РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ МЕДИКАМЕНТІВ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я – КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

FEATURES OF ACCOUNTING OF MEDICINES IN HEALTHCARE INSTITUTIONS – COMMUNAL NON-COMMERCIAL ENTERPRISES

У статті розглянуто організацію бухгалтерського обліку медикаментів у закладах охорони здоров'я, адже у результаті медичної реформи, що й досі триває, вони набули нового статусу комунальних некомерційних підприємств. Різні шляхи надходження медикаментів до закладів охорони здоров'я передбачають різний порядок обліку їх наявності та використання. Це потребує відповідної організації аналітичного обліку медикаментів. Велике значення в організації бухгалтерського обліку медичних виробів та лікарських засобів мають чітко визначена система документообігу між місцями зберігання запасів та бухгалтерією, а також розподіл обов'язків між матеріально відповідальними особами та працівником бухгалтерії, відповідальним за облік медикаментів чи виробничих запасів у цілому. Різноманітність джерел надходження медикаментів та напрямів їх використання у закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах вимагає розроблення узагальненої схеми відображення у бухгалтерському обліку їх руху.

Ключові слова: медичні вироби, лікарські засоби, цільове фінансування, заклад охорони здоров'я, комунальне некомерційне підприємство, виробничі запаси, первинний документ.

В статье рассмотрена организация бухгалтерского учета медикаментов в учреж-

ждениях здравоохранения, ведь в результате медицинской реформы, которая до сих пор продолжается, они приобрели новый статус коммунальных некоммерческих предприятий. Различные пути поступления медикаментов в учреждения здравоохранения предусматривают разный порядок учета их наличия и использования. Это требует соответствующей организации аналитического учета медикаментов. Большое значение в организации бухгалтерского учета медицинских изделий и лекарственных средств имеют четко определенная система документооборота между местами хранения запасов и бухгалтерией, а также распределение обязанностей между материально ответственными лицами и работником бухгалтерии, ответственным за учет медикаментов или производственных запасов в целом. Разнообразие источников поступления медикаментов и направлений их использования в учреждениях здравоохранения – коммунальных некоммерческих предприятиях требует разработки обобщенной схемы отражения в бухгалтерском учете их движения.

Ключевые слова: медицинские изделия, лекарственные средства, целевое финансирование, учреждение здравоохранения, коммунальное некоммерческое предприятие, производственные запасы, первичный документ.

УДК 657.2

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastuct52-30>

Безкоровайна Л.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку
і бізнес-консалтинг
Харківський національний економічний
університет
імені Семена Кузнеця

Bezkorovaina Lidiia

Simon Kuznets Kharkiv National
University of Economics

As a result of the ongoing health care reform in Ukraine, health care facilities are being transformed from budget institutions into municipal non-profit enterprises. The result is an all-encompassing change in the accounting system. At the same time, an important issue for them is compliance with the requirements for the non-profit status of the enterprise. This necessitates organization of careful detailed accounting. Medical devices and medicines are a necessary part of the medical services provided by healthcare facilities. From the point of view of accounting, most of these assets are stocks, which have their own specifics and features of accounting. The paper considers organization of accounting of medicines in health care facilities and communal non-profit enterprises. Different ways of receiving medicines in health care facilities provide a different procedure for accounting for their availability and use. This requires the appropriate organization of analytical accounting of medicines in the accounts. Important in the accounting of medical devices and medicines is a well-defined system of document flow between inventory and accounting, as well as the division of responsibilities between the materially responsible persons and the accounting officer responsible for accounting of medicines or inventories in general. The variety of sources of medicines and the directions of their use in health care facilities and communal non-profit enterprises requires the development of a generalized scheme of reflection in the accounting of their movement. All information reflected in the accounts must be summarized for the reporting of the enterprise. Accounting registers and auxiliary tables are used for this purpose. Because medicines account for the largest share of all health care stocks, special attention needs to be paid to generating information about their availability and movement. To obtain such information, it is advisable to use generalized data that will take into account the different sources of drugs to the company and the different areas of their use.

Key words: medical devices, medicines, targeted financing, health care institution, communal non-profit enterprise, production stocks, primary document.

