виробничі, виробничі ОЗ інших галузей народного господарства і невиробничі» [5, с.39]. Названа класифікація основних засобів наведена в Додатку Д.

Феофанова І., Антонова О. виділяють «шість ознак класифікації основних засобів: за натурально-речовим складом і в залежності від виконуваних функцій; за галузевою належністю; за ступенем використання в діяльності організації; за наявністю прав на об'єкти основних засобів; за характером участі у виробничому процесі; за призначенням» [11, с.207].

Овсюк Н.В., Афанас'єва І.І., Звірюк О.В. зазначають: «значна частина бухгалтерів-теоретиків класифікують основні засоби: за галузевою ознакою; використанням; ознакою належності; функціональним призначенням; натурально-речовою ознакою. Для цілей бухгалтерського обліку та оподаткування основні засоби класифікують за групами, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку» [12, с.206].

Найбільш широку класифікацію основних засобів здійснила Яцунська О. С. у монографічному дослідженні «Облік основних засобів за стадіями життєвого циклу». В своїй науковій роботі вона провела аналіз класифікаційних ознак, які виділяються різними науковцями та разом із використовуваними, запропонувала власні. Запропонована класифікація основних засобів складається із 36 груп: «відношення до галузі народного господарства; вид економічної діяльності; функціональне призначення; види основних засобів; згідно Державного класифікатора основних фондів; характер участі у процесі розширеного відтворення; участь у господарській діяльності; форма власності; належність підприємству; характер використання (ступінь використання); ступінь використання; вартість і умови використання; характер використання; відношення до стадій сукупного процесу функціонування; відношення до

центрів експлуатації; відношення до центрів відповідальності; характер дії на предмети праці; цільове призначення використання; доцільність використання; наявність натуральної форми; мета бухгалтерського обліку; мета податкового обліку; значимість; стан зношеності; подібність; характер руху основних засобів; інформаційна прозорість об'єкта; термін корисної експлуатації; перенесення вартості в процесі використання; характер обслуговування окремих видів діяльності; види діяльності; призначення; характер створення; джерело придбання; джерело отримання; джерело надходження; характер зберігання; причини реалізації; залежно від ефективного управління, відповідно до стратегії підприємства; можливість отримання економічних вигід» [13, с.152-157].

Провівши аналіз класифікаційних ознак основних засобів Матвійчук Л.О. зробила висновок: «значну частину займають регламентовані класифікації основних засобів, ціллю яких є єдина система обліку та проведення періодичних перевірок фінансово-економічної діяльності на мікро та макрорівнях» [9, с.46].

Таким чином, класифікація основних засобів дозволяє визначити конкретну приналежність об'єкта основних засобів для забезпечення повною та достовірною інформацією користувачів.

НП(С)БО 7 визначає критерії визнання основних засобів активом: «якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена» [1]. В наукових колах ведеться активна полеміка щодо визначення критеріїв визнання основних засобів активом.

Іонін Є. Є., Горбачова Л. В. доводять, що до критеріїв визнання активом належать: «матеріально-речова форма; можливість достовірного визначення вартості; ймовірність отримання економічних вигід від використання; тривалий термін експлуатації (понад 1 рік)» [14, с.154].

Проскуріна Н.М., Марко Н.Ю., доповнюючи попередніх авторів, до критеріїв відносять ще один «утримуються з метою використання у процесі виробництва» [5, с.40].

Овод Л.В., Валькова Н.В. також підтримують попередніх науковців та додають ще один важливий критерій – контрольованість [15, с.171]. Вони аргументують це тим, що у НП(С)БО 1 зазначається, що «активи – це ресурси, які контролюються підприємством» [1].

Використовуючи напрацювання науковців, зобразимо критерії визнання основних засобів активом у графічній формі, рис. 1.1.

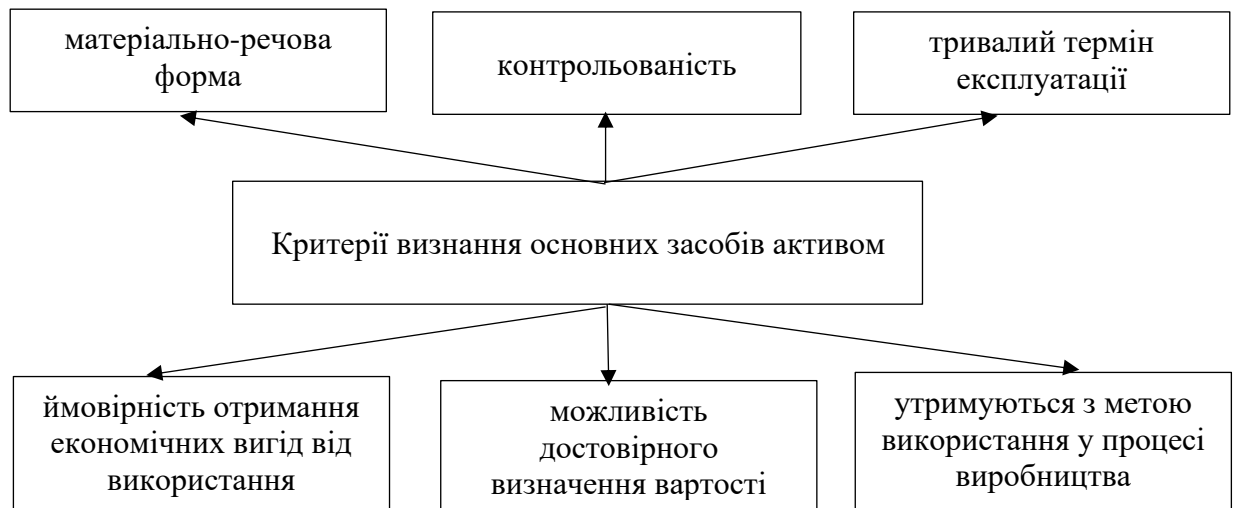


Рисунок 1.1 Критерії визнання основних засобів активом

Джерело: побудовано автором

Підтримуємо думку науковців Гончаренко А. та Мельник Т., які зробили висновок, що: «одним з основних критеріїв визнання основних засобів є можливість їх достовірної оцінки. Оцінка основних засобів опосередковано впливає не тільки на фінансовий стан, а й на фінансові результати діяльності підприємства. Тому потрібне професійне судження при застосуванні критеріїв визнання об'єктів основних засобів залежно від конкретних обставин та правильна їх оцінка для відображення в бухгалтерському обліку, оскільки від правильності їх визнання та оцінки залежить достовірність інформації у фінансовій звітності й обґрунтованість управлінських рішень» [16]. Автори систематизували критерії визнання основних засобів, які показані в Додатку Ж.

Таким чином, в науковому товаристві існують різні думки щодо критеріїв

визнання основних засобів, але всі автори підтримують положення, що від правильності визнання основних засобів у бухгалтерському обліку залежить достовірність інформації та результати діяльності підприємства.

1.2. Основні засади організації обліку основних засобів

Важливим моментом ведення бухгалтерського обліку основних засобів на підприємстві є правильне визначення оцінки, оскільки така оцінка впливає на вартість капіталу підприємства. Кудлаєва Н.В. встановила, що: «сьогодні в Україні існують такі види оцінки об'єктів основних засобів, як первісна, залишкова, справедлива, переоцінена, ліквідаційна, а також оцінка вартості, яка амортизується. Застосування кожної з вищеперерахованих видів оцінки залежить від конкретних операцій, моменту оцінювання, джерела надходження та порядку оприбуткування» [17, с.111].

В НП(С)БО 7 «Основні засоби» наводиться характеристика видів оцінок основних засобів, табл. 1.2.

Таблиця 1.2. – Види оцінок основних засобів

Види оцінок	Характеристика
«Первісна вартість» [1]	«Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів» [1]
«Переоцінена вартість» [1]	«вартість необоротних активів після їх переоцінки» [1]
«Справедлива вартість» [1]	«сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [1]
«Ліквідаційна вартість» [1]	«сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство планує отримати від реалізації чи ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання...» [1]
«Вартість, яка амортизується» [1]	«первісна або переоцінена вартість за вирахуванням ліквідаційної вартості» [1]
«Залишкова вартість» [1]	«різниця між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченого зносу...» [1]

Джерело: [1]

Відповідно до «НП(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів від 23.01.2015 р. № 11, основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» [1; 18].

Леонова Ю.А. провівши дослідження поняття «первісна вартість», яке подається у нормативних документах, зробила висновок, що «за основу первісної вартості береться історична (фактична) собівартість основних засобів» [19, с. 873]. Визначення, систематизовані Леоновою Ю.А. наведені в Додатку 3.

На визначення первісної вартості впливає спосіб надходження основних засобів на підприємство, а саме: придбання за грошові кошти, безоплатне отримання, виготовлення власними силами, внесок до статутного капіталу.

Гончаренко А. та Мельник Т. також вказують на те, що: «порядок формування первісної вартості основних засобів залежить від способу їх надходження на підприємство» [16]. (Додаток К, Л)

Основні засоби на підприємстві проходять етапи розвитку, які можна зобразити у такому вигляді:

Надходження – Використання – Вибуття

Деякі науковці називають ці процеси життєвим циклом основних засобів. Яцунська О.С. у монографії запропонувала проводити класифікацію оцінювання основних засобів залежно від стадій життєвого циклу (Додаток М), та зазначила, що така класифікація: «враховує вимоги вітчизняних та міжнародних стандартів, дозволяє здійснювати обґрунтовану оцінку й забезпечувати контроль над корисністю використання об'єктів основних засобів...» [13, с.49].

Процес використання основних засобів на підприємстві передбачає їх переоцінку. «Ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III передбачає, що для цілей бухгалтерського обліку проводиться переоцінка основних засобів» [26].

Відповідно до НП(С)БО 7 переоцінка основних засобів може відбуватися при умові «якщо залишкова вартість суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу» [1]. Задніпровський О.Г., Мартинів І.К. вказують на

те, що: «переоцінка основних засобів проводиться з метою визначення їх справедливої вартості» [27 с.58].

В НП(С)БО 7 подається порядок розрахунку переоціненої вартості, а саме: «переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається відповідно множенням первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється на його залишкову вартість» [1].

Горбань С.Ю. зазначає: «Переоцінена вартість утворюється в результаті дооцінки або уцінки об'єкта основних засобів. Дооцінка – це збільшення вартості основних засобів, уцінка – це, навпаки, зменшення вартості. Необхідність проведення переоцінки основних засобів зумовлена впливом багатьох факторів, які приводять до відхилення балансової вартості основних засобів від вартості їх відтворення у сучасних умовах. Такими факторами можуть бути інфляційні процеси, що відбуваються в країні, пошкодження основних засобів, моральне старіння. Переоцінка дає змогу відобразити реальну вартість основних засобів у сучасних умовах господарювання» [28, с.823].

Ефективність роботи підприємства залежить від правильності вибору строку корисного використання основного засобу. Відповідно до «НП(С)БО 7 та Методичних рекомендацій з обліку основних засобів, строк корисного використання підприємство встановлює самостійно» [1; 18].

«Мінімальні допустимі терміни використання основних засобів встановлені ст.138.3.3 Податкового кодексу України» [3]. У цьому пункті також зазначено, що «строк корисного використання може бути меншим або більшим ніж встановлює ПКУ. Тоді, при меншому – для розрахунку амортизації використовується строк, зазначений у ПКУ, для більшого – використовується строк, який встановлений на підприємстві» [3].

Після прийняття основних засобів в експлуатацію починає нараховуватись амортизація. У НП(С)БО 7 подано визначення амортизації: «систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується впродовж терміну їх

використання (експлуатації); знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання» [1].

Існують п'ять методів нарахування амортизації. Як правило, підприємство обирає один метод за яким нараховується амортизація по всіх основних засобах. Нарховується амортизація щомісячно при закритті періоду. Відповідно до НП(С)БО 7 «підприємства відображають суму нарахованої амортизації шляхом збільшення суми зносу основних засобів і витрат підприємства, крім випадків, коли сума нарахованої амортизації включається до собівартості іншого активу» [1]. Не відбувається нарахування амортизації, коли об'єкт основних засобів перебуває в процесі модернізації, реконструкції, консервації.

Основні засоби в процесі використання можуть бути дообладнані, допрацьовані або модернізовані. Модернізація - це удосконалення об'єкта основних засобів, в результаті якого підвищується ефективність його роботи, покращуються технологічні можливості, відбувається економія ресурсів при його використанні. Матвійчук Л.О. наголошує, що: «Умовою модернізації, як свідчить досвід успішних підприємств, є не просто оцінка ефективності користування основними засобами, а формування відповідної стратегії функціонування суб'єкта господарювання з урахуванням основних засобів, як її вагової складової» [9, с.28]. Для обґрунтування доцільності модернізації Лігоненко Л.О. та Наверська А. Ю. пропонують виконувати «розробку прогнозів та проведення низки розрахунків, які дозволяють впевнитись у доцільності модернізації та ефективності інвестування коштів» [29, с.8].

Також задіяні у господарському процесі основні засоби періодично потребують ремонту. Ремонти можуть бути поточними (проведення нескладних робіт, заміна частин чи деталей) та капітальними (заміна конструкцій будівель, вузлів та агрегатів машин чи механізмів). Облік ремонтів основних засобів регламентується НП(С)БО 7 та Методичними рекомендаціями з обліку основних засобів. Сердюк О. та Любанова А. пояснюють, що «ремонтують основні засоби, щоб одержати від їх використання первісно визначену суму майбутніх економічних вигід. Витрати на ремонт включають до складу витрат. Поліпшення

основних засобів збільшують вигоди від їх використання, тому їх визнають капітальними інвестиціями і включають до первісної вартості. Витрати на капітальний ремонт є витратами звітного періоду. Вони виникають, коли стан основних засобів вказує на те, що згодом підприємству доведеться понести витрати, щоб привести актив до стану, в якому його можна буде використовувати» [30].

Основні засоби старіють, зношуються та підлягають виведенню із використання (рис. 1.2).

