

Ірина БЕНЬКО

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері,
Тернопільський національний економічний університет

Світлана СИСЮК

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері,
Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У МЕДИЧНИХ УСТАНОВАХ

Розглянуто особливості аналізу фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я. Висвітлено методіку аналізу складу і структури основних засобів бюджетної установи та ефективності їх використання. Доведено, що сучасне бачення проблем і перспектив ефективного використання основних засобів гарантує правильний вибір розвитку та розбудови медичної галузі. Сформульовано висновки за темою дослідження і узагальнено пропозиції щодо підвищення ефективності діяльності закладів охорони здоров'я.

Ключові слова: заклади охорони здоров'я, основні засоби, розрахунки, фінансово-господарська діяльність.

Актуальність теми обумовлена тим, що на сучасному етапі економічного розвитку в Україні тривають процеси реформування системи бухгалтерського обліку, першочерговими завданнями яких є вдосконалення обліку, аналізу і контролю. Сьогодні виникла необхідність регламентації та удосконалення методології і порядку ведення бухгалтерського обліку активів, ретельної наукової і практичної розробки багатьох актуальних питань, пов'язаних з організацією та методикою здійснення обліку необоротних активів, з відпрацюванням облікових способів вивчення фактів фінансово-господарської діяльності, зокрема огляд документів та дослідження операцій, узагальнення матеріалів обліку.

Проблемами обліку, аналізу і контролю в бюджетних установах, зокрема необоротних активів, займалися вчені В. Батіщев, Л. Дікань, Р. Джога, В. Лемішовський, В. Матвеева, С. Свірко, Б. Усач та інші.

Важлива роль у забезпеченні збереження необоротних активів належить бухгалтерському обліку, тому до одного з основних його завдань слід віднести контроль за дотриманням фінансової дисципліни, суворого режиму економії, контроль за ефективним використанням та збереженням активів бюджетних установ.

У той же час, глибокі і всебічні теоретичні дослідження в цій галузі з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної облікової практики досить рідкісні. У більшості робіт вибірково дається критичний аналіз існуючих теоретико-методологічних основ і практичної багатоаспектності обліку даного виду активів, недостатню увагу звертають на питання вдосконалення методології та практики бухгалтерського обліку необоротних активів. Саме тому цю тему необхідно більш детально вивчати.

Мета дослідження полягають у розробці практично важливих пропозицій щодо проблем вдосконалення методіки і організації обліку, аналізу та контролю необоротних активів на основі загальноприйнятих положень ведення обліку в бюджетних установах.

Аналіз необоротних активів бюджетної установи є

одним з найважливіших чинників, що зумовлюють кінцеві результати її діяльності. Наявність та рух основних засобів характеризуються в натуральному та грошовому відношенні. Такі дані дозволяють проводити аналіз основних засобів в узагальнюючому вигляді та в розрізі окремих їх видів. Саме тому на початковому етапі аналізу вивчається структура та динаміка необоротних активів бюджетної установи [1, с. 34].

У структурі необоротних активів найбільшу питому вагу займають основні засоби. Раціональне використання основних засобів та функціональних потужностей бюджетної установи сприяє покращанню всіх техніко-економічних показників, зокрема збільшенню обсягу діяльності, зниженню трудомісткості одиниці виконаних робіт або наданих послуг [3, с. 53].

Аналіз забезпеченості основними засобами починається з оцінки відповідності їх наявної кількості за складом і структурою нормативним потребам бюджетної установи, які визначаються, виходячи з її потужності, обсягу та функціональних особливостей діяльності [6, с. 86].

Аналіз якісного стану основних засобів бюджетної установи ґрунтується на дослідженні їх структури та відповідності основним вимогам науково-технічного прогресу в галузі. Розрізняють наступні групи показників якості основних засобів: придатності основних засобів; інтенсивності руху основних засобів; структури основних засобів [7, с. 163].