Постановка проблеми. В Україні триває медична реформа, у результаті якої більшість закладів охорони здоров'я (далі – ЗОЗ) вже реорганізовано у комунальні некомерційні підприємства (далі – КНП). Це передбачає організацію ведення бухгалтерського обліку з урахуванням нормативних актів, що регламентують його на підприємствах. При цьому ЗОЗ є залишаються одержувачами бюджетних коштів. Також вони є

одержувачами благодійних внесків. Отже, шляхи отримання активів, у тому числі медикаментів, досить різноманітні. Це передбачає організацію складної системи обліку, яка б ураховувала всі особливості діяльності ЗОЗ – КНП.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації обліку медикаментів у ЗОЗ досліджувалися багатьма вченими, зокрема такими, як П. Атамас, Ф. Бутинець, Н. Левченко,

А. Дідик, В. Лемішовський та ін. Проте ці публікації присвячено особливостям обліку у ЗОЗ – бюджетних установах. Однак реорганізація повністю змінила підходи до бухгалтерського обліку у ЗОЗ, що, безумовно, слід урахувати під час дослідження обліку медикаментів як одного з головних видів виробничих запасів.

Постановка завдання. Метою дослідження є розроблення рекомендацій щодо вдосконалення обліку медикаментів та лікарських засобів, які надходять різними шляхами для використання у різних цілях у ЗОЗ – КНП.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одразу слід зазначити, що медичний виріб – це будь-який інструмент, апарат, прилад, пристрій, програмне забезпечення, матеріал або інший виріб, що застосовуються як окремо, так і в поєднанні між собою (включаючи програмне забезпечення, передбачене виробником для застосування спеціально для діагностичних та/або терапевтичних цілей та необхідне для належного функціонування медичного виробу), призначені виробником для застосування з метою забезпечення діагностики, профілактики, моніторингу, лікування або полегшення перебігу хвороби пацієнта в разі захворювання, діагностики, моніторингу, лікування, полегшення стану пацієнта в разі травми чи інвалідності або їх компенсації, дослідження, заміни, видозмінювання або підтримування анатомії чи фізіологічного процесу, контролю процесу запліднення, основна передбачувана дія яких в організмі або на організм людини не досягається за допомогою фармакологічних, імунологічних або метаболічних засобів, але функціонуванню яких такі засоби можуть сприяти [1]. Отже, за своєю сутністю медичні вироби можуть бути як необоротними, так і оборотними активами.

Натомість лікарський засіб – це будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), що має властивості та призначена для лікування або профілактики захворювань у людей, чи будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), яка може бути призначена для запобігання вагітності, відновлення, корекції чи зміни фізіологічних функцій у людини шляхом здійснення фармакологічної, імунологічної або метаболічної дії або для встановлення медичного діагнозу [2]. Тож лікарські засоби в бухгалтерському обліку входять до складу оборотних активів.

Отже, у цій статті розглядатимуться питання обліку лікарських засобів та медичних виробів, які за своєю економічною сутністю входять до складу запасів підприємства. Облік цих активів регламентують такі нормативні акти: НП(С)БО 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246; Методичні рекомендації з бухгалтерського

обліку запасів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2; Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291; Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186. Саме цих нормативних актів вимагає дотримуватися спеціальний нормативний акт, що регламентує облік медикаментів – Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджені Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 № 635 [3]. Однак для дійсно ефективної організації бухгалтерського обліку медикаментів у ЗОЗ – КНП слід розробити Порядок приймання, зберігання, відпуску (переміщення), списання використаних лікарських засобів та медичних виробів, в якому врахувати особливості діяльності ЗОЗ та норми чинного законодавства.

Як відомого, сьогодні більшість ЗОЗ – КНП отримує фінансування від Національної служби здоров'я України (далі – НСЗУ), бюджетні кошти на виконання різних програм. Можуть також отримувати благодійні внески, гуманітарну допомогу. Окрім того, ЗОЗ можуть заробляти кошти від інших видів діяльності, наприклад здавання в операційну оренду необоротних активів, продаж зайвих активів, розміщення вільних коштів на депозитному рахунку в банку тощо. На рис. 1 наведено джерела придбання або отримання медикаментів ЗОЗ – КНП.