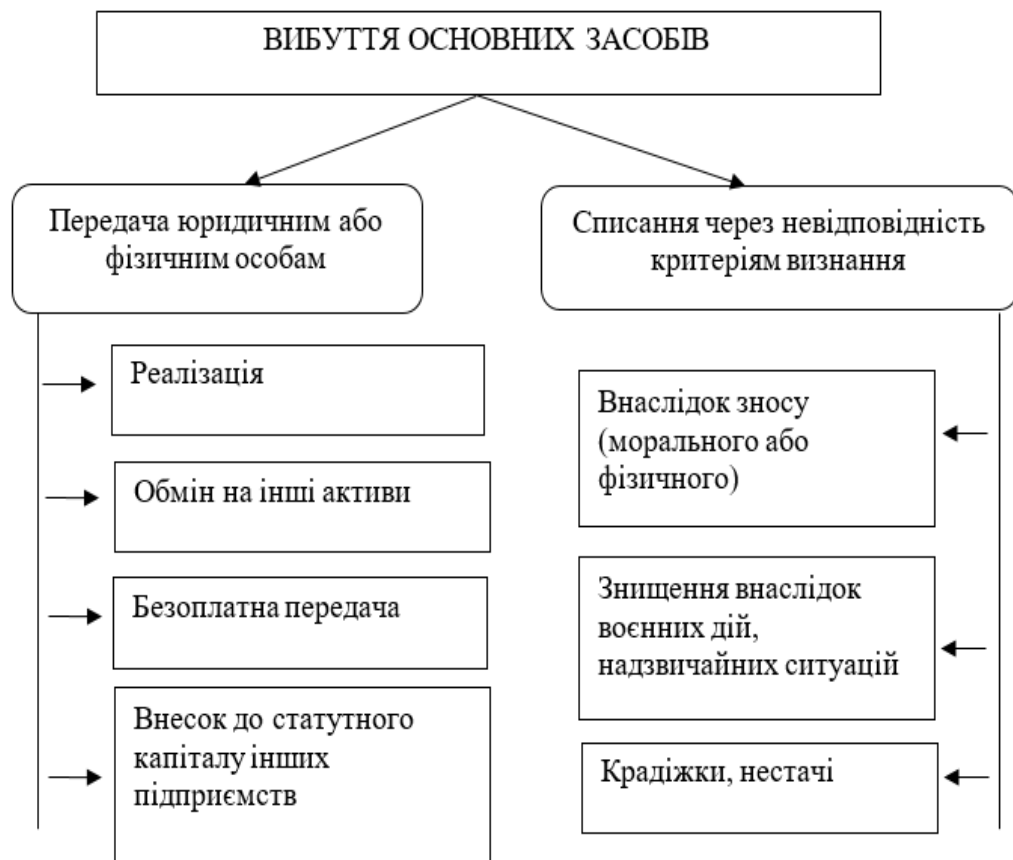


Рисунок 1.2 Шляхи вибуття основних засобів

Джерело: побудовано автором

Основний засіб списується з балансу підприємства у разі його безоплатної передачі іншим користувачам або коли зникає відповідність критеріям визнання активом. При вибутті основних засобів на підприємстві створюється комісія, яка перевіряє та визначає непридатність основного засобу до використання.

За твердженням Онищенко В. «основні засоби підлягають ліквідації у таких

випадках: 1) через непридатність основних засобів до використання, неможливість продажу, недоцільність ремонту чи поліпшення, модернізації, тощо; 2) через фарс-мажорні обставини, обставини непереборної сили (стихійне лихо, пожежа, військові дії), а також крадіжка, знищення» [31].

Відповідно до «п.14.1.202 ПКУ продаж основних засобів – це будь-які операції згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими та цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату...» [1].

Якщо основний засіб списується з балансу внаслідок його реалізації, тоді застосовуються норми НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність». Відповідно до названого положення основні засоби, які підлягають продажу виводяться зі складу необоротних активів та на них не нараховується амортизація. НП(С)БО 27 встановлює критерії за якими основні засоби визнаються такими, що утримуються для продажу, рис. 1.3 [32].

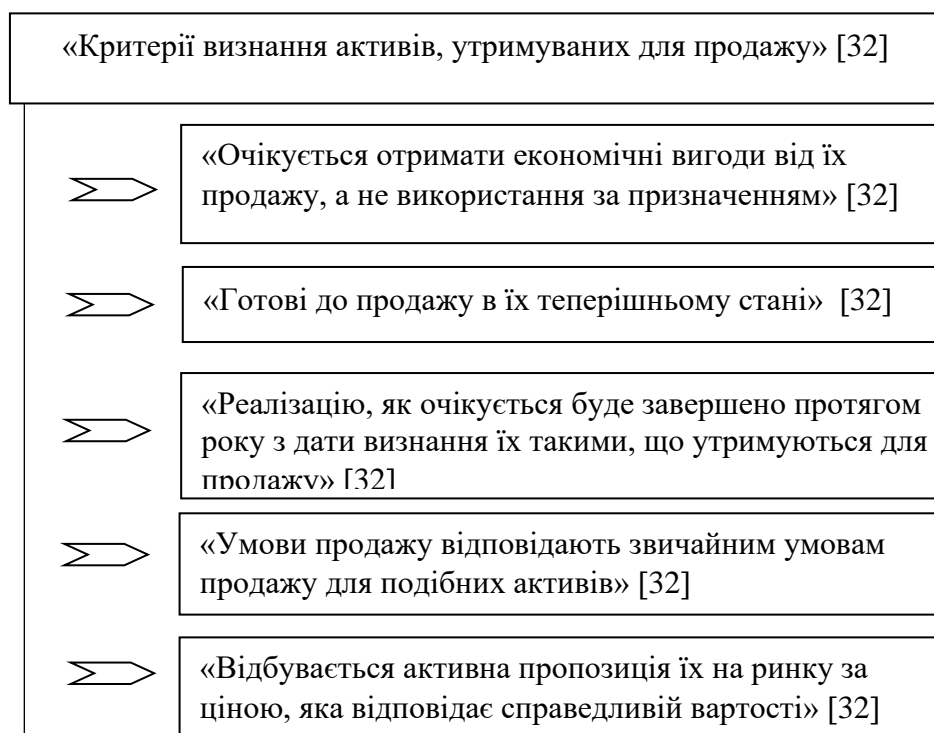


Рисунок 1.3 Критерії визнання активом основних засобів, які утримуються для продажу

Джерело: побудовано автором за [32]

При реалізації, передачі, обміні основного засобу, використовуються норми НП(С)БО 15 «Дохід» [33]. Фінансовий результат від списання такого активу визначається як різниця між доходом від вибуття основного засобу та його залишкової вартості, суми ПДВ, додаткових витрат, які виникли в процесі вибуття.

Військові дії рф на території України спричинили псування, знищення та втрату майна. Пчелинська Г.В. зазначає, що: «У разі встановлення фактів повного псування, знищення, втрати основних засобів через війну (внаслідок фарс-мажорних обставин) підприємство в бухгалтерському обліку має право визнати втрати від списання необоротних активів. Первинним документом для відображення даних операцій є акт списання основних засобів, який складається на підставі протоколу результатів інвентаризаційної комісії, наказу керівника про облік результатів інвентаризації. Для відображення списання основних засобів у податковому обліку додатково потрібен сертифікат або лист Торгово-промислової палати України» [34; 35; 36]. Порядок ліквідації основних засобів під час воєнного стану наведений в Додатку Н.

Облік та оцінка основних засобів, «втрачених внаслідок воєнних дій регламентуються «Порядком визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії російської федерації» № 326 від 20.03.2022р.» [37] та «Методикою визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією російської федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності № 3904/1223 від 18.10.2022 р.» [38].

Також підприємство може визнати збитки від втрати основних засобів на підставі засад НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [39].

В процесі дослідження Пчелинська Г.В. довела, що «іншими шляхами вибуття основних засобів в умовах воєнного стану є їх відчуження та добровільна передача на користь ЗСУ, інших військових формувань України» [34]. Порядок вибуття таких основних засобів показаний в Додатку П.

Таким чином, облік основних засобів ведеться у відповідності до стандартів бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України. Ефективне використання основних засобів потребує чіткої системи обліку, яка є важливим джерелом інформації для прийняття правильних і вчасних управлінських рішень.

1.3. Методика аналізу основних засобів

Основні засоби є важливою складовою будь якого підприємства. Від ефективності їх використання залежать результати діяльності. З метою забезпечення конкурентоспроможності та прибутковості підприємства повинні здійснювати аналіз стану та придатності основних засобів, а також визначати показники ефективності їх використання.

Лобачева І.Ф. зазначає: «в процесі економічного аналізу операцій з основними засобами виділяють такі завдання: аналіз обсягу і структури основних засобів та їх відповідності до вимог технічного прогресу й оптимальних параметрів виробництва; визначення технічного стану основних засобів підприємства, темпів, форм і методів їх оновлення; аналіз використання наявного парку устаткування, стану його екстенсивного й інтенсивного завантаження; виявлення внутрішньовиробничих резервів поліпшення використання основних засобів підприємством; розрахунок кінцевих результатів поліпшення використання основних засобів підприємства» [40, с.20].

За твердженням Дробязко С.І., Коноплі М.О. «методика аналізу ефективності використання основних засобів повинна враховувати низку принципів: функціональна корисність основних засобів зберігається протягом декількох років, тому витрати з їх придбання і експлуатації розподілені в часі; момент фізичної заміни (оновлення) основних засобів не співпадає з моментом їх вартісного заміщення, у результаті чого можуть виникнути втрати і збитки, що зменшують фінансові результати діяльності підприємства; ефективність використання основних засобів оцінюється по-різному залежно від їх виду,

належності (власні, орендовані), характеру участі у виробничому процесі, а також призначення» [41].

При проведенні аналізу основних засобів, на думку Беженар А.Ю., «важливим є дослідження обсягу основних засобів, темпів їх зростання за відповідні роки, питома вага окремих груп у загальній вартості основних засобів, визначення активної їх частини, чому саме відбулися їх зміни та структура. Аналіз забезпеченості основними засобами починається з оцінки відповідності їх наявної кількості за складом і структурою нормативним потребам установи, які визначаються, виходячи з її потужності, обсягу та функціональних особливостей діяльності» [42].

Мулик Т.О. наголошує на тому, що: «проводячи аналіз основних засобів, їх необхідно розділяти на активні й пасивні та обчислювати питому вагу кожного виду. Потрібно ретельно оцінити, які тенденції у співвідношеннях цих видів. Поряд з цим слід не забувати, що постійне зростання питомої ваги активних засобів – нагальна ціль будь-кого підприємства» [43, с.115].

Аналіз основних засобів здійснюється в розрізі вертикального аналізу, горизонтального аналізу та коефіцієнтного аналізу. Вертикальний аналіз використовується для розрахунку відносних показників, а саме визначення питомої ваги окремих складових основних засобів до загальної їх вартості. Горизонтальний аналіз застосовується для порівняння абсолютних показників, визначається відхилення вартості основних засобів за досліджуваними періодами.

Коефіцієнтний аналіз використовується, за твердженням Савків У.С., Василюк М.М., Лещук Г.В. «для аналізу структури основних засобів. Елементами коефіцієнтного аналізу є розрахунки показників: коефіцієнти оновлення та вибуття, зносу та придатності основних засобів. Ці показники в загальному характеризують стан основних засобів. Тому доречно запропонувати аналітичні індикатори: коефіцієнти технічної придатності транспортних засобів та виробничого обладнання» [44, с.181].

Підтримує висловлювання попередні авторів Мулик Т.О. яка зазначає: «аналізуючи стан основних засобів, розраховують коефіцієнт зносу основних засобів та вивчають його динаміку за певні періоди. Також розраховують та досліджують коефіцієнти вибуття, оновлення основних засобів тощо. Зменшення цих показників вказує на важливі проблеми з поновленням основних засобів на підприємствах, зокрема нестачу коштів на фінансування цих потреб» [43, с.115].

Тарасюк Ю.В. зазначає: «важливою характеристикою технічного рівня основних виробничих засобів є віковий склад машин та устаткування. Така техніко-економічна інформація необхідна для розробки планів модернізації машин і впровадження нової техніки та контролю за їх виконанням» [45, с.422].

Тростянська К. Фелонюк О. вказують на те, що: «серед основних показників, що характеризують забезпеченість та ефективність використання основних засобів виділяють наступні: фондомісткість, фондівіддачу, фондоозброєність, рентабельність основних засобів та амортизаційне навантаження на господарську діяльність. Такий аналіз надає інформацію про ефективність діяльності суб'єкта господарювання за наявного складу основних засобів. Тобто, на підставі облікових даних можна здійснити розрахунки відповідних показників з метою подальшого прийняття ефективних управлінських рішень» [46, с.121].

Про те, що фондівіддача, фондомісткість та фондоозброєність є одними з найважливіших показників ефективності використання основних засобів зазначають практично всі названі вище автори. Тому важливими складовими аналізу основних засобів є розрахунок впливу факторів на зміну фондівіддачі, фондомісткості та фондоозброєності.

Сафонік Н.П., Ваташук В.В. вказують: «ефективність використання основних засобів будь-якого підприємства характеризується, перш за все, зростанням обсягу виробництва продукції. У свою чергу, кількість виготовленої продукції залежить, з одного боку, від часу продуктивної роботи машин і обладнання протягом доби, місяця або року, тобто від інтенсивності їхнього

завантаження в часі, а з іншого – від ступеня інтенсивності використання знарядь праці в одиницю часу» [47].

Методика розрахунку показників аналізу основних засобів наведена в Додатку Р.

Використовуючи напрацювання науковців, побудуємо схему проведення аналізу основних засобів, рис. 1.4.

