

ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ ПЛАТНИХ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ ТА ЇХ ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Сисюк С. В., к.е.н, доцент, Зорій Н. М., к.е.н, доцент

Тернопільський національний університет

Розглянуто особливості визначення ціноутворення на медичні послуги та методику визначення вартості медичної послуги. Запропонований розподіл витрат за статтями калькуляції, що відповідає складовим планової собівартості медичних послуг. Обґрунтовано доцільність використання рахунка для обліку витрат за статтями калькуляції.

Ключові слова: охорона здоров'я, калькулювання медичних послуг, облік платних послуг, витрати.

Сысук С. В., Зорий Н. М. ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТОИМОСТИ ПЛАТНЫХ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ И ИХ УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ / Тернопольский национальный экономический университет, Украина.

Рассмотрены особенности определения ценообразования медицинских услуг и методика определения стоимости медицинских услуг. Предложено распределение затрат по статьям калькуляции, которое соответствует составным плановой себестоимости медицинских услуг. Обоснована целесообразность использования счета для учета затрат по статьям калькуляции.

Ключевые слова: здравоохранение, калькулирование медицинских услуг, учёт платных услуг, расходы.

Sysyuk S. V., Zoriy N. M. PROBLEMS OF THE COST SPECIFICATION OF PAID MEDICAL SERVICES AND THEIR SUPPORT IN ACCOUNTING / Ternopol National University, Ukraine.

The article deals with a price formation on medical services and a definition technique of medical services cost. It is offered calculation of expenses under accounting articles that corresponds compound to the planned cost price of medical services. It is proved expediency of the account usage for the account of expenses under accounting articles.

Key words: health guard, accounting of medical services, the account of paid services, expenses.

ВСТУП

Система охорони здоров'я України, успадкована від Радянського Союзу, безнадійно застаріла. Ситуація, яка склалася в системі охорони здоров'я свідчить що принципи діяльності галузі не відповідають сучасним економічним умовам держави. Нині медична галузь України переживає перехідний період, вона недостатньо фінансується. У таких умовах особливо важливо раціонально використовувати хоча б ті незначні кошти, які отримує медицина і шукати нові моделі фінансування медичної допомоги, спираючись на досвід інших країн. На сьогодні день у світі склалися три основні форми системи охорони здоров'я: приватна, бюджетна і страхова.

Перед лікувальними закладами, що працюють за контрактними умовами, у тому числі при розрахунках вартості медичного обслуговування за договорами із страховими компаніями на засадах розподілу функцій постачальника та надавача медичних послуг, постає необхідність обчислювати собівартість медичних послуг. Замовники послуг, як правило, бажають знати, які саме види послуг покриваються їхньою оплатою. Відповідно, постачальникам необхідно знати собівартість цих послуг для встановлення цін на них. Необхідність обчислення витрат обумовлюється також різними адміністративними потребами відділень лікарні. Розподіл коштів на товари чи послуги навряд чи можна вважати доцільним з точки зору здійснення контролю за такими витратами. Навпаки, кошти мають передаватись відділенням для найефективнішого контролю за їх розподілом. Тому калькулювання медичної послуги займає вагомим місце при формуванні ціни на медичні послуги. Калькулювання собівартості послуги має важливе значення і для визначення ефективності платних послуг, і для контролю за результатами господарської діяльності.

Проблеми калькулювання послуг бюджетних установ та відображення в обліку витрат, пов'язаних із наданням ними послуг, розглядаються в працях Р. Т. Джоги [1], С. В. Свірко [2], П. Й. Атамаса [3]. Однак проблеми калькулювання медичних послуг, визначення вартості медичної послуги та відображення в системі бухгалтерського обліку недостатньо розглянуті.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є аналіз діючої практики калькулювання послуг медичних закладів, уточнення методики визначення вартості медичної послуги та удосконалення обліку платних медичних послуг. Відповідно до поставленої мети в статті вирішено такі завдання:

- проаналізовано нормативну базу з питань надання платних медичних послуг;
- розглянуто діючу методику формування вартості платної медичної послуги;
- запропоновано порядок відображення витрат на надання медичних послуг у системі рахунків бухгалтерського обліку.

РЕЗУЛЬТАТИ

Функціонування закладів охорони здоров'я розглядатимемо у двох аспектах. Перший – це функціонування їх як бюджетних установ, тобто із затвердженням кошторису доходів та видатків та його виконання. Другий – це можливість бюджетних закладів охорони здоров'я надавати платні послуги, перелік яких затверджений нормативними актами. Необхідність надання платних послуг зумовлена недостатнім фінансуванням галузі. Кошти, що надходять закладам охорони здоров'я як плата за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань, використовуються для покриття витрат на організацію та надання цих послуг.