Залучення показників інтенсивності руху до оцінки якісного стану основних засобів зумовлене необхідністю прискорення технічного розвитку бюджетної сфери, що вимагає збільшення темпів надходження (оновлення), вибуття та приросту основних засобів. Показники придатності й зносу вказують на необхідність прискореного оновлення основних засобів.

Аналіз ефективності використання основних засобів як одного з основних видів ресурсів бюджетної установи базується на загальній методиці оцінки використання ресурсів, що передбачає обчислення і

аналіз показників віддачі на одиницю ресурсів та місткості ресурсів у одиниці продукції (для бюджетної установи - наданих послуг).

Показники віддачі ресурсів бюджетної установи характеризують величину виконаної роботи або наданих послуг у розрахунку на 1 грн. використаних ресурсів, а показники місткості характеризують витрати або запаси ресурсів у розрахунку на 1 грн. виконаної роботи чи наданих послуг. Під запасами ресурсів розуміють наявний їх обсяг на звітну дату, а під витратами – поточні витрати ресурсів, зокрема, за основними засобами – нарахований знос.

Зростання фондіввіддачі – головний чинник економії коштів на розвиток основних засобів. З метою диференціювання оцінки ефек-тивності використання основних засобів показники доцільно розраховувати за групами основних засобів. Зіставлення темпів зміни фондіввіддачі за різними групами основних засобів дає можливість визначити напрями удосконалення їх структури [8, с. 96].

Для визначення показників ефективності використання основних засобів лікарні нами проаналізовано обсяги діяльності установи і приведено їх натуральні показники (табл. 1).

Із приведених даних таблиці 1 видно, що в узагальненому вигляді послуги, які надаються лікарнею, наведені у натуральних показниках, характеризуються відвідуванням мешканцями району амбулаторно-поліклінічних закладів району, обслуговуванням медперсоналом лікарні викликів додому, роботою клінічних відділень, кабінетів, служб, які виконують анестезії, обстеження, процедури, дослідження, та спеціалізованій допомозі стаціонарним хворим, що втілюється в кількості ліжко-днів перебування хворих в стаціонарних відділах лікарні.

У 2008 році зросло відвідування амбулаторно-поліклінічних закладів на 5 відсотків, обслуговування викликів додому зросло на 15 відсотків, робота клінічних відділень, кабінетів, служб зросла на 4 відсотки, незважаючи на те, що зменшилося надання послуг за такими видами: число загальних анестезій оперованим - на 2 відсотки, ЛФК-процедур - на 5 відсотків, переливання препаратів крові та її замінників - на 17 відсотків, флюорографічних обстежень - на 8 відсотків. Спеціалізована допомога стаціонарним хворим зросла на 7 відсотків. При цьому травматологічне відділення знизило надання послуг на 1 відсоток, отоларингологічне - на 6 відсотків, пологове і неврологічне відділення - на 1 відсоток. Загалом кількість послуг по районній лікарні в 2009 році зросла на 5 відсотків.

Проведемо розрахунки ефективності використання основних засобів лікарні, використавши систему показників ефективності використання основних засобів.

1. Фондовіддача виражає ефективність використання засобів праці, тобто показує скільки надається послуг на одиницю основних виробничих фондів:

$$ФВ = (689006 / (9081000 + 9697000) / 2) * 100 = 7,34;$$

2. Фондомісткість є вартістю основних виробничих фондів, яка припадає на одиницю медичної послуги:

$$ФМ = (9081000 + 9697000) / 2 / 689006 = 13,63;$$

3. Оборотність основних засобів відображає віддачу активів, тобто основні засоби, які можуть бути задіяні в наданні медичних послуг (динаміка за порівнювані періоди):

$$Ооз = (9081,0 + 9697,0) / 2 * 365 / 11580,0 = 296.$$

Розрахувавши аналогічним чином коефіцієнти за 2008 рік, одержимо динаміку коефіцієнтів ефективності