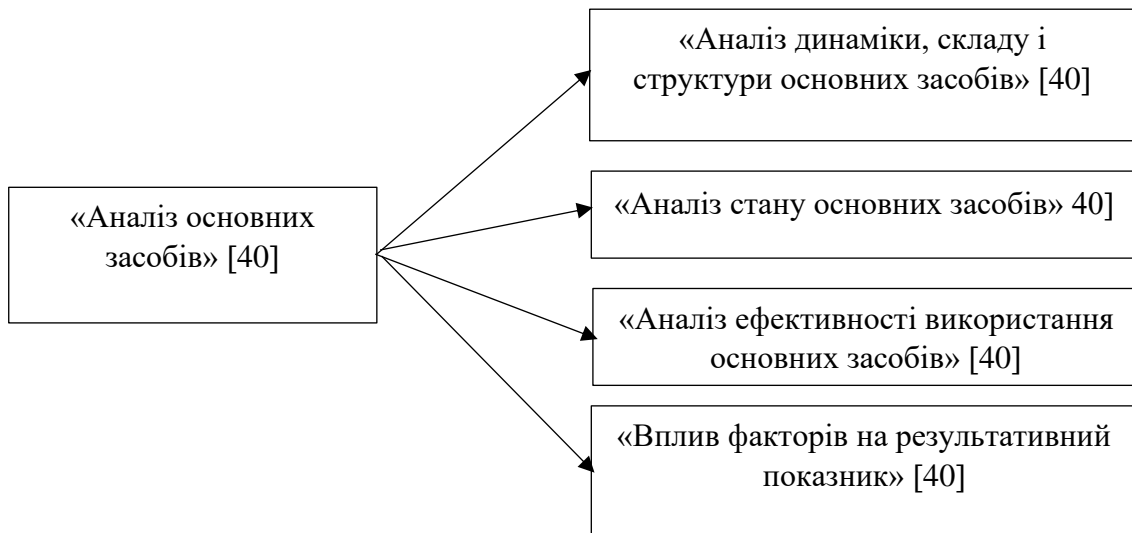


Рисунок 1.4 Порядок проведення аналізу основних засобів

Джерело: побудовано автором за [40]

Заслуговує на увагу думка науковців Савків У.С., Василюк М.М., Лещук Г.В., які вказують: «Останнім часом аналітиків популярністю користуються наступні показники: енерговитратність – середній обсяг витрат електроенергії на один об’єкт основних засобів у кВт-год; ремонтвитратність – величина витрат на ремонт на одну гривню вартості основних засобів; ємність амортизації – величина амортизаційних відрахувань на 1 гривню реалізованої продукції за звітний період» [44, с.182].

Отже, розраховуючи показники динаміки, складу, структури, стану основних засобів та показники ефективності їх використання, можна провести досконалий аналіз використання основних засобів для забезпечення ефективності функціонування підприємства та прийняття правильних управлінських рішень.

Висновки до розділу 1

1. Доведено, що основними нормативними документами, які наводять визначення основних засобів є НП(С)БО 7 «Основні засоби», МСБО 16 «Основні засоби» та Податковий кодекс України.

2. Опрацьовано достатню кількість наукових праць українських дослідників, що дало змогу визначитись у формулюванні поняття «основні засоби» та запропонувати власне визначення.

3. Вказано, що від класифікації основних засобів залежить правильність відображення таких активів в обліку. Є класифікація, визначена нормативними документами. Але на думку науковців, вона не завжди відображає потреби обліковців, тому вони доповнюють класифікацію власними напрацьованими елементами для достовірного відображення в обліку та вчасного прийняття управлінських рішень.

4. Зазначено, що облік основних засобів на підприємствах будь якої форми власності та організаційної форми регламентує НП(С)БО 7 «Основні засоби». В цьому документі зазначається порядок надходження активів на підприємство, порядок їх використання та вказані причини їх вибуття. Також при обліку основних засобів користуються Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів.

5. Доведено, що важливими нормативними документами також є Податковий кодекс, який встановлює терміни використання основних засобів, регламентує процес реалізації основних засобів.

6. Досліджено думки науковців щодо проведення аналізу основних засобів. Зроблено висновки, що здійснювати аналіз ефективності використання основних засобів доцільно розраховуючи основні показники: коефіцієнти оновлення, вибуття, зносу. Також, зазначено, що важливими показниками є фондоддача, фондоємність та фондоозброєність, які дозволяють встановити забезпеченість підприємства активами.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

2.1. Стан та тенденції розвитку закладів охорони здоров'я

Охорона, збереження та зміцнення здоров'я громадян є важливим пріоритетом державної політики, яким опікується система охорони здоров'я.

В 2017 році розпочалась реформа системи охорони здоров'я. У 2018 році була створена Національна служба здоров'я України (НСЗУ), яка стала єдиним національним замовником медичних послуг. Починаючи з квітня 2020 року велику частку видатків на охорону здоров'я було централізовано та об'єднано в програму, яку назвали Програмою медичних гарантій. В цій програмі зазначені пакети медичних послуг та лікарські засоби, за які сплачує НСЗУ. Медичні заклади стали автономними організаціями, які укладали договори з НСЗУ. Це дало змогу перейти від фінансування кошторисів витрат закладів охорони здоров'я до оплати результату роботи лікарів («гроші йдуть за пацієнтом»).

В Стратегії розвитку системи охорони здоров'я до 2030 року зазначено: «Принцип «гроші слідують за пацієнтом» став основою змін у фінансуванні системи охорони здоров'я, починаючи з первинної медичної допомоги, а згодом стаціонарної допомоги, а також основою покращення доступу до основних лікарських засобів. Реформа системи громадського здоров'я зосереджена на посиленні інститутів громадського здоров'я, систем епіднадзора та біобезпеки, а нова модель закупівель у системі охорони здоров'я спрямована на підвищення прозорості практики закупівель та підвищення ефективності» [48].

За даними [49] «Повномасштабне вторгнення РФ в Україну спричинило критичне навантаження на національну систему охорони здоров'я, що пов'язано не лише зі значним руйнуванням об'єктів закладів охорони здоров'я, але й підвищенням попиту громадян на різні види медичної допомоги та послуг, які не

були пріоритетними до війни» [49, с.3].

Основні показники, які характеризують стан медичної галузі та охорони здоров'я громадян України подані в табл. 2.1.

Таблиця 2.1. – Основні показники охорони здоров'я в Україні

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Кількість лікарів усіх спеціальностей, тис. осіб	185	180	144	163
Кількість середнього медичного персоналу, тис. осіб	330	309	261	268
Кількість лікарняних закладів, тис. шт.	1,6	1,6	1,2	1,4
Кількість лікарняних ліжок, тис. шт.	295	275	245	252
Кількість лікарських амбулаторно-поліклінічних закладів, тис. шт.	10,6	10,6	8,2	9,5
Планова ємність амбулаторно-поліклінічних закладів, тис. відвідувань за зміну	920	929	831	853

Джерело: побудовано автором за [50;51].

Дані таблиці 2.1 вказують на те, що з початком реформи охорони здоров'я у 2021 році у порівнянні з 2020 роком всі показники знизились. А в 2022 році почали зростати. Цей ріст в значній мірі пов'язаний зі значним зростанням потреби у медичній допомозі під час воєнних дій.

В табл. 2.2. подана інформація про показники забезпечення системи охорони здоров'я Волинської обл.

Таблиця 2.2. – Основні показники охорони здоров'я Волинської обл.

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Кількість лікарів усіх спеціальностей, тис. осіб	4,0	3,9	3,4	3,8
Кількість середнього медичного персоналу, тис. осіб	9,4	8,7	8,0	7,9
Кількість лікарняних ліжок, тис. шт.	7,0	6,7	6,9	6,9
Планова ємність амбулаторно-поліклінічних закладів, тис. відвідувань за зміну	19,2	19,5	18,7	19,7

Джерело: побудовано автором за [50;51].

У Волинській обл. у 2022 році в цілому зросла кількість лікарів на 400 осіб, але при цьому скоротилась кількість середнього медичного персоналу. Кількість лікарняних ліжок залишилась на рівні попереднього року, а от відвідування за

зміну збільшилися значно, аж на одну тисячу. Це більше всього пов'язане зі значним збільшенням у області внутрішньо переміщених осіб, які теж потребують медичних послуг.

Перейдемо до характеристики комунального підприємства «Волинська обласна клінічна лікарня», яка є об'єктом обліку в кваліфікаційній роботі магістра.

Волинська обласна клінічна лікарня є центром висококваліфікованої, спеціалізованої медичної допомоги дорослому населенню області. В даний час в лікарні функціонує 715 ліжок, із яких 315 терапевтичного профілю, 400 хірургічного профілю, 18 ліжок анестезіології і реанімації. Щорічно отримують стаціонарне лікування майже 25 тис. хворих, виконується більше 13 тис. операцій, кожне 5 оперативне втручання в стаціонарах області здійснюється в хірургічних відділеннях лікарні. Це найбільший за потужністю лікувальний заклад на Волині.

Сьогодні в складі лікарні розгорнуто 28 стаціонарних відділень, 34 – лікувально – діагностичних і допоміжних відділень та служб, а також консультативна поліклініка потужністю 135 відвідувань в день по 33 спеціальностях. В лікарні функціонують центри: кардіологічний, цереброваскулярної патології, розсіяного склерозу, радіаційного захисту населення, ендокринологічний.

Головною метою фінансової діяльності підприємства є отримання прибутків шляхом збільшення обсягів надання послуг, нарощування власного капіталу та забезпечення стійкого фінансового стану.

За даними звітності КП «Волинська обласна клінічна лікарня» Волинської обласної ради у 2020-2022 роках отримало наступні результати діяльності (табл. 2.3). За досліджувані роки дохід від наданих послуг збільшився з 233315 тис. грн. у 2020 році до 452908 тис. грн. у 2022 році, майже у два рази. При цьому значного зростання зазнала і собівартість наданих послуг: у 2021 році в порівнянні з 2020 роком вона зросла на 19846 тис. грн., а в наступному 2022 році ще на 103143 тис. грн.

Таблиця 2.3. – Основні показники діяльності КП «Волинська обласна клінічна лікарня»

Показник	Дані за роками			Абсолютне відхилення	
	2020	2021	2022	2021-2020	2022-2021
Дохід від наданих послуг, тис. грн.	233315	301710	452908	68395	151198
Собівартість наданих послуг, тис. грн.	284967	304813	407956	19846	103143
Інші доходи, тис. грн.	124711	116186	154551	-8525	38365
Інші операційні витрати, тис. грн.	28281	99787	123477	71506	23690
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	44777	13295	63750	-31482	50455
Первісна вартість основних засобів, тис. грн.	326528	387580	463236	61052	75656
Знос основних засобів, тис. грн.	145561	172807	205894	27246	33087
Середньоспискова чисельність працівників, осіб	1383	1428	1502	45	74
Вартість оборотних активів, тис. грн.	111195	120061	222552	8866	102491
в т. ч. запаси, тис. грн.	65758	92354	147785	26596	55431
Цільове фінансування, тис. грн.	43128	82194	114132	39066	31938
Благодійна допомога, тис. грн.	3242	8421	41581	5179	33160

Джерело: Розраховано автором за даними фінансової звітності

Зросли за досліджуваний період інші доходи та інші витрати. Причому витрати у 2022 році збільшилися в порівнянні з 2020 роком більш як в чотири рази. Чистий прибуток підприємства у 2020 році становив 44777 тис. грн, в у 2021 році зменшився на 31482 тис. грн., і становив всього 13295 тис. грн. у 2022 році підприємство знову спрацювало добре і чистий прибуток становив 63750 тис. грн.

Вартість основних засобів у 2021 в порівнянні з 2020 збільшилась на 61052 тис. грн., а у 2022 в порівнянні з 2021 на 75656 тис. грн., що дає змогу зробити висновок про зростання кількості основних засобів на підприємстві, що дасть можливість ефективніше надавати послуги населенню. Але при зростанні первісної вартості збільшується і знос основних засобів, а це означає, що лікарня має на балансі старе обладнання, яке доцільно замінити на нове.

Оскільки КП «Волинська обласна клінічна лікарня» досить велике

підприємство, то і працівників: медиків, молодшого медичного персоналу та обслуговуючого персоналу більше півтори тисячі осіб.

Збільшилась за досліджуваний період вартість оборотних активів, вартість яких у 2022 році становила 222552 тис. грн. У вартості оборотних активів запаси займають значну частку, і як результат їх вартість теж значно зросла за три роки.

За три роки майже в три рази збільшилась сума цільового фінансування, яке в 2022 році становило 114132 тис. грн., а також значно збільшилась сума благодійної допомоги лікарні, у 2021 році вона зросла в порівнянні з попереднім роком на 5179 тис. грн., а в наступному 2022 році ще на 33160 тис. грн.

Отже, проаналізувавши показники Балансу і Звіту про фінансові результати можна зробити висновок, що основні показники діяльності підприємства мають тенденцію до зростання.

Далі проаналізуємо фінансовий стан клінічної лікарні, табл. 2.4.

Таблиця 2.4. - Показники фінансового стану КП «Волинська обласна клінічна лікарня»

Показник	Дані за роками			Абсолютне відхилення	
	2020	2021	2022	2021-2020	2022-2021
Коефіцієнт покриття	5,62	2,47	2,70	-3,15	0,23
Частка оборотних засобів у активах	0,66	0,67	0,56	0,01	-0,11
Рентабельність за чистим прибутком	0,19	0,04	0,07	-0,15	0,03
Рентабельність активів	13,66	3,64	6,32	-10,02	2,68
Період окупності активів	5,89	26,07	8,26	20,18	-17,81
Рентабельність власного капіталу	22,33	16,97	11,77	-5,36	-5,20
Період окупності власного капіталу	4,48	17,60	8,50	13,12	-9,10
Коефіцієнт оборотності активів	0,88	0,87	1,04	-0,01	0,17
Період обороту активів	117,79	137,97	136,17	20,18	-1,80
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,16	1,29	1,66	0,13	0,37
Період обороту власного капіталу	309,34	279,24	216,40	-30,10	-62,84

Джерело: Розраховано автором за даними фінансової звітності

Коефіцієнт покриття, визначає загальний стан платоспроможності та показує міру покриття поточних активів поточними зобов'язаннями, складав на кінець 2022 року 2,70, тобто на 1 грн. короткострокових зобов'язань припадало

2 грн. 70 коп. оборотних активів.