Основним документом, яким користуються при наданні платних медичних послуг, є Перелік платних послуг, які можуть надаватися в державних та комунальних закладах охорони здоров'я, вищих медичних навчальних закладах та науково-дослідних установах, затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р. № 1138 [4]. При цьому основним ключовим питанням є визначення ціни на медичну послугу, оскільки на державному рівні порядок формування цін і тарифів на такі послуги не затверджено.

Закон України “Про ціни та ціноутворення” визначає, що державне регулювання цін і тарифів здійснюється шляхом:

- установлення державних фіксованих цін (тарифів); граничних рівнів цін (тарифів) або граничних відхилень від державних фіксованих цін і тарифів;
- введення урядом України інших методів державного регулювання.

Ціни та тарифи закладів охорони здоров'я, які є бюджетними установами, регульовані (регулюються) місцевими органами виконавчої влади.

Розмір плати за той чи інший вид послуги установлюється на підставі її ціни. На сьогодні базою для визначення вартості медичних послуг є розрахунок валових витрат, пов'язаних з наданням послуг, відповідно до ст. 5 Закону від 22.05.97 р. № 283/97-ВР “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Отже, розглянемо, які видатки мають включатися до складу ціни.

Перша складова – видатки на оплату праці осіб, які безпосередньо надають конкретну послугу. До цих видатків належить виплата основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень (премій) і виплат у розмірах, установлених чинними Умовами оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення, затвердженими спільним наказом Міністерства праці та соціальної політики та МОЗ від 05.10.05 р. № 308/519. Такі видатки слід визначати на підставі штатного розпису підрозділу, який надає платні послуги, робочого часу (за місяць або рік), відпрацьованого його персоналом, витрат робочого часу саме на виконання послуги.

Зауважимо, що залишається проблемою при встановленні ціни послуги відсутність порядку визначення норм навантаження на одне відвідування (послугу) лікаря відповідної спеціальності. Зрозуміло, що при обчисленні вартості платної медичної послуги норми робочого часу у хвиликах на профілактичний або інший огляд чи послугу лікарів різних спеціальностей слід визначати розрахунковим шляхом. Пояснюється це тим, що втратив чинність додаток 59 до наказу МОЗ СРСР від 23.09.81 р. № 1000 “Про заходи щодо вдосконалення організації роботи амбулаторно-поліклінічних установ”, яким було затверджено розрахункові норми обслуговування лікарів зазначених установ (підрозділів) на одну годину роботи. У цій ситуації для визначення середнього показника навантаження лікаря-спеціаліста відповідної спеціальності на одну годину прийому можуть бути прийняті всі фактичні відвідування цього лікаря за місяць (рік), поділені на години прийому (місячну (річну) норму робочого часу) у поліклініці за такий же період. Звідси аналогічно розраховується затрачений на одне відвідування час. За відсутності норм не буде помилкою і визначення робочого часу за хронометражем. Норми навантаження медперсоналу на послуги, які не були надані у звітному періоді, можна також встановити розрахунково, виходячи з планового числа відвідувань.

Друга складова – нарахування на зарплату (у розмірах, установлених діючими нормативними документами).

Третя складова – видатки на придбання предметів і матеріалів для поточних потреб, оплату житлово-комунальних послуг тощо. На нашу думку, доки не буде затверджено порядок формування вартості платних медичних послуг на державному рівні, видатки на придбання малоцінних і швидкозношуваних предметів, канцелярських товарів, послуг зв'язку, оплату оренди, комунальних послуг тощо слід розраховувати на підставі фактичних витрат за попередній період. Видатки на м'який інвентар та обладнання, що використовується при наданні окремого виду послуги, включаються до розрахунку витрат як знос.

При визначенні вартості платної послуги на медичне обслуговування за договорами із суб'єктами господарювання та страховими організаціями, крім вищезазначеного, до собівартості послуги треба

включити і вартість одного ліжко-дня за період перебування хворого у стаціонарі. Для цього медикаменти та перев'язувальні матеріали необхідно визначати відповідно до затверджених стандартів надання медичної допомоги за номенклатурою хвороб (протоколів лікування) та фактичних витрат на виконані лікувальні та діагностичні процедури, наприклад на підставі виданих лікарями рецептів, записів у листках призначень чи у розрахунку на одне відвідування в поліклініці тощо.

Видатки на придбання продуктів харчування для хворих можна визначити за фактично встановленими в кошторисі закладу грошовими нормами та добовими наборами продуктів харчування для відповідного профілю ліжок на день перебування хворого в стаціонарі.

Четверта складова – інші видатки, віднесені до валових витрат. Їх розрахунок також може здійснюватися за вищенаведеним порядком, тобто за фактичними витратами на послугу.

Отже, при обчисленні вартості існуючих платних послуг бажано враховувати фактичні видатки закладу охорони здоров'я на їх надання за звітний період. Якщо ж у закладі планується надання нових послуг, то для їх розрахунку слід брати планові розрахункові показники або ті, що прийняті в кошторисі на поточний рік.