Таблиця 1. Натуральні показники, які характеризують обсяги роботи лікарні

Показники	Попередній період	Звітний період	Відхилення	
			абсолютне, тис.грн.	відносне, %
1. Відвідування амбулаторно-поліклінічних закладів району	220683	231456	10773	1,05
2. Обслуговування викликів додому	18440	21145	2705	1,15
3. Робота клінічних відділень, кабінетів	368321	384655	16334	1,04
3.1. Число загальних анестезій	721	705	- 16	0,98
3.2. Виконано фізіотерапевтичних процедур	84095	85321	1226	1,01
3.3. ЛФК - процедури	6291	5982	- 309	0,95
3.4. Перелито препаратів крові та її замінників	365	302	- 63	0,83
3.5. Ультразвукових досліджень	4330	4895	565	1,13
3.6. Ендоскопічних досліджень	273	286	13	1,05
3.7. Лабораторних досліджень	253495	269149	15654	1,06
3.8. Рентгенологічних досліджень	5122	5428	306	1,06
3.9. Флюорографічних обстежень	13629	12587	- 1042	0,92
4. Спеціалізована допомога стаціонарним хворим	48450	51750	3300	1,07
4.1. Терапевтичне	11578	11839	261	1,02
4.2. Хірургічне	5898	6301	403	1,07
4.3. Травматологічне	4032	3987	- 45	0,99
4.4. Отоларингологічне	734	1493	759	2,03
4.5. Пологове	7175	7068	- 107	0,99
4.6. Педіатричне	8053	8629	576	1,07
4.7. Інфекційне	6240	7152	912	1,15
4.8. Неврологічне	4740	5281	541	1,11
Разом відвідувань хворих, медичних досліджень, стаціонарних процедур	655894	689006	33112	1,05

Таблиця 2. Показники ефективності використання основних засобів лікарні за 2008-2009 роки

Показники	Попередній період	Звітний період	Відхилення	
			абсолютне, тис. грн.	відносне, %
Фондовіддача 100 грн. основних засобів	7,14	7,34	0,20	1,03
Фондомісткість 1 послуги	14,00	13,63	- 0,37	0,97
Оборотність основних засобів	306	296	- 10	0,97

За даними таблиці 2 можна зробити наступні висновки: в поточному періоді фондівіддача 100 грн. основних засобів лікарні зростає на 20 копійок або на 3 відсотки. Фондомісткість послуги знизилася загалом, що не повинно оцінюватись позитивно, оскільки навряд чи можна робити висновки про покращення рівня медичного обслуговування, а швидше позитивна динаміка відбулася внаслідок зростання звернень на одиницю основних засобів, що пов'язано з епідемією грипу А/Н1N1 в 2009 році. Оборотність основних засобів свідчить про зниження оборотності на 10 днів у році, або на 3 відсотки, що власне і спричиняє неоднозначне відношення до характеристики інших показників ефективності.

Загальну методику аналізу ефективності використання основних засобів, що є універсальною для всіх без винятку бюджетних установ, можна доповнити аналізом оцінки ефективності використанні основних засобів, що відіграють специфічну роль у діяльності бюджетної установи.

Середній термін використання ліжка протягом року залежить від рівня навантаження лікарні, санітарних норм, умов лікування хворих, строків підготовки ліжок до прийому наступних хворих, а також від організації прийому і виписки хворих [10, с. 91]. Середню оборотність ліжка характеризують два взаємопов'язаних показники: оборотність, обчислена в кількості оборотів за період, і оборотність, обчислена в днях обороту. Середня кількість оборотів ліжка упродовж досліджуваного періоду характеризує інтенсивність відновлення контингенту хворих в лікарні. Середня оборотність у днях використання ліжка протягом одного обороту залежить від інтенсивності лікування хворих і відповідає середньому терміну перебування хворого в лікарні. Зростання цього показника може вказувати як на незадовільну якість медичного обслуговування населення, так і на підвищення ефективності лікування. Отже, оцінка динаміки даного показника

вимагає залучення додаткової інформації та уточнення.