Відповідно, кожен шлях надходження медикаментів до ЗОЗ матиме певну специфіку відображення у бухгалтерському обліку. Від цього також залежатиме відображення в обліку вибуття цих активів. Кошти, отримані підприємством для придбання медикаментів із бюджетів різних рівнів, відображають в обліку на субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»; благодійні внески та кошти гуманітарної допомоги, якщо вони отримані за цільовим спрямуванням, мають відображатися на субрахунку 483 «Благодійна допомога». Якщо ж благодійні внески, використані на придбання медикаментів, під час їх отримання не мали цільового спрямування, то, відповідно до вимог п. 5 НП(С)БО 15 «Дохід» [4], вони мають

Рис. 1. Шляхи надходження медикаментів у ЗОЗ – КНП

Джерело: власна розробка

бути одразу визнані доходом підприємства і відображені на субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

Ураховуючи особливий статус ЗОЗ як некомерційних, тобто неприбуткових, підприємств, вважаємо цілком логічним відображати будь-які благодійні внески до підприємства як цільове фінансування, адже, згідно з п. 17 НП(С)БО 15 «Дохід», отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Тобто дохід буде визнаватися поступово, у міру здійснення витрат (витрачання медикаментів), що забезпечуватиме повну відповідність між доходами і витратами, що є особливо актуальним для неприбуткових підприємств. Те ж саме стосується і безоплатного отримання медикаментів: спочатку їхню вартість слід визнати цільовим фінансуванням, а вже потім, у міру їх використання,

визнавати витрати і, відповідно, дохід від цільового фінансування.

Ця специфіка вимагає розроблення відповідної системи аналітичного обліку медикаментів. Оскільки медичні вироби і лікарські засоби є основною сировиною і матеріалами під час надання медичних послуг, то їх слід обліковувати на субрахунку 201 «Сировина і матеріали», до якого пропонуємо вести таку аналітику:

201.1 «Медикаменти, придбані за власні кошти»;
201.11 «Медикаменти, придбані за кошти, отримані від НСЗУ»;

201.12 «Медикаменти, придбані за інші надходження від господарської діяльності»;

201.2 «Медикаменти, придбані за кошти цільового фінансування»;

201.21 «Медикаменти, придбані за бюджетні кошти»;

201.22 «Медикаменти, придбані за інші види цільового фінансування»;

виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші

дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [5]. Якщо у ЗОЗ буде запроваджено такі первинні

Таблиця 1

Узагальнена схема відображення в бухгалтерському обліку руху медикаментів

Джерело надходження коштів		Придбання і оплата медикаментів	Використання (списання) медикаментів	Визнання доходу
Придбання медикаментів за грошові кошти				
Фінансування від НСЗУ за програмою медичних гарантій	Дт 361 – Кт 703 Дт 311 – Кт 361	Дт 201.11 – Кт 631 Дт 641 – Кт 631 Дт 631 – Кт 311	Дт 23 – Кт 201.11*	–
			Дт 801 – Кт 201.11** Дт 23 – Кт 801 або	
			Дт 94 – Кт 201.11*	
			Дт 84 – Кт 201.11** Дт 94 – Кт 84	
Дохід від надання послуг поза програмою медичних гарантій та інший дохід КНП	Дт 361 – Кт 703 Дт 311 – Кт 361 або Дт 377 – Кт 71 Дт 311 – Кт 377	Дт 201.12 – Кт 631 Дт 641 – Кт 631 Дт 631 – Кт 311	Дт 23 – Кт 201.12*	–
			Дт 801 – Кт 201.12** Дт 23 – Кт 801 або	
			Дт 94 – Кт 201.12*	
			Дт 84 – Кт 201.12** Дт 94 – Кт 84	
Бюджетне фінансування	Дт 313 – Кт 482	Дт 201.21 – Кт 631 Дт 641 – Кт 631 Дт 631 – Кт 311	Дт 23 – Кт 201.21*	Дт 482 – Кт 718, 719 (у сумі використаних або списаних медикаментів)
			Дт 801 – Кт 201.21** Дт 23 – Кт 801 або	
			Дт 94 – Кт 201.21*	
			Дт 84 – Кт 201.21** Дт 94 – Кт 84	
Благодійні внески та гуманітарна допомога	Дт 311 – Кт 483	Дт 201.22 – Кт 631 Дт 641 – Кт 631 Дт 631 – Кт 311	Дт 23 – Кт 201.22*	Дт 483 – Кт 718, 719 (у сумі використаних або списаних медикаментів)
			Дт 801 – Кт 201.22** Дт 23 – Кт 801 або	
			Дт 94 – Кт 201.22*	
			Дт 84 – Кт 201.22** Дт 94 – Кт 84	
Безоплатне одержання медикаментів				
Централізоване постачання або внутрішньовідомче передання	Дт 201.31 – Кт 482 (із зарахуванням на баланс КНП)	–	Дт 23 – Кт 201.31*	Дт 482 – Кт 718, 719 (у сумі використаних або списаних медикаментів)
			Дт 801 – Кт 201.31** Дт 23 – Кт 801 або	
			Дт 94 – Кт 201.31*	
			Дт 84 – Кт 201.31** Дт 94 – Кт 84	
	Дт 023 – Кт – (позабалансовий облік, якщо медикаменти призначені для подальшого передання)	–	Дт – Кт 023	–
Від благодійників та як гуманітарна допомога	Дт 201.32 – Кт 483	–	Дт 23 – Кт 201.32*	Дт 483 – Кт 718, 719 (у сумі використаних або списаних медикаментів)
			Дт 801 – Кт 201.32** Дт 23 – Кт 801 або	
			Дт 94 – Кт 201.32*	
			Дт 84 – Кт 201.32** Дт 94 – Кт 84	