Таким чином, відповідальним працівникам медичних закладів потрібно передбачати в ціні видатки, пов'язані з використанням та експлуатацією основних і обігових ресурсів закладу, та видатки, необхідні для оплати праці осіб, що виконують цю роботу або сприяють їй.

З огляду на викладене можемо зробити висновок про те, що ціна на платну послугу складатиметься:

- із собівартості послуги (обґрунтовані затрати закладу за кожним видом видатків на послугу, подані у грошовому виразі);
- податку на додану вартість за ставками чинного законодавства на послуги у галузі охорони здоров'я (у тому числі медико-санітарної допомоги, судово-медичної і судово-психіатричної експертизи), операції з надання яких закладами охорони здоров'я, що мають на це спеціальний дозвіл, не звільняються від обкладення ПДВ (додаток до постанови КМУ від 05.10.98 р. № 1602);
- граничного рівня рентабельності (прибутку), який не може перевищувати розмір, установлений місцевим органом виконавчої влади

На публічне обговорення винесено проект наказу МОЗ України “Про затвердження Методики визначення вартості медичних послуг”, який 6.08.2009 р. розміщено на офіційному сайті Міністерства охорони здоров'я [5]. Методика визначає єдиний підхід до розрахунку вартості медичних послуг, які можуть надаватися бюджетними закладами та установами охорони здоров'я.

Згідно з цим проектом наказу вартість медичних послуг визначатиметься на підставі планових витрат закладів і установ охорони здоров'я, визначених на підставі державних, галузевих нормативів витрат матеріалів, техніко-економічних розрахунків та кошторисів, ставок податків і зборів (обов'язкових платежів).

Отже, планова собівартість медичних послуг складається з:

- прямих витрат на оплату праці;
- прямих матеріальних витрат;
- інших прямих витрат;
- адміністративних витрат;
- непрямих (загальнопромислових) витрат.

До складу прямих витрат включаються витрати на виплату основної, і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат основного (лікарі і середній медичний персонал) і допоміжного (молодший медичний персонал) медичного персоналу, зайнятого наданням послуг; матеріальні витрати, знос медичного та іншого обладнання.

У плановій собівартості послуги загальнопромислові витрати враховуються пропорційно до прямих витрат на оплату праці через коефіцієнт, який визначається за формулою:

$$K_{зв} = V_{зв} / (\text{ФОПосн}), \quad (1)$$

де:

$K_{зв}$ – коефіцієнт загальнопромислових витрат структурних підрозділів;

$V_{зв}$ – сума загальнопромислових витрат структурних підрозділів.

Сума загальнопромислових витрат, яка враховується у вартості окремої медичної послуги, визначається за формулою:

де:

Сзв – сума загальновиборничих витрат окремої медичної послуги;

ЗП – заробітна плата.

До складу адміністративних витрат включаються витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням, зокрема з: утриманням апарату управління та працівників, зайнятих обслуговуванням адміністративної інфраструктури. Такі витрати складаються з основної і додаткової заробітної плати, заохочувальних та компенсаційних виплат, відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, підготовки та перепідготовки кадрів; амортизаційними відрахуваннями (зношуваність) на основні засоби та нематеріальні активи адміністративного призначення; утриманням основних засобів, інших необоротних активів (оренда, страхування майна, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагородою за професійні послуги (юридичні, аудиторські); оплатою послуг зв'язку; оплатою розрахунково-касового обслуговування та інших послуг банків, наданих відповідно до укладених договорів; сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), крім тих, що включаються у собівартість послуг; використанням малоцінних і швидкозношуваних предметів, придбання канцелярських товарів, підготовки та перепідготовки кадрів, розв'язання спорів у судах, передплати періодичних професійних видань, створення архівних фондів, передбачених законодавством.

У вартість медичної послуги адміністративні витрати включаються пропорційно фонду оплати праці основного персоналу (ЗПосн), зайнятого наданням послуги, через коефіцієнт (Кадм), який розраховується за формулою:

$$\text{Кадм} = \text{Вадм} / \text{ФОПоп}, \quad (3)$$

$$\text{Садм} = \text{ЗПосн} \times \text{Кадм}, \quad (4)$$

де:

Кнв – коефіцієнт непрямих витрат;

Вадм – сума адміністративних витрат закладу охорони здоров'я за відповідний період, які враховуються у вартості медичних послуг;

ФОПоп – сума витрат закладу охорони здоров'я на оплату праці основного персоналу за відповідний звітний період;

Садм – адміністративні витрати.

Собівартість медичної послуги – це сума витрат за кожним видом затрат на послугу. Вартість медичної послуги складається з планової собівартості послуги, визначеної на підставі економічно обґрунтованих планових витрат на одиницю калькулювання та витрати на розвиток закладу в межах граничного рівня рентабельності, встановленого органами виконавчої влади.