Провівши аналогічні розрахунки за 2008 рік, одержимо у динаміці інформацію щодо використання фонду лікарняних ліжок за ряд років (табл. 3).

Дані, наведені у таблиці 3, свідчать про покращення використання фонду ліжок: середній термін використання одного ліжка упродовж року зріс на 4 дні. Зниження середньої оборотності одного ліжка можна вважати наслідком зростання середньорічної кількості ліжок на 8 одиниць. Про це свідчить і збільшення терміну використання ліжок упродовж року.

Проведемо розрахунки ефективності використання фонду ліжок за 2009 рік.

1. Середній термін використання одного ліжка упродовж року:

$$CTB = 51750 / 150 = 345$$

2. Середня оборотність одного ліжка, оборотів за рік:

$$K = 2891 / 150 = 19,3;$$

3. Середня оборотність одного ліжка, днів обороту за рік:

$$D = 365 / 19,3 = 18,9.$$

Середня кількість оборотів ліжка упродовж 2009 року характеризує інтенсивність відновлення контингенту хворих у терапевтичному відділенні 29,8 хворих, пологовому і педіатричному - 25,5 і 20,1 відповідно. По інших відділеннях інтенсивність відновлення контингенту хворих є нижчою, ніж в цілому по лікарні (табл. 4).

Дані, наведені у таблиці 4, свідчать про те, що середній термін використання одного ліжка упродовж 2009 року є досить високим - 345 ліжко-днів. При цьому лише два відділення - травматологічне і отоларингологічне - мають середній термін використання одного ліжка нижчий, ніж в цілому по лікарні (332 і 213 ліжко-днів відповідно) і одне педіатричне відділення знаходиться на рівні лікарні. Викликає занепокоєння завантаженість всіх

Таблиця 3. Виконання показників використання фонду ліжок лікарні за 2008-2009 роки

Показники	2008 рік	2009 рік	Відхилення	
			Абсолютне	Відносне, %
Середній термін використання одного ліжка упродовж року, днів	341	345	4	101,2
Середня оборотність одного ліжка:				
кількість оборотів	20,2	19,3	- 0,9	95,5
днів обороту	18,1	20,4	2,3	112,7
Довідково				
Кількість ліжко-днів	48450	51750	3300	106,8
Середньорічна кількість ліжок	142	150	8	105,6
Кількість осіб, що пройшли лікування	2866	2891	25	100,9
Кількість днів у періоді	366	365	- 1	99,7

Таблиця 4. Виконання показників використання фонду ліжок лікарні за 2008-2009 роки

Назва відділення	Кількість ліжко-днів	Середня кількість ліжок	Кількість хворих	Кількість днів у році	Середнє використання 1 ліжка	Кількість оборотів 1 ліжка	Днів обороту 1 ліжка
Разом по лікарні	51750	150	2891	365	345	19,3	18,9
Терапевтичне	11839	33	982	365	359	29,8	12,3
Хірургічне	6301	18	206	365	350	11,4	31,9
Травматологічне	3987	12	102	365	332	8,5	42,9
Отоларингологічне	1493	7	86	365	213	12,3	29,7
Пологове	7068	20	509	365	353	25,5	14,3
Педіатричне	8629	25	502	365	345	20,1	18,2
Інфекційне	7152	20	292	365	358	14,6	25,0
Неврологічне	5281	15	212	365	352	14,1	25,8

решти відділень, що негативно впливає на рівні навантаження лікарні, дотримання санітарних норм, умов лікування хворих, строків підготовки ліжок до прийому наступних хворих, а також організацію прийому і виписки хворих.