Дані щодо частки оборотних засобів у активах демонструють коливання. Якщо в 2020 р. частка оборотних засобів у загальній сумі активів склала 66%, в 2021 – 67%, то в 2022 р. зменшилась до 56%. Це свідчить про зростання частки необоротних засобів у активах.

Показник рентабельності протягом 2020-2022рр. знизився на 0,12, що вказує на неприбутковість підприємства.

Протягом періоду дослідження рентабельність активів мала тенденцію до зниження. Якщо в 2020 р. підприємство отримало 13,66 грн. чистого прибутку на кожен вкладену гривню активів, то в 2021 р. – 3,64 грн. Факторами такого спаду є зменшення структури оборотних активів і суми чистого прибутку.

Окупність активів КП «Волинська обласна клінічна лікарня» є дуже високою і становила у 2020 році близько шести років, а в 2022 році більше восьми років.

Рентабельність власного капіталу підприємства у 2022 році у порівнянні з 2020 роком зменшилась 10,56, що свідчить про неефективність використання матеріальних, трудових та грошових ресурсів підприємства.

Таким чином, ефективність роботи підприємства є високою, а окупність власного капіталу становить близько 8,5 роки станом на 2022 рік

Дані показують, що ефективність використання активів підприємства підвищується. Якщо в 2020 році на кожен гривню залучених коштів було надано послуг на суму 0,88 грн., в 2021 році – 0,87 грн., то в 2022 році – 1,04 грн.

Ефективність управління оборотними активами знижується. Якщо в 2020 році оборотні активи в середньому здійснювали один оборот протягом 118 днів, то в 2021 році - протягом 138 днів, а в 2022 році цей показник становив 136 днів.

Таким чином, оборотність власного капіталу зростає, і на кінець періоду дослідження було вироблено товарів і надано послуг на суму 1,66 гривень на кожен гривню залучених коштів власників. Це позитивна тенденція, викликана стрімким зростанням доходу підприємства.

Також не менш важливими показниками діяльності лікарні є стабільне та

достатнє фінансування, що дає можливість забезпечити населення якісними медичними послугами за економічно обґрунтованими тарифами (табл.2.5)

Таблиця 2.5. – Основні показники результативності роботи

КП «Волинська обласна клінічна лікарня»

Показник	Дані за роками			Абсолютне відхилення	
	2020	2021	2022	2021-2020	2022-2021
Надходження до спеціальних фондів, тис. грн.	2968,5	17056,7	21194,3	14088,2	4137,6
Надходження до спеціального фонду бюджету лікарні від надання платних медичних послуг, тис. грн.	0	5234,2	7471,3	5234,2	2237,1
Кількість осіб, які отримали медичні послуги, осіб	16536	19725	24589	3189	4864
в т. ч платні медичні послуги	0	6575	8196	6575	1621
Кількість осіб прооперованих в лікарняному закладі, осіб	8622	9754	10848	1132	1094
Кількість операцій проведених в лікарняному закладі, шт.	10670	11761	14293	1091	2532
Кількість відвідувань, шт.	88103	101480	108268	13377	6788
Кількість суб'єктів господарювання, які отримали медичні послуги, згідно договорів, одиниць	0	24	26	24	2
- великі (більше 250 працюючих)	0	1	1	1	0
- середні (з 50 до 250 працюючих)	0	12	13	12	1
- малі (до 50 працюючих)	0	9	10	9	1
- мікро (не більше 10 працюючих)	0	2	2	2	0

Джерело: складено та розраховано автором на підставі звітності

Отже, показники надходження до спеціальних фондів лікарні за 2020-2022 роки мали позитивний характер. У 2021 році вони становили 17056,7 тис. грн., що на 14088,2 тис. грн. більше ніж в попередньому році, а в 2022 році у порівнянні з 2021 більше на 4137,6 тис. грн.

Обсяг наданих КП «Волинська обласна клінічна лікарня» послуг відповідно до кошторису у 2021 році надходження від плати за послуги, що надаються бюджетною установою згідно з основною діяльністю склали 5234,2 тис. грн., у 2022 році у порівнянні з 2021 сума збільшилась на 2237,1 тис. грн. і склала 7471,3 тис. грн.

За 2020-2022 роки у лікарні було проведено 36 724 операції і прооперовано

29 224 осіб.

Показник кількості суб'єктів господарювання, які отримали медичні послуги, згідно договорів також мав тенденцію до зростання. У 2022 році це показник становить 26 одиниць, що на 2 одиниці більше ніж у попередньому році.

З наведеної таблиці можна зробити висновок, що платні медичні послуги підприємство почало надавати з 2021 року.

Отже, збільшення фінансування лікарняного закладу дає можливість поліпшити матеріальну-технічну базу підприємства, а також обладнати лікарню сучасним обладнанням, інструментами, впроваджувати нові сучасні технології діагностики та лікування та своєчасно проводити поточний ремонт приміщень.

2.2 Організація обліку основних засобів медичного закладу

У своїй діяльності КП «Волинська обласна клінічна лікарня» керується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

На підприємстві є діючий Наказ про облікову політику. Щодо обліку основних засобів в наказі розкрита інформація про строки корисного використання, вартісну межу, метод амортизації та присвоєння інвентарного номеру об'єкту основних засобів. Відображення господарських операцій підприємства здійснюється відповідно до робочого Плану рахунків, підготовленого на основі Плану рахунків, затвердженого наказом Мінфіну від 30.11.1999р. №291. Облік відбувається до засад НП(С)БО 7 «Основні засоби».

На підприємстві є різні шляхи надходження основних засобів, а саме:

- придбання за власні кошти установи;
- придбання за кошти обласного бюджету;
- придбання за кошти НСЗУ;
- централізоване постачання;
- благодійна допомога.

Процедура закупівлі основних засобів на підприємстві наведена на рисунку 2.1.

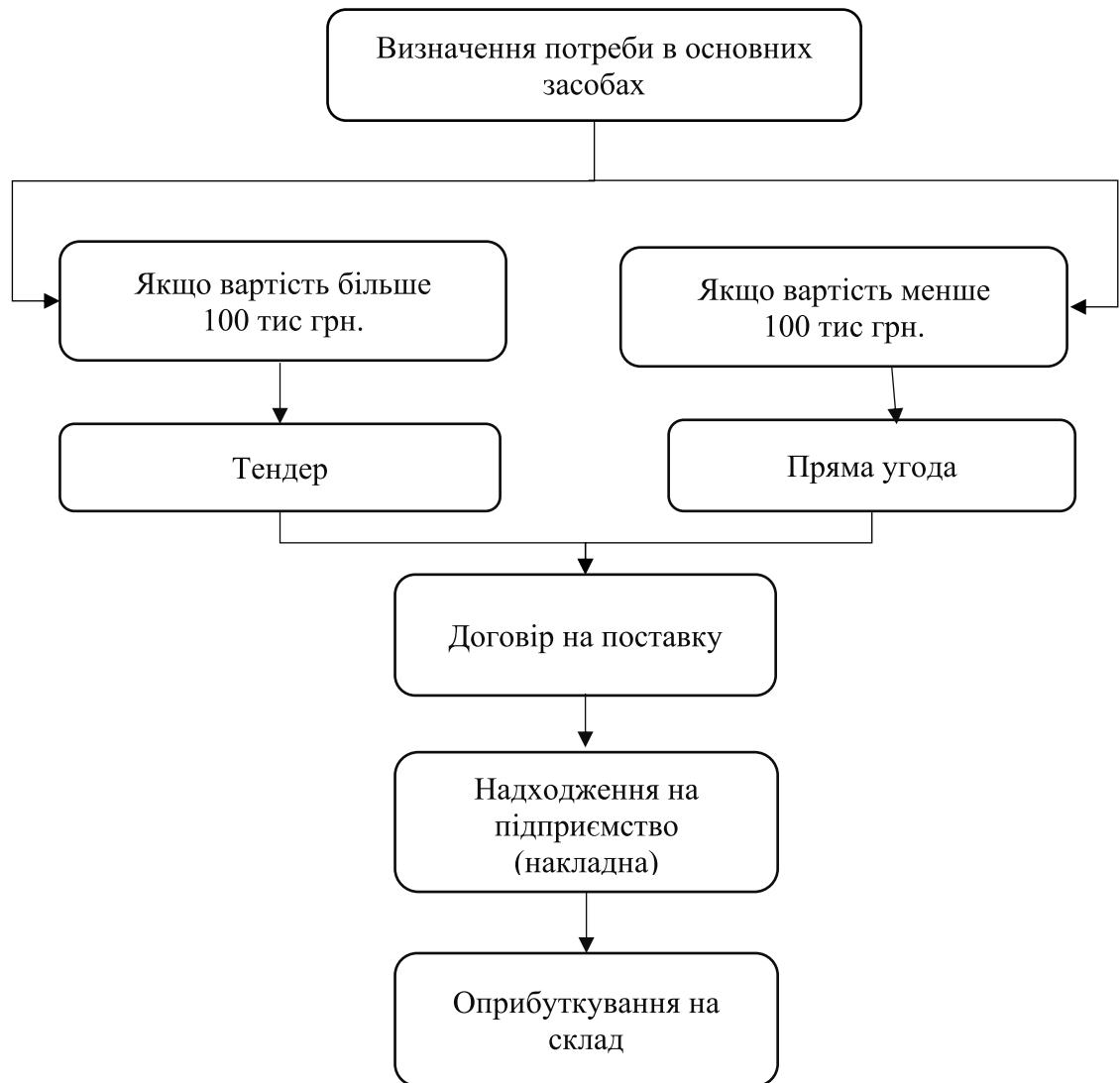


Рисунок 2.1 – Порядок закупівлі основних засобів

Джерело: сформовано автором

Першим етапом при покупці основних засобів є визначення потреби відповідальними особами у кожному відділенні наприкінці року та подання заявок з технічними характеристиками обладнання до закупівельного відділу. Закупівельник збирає всю цю інформацію, аналізує її та визначає очікувану вартість. Важливим етапом при проведенні тендерів є визначення вартості об'єкта основного засобу.

Після визначення вартості основного засобу є два можливих способи

розвитку події.

Перший, якщо очікувана вартість більша 100 тис. грн., тоді проводяться публічні закупівлі товару на платформі Prozorro, оголошується початок закупівлі та початок прийому пропозицій. За допомогою електронного аукціону, після закінчення строку прийому пропозицій, відбувається розкриття інформації про запропоновані учасниками ціни і відбувається процедура розгляду пропозицій. Після вибору переможця укладається договір про закупівлю товару.

В другому випадку, якщо вартість об'єкта основних засобів до 100 тис. грн., підприємство відразу укладає договір на поставку товару. Процес закупівлі товару закінчується надходженням товару на підприємство та оприбуткування на склад. Після того як об'єкт основних засобів було оприбутковано на склад він вводиться в експлуатацію.

Перелік первинних документів, які використовуються для обліку основних засобів затверджений у Наказі про облікову політику медичної установи.

Основні засоби до моменту введення в експлуатацію обліковуються на рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Це пов'язано з тим, що не все обладнання відразу придатне до використання. Деяке обладнання потребує додаткових робіт таких як монтаж, налагодження або інші витрати безпосередньо пов'язані з доведенням такого об'єкту до стану, в якому він придатний для виконання поставлених завдань.

Підтверджуючим документом введення в експлуатацію об'єкту основного засобу є Акт введення в експлуатацію, який надають підприємству особи, які проводили налагоджувальні роботи, також підприємство складає внутрішній Акт введення в експлуатацію, який затверджується керівником установи і підписується членами комісії. В акті зазначається інвентарний номер, кількість, первісна вартість, надається коротка характеристика об'єкта, вказується відповідність або невідповідність технічним умовам, необхідність доробки, перелік додаткової документації.

Також на підприємстві є наказ з прийняття-передачі, введення в експлуатацію, переоцінки основних засобів, інших необоротних матеріальних

активів, виробничих запасів в якому затверджений склад комісії.

Після того як об'єкт основних засобів введено в експлуатацію всі витрати накопичені на рахунку 152 списуються на рахунки 104, 105, 106, 108, 109 за відповідними субрахунками.

У випадку безоплатного отримання основних засобів, вартість зазначена у акті прийому-передачі відразу заноситься на рахунки 10 класу обліку за відповідними субрахунками.

З наступного місяця після введення в експлуатацію об'єкта основних засобів починає нараховуватись амортизація. На підприємстві амортизація нараховується прямолінійним методом. Для кожної групи основних засобів є свої терміни корисного використання (табл. 2.6)

Таблиця 2.6. – Терміни корисного використання основних засобів
КП «Волинська обласна клінічна лікарня»

Групи	Рахунок (субрахунок)	Найменування групи	Терміни корисного використання, років	Метод нарахування амортизації
1	103	Будівлі та споруди	10-50 (відповідно до типу будівлі чи споруди)	Прямолінійний
2	104	Машини та обладнання	10	Прямолінійний
3	105	Транспортні засоби	5-7 (відповідно до типу транспортного засобу та об'єму двигуна)	Прямолінійний
4	106	Інструменти, прилади та інвентар	10	Прямолінійний
5	108	Багаторічні насадження	25	Прямолінійний

Джерело: сформовано автором за Наказом про облікову політику підприємства

При визначенні строку корисного використання враховується фізичний та моральний знос, а також термін використання основних засобів з врахуванням потужності або продуктивності.

У відповідності до облікової політики нарахування амортизації здійснюється 1 раз на місяць в останній робочий день.

Узагальнення інформації про нарахування амортизації здійснюється на рахунку 131 «Знос основних засобів». Він кореспондує з рахунками фактичних витрат Дт 23, 91, 92. Подвійна кореспонденція проводиться на суму пропорційну

сумі нарахованого зносу за Дт424 Кт745 при безоплатному отриманні та Дт69 Кт745 при придбанні.

Підприємство використовує типову форму розрахунку амортизації основних засобів затверджену наказом МФУ від 13.09.2016 року №818.

На момент ремонту, реконструкції, модернізації, добудови, нарахування амортизації призупиняють у місяці, що настав за місяцем, у якому цей об'єкт припинив функціонувати.