Витрати на надання медичної послуги обліковуються як видатки спеціального фонду із використанням субрахунка 811 "Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги". Видатки бюджетної класифікації поділяються за функціональною ознакою (відповідно до функцій держави), за відомчою структурою (освіта, наука, культура та інші), за економічними ознаками (у розрізі кодів економічної класифікації видатків) і за бюджетними програмами. Економічна класифікація являє собою розмежування видатків за економічними ознаками: поточні, капітальні і нерозподілені видатки та кредитування з вирахуванням погашення. Групування витрат медичними закладами за економічними ознаками відбувається на рахунках класу 8 "Витрати", групування ж видатків за економічними елементами не відбувається ні на одному із наведених рівнів.

Разом із тим, якщо одночасно групувати витрати відповідної економічної ознаки за статтями калькуляції і застосовувати при цьому новий рахунок, наприклад, 83 "Витрати за статтями калькуляції", то для систематизації інформації можна використовувати таку схему: витрати відносяться спочатку на субрахунок рахунку 83 (табл. 1), а потім для обліку витрат за економічними ознаками списуються на рахунок 81 "Видатки спеціального фонду" (табл. 2).

Класифікація субрахунків рахунку 83 в такому разі буде відповідати складовим планової собівартості медичних послуг. Аналітичні субрахунки (2-го порядку) заклади можуть формувати самостійно: номери повинні починатись з номера відповідного субрахунку. Сальдо на рахунку 83 на кінець звітної періоду дорівнює нулю. Таким чином, на формування балансу та іншої звітності, передбаченої чинним законодавством, застосування такого рахунку не впливатиме.

Таблиця 1 – Субрахунки рахунка 83 “Витрати за статтями калькуляції”

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
83	Витрати за статтями калькуляції	830	Прямі матеріальні витрати
		831	Прямі витрати на оплату праці
		832	Відрахування на соціальне страхування
		833	Амортизація (знос)
		834	Інші прямі витрати
		835	Загальновиробничі витрати
		836	Адміністративні витрати

Таблиця 2 – Основні господарські операції з обліку видатків спеціальних коштів за статтями калькуляції

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
Списані видатки, проведені у звітному році:		
Прямі матеріальні витрати	830	20-23
	811	830
Прямі витрати на оплату праці	831	66
	811	831
Відрахування на соціальне страхування	832	65
	811	832
Амортизація (знос)	833	13
	811	833
Інші прямі витрати	834	364...
	811	834
Загальновиробничі витрати	835	13, 20, 23, 364
	811	835
Адміністративні витрати	836	13, 20, 23, 364
	811	836

ВИСНОВКИ

Вартість медичної послуги складається з планової собівартості послуги, визначеної на підставі економічно обґрунтованих планових витрат на одиницю калькулювання та витрат на розвиток закладу в межах граничного рівня рентабельності, встановленого органами виконавчої влади.

Запропонований розподіл витрат за статтями калькуляції, що відповідає складовим планової собівартості медичних послуг, вирішує такий важливий аспект, як показники ефективності та рентабельності діяльності державних медичних закладів. Гармонізація нормативної бази для вирішення завдань державного регулювання та врахування різних видів фінансування за надання медичних послуг можлива при використанні нового рахунка для розподілу витрат, пов'язаних із наданням платних медичних послуг за статтями калькуляції.

Як бачимо, питання щодо затвердження порядку надання платних послуг у галузі охорони здоров'я на основі єдиного підходу до визначення їхньої вартості на державному рівні на сьогодні залишається невирішеним і кожний заклад самостійно розробляє методику визначення ціни на послугу.

Тому необхідно якнайшвидше розробити та затвердити нормативно-правові акти щодо визначення державних соціальних нормативів у сфері охорони здоров'я та методики визначення вартості медичних послуг та граничної межі вартості даного виду послуг.

ЛІТЕРАТУРА

1. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, Л. М. Сідельник, М. В. Дунаєва. — К. : КНЕУ, 2006. — 480 с.
2. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. — К. : КНЕУ, 2004. — 380 с.

3. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навч. посіб. / П. Й. Атамас. — К. : Центр навчальної літератури, 2003 — 284 с.
4. Перелік платних послуг, які можуть надаватися в державних та комунальних закладах охорони здоров'я, вищих медичних навчальних закладах та науково-дослідних установах, затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р. № 1138 [Електронний ресурс] / База даних “Законодавство України”; веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.
5. Проект наказу МОЗ України “Про затвердження Методики визначення вартості медичних послуг” [#702 (31) 10.08.2009] ; [Електронний ресурс] / Сайт Міністерства охорони здоров'я. — Режим доступу : <http://www.moz.gov.ua>.