*Якщо ЗОЗ – КНП для обліку витрат застосовують лише рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

**Якщо ЗОЗ – КНП для обліку витрат одночасно застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності».

*Якщо ЗОЗ – КНП для обліку витрат застосовують лише рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

**Якщо ЗОЗ – КНП для обліку витрат одночасно застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності».

Джерело: власна розробка з урахуванням [6]

документи, то слід обов'язково про це зазначити у розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

У бухгалтерії ЗОЗ – КНП на підставі первинних документів відображають рух медикаментів, узагальнену схему такого руху наведено в табл. 1.

Запропонована схема відображення руху медикаментів у ЗОЗ – КНП розроблена з урахуванням особливостей отримання медикаментів у сучасних умовах та враховує вимоги бухгалтерського обліку, забезпечуючи наближення суми доходів і витрат підприємств, що має велике значення, ураховуючи їхній неприбутковий статус.

Відображаючи в бухгалтерському обліку вибуття медикаментів, також слід ураховувати напрями такого вибуття. Сьогодні це:

- використання для надання медичних послуг (як за програмою медичних гарантій, так і поза нею);
- безоплатне видання пацієнтам (у рамках спеціальних програм);
- безоплатне передання іншим ЗОЗ;
- списання внаслідок закінчення терміну придатності чи псування;
- списання внаслідок нестачі.

Під час відображення в бухгалтерському обліку використання медикаментів для надання медичних послуг їх вартість списують на рахунок 23 «Виробництво», оскільки на ньому формується виробнича собівартість наданих послуг, а медикаменти у цьому разі є прямими витратами ЗОЗ. Якщо ж списання здійснюють з інших причин, то застосовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», вибираючи відповідний субрахунок: 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» або 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Узагальнення інформації, відображеної на рахунках бухгалтерського обліку, як відомо, здійснюють в облікових регістрах, однак інформація, наведена в них, не дає бачення повної картини

щодо наявності запасів, стану розрахунків за них тощо. Тож пропонуємо ЗОЗ – КНП форму відомості про наявність та рух медикаментів, яка містить інформацію, необхідну для прийняття відповідних рішень щодо забезпеченості підприємства медикаментами. Підприємства за потреби можуть доповнити її необхідними даними (табл. 2).