Також нарахування амортизації припиняється в результаті списання об'єкта основних засобів починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття.

В процесі господарської діяльності підприємства іноді виникає необхідність у ремонті або поліпшенні основних засобів, що в будь якому випадку призведе до збільшення економічних вигід у майбутньому.

Всі витрати пов'язані з ремонтом обліковуються на рахунках фактичних витрат, оскільки ремонт передбачає лише підтримання об'єкта основних засобів у працюючому стані. Тоді як реконструкція, модернізація та добудова спрямована на поліпшення об'єкта основних засобів, що зумовить збільшення майбутніх економічних вигід, строку експлуатації та покращення його характеристик.

Облік витрат понесених в ході поліпшення об'єкта основних засобів ведеться на рахунку 151 «Капітальне будівництво». Сюди відносяться витрати на виготовлення проектно-кошторисної документації, на придбання будівельних матеріалів, запчастин та комплектуючих, на оплату праці.

Документом в якому відображається фактично виконані роботи, кількість використаних матеріалів та встановленого обладнання при капітальному будівництві є Акт виконаних робіт та наданих послуг.

Після закінчення терміну корисного використання основних засобів, а також неможливість їх використання у діяльності підприємства у зв'язку з фізичним та моральним зносом та недоцільністю проведення ремонту такий об'єкт основних засобів підлягає списанню.

Вибуття основних засобів здійснюється з таких причин:

- ліквідація;
- передача іншому підприємству;
- встановлена недостача;
- невідповідність критеріям визнання активом.

Списання основних засобів відбувається обов'язково за згодою та підписом керівника. Але у комунального закладу є свої нюанси вибуття основних засобів. Основні засоби вартістю більше 5 тис. грн. потребують погодження від різних державних суб'єктів господарювання (рис.2.2).

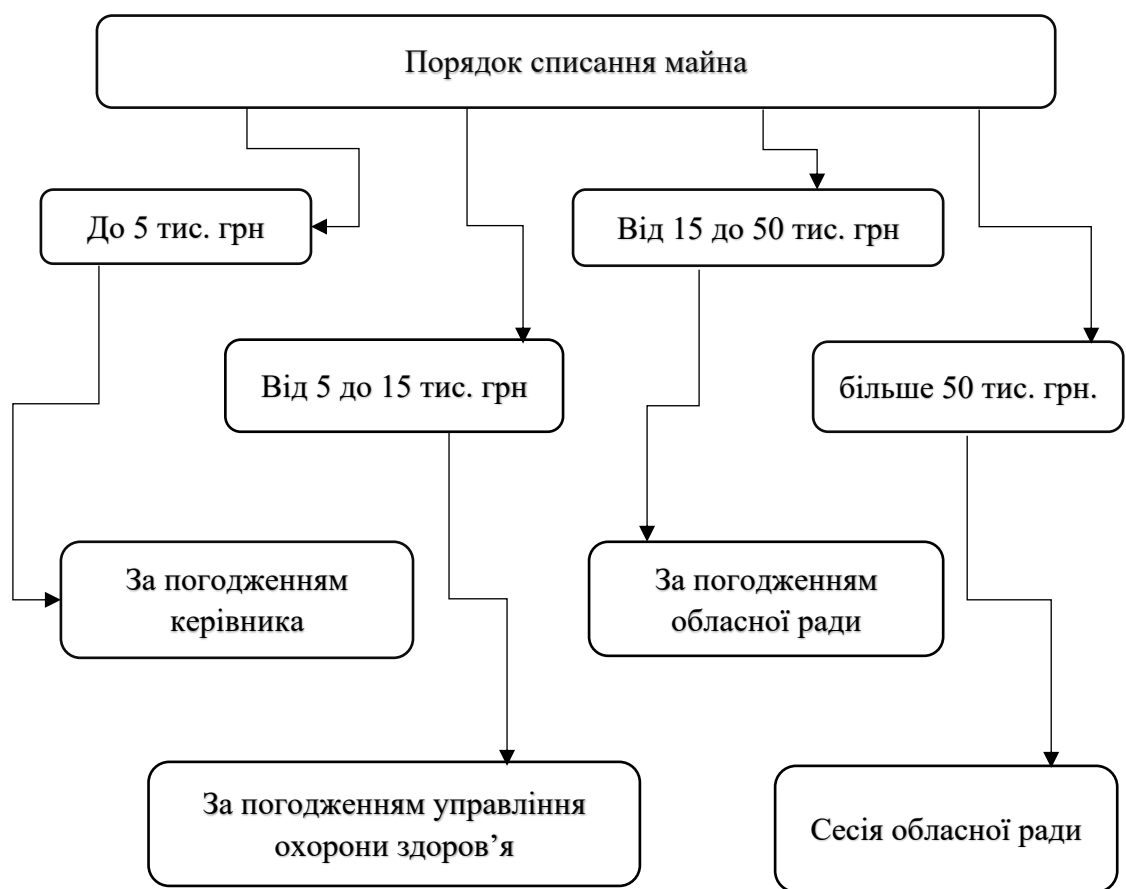


Рисунок 2.2 Порядок списання майна спільної власності

Джерело: власна розробка автора

Процедура списання основних засобів з балансу комунального підприємства зображена на рисунку 2.3.

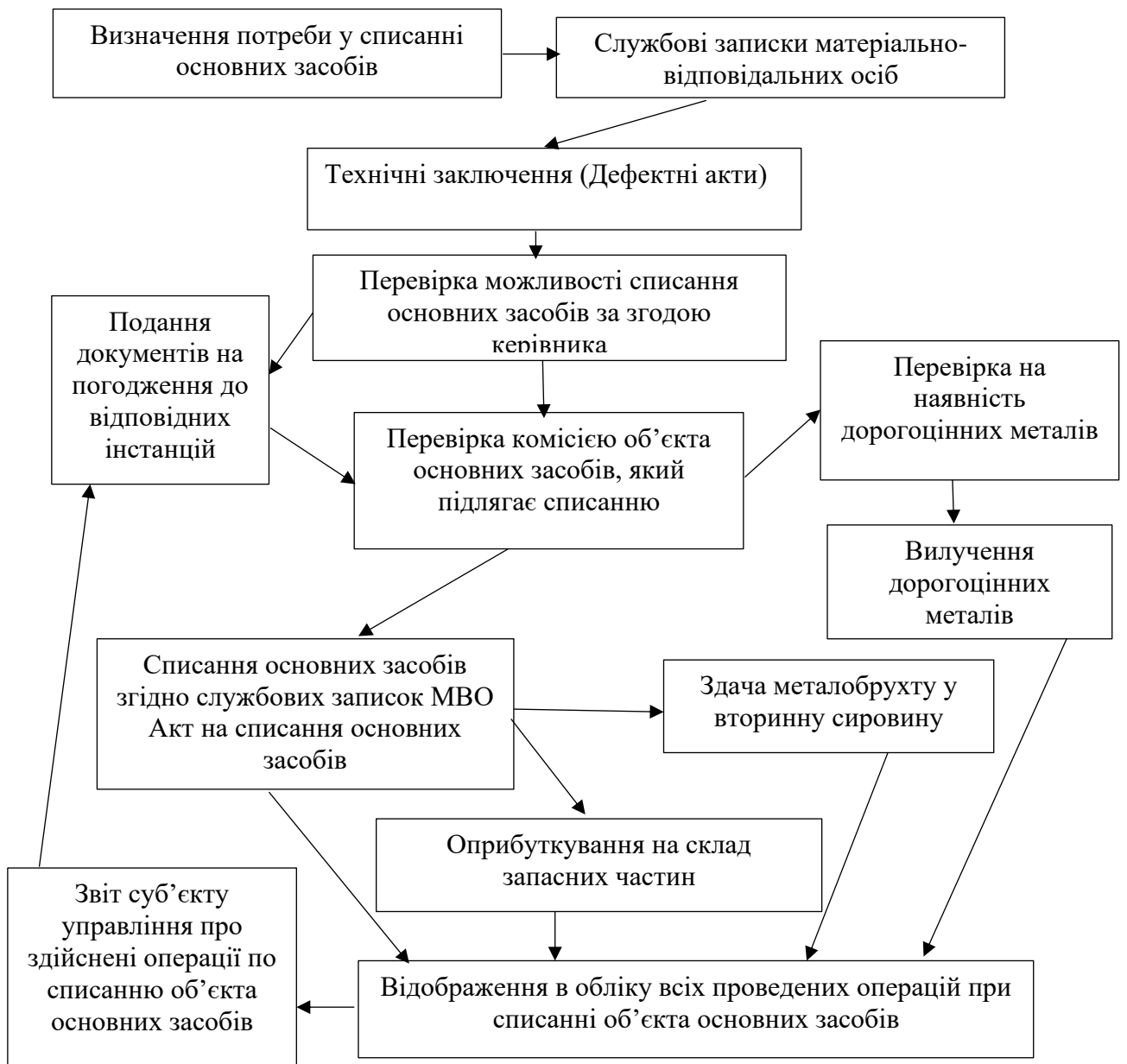


Рисунок 2.3 Порядок списання об'єкта основних засобів з балансу
КП «Волинська обласна клінічна лікарня»

Джерело: власна розробка автора

Списання майна з балансу КП «Волинська обласна клінічна лікарня» проводиться при потребі протягом року. На підприємстві на початку року затверджується наказ про списання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів із затвердженою комісією головою якої є заступник директора.

Процес списання основних засобів розпочинається з того, що матеріально

відповідальні особи складають службові записки в яких зазначають інвентарний номер та найменування матеріальних цінностей, які необхідно списати та подають їх у бухгалтерію.

У свою чергу бухгалтер перевіряє вартість основного засобу і після оформлення всіх необхідних документів комісією зі списання майна установа готує пакет документів для суб'єкта управління, необхідний для отримання згоди списати майно.

Після отримання згоди на списання майна, вибуття основних засобів має здійснитись протягом 30 календарних днів.

На кожен об'єкт основного засобу має бути дефектний акт або технічне заключення, в якому має бути прописана причина несправності, неможливість та неефективність проведення ремонту для відновлення роботи, а також загальні характеристики такого об'єкту.

Основні засоби, що містять дорогоцінні метали заборонено списувати без їх попереднього вилучення.

Після того як всі необхідні документи готові, бухгалтер призначає день у який відбудеться списання основних засобів. Члени комісії згідно службових записок перевіряють наявність основних засобів та відповідність інвентарних номерів. Основні засоби зважуються та здаються у вторинну сировину, за що підприємству перераховують кошти.

Запчастини, отримані внаслідок розбирання та демонтування обладнання оприбутковуються на баланс підприємства. Усі вузли, деталі, агрегати та матеріали придатні для ремонту іншого обладнання чи використання відображаються на рахунку 207 «Запасні частини».

По закінченню списання підприємство має обов'язок прозвітуватися суб'єкту управління.

Відображення списання на рахунках бухгалтерського обліку відбувається наступним чином:

Дт 131 - Кт10 – списано суму зносу ОЗ;

Дт 424 - Кт 10 – списання ліквідаційної вартості або Дт69 - Кт10.

Основними джерелами інформації про основні засоби є звітність медичної установи.

У Балансі форма №1 відображається інформація про первісну вартість та суму нарахованої амортизації на початок та кінець звітного періоду.

Звіт про фінансові результати форма № 2 та Звіті про власний капітал форма № 4 містить інформацію про дооцінку або уцінку необоротних активів підприємства, а також суми нарахованої амортизації. Звіт про рух грошових коштів форма №3 відображає витрати на придбання основних засобів.

Показники форми № 2-інвестиції (квартальна) містить інформацію про фактично освоєні (використані) у звітному періоді обсяги капітальних інвестицій у матеріальні та нематеріальні активи за рахунок передбачених чинним законодавством джерел фінансування та витрати на будівництво.

Основною формою статистичного спостереження підприємства є форма № 1-підприємництво «Структурне обстеження підприємства». Вона містить найбільш повну та різнобічну інформацію про основні засоби, діяльність суб'єктів господарювання як за масштабами виробництва і реалізації, витратами, так і за іншими аспектами, виступає інформаційною базою за обсягами виробництва, реалізації.

Форма № 1-підприємництво «Структурне обстеження підприємства» та Примітки до річної фінансової звітності форма №5 вміщують дані про надходження та вибуття основних засобів і нематеріальних активів, що знаходилися на балансі підприємства, та суми нарахованої амортизації за звітний рік, а також інформацію щодо суми податку на додану вартість, сплаченого у зв'язку із витратами на капітальні інвестиції.

Звіт про доходи та витрати 1-нс складається тими суб'єктами господарювання, що уклали договір з НСЗУ про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій. Звіт подається в електронній формі за формою надаю НСЗУ. Звіт заповнюється згідно даних регламентованого бухгалтерського обліку, результатів господарських операцій, проведень, оборотно-сальдової відомості після закриття періоду.

Таким чином, облік основних засобів на КП «Волинська обласна клінічна лікарня» ведеться відповідно до встановлених законодавством вимог, заповнюються первинні документи, складаються бухгалтерські проведення та формується фінансова та статистична звітність.

2.3. Аналіз забезпечення медичного закладу основними засобами та ефективність їх використання

Одним із основних завдань діяльності медичного комунального підприємства, яке має велику кількість дороговартісного обладнання, є необхідність забезпечення ефективності його використання. Від ефективного використання основних засобів залежить фінансовий стан підприємства та його конкурентоспроможність на ринку.

Інформація про наявність, рух та структуру основних засобів комунального підприємства «Волинська обласна клінічна лікарня» наведена у табл. 2.7.

З наведеної інформації можна зробити висновок, що протягом 2020-2022 років відбулося оновлення основних засобів та зросла загальна кількість на 185848 тис. грн. У 2022 році вартість обладнання, що надійшло на підприємство, становило 75896 тис. грн., що на 14405 тис. грн. більше ніж у 2021 році, і на 1754 тис. грн. ніж у 2020 році.