Середня оборотність ліжка в днях використання ліжка протягом одного обороту упродовж 2009 року залежить від інтенсивності лікування хворих і відповідає середньому терміну перебування хворого в лікарні. При середньому показнику по лікарні 18,9 днів високими є показники в травматологічному відділенні - 42,9 днів, хірургічному - 31,9 днів, отоларингологічному - 29,7 днів, інфекційному - 25 днів, неврологічному - 25,8 днів. Зростання цього показника може вказувати як на незадовільну якість медичного обслуговування населення, так і на підвищення ефективності лікування. Тому величину вказаного показника доцільно аналізувати в динаміці за ряд років і у випадку виявлення негативних тенденцій необхідно залучення додаткової інформації та уточнень про характер захворюваності, їх повторюваність, періодичність, скарги пацієнтів, що може вимагати залучення фахівців інших напрямків діяльності.

На основі з матеріалів проведеного дослідження можна зробити узагальнюючий висновок про те, що аналіз ефективності використання основних засобів лікарні дає можливість досконало оцінити потреби закладу і в кінцевому результаті здійснити повноцінне забезпечення населення висококваліфікованою поліклінічною, стаціонарною та невідкладною медичною допомогою.

Список літератури

1. Болюх, М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст]: навчальний посібник / М. А. Болюх. - К.: КНЕУ, 2008. - 342 с.
2. Верига, Ю. В. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи [Текст]: навчальний посібник рекомендований МОН України / Ю. В. Верига. - К.: Центр навчальної літератури, 2009. - 654 с.
3. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] / С. Ф. Голов. - К.: Центр навчальної літератури, 2007. - 522 с.
4. Гусакова, О. С. Бухгалтерський облік [Текст]: навчальний посібник рекомендований МОН України / О. С. Гусакова. - К.: Центр навчальної літератури, 2008. - 394 с.
5. Гуцаленко, Л. В. Державний фінансовий контроль [Текст]: навчальний посібник / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. - К.: Центр навчальної літератури, 2009. - 424 с.
6. Загородній, А. Г. Облік, аналіз та аудит [Текст]: навчальний посібник / А. Г. Загородній, Є. В. Мних, В. С. Рудницький. - К.:

Кондор, 2009. - 618 с.

7. Заросило, А. П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст]: навчальний посібник / А. П. Заросило, М. А. Болюх. - К.: КНЕУ, 2008. - 655 с.
8. Савицька, Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства [Текст]: навчальний посібник / Г. В. Савицька. - К.: Знання, 2007. - 668 с.
9. Свірко, С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація [Текст] / С. В. Свірко. - К.: КНЕУ, 2006. - 244 с.
10. Череп, А. В. Економічний аналіз [Текст]: навчальний посібник / А. В. Череп. - К.: Кондор, 2006. - 160 с.

РЕЗЮМЕ

Бенько Ирина, Сисюк Светлана

Анализ эффективности использования основных средств в медицинских учреждениях

Рассмотрены особенности анализа финансово-хозяйственной деятельности учреждений здравоохранения. Отражена методика анализа состава и структуры основных средств бюджетного учреждения и эффективности их использования. Современное видение проблем и перспектив эффективного использования основных средств гарантирует правильный выбор развития и перестройки медицинской отрасли. Сформулированы выводы по теме исследования и обобщены предложения относительно повышения эффективности деятельности заведений здравоохранения.

RESUME

Ben'ko Iryna, Sysyuk Svitlana

An analysis of efficiency of the use of the fixed assets in medical establishments

The features of analysis of financially economic activity of establishments of health protection are considered. The method of analysis of composition and structure of the fixed assets of budgetary establishment and efficiency of their use are reflected. Modern vision of problems and prospects of the effective use of the fixed assets are guaranteed by the correct choice of development and re-erecting of medical industry. Conclusions are formulated on the topic of research and suggestions are generalized in relation to the increase of efficiency of activity of establishments of health protection.

Стаття надійшла до редакції 16.02.2011 р.