За допомогою запропонованої відомості зручно буде відслідковувати наявність та рух медикаментів у загальній сумі та за джерелами їх надходження на підприємство, а також контролювати суми визнаних витрат та доходів за безоплатно одержаними медикаментами. Такі відомості можна застосовувати для фіксування інформації про конкретний лікарський засіб чи медичний виріб, якщо його одержують за рахунок різних джерел фінансування.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, вивчення організації обліку медичних виробів та лікарських засобів у ЗОЗ – КНП, показав, що сьогодні є дуже різноманітні шляхи їх отримання та різні напрями використання, що потребує добре налагодженої системи аналітичного обліку та документування господарських операцій, пов'язаних із рухом медикаментів. Упровадження у практику запропонованих рекомендацій забезпечить вищу якість обліково-інформаційного забезпечення управління медикаментами як основним видом виробничих запасів ЗОЗ та спростить складання різноманітної звітності підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Технічний регламент щодо медичних виробів : Постанова Кабінету міністрів України від 02 жовтня 2013 р. № 753. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/753-2013-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.02.2021).
2. Про лікарські засоби : Закон України від 04 квітня 1996 р. № 123/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 05.02.2021).

Таблиця 2

Відомість про наявність та рух медикаментів

Види медикаментів за джерелами отримання (аналітичні рахунки)	Залишок на початок періоду, грн	За звітний період, грн			Залишок на кінець періоду, грн	Сума невизнаного доходом цільового фінансування, грн	Примітки
		надійшло	використано на підприємстві	безоплатно передано			
201.11						–	
201.12						–	
201.21							
201.22							
201.31							
201.32							
Разом							

Джерело: власна розробка

3. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я : Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09 вересня 2014 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> (дата звернення: 06.02.2021).

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 06.01.2021).

5. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 10.02.2021).

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 09.01.2021).

7. Атамас П. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 288 с.

8. Бутинець Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Житомир : Рута, 2004. 448 с.

9. Левченко Н.М., Головань С.В. Удосконалення обліку медикаментів та лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. *Інноваційна економіка*. 2015. № 1. С. 198–202. URL: http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/515/1/Levchenko_Improvement%20of%20accounting%20drugs.pdf (дата звернення: 09.02.2021).

10. Дідик А., Лемішовський В. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність : навчальний посібник. Київ : Апріорі, 2017. 1168 с.

REFERENCES:

1. Tekhnichnyj rehlyament shhodo medychnykh vyrobiv : Postanova Kabinetu ministriv Ukrainy vid 02 zhovtnja 2013 r. # 753. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/753-2013-%D0%BF#Text> (accessed 1 February 2021).

2. Pro likarsjki zasoby : Zakon Ukrainy vid 04 kvitnja 1996 r. # 123/96-VR. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text> (accessed 5 February 2021).

3. Metodychni rekomendacii vedennja obliku likarsjkykh zasobiv ta medychnykh vyrobiv u zakladakh okhorony zdorov'ja : nakaz Ministerstva okhorony zdorov'ja Ukrainy vid 09 veresnja 2014 r. # 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> (accessed 6 February 2021).

4. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghaltersjkocho obliku 15 «Dokhid» : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29 lystopada 1999 r. # 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (accessed 6 February 2021).

5. Polozhennja pro dokumentaljne zabezpechennja zapysiv u bukhghaltersjkomu obliku : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 24 travnja 1995 r. # 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (accessed 10 February 2021).

6. Instrukcija pro zastosuvannja Planu rakhunkiv bukhghaltersjkocho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'zani i ghospodarsjkykh operacij pidprjemstv i orghanizacij : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30 lystopada 1999 r. # 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (accessed 9 February 2021).

7. Atamas P. Oblik u bjudzhetnykh ustanovakh : navch. posib. Kyjiv : Centr uchbovoji literatury, 2009. 288 s.

8. Butynecj F. Bukhghaltersjkyj oblik u bjudzhetnykh ustanovakh : navch. posib. Zhytomyr : PP «Ruta». 2004. 448 s.

9. Levchenko N. M., Gholovanj S. V. Udoskonalenja obliku medykamentiv ta likarsjkykh zasobiv v zakladakh okhorony zdorov'ja. *Innovacijna ekonomika*. 2015. # 1. S. 198–202. URL: http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/515/1/Levchenko_Improvement%20of%20accounting%20drugs.pdf (accessed 9 February 2021).

10. Didyk A., Lemishovsijkyj V. Bjudzhetni ustanovy: oblik, opodatkuvannja ta zvitnistj : navch. posib. Kyjiv : Apriori, 2017. 1168 s.