Збільшення основних засобів на підприємстві протягом 2020-2022 років відбулося переважно за рахунок збільшення таких груп основних засобів як: машини та обладнання на 168831 тис. грн., будинки, споруди та передавальні пристрої – 22791 тис. грн., транспортні засоби на 3434 тис. грн., інструменти, прилади, інвентар на 3088 тис. грн., малоцінні необоротні матеріальні активи – 7664 тис. грн., змін не зазнали довгострокові активи рослинництва, що становлять 38 тис. грн.

Таблиця 2.7. – Наявність, рух і структура основних засобів КП «Волинська обласна клінічна лікарня»

Групи основних засобів	Наявність на початок періоду		Надійшло за звітний період		Вибуло за звітний період		Наявність на кінець періоду	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
2020 рік								
Земельні ділянки	19960	7,20	0	0	19960	79,80	0	0
Будинки, споруди та передавальні пристрої	47535	17,14	366	0,49	46	0,18	47855	14,66
Машини та обладнання	194948	70,28	70191	94,67	4857	19,46	260282	79,71
Транспортні засоби	2147	0,77	167	0,23	0	0	2314	0,71
Інструменти, прилади, інвентар	1714	0,62	2239	3,02	10	0,04	3943	1,21
Довгострокові активи рослинництва	38	0,01	0	0	0	0	38	0,01
Малоцінні необоротні матеріальні активи	11046	3,98	1179	1,59	129	0,52	12096	3,70
Разом	277388	100	74142	100	25002	100	326528	100
2021 рік								
Будинки, споруди та передавальні пристрої	47855	14,66	22471	36,54	0	0	70326	18,15
Машини та обладнання	260282	79,71	32309	52,55	372	84,81	292219	75,40
Транспортні засоби	2314	0,71	1115	1,81	0	0	3429	0,88
Інструменти, прилади, інвентар	3943	1,21	604	0,98	2	0,45	4545	1,17
Довгострокові активи рослинництва	38	0,01	0	0	0	0	38	0,01
Малоцінні необоротні матеріальні активи	12096	3,70	4992	8,12	65	14,74	17023	4,39
Разом	326528	100	61491	100	439	100	387580	100
2022 рік								
Будинки, споруди та передавальні пристрої	70326	18,15	0	0	0	0	70326	15,18
Машини та обладнання	292219	75,40	71585	94,32	24	10,04	363779	78,53
Транспортні засоби	3429	0,88	2151	2,83	0	0	5581	1,20
Інструменти, прилади, інвентар	4545	1,17	286	0,38	28	11,72	4802	1,04
Довгострокові активи рослинництва	38	0,01	0	0	0	0	38	0,01
Малоцінні необоротні матеріальні активи	17023	4,39	1874	2,47	187	78,24	18710	4,04
Разом	387580	100	75896	100	239	100	463236	100

Джерело: складено та розраховано автором на підставі звітності

Найбільшу частку в необоротних активах займають машини та обладнання і становлять на кінець звітної періоду 78,53% всіх основних засобів підприємства, будівлі та споруди – 15,18%, малоцінні необоротні матеріальні активи – 4,04%, транспортні засоби – 1,20%, інструменти, прилади та інвентар – 1,04%, найменшу частку становлять довгострокові активи рослинництва 0,01%

В основному тенденцію до зростання мало обладнання, яке безпосередньо бере участь у наданні медичних послуг населенню.

Далі розглянемо показники технічного стану основних засобів медичної установи, табл. 2.8.

Таблиця 2.8. - Аналіз технічного стану основних засобів КП «Волинська обласна клінічна лікарня»

Показники	Роки			Абсолютне відхилення	
	2020	2021	2022	2021 р. від 2020 р.	2022 р. від 2021 р.
Вартість основних засобів на початок року, тис. грн.	277388	326528	387580	49140	61052
Вартість введених основних засобів, тис. грн.	19366	44997	50402	25631	5405
Вартість основних засобів, які вибули, тис. грн.	25002	439	239	-24563	-200
Вартість основних засобів на кінець року, тис. грн.	326528	387580	463236	61052	75656
Знос на кінець року, тис. грн.	145560	172807	205894	27247	33087
Залишкова вартість основних засобів на кінець року, тис. грн.	180968	214772	257342	33804	42570
Коефіцієнт оновлення	0,06	0,12	0,11	0,06	-0,01
Коефіцієнт вибуття	0,09	0,001	0,0006	-0,089	-0,0004
Коефіцієнт приросту	-0,02	0,11	0,11	0,13	0
Коефіцієнт зносу	0,45	0,45	0,44	0	-0,01
Коефіцієнт придатності	0,55	0,55	0,56	0	0,01

Джерело: складено та розраховано автором за даними звітності

Коефіцієнт оновлення, який показує частку нових основних засобів введених в дію, за досліджуваний період є дуже низьким, у 2021 збільшився на 0,06, що є позитивним явищем, але у 2022 зменшився на 0,01.

Коефіцієнт вибуття протягом років зменшувався. У 2021 році в порівнянні з 2020 роком частка виведених з експлуатації основних засобів зменшилась на 0,089, а в 2022 році в порівнянні з 2021 – 0,0004. Позитивним явищем в діяльності підприємства є ситуація, коли вартість введених у дію основних засобів перевищує вартість виведених основних засобів.

Коефіцієнт приросту у 2020 році мав від'ємне значення і становив -0,02 в зв'язку з тим, що вартість основних засобів, які вибули з користування перевищувала вартість придбаних основних засобів. Але починаючи з 2021 року ситуація змінилась і показник приросту становив 11% .

Негативним явищем в діяльності підприємства є те, що основні засоби зношені на 45%, тому є застарілими і потребують оновлення, модернізації.

Коефіцієнт придатності також має позитивні показники, у 2022 році збільшився на 0,01, що характеризує покращення технічного стану основних засобів підприємства.

Для оцінки ефективності використання обладнання необхідно проаналізувати основні показники ефективного використання основних засобів, табл. 2.9.

Головною ознакою підвищення рівня ефективного використання основних засобів підприємства є зростання обсягу наданих послуг. Виходячи з наведених у табл. 2.7 даних обсяг наданих послуг впродовж трьох років збільшився на 219593 тис. грн.

Ефективність використання основних засобів характеризується показником фондоддачі. На 1 грн. середньорічної вартості основних засобів у 2020 році припадало 0,77 грн. наданих послуг. У 2021 році фондоддача порівняно із 2020 роком зросла на 0,08 грн, а у 2022 році, у порівнянні з 2021 роком ще на 0,21 грн. і становила 1,06 грн. Фондоддача активної частини основних засобів також мала тенденцію до зростання.

Показник фондоозброєності також показує яка вартість основних засобів припадає на одного працюючого медичної установи. У 2020 році на одного працівника припадало 218,26 тис. грн. основних фондів, а в 2022 році цей

показник зріс і на 33,19 тис. грн. в порівнянні з попереднім роком, і становив 283,23 тис. грн.

Таблиця 2.9. – Аналіз ефективності використання основних засобів
КП «Волинська обласна клінічна лікарня»

Показники	Роки			Абсолютне відхилення	
	2020	2021	2022	2021р. від 2020р.	2022р. від 2021р.
Обсяг наданих послуг, тис. грн.	233315	301710	452908	68395	151198
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	301958	357053	425408	55095	68355
Вартість активної частини основних засобів, тис. грн.	257596	295648	362360	32052	72712
Питома вага активної частини основних засобів, %	85,31	82,80	85,18	-2,51	2,38
Фондовіддача основних засобів, грн.	0,77	0,85	1,06	0,08	0,21
Фондовіддача активної частини основних засобів, грн.	0,91	1,02	1,25	0,11	0,23
Середньо облікова чисельність працівників, осіб	1383	1428	1502	45	74
Фондоозброєність праці, тис. грн.	218,26	250,04	283,23	31,78	33,19
Фондомісткість основних засобів, грн.	1,29	1,18	0,94	-0,11	-0,24

Джерело: складено та розраховано автором за даними звітності

Вартість основних засобів, що припадає на одну гривню наданих медичних послуг у 2020 році становить 1,29 грн., а у 2022 році зменшилась і становить 0,94 грн. Отже, показник фондомісткості показує, що основні засоби використовуються ефективно.

Ще одним важливим моментом при проведенні аналізу основних засобів є дослідження впливу факторів на показники ефективності використання основних засобів. Розрахунки проведемо за 2021-2022 роки. Формули для розрахунків подані в додатку Р.

Дослідимо зміну фондovіддачі $\Delta\Phi_{\text{від}}$ під впливом зміни обсягів наданих послуг та зміни вартості основних засобів (Додаток Р, формула 7).

$$\Delta\Phi_{\text{від}} = 1,0646 - 0,8449 = 0,2197$$

1) зміна фондovіддачі за рахунок зміни вартості наданих послуг (Додаток Р, формула 8):

$$\Delta\Phi_{\text{від}}^{\text{ЧД}} = \frac{452908}{357054} - \frac{301710}{357054} = 1,2685 - 0,8449 = 0,4236$$

2) зміна фондovіддачі за рахунок зміни вартості основних засобів (Додаток Р, формула 9):

$$\Delta\Phi_{\text{від}}^{\text{ПВ}} = \frac{452908}{425408} - \frac{452908}{357054} = 1,0646 - 1,2685 = -0,2039$$

Результат розрахунків:

$$\Delta\Phi_{\text{від}} = 0,4236 - 0,2039 = 0,2197$$

Отже, при збільшенні чистого доходу від надання послуг на 151198 тис. грн. фондovіддача збільшилась на 0,42 грн. Збільшення вартості основних засобів на 68355 тис. грн. зменшило фондovіддачу на 0,21 грн.

Далі проведемо аналогічні розрахунки, щоб визначити фактори зміни фондомісткості $\Delta\Phi_{\text{м}}$ за 2021-2022 роки. Формули для розрахунку подані в Додатку Р, формула 11:

$$\Delta\Phi_{\text{м}} = 0,9393 - 1,1834 = -0,2441$$

1) зміна фондомісткості за рахунок зміни вартості основних засобів (Додаток Р, формула 12):

$$\Delta\Phi_{\text{М}}^{\text{ПВ}} = \frac{425408}{301710} - \frac{357054}{301710} = 1,410 - 1,1834 = 0,2266$$

2) зміна фондомісткості за рахунок зміни вартості чистого доходу від наданих послуг (Додаток Р, формула 13):

$$\Delta\Phi_{\text{М}}^{\text{ЧД}} = \frac{425408}{452908} - \frac{425408}{301710} = 0,9393 - 1,410 = -0,4707$$

Результат розрахунків:

$$\Delta\Phi_{\text{М}} = 0,2266 - 0,4707 = -0,2441$$

Отже, збільшення вартості основних засобів збільшило фондомісткість на 0,23 грн., а збільшення доходів від наданих послуг зменшило фондомісткість на 0,47 грн.

Вплив факторів на зміну фондоозброєності $\Delta\Phi_{\text{озб}}$ за 2021-2022 роки. Формули для розрахунку подані в Додатку Р, формула 15:

$$\Delta\Phi_{\text{озб}} = \Phi_{\text{озб}}^{2022} - \Phi_{\text{озб}}^{2021} = 283,227 - 250,038 = 33,189$$

1) зміна фондоозброєності праці за рахунок зміни первісної вартості основних засобів (Додаток Р, формула 16):

$$\Delta\Phi_{\text{озб}}^{\text{ПВ}} = \frac{425408}{1428} - \frac{357054}{1428} = 297,904 - 250,037 = 47,867$$

2) зміна фондоозброєності за рахунок зміни кількості працюючих в медичному закладі (Додаток Р, формула 17):

$$\Delta\Phi_{\text{озб}}^{\text{СПЧ}} = \frac{425408}{1502} - \frac{425408}{1428} = 283,227 - 297,905 = -14,678$$

Результат розрахунків:

$$\Delta\Phi_{\text{м}} = 47,867 - 14,678 = 33,189$$

Таким чином, збільшення вартості основних засобів збільшило фондоозброєність праці на 47,867 тис. грн., а збільшення кількості персоналу зменшило фондоозброєність на 14,678 тис. грн.

Отже, можна зробити висновок, що підприємство ефективно використовує свої основні засоби. При цьому виникає потреба заміни фізично та морально зношених основних засобів на нове, модернізоване устаткування.

Висновки до розділу 2

1. В Україні відбувається реформування медичної галузі. Основними показниками які характеризуються стан медицини в цілому є кількість лікарів та медичних сестер, які працюють у медичних закладах, кількість лікарняних закладів, кількість лікарняних ліжок. Аналіз названих показників дає змогу сказати, що динаміка розвитку є позитивною, хоча в 2021 році було зменшення по всіх показниках.

2. Проаналізовано показники господарської діяльності комунального підприємства «Волинська обласна клінічна лікарня». Медичний заклад розвивається, збільшує свої потужності, зростають доходи від надання лікарських послуг, фінансові коефіцієнти показують ефективність роботи підвищується.

3. Доведено, що бухгалтерський облік в медичному закладі здійснюється відповідно до законодавства. Облік основних засобів регламентує НП(С)БО 7

«Основні засоби», План рахунків бухгалтерського обліку та Наказ про облікову політику комунального підприємства.

4. Показано, що основні засоби надходять на підприємство різними шляхами. При надходженні оформляються документи та результат фіксується на рахунках обліку. В процесі використання основні засоби можуть бути модернізовані, удосконалені, вони піддаються ремонтам. Якщо основні засоби не відповідають критеріям визнання активом, то вони списуються з балансу підприємства. Зазначено, що у встановлені законодавством терміни формується фінансова та статистична звітність.

5. Проведено аналіз динаміки та структури основних засобів, який показав зростання вартості засобів за кожний із досліджуваних років. Визначені коефіцієнти оновлення, який показав зростання, вибуття – досить низький, що не зовсім позитивно, зносу – досить високий, що свідчить про застарілість фондів, які використовуються, та придатності, який показав потребу у придбанні нових основних засобів.

6. Доведено, що на розрахунок фондівіддачі, фондоозброєності та фондомісткості впливають зміна розміру середньорічної вартості основних засобів, зміна доходу від наданих послуг та зміна кількості працюючого персоналу.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ

3.1. Удосконалення облікового процесу основних засобів медичного комунального підприємства

Основні засоби відіграють важливу роль в обліковому процесі КП «Волинська обласна клінічна лікарня». Як уже зазначалося у другому розділі, важливим внутрішнім документом медичної установи є Наказ про облікову політику, в якому цілий розділ регламентує облік основних засобів. Під час роботи з цим документом у нас з'явилися пропозиції щодо його удосконалення.

Перш за все ми звернули увагу, що в наказі про облікову політику зазначена вартість 6000 грн., за якою об'єкт відноситься до основних засобів. Але ця сума застаріла, і тому необхідно замінити її на суму 20 тис. грн, яка діє на даний час.

Пропонуємо в Наказі про облікову політику додати інформацію про вартісну межу об'єктів основних засобів, які повинні бути придбані тільки через систему закупівель Прозоро. Це дозволить бухгалтеру з обліку основних засобів приймати вчасні та правильні рішення щодо порядку придбання таких активів.

Ще є досить актуальним питання ліквідації основних засобів, але в Наказі про облікову політику мова про них не йде. Тому пропонуємо окремим пунктом визначити суб'єктів погодження документів на списання основних засобів, залежно від їх вартості. До таких суб'єктів відносяться:

- 1) керівництво медичною установою;
- 2) управління охорони здоров'я Волинської обл.;
- 3) обласна рада Волинської обл.

Доцільно також у Наказі про облікову політику до переліку первинних документів, щодо обліку основних засобів, які використовуються медичним

закладом додати перелік документальних форм на списання основних засобів, а саме:

- Акт списання основних засобів (часткової ліквідації);
- Акт списання групи основних засобів;
- Акт списання транспортних засобів;
- Акт переоцінки основних засобів.

Названі документи використовуються при відображенні списання основних засобів, але не зазначені в переліку документів в обліковій політиці комунального підприємства.

Ще одним суттєвим моментом для обліку основних засобів є порядок використання субрахунків до рахунка 10 «Основні засоби». Так як рахунок 10 бухгалтерських проведення не використовується, а формуються проведення з використанням субрахунків, то пропонуємо для деталізації бухгалтерського обліку створити субрахунки, які наведені в табл. 3.1.

Придбання основних засобів відбувається через використання рахунку 152 «Придбання основних засобів». Тому пропонуємо використовувати субрахунки аналітичного обліку до рахунка 152 «Придбання основних засобів». Таблиця з пропозиціями наведена в Додатку С.

Конкретизація субрахунків до рахунку 10 «Основні засоби» та рахунку 152 «Придбання основних засобів» дозволить правильно формувати проведення та відображати в обліку виконані операції. Якщо заклад придбав медичне обладнання, наприклад рентгенівський апарат, то будуть складені наступні проведення:

Дт 152.121 «Придбання рентгенівського обладнання» – Кт 631 – 60000 грн.

Дт104.1 «Рентгенівське обладнання» – Кт152.121 – 60000 грн.

Або проведення на придбання санітарного мікроавтобуса:

Дт 152.121 «Придбання мікроавтобуса санітарного» – Кт 631 – 250000 грн.

Дт105.2 «Мікроавтобус санітарний» – Кт152.121 – 250000 грн.

Реалізація основних засобів:

Дт 286 – Кт 106.4 «Ліжко медичне» – 16324; Дт 131 – Кт106.4 – 12568 грн.

Таблиця 3.1. – Запропонована система обліку рахунку 10 «Основні засоби» КП «Волинська обласна клінічна лікарня»

Рахунок	Субрахунки	
10 Основні засоби	103 Будинки та споруди	103.1 Будівля поліклініки
		103.2 Будівлі лікувального корпусу
		103.3 Будівлі терапевтичного корпусу
		103.4 Будівлі хірургічного корпусу
		103.5 Приміщення господарського призначення
		103.6 Інженерні споруди
		103.7 Будівлі нежитлові
	104 Машини та обладнання	104.1 Рентгенівське обладнання
		104.2 Лапароскопічне обладнання
		104.3 Обладнання для комп'ютерної томографії
		104.4 Обладнання для ангиографії
		104.5 Ендоскопічне обладнання
		104.6 Наркозно-дихальна апаратура
		104.7 Електрохірургічне обладнання
		104.8 Інше
	105 Транспортні засоби	105.1 Вантажні швидкі допомоги
		105.2 Мікроавтобуси санітарні
		105.3 Автобуси
		105.4 Спеціалізована меддопомога
		105.5 Автомобіль легковий спеціальний
		105.6 Легкова меддопомога
		105.7 Інші
	106 Інструменти, прилади, інвентар	106.1 Офісна та комп'ютерна техніка
		106.2 Інструменти
		106.3 Ліжка медичні
		106.4 Шафи лабораторні
106.5 Прилади		
106.6 Інше		

Джерело: власна розробка автора

Ще одним важливим питанням є удосконалення первинних документів. З введенням в дію наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» від 13.09.2016 № 818, відбулось приведення форм документів до вимог сучасного законодавства. Але при цьому деякі документи потребують доопрацювання, наприклад Акт на списання основних засобів, рис. 3.1.

КП «Волинська обласна клінічна лікарня»
Волинської обласної ради

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Директор _____ О.В.Дудар
10 вересня 2023 р.

Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)

				Дата складання		Номер документа		
				10.09.2023		364		
Назва об'єкта	Номер паспорта	Інвентарний (номенклатурний) номер	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Термін корисного використання, років/місяців	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Залишкова вартість	Ліквідацій на вартість
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Рентгенівський апарат		10471965	16.12.2003	10/120	85236,00	85036,00	00,00	200,00

Комісія, призначена наказом (розпорядженням): від «13» січня 2023 р. № 25-од,

здійснила огляд об'єкта, який знаходиться в: рентген відділенні

та обліковується у матеріально відповідальній особи: Видиборець І.С.

Коротка характеристика об'єкта: рентгенівський апарат призначений для проведення рентгенографії всіх частин тіла

У результаті огляду комісія встановила:

1. Маса об'єкта за паспортом: 76 кг

2. Наявність дорогоцінних металів: не містить

3. Технічний стан та причина списання: фізично та морально застарілий, неякісна візуалізація, ремонту не підлягає

Висновок комісії: не придатний для подальшого використання в результаті підлягає списанню

Рисунок 3.1 Вдосконалена таблична частина Акту списання основних засобів

Джерело: доповнено автором

Пропозиції на рис. 3.1. виділені курсивом. У Актах на списання немає таких важливих даних як термін корисного використання та залишкова вартість. Інформація про термін корисного використання, подана в документі, буде показувати чи придатний об'єкт до використання, відповідно до умов використання, зазначених при введенні такого об'єкта в експлуатацію. Залишкова вартість повинна відображатись у документах списання, оскільки в обліку при ліквідації списується саме залишкова вартість, а не первісна.

Також аналогічну інформацію доцільно додати до Акту на переміщення основних засобів (рис. 3.2). Пропозиції виділені курсивом.

Акт внутрішнього переміщення основних засобів

					Номер документа		Дата складання		
					152		08.07.2023		
Назва об'єкта	Інвентарний (номенклатурний) номер	Одиниця виміру	Кількість	Термін корисного використання, років/місяців	Первісна (переоцінена) вартість	сума зносу	Залишкова вартість	ліквідаційна вартість	Примітка
1	2	3	4	4	5	6	7	8	9
Аналізатор	10476350	шт.	1	10/120	57000,00	2154,23	54845,77	0,0	-
Всього		шт.	1	х	57000,00	2154,23	54845,77	0,0	-

Рисунок 3.2 Вдосконалена таблична частина Акту внутрішнього переміщення основних засобів

Джерело: доповнено автором

Таким чином, названі пропозиції, на нашу думку, тільки підсилять процес обліку, та забезпечать керівництво медичного закладу важливою інформацією для прийняття вчасних, правильних управлінських рішень.

3.2. Використання комп'ютерних програм в обліковому процесі

У Наказі про облікову політику КП «Волинська обласна клінічна лікарня» вказано, що для ведення обліку на підприємстві використовується комп'ютерна програма Помічник бухгалтера, версія 4.1. На даний час ця програма не відповідає потребам бухгалтерів, оскільки програма є застарілою, автоматично не підтримується оновлення, а на доопрацювання документів та звітів, відповідно до вимог теперішнього законодавства, необхідно затрачати кошти та час, а також потребам керівництва закладу, оскільки, дуже часто потрібна інформація повинна створюватись швидко, і без залучення інших користувачів.

Тому, пропонуємо використовувати для ведення обліку КП «Волинська обласна клінічна лікарня» програму MASTER: Медицина. Це спеціалізоване програмне рішення для ведення обліку в медичних закладах, які пройшли реорганізацію і стали комунальними підприємствами.

Програма MASTER: Медицина створена українськими розробниками програмного забезпечення.

В програмі автоматизовано облік за всіма розділами, які використовуються медичними закладами. Головне меню програми, та перелік документів, довідників та форм звітності щодо обліку основних засобів показано на рис. 3.3

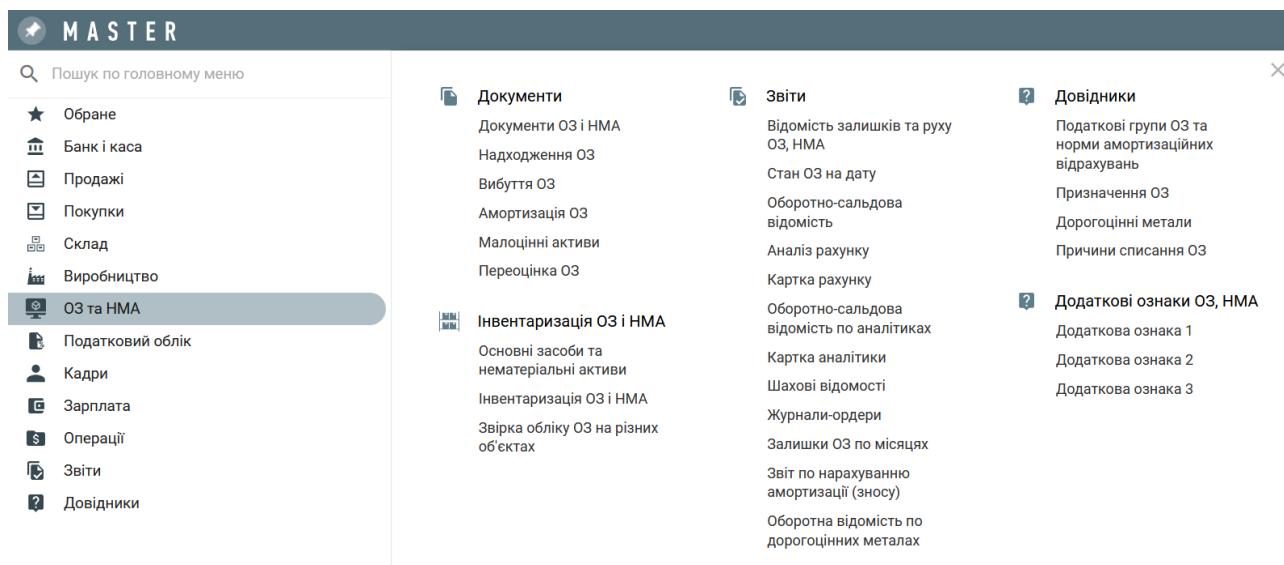


Рисунок 3.3 Меню обліку основних засобів у програмі MASTER: Медицина

Джерело: програма MASTER: Медицина

Як видно з рис. 3.3 в групі Головного меню ОЗ та НМА все згруповано за розділами: Документи, Інвентаризація ОЗ і НМА, Звіти, Довідники, Додаткові ознаки ОЗ і НМА. Кожен розділ містить притаманні йому документи, які оформляються на певних етапах бухгалтерського обліку. Вся довідкова інформація, що стосується обліку основних засобів знаходиться в розділі Довідники.

Крім звичайного обліку в цій програмі вбудований модуль Облік лікарських засобів, який містить інформацію про: отримання, облік та переміщення, а також списання лікарських засобів; облік лікарських засобів, що надходять від благодійних фондів; контроль за термінами придатності лікарських засобів та термінами їх використання; класифікатор лікарських засобів відповідно до Державного реєстру лікарських засобів України.

Отже, використання названої програми дозволить швидко здійснювати облік основних засобів та формувати звітність.

Висновки до розділу 3

1. Запропоновані зміни до Наказу про облікову політику комунального підприємства, які конкретизують облікові процеси щодо основних засобів.

2. Обґрунтовано та запропоновано використовувати до синтетичного рахунка 10 «Основні засоби» та 152 «Придбання основних засобів» деталізацію за аналітичними рахунками.

3. У процесі виконання роботи встановлено, що до первинних документів з вибуття основних засобів доцільно додати ще деякі види інформації, які використовуються при формуванні кореспонденцій рахунків на списання залишкової вартості та суми зносу.

4. Для обліку на підприємстві пропонуємо використовувати програму українських розробників MASTER: Медицина, яка враховує всі особливості обліку в медичних установах відповідно до реформи медичної галузі.

ВИСНОВКИ

1. Опрацьовано достатню кількість літературних джерел, вивчено думки науковців щодо сутності поняття «основні засоби», і як результат запропоновано власне визначення: основні засоби – це матеріальні активи, які використовуються при виробництві продукції, товарів чи надання послуг, мають визначений термін використання, але обов'язково більше одного року та частинами переносять свою вартість на продукцію, товари чи послуги.

Дослідивши питання класифікації основних засобів нами зроблено висновки, що різні автори подають різні класифікаційні ознаки, але всі вони зазначають, що класифікація основних засобів дозволяє визначити конкретну приналежність об'єкта основних засобів для забезпечення повною та достовірною інформацією користувачів.

2. Доведено, що документом, який регламентує облік основних засобів є НП(С)БО 7 «Основні засоби». Також деталізує та доповнює НП(С)БО 7 Податковий кодекс та Методичні рекомендації щодо обліку основних засобів. Крім перелічених нормативних актів є ще закони України, кодекси, постанови, положення та інструкції, які забезпечують правильність відображення в обліку та звітності інформації про основні засоби.

Зазначено, що нормативні документи встановлюють правила надходження основних засобів на підприємство, їх використання та вибуття. При проходженні етапів життєвого циклу встановлюється первісна вартість, нараховується амортизація, проводиться дообладнання, модернізація чи ремонт основних засобів, а по закінченню строку використання вони списуються з балансу шляхом реалізації чи ліквідації.

3. Встановлено, що аналіз основних засобів проводиться шляхом розрахунку динаміки та структури основних засобів, визначення їх технічного стану, розрахунку показників ефективності їх використання. В процесі аналізу порівнюються розраховані величини за різні періоди та досліджуються структурні зміни показників.

4. В Україні, починаючи з 2017 року, відбувається реформа системи охорони здоров'я. Створена Національна служба здоров'я України, яка є замовником медичних послуг. Створена система фінансування закладів охорони здоров'я за результатами роботи лікарів. Повномасштабне вторгнення РФ на територію України вплинуло на роботу медичних закладів по всій Україні. Доведено, що з початком реформи показники роботи медичних закладів знизились, але на кінець 2022 року вони вирости, що пов'язано з наданням допомоги у період воєнних дій.

Кваліфікаційна робота магістра виконана на матеріалах КП «Волинська обласна клінічна лікарня» Волинської обласної ради, метою діяльності якого є надання медичної допомоги населенню, отримання прибутків та підвищення фінансового стану. Проаналізовано основні показники діяльності медичного закладу та розраховані фінансові показники, які дають змогу стверджувати, що фінансовий стан підприємства стабільний, спостерігається тенденція до збільшення всіх показників діяльності.

5. Встановлено, що обліковий процес підприємства здійснюється відповідно до законодавства України та внутрішніх регламентних документів. Облік основних засобів відбувається з дати потрапляння об'єктів основних засобів до медичного закладу, залежно від способів такого надходження. При отриманні основних засобів формуються первинні документи та складаються бухгалтерські проведення, після чого об'єкт основних засобів, вводиться в експлуатацію та зараховується на баланс підприємства. В процесі використання основних засобів нараховується амортизація. Після закінчення терміну використання основні засоби підлягають списанню. Вони можуть бути ліквідовані, розібрані на запасні частини або продані. Всі названі операції відображаються в документах та звітності медичного закладу.

6. Проаналізовано динаміку та структуру основних засобів КП «Волинська обласна клінічна лікарня», в результаті чого встановлено, що близько 80% всіх основних засобів займають машини та обладнання. Аналіз технічного стану показав, що близько 45% основних засобів є застарілими і потребують

оновлення. Ефективність використання основних засобів підвищується, це доведено розрахунком показників фондівіддачі, фондоозброєності та фондомісткості. Проведено факторний аналіз, який показав зміну впливу факторів на результативний показник.

7. Виконання кваліфікаційної роботи дозволило запропонувати шляхи удосконалення обліку основних засобів, а саме: 1) зміни до Наказу про облікову політику щодо розміру вартості основних засобів; 2) зазначити в Наказі перелік документів, які формуються при списанні основних засобів з балансу; 3) додати суб'єктів погодження документів на списання основних засобів, залежно від їх вартості.

Запропоновано здійснювати деталізацію субрахунків до рахунка 10 «Основні засоби» та рахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», з метою правильно формування проведення та відображення в обліку таких операцій.

Запропоновано доповнення до документів, які використовуються при списанні чи переміщенні основних засобів. Такі доповнення дадуть змогу бухгалтеру одразу бачити та використовувати всю необхідну інформацію при здійсненні облікових операцій.

8. Оскільки, програма Помічник бухгалтера версії 4.1 є досить застарілою і не відповідає вимогам сучасного нормативного та податкового законодавства, запропоновано придбати, встановити та використовувати український програмний комплекс MASTER: Медицина. Ця програма розроблена спеціально для комунальних медичних закладів та враховує всі нюанси такої роботи

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000. № 92. Дата оновлення 29.07.2022. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. (дата звернення: 09.09.2023).
2. Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 01.01.2012. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення: 18.09.2023).
3. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. Дата оновлення: 03.09.2023. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.09.2023).
4. Петренко А.Я., Попова В.Д. Організація обліку основних засобів та шляхи її вдосконалення. *Економіка і суспільство*. 2019. №18. С. 994-1001
5. Проскуріна Н.М., Марко Н.Ю. Економічна сутність основних засобів. Дослідження науковців та нормативно-правові акти. URL: DOI <https://doi.org/10.32782/2663-5682/2022/37/07> (дата звернення: 26.09.2023).
6. Задорожний З.-М., Муравський В., Костецький Я., Задорожний М. Удосконалення обліку необоротних активів у системі ефективного управління ними. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. №5(46). С.149–160. URL: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.5.46.2022.3791> (дата звернення: 24.09.2023).
7. Фрайман А.В., Селіванова Н.М. Удосконалення організації обліку основних засобів в період карантину. Економіка: реалії часу. *Науковий журнал*. 2022. № 2 (60). С. 68-81. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2022/No2/68.pdf> (дата звернення: 26.09.2023).
8. Бойко Р.В., Воронко Р.М., Редченко К.І. Облікове забезпечення системи управління основними засобами підприємства: організаційний аспект. *Вісник ЛТЕУ. Економічні науки*. 2022. №70. С.13-19
9. Матвійчук Л.О. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних

- підприємств Рівненської області). дис... канд. екон. наук: 08.00.09 – Тернопіль, 2020. 281с.
10. Гнатюк А. А. Новий погляд на класифікацію необоротних матеріальних активів в умовах кризи. *Modern Economics*. 2021. № 25(2021). С. 46-51. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V25\(2021\)-07](https://doi.org/10.31521/modecon.V25(2021)-07) (дата звернення: 26.09.2023).
 11. Феофанова І., Антонова О. Проблеми обліку основних засобів на підприємстві. *Молодий вчений*. 2020. №11 (87). С. 205-208.
 12. Овсюк Н.В., Афанас'єва І.І., Звірюк О.В. Облік і оподаткування операцій з основними засобами в умовах МСФЗ та національного податкового законодавства. *Економічний простір*. 2022. № 180. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/180-33> (дата звернення: 27.09.2023).
 13. Облік основних засобів за стадіями життєвого циклу : монографія / О. С. Яцуцька. Херсон : ФОП Грінь Д.С., 2017. 188 с.
 14. Іонін Є. Є., Горбачова Л. В. Облік основних засобів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2019. № 10. С. 153–157.
 15. Овод Л.В., Валькова Н.В. Критерії визнання основних засобів як об'єктів амортизаційної політики на машинобудівних підприємствах України. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. № 5. С.170-174.
 16. Гончаренко А., Мельник Т. Визнання та оцінка основних засобів підприємства за національними та міжнародними стандартами. *Економіка та суспільство*. 2022. №46. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-11> (дата звернення: 26.09.2023).
 17. Кудлаєва Н.В. Визнання та оцінка основних засобів: реалії сьогодення. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. № 1(69). С. 107-114.
 18. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом Міністерства фінансів України № 11 від 23.01.2015 р. Дата оновлення 18.10.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 25.11.2020).
 19. Леонова Ю.О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії Податкового

кодексу України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2019. Випуск 16. С.872-876.

20. Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація: Наказ Державного комітету статистики України від 15 грудня 2003 р. № 444. URL: [http:// search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FIN-7648.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FIN-7648.html). (дата звернення: 07.10.2023)
21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» від 12 жовтня 2010 р. № 1202. Дата оновлення 01.01.2023. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>. (дата звернення: 07.10.2023)
22. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України: затверджена Постановою НБУ від 20 грудня 2005 р. № 480 Дата оновлення 01.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06#Text> (дата звернення: 07.10.2023)
23. Інструкція з бухгалтерського обліку запасів матеріальних цінностей банків України: затверджена Постановою правління НБУ від 10 грудня 2004 р. № 625. Дата оновлення 17.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1650-04#Text> (дата звернення: 07.10.2023)
24. Щодо забезпечення обліку основних засобів та інших необоротних активів: Наказ Міністерства промислової політики України від 11 вересня 2003 р. № 381. URL: https://ips.ligazakon.net/document/fin7662?an=53&ed=2003_09_11 (дата звернення: 07.10.2023)
25. Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України: Розпорядження Федерації профспілок України від 13 листопада 2006 р. № 180 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0180580-06#Text> (дата звернення: 07.10.2023)
26. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III. Дата оновлення 22.05.2023.

- URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (дата звернення: 21.09.2023)
27. Задніпровський О.Г., Мартинів І.К. Оцінка основних засобів в бухгалтерському обліку: засади поліваріантності. *Інтелект XXI*. 2019. № 3. С. 56-60.
28. Горбань С.Ю. Оцінка основних засобів за справедливою вартістю: вимога сьогодення. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/15_ukr/124.pdf (дата звернення: 21.09.2023).
29. Лігоненко Л. О., Наверська А. Ю. Модернізація основних засобів в Україні. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2019. №1. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/2019/1/> (дата звернення: 26.09.2023).
30. Сердюк О., Любанова А. Як обліковувати витрати на ремонт та поліпшення основних засобів. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7388-yak-oblkovuvati-vitrati-na-remont-ta-polpshennya-osnovnih-zasobv> (дата звернення: 20.09.2023).
31. Онищенко В. Списання основних засобів. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7392-lkvdatysya-spisannya-osnovnih-zasobv> (дата звернення: 24.09.2023).
32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 25.09.2023)
33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 25.09.2023)
34. Пчелинська Г. Особливості обліку вибуття основних засобів в умовах воєнного стану в Україні. *Економіка та суспільство*. 2023. №51. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-13> (дата звернення: 04.10.2023)
35. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014

- р. Наказ Міністерства фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>. (дата звернення: 04.10.2023)
36. Лист про засвідчення форс-мажорних обставин № 2024.02.0-7.1 від 28.02.2022 р. Торгово-промислова палата України. URL: <https://ucci.org.ua/naivazhlivishe/contacts-zasvidchennia-fors-mazhornikh-obstavin>. (дата звернення: 04.10.2023)
37. Порядок визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії російської федерації. Постанова Кабінету міністрів України № 326 від 20.03.2022р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-п#n382>. (дата звернення: 04.10.2023)
38. Методика визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією російської федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності. Наказ Мінекономіки України та Фонду державного майна України № 3904/1223 від 18.10.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text>. (дата звернення: 04.10.2023)
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» № 817 від 24.12.2004 р. Міністерство фінансів України. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>. (дата звернення: 07.10.2023)
40. Лобачева І.Ф. Аналіз основних засобів сільськогосподарського підприємства: теоретичні аспекти. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : зб. наук. пр. XI всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Вінниця, 23 берез. 2023 р. Ч. 1. Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2023. С.19-24.
41. Дробязко С.І., Конопля М.О. Організація і методика обліку основних засобів підприємства та аналіз ефективності їх використання. *Вісник університету*

- «Україна» (серія Економіка, менеджмент, маркетинг). 2019. №3.
<https://ekonomics.com.ua/s9-organizaciya-i-metodika-obliku-osnovnih-zasobiv-pidприємства-та-аналіз-ефективності-йих-використання>(дата звернення: 08.10.2023)
42. Беженар А.Ю. Основи аналізу основних засобів в установах державного сектору. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. №27. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/458/440>(дата звернення: 08.10.2023)
43. Мулик Т.О. Аналіз основних засобів підприємства: методичні та практичні аспекти. *Інфраструктура ринку*. 2020. № 46. С. 113-123.
44. Савків У.С., Василюк М.М., Лещук Г.В. Модель комплексного аналізу основних засобів у системі управління підприємством. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2023. Вип. 19. Т.1. С.178-184.
45. Тарасюк Ю.В. Особливості аналізу використання основних засобів.
<https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/studconf/421.pdf> (дата звернення: 08.10.2023)
46. Тростянська К. Фелонюк О. Аналітичний огляд забезпеченості підприємств основними засобами. *Вісник Хмельницького національного університету Економічні науки*. 2022, № 6, Том 2. С.119-123.
47. Сафонік Н.П., Ватащук В.В. Підвищення ефективності відтворення та використання основних засобів підприємств транспортної галузі. *Економіка та суспільство*. 2023. №51.
<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2473> (дата звернення: 08.10.2023)
48. Стратегія розвитку системи охорони здоров'я до 2030 року. URL: <https://moz.gov.ua/uploads/ckeditor/%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F/UKR%20Health%20Strategy%20Feb%2024.2022.pdf> (дата звернення: 14.10.2023)
49. Проект Плану відновлення України. Матеріали робочої групи «Охорона здоров'я». URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/recoveryrada/ua/health-care.pdf> (дата звернення: 14.10.2023).

50. Статистичний щорічник України за 2022 рік. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/11/year_22_u.pdf (дата звернення: 14.10.2023).
51. Україна у цифрах. 2022. Статистичний щорічник. Державна служба статистики. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/08/zb_Ukraine_in_figures_22.pdf (дата звернення: 14.10.2023).
52. Голячук Н.В. Аналітичні показники стану основних засобів лісогосподарських підприємств. The II International Scientific and Practical Conference «*Discussions for the improvement of science*», January 16 – 18, 2023, Berlin, Germany. 65-70 p.
53. Феофанова І.В., Антонова О.Д. Проблеми обліку основних засобів на підприємстві. Молодий вчений. 2020. №11(87) С. 205-213.
54. Макаренко А.П., Шама М.В. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення. *Агросвіт*. 2020. №2 . С. 32-37.
55. Рибалко О.М., Уколова О.Г. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів. *Мистецтво наукової думки*. 2019. №7 С. 15-22.
56. Рагуліна Ю.С., Щолокова В.С., Польова Т.В. Окремі аспекти методики обліку основних засобів підприємства. *Агросвіт*. 2019. №2. С. 101-112.
57. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання. Наказ Мінфіну від 13.09.2016 № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> (дата звернення: 15.10.2023).