

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

*Кафедра обліку в державному
секторі економіки та сфері
послуг*

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
на тему:
**«ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І
КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПЛАТНИХ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ»**

Студентки V курсу групи ІТОДСм-11
Галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво»
Спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит»
Чухно Г.В.

Керівник к.е.н., доц. Мельник Н.Г.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ оцінка: ECTS _____

Члени комісії: _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль-2016 рік

Зміст

ВСТУП.....	3
1. Роль і значення обліку в управлінні оптимізацією витрат на надання платних медичних послуг.....	6
2. Діюча методика формування вартості платних медичних послуг	8
3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на надання платних медичних послуг.....	12
4. Зарубіжний досвід обліку витрат і калькулювання платних медичних послуг.....	19
5. Контроль витрат в системі управління діяльністю з надання платних медичних послуг	26
ВИСНОВКИ	30
Список використаної літератури.....	34
Додаток А	36
Додаток Б.....	37

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність проблеми, яка розглядається в даній роботі, зумовлена підвищенням рівня якості послуг та зміною їх складу, які надаються медичними закладами. Вхіднашої держави в Європейський союз потребує удосконалення бюджетної сфери в загальному та охорони здоров'я в тому числі, установи якої для того, щоб забезпечувати виконання основних соціально-економічних функцій державного значення. Насамперед, вирішенню завдання невідповідності рівня вітчизняних медичних послуг стандартам, які стоять перед ними в умовах ринку, сприятиме запровадження в межах вітчизняної бюджетної системи охорони здоров'я багатоканального механізму фінансового забезпечення. Практика розвинутих країн світу свідчить, що в якості фінансових джерел в закладах охорони здоров'я паралельно виступають благодійні внески, державні кошти, кошти медичного страхування та обов'язкова оплата за пройденим споживачем медичних процедур безпосередньо в касу або на рахунок у банку. Бюджетні медичні заклади, завдання яких полягає у наданні платних медичних послуг і страхуванні, перш за все повинні забезпечити своє існування створене на основі діючих методичних і організаційних засад з урахуванням особливого розвитку України в галузі економіки, положень вітчизняного законодавства, потреб користувачів інформації. Процес надання медичних послуг має знайти своє об'єктивне відображення в обліку.

На сьогоднішній день події, що відбуваються в системі охорони здоров'я свідчать про те, що принципи діяльності цієї галузі не співпадають із сучасними економічними умовами держави. На даний час стан медицини в Україні потерпає від перехідного періоду, відповідно вона перебуває у фінансовій кризі. При таких умовах дуже важливо раціонально використовувати ті малі кошти, які отримує медицина та знаходити нові шляхи фінансування медичної допомоги, враховуючи досвід інших країн. В

теперішніх умовах у світі існує три основні форми системи охорони здоров'я: приватна, бюджетна і страхова.

У лікувальних закладах, які працюють на контрактних умовах, також при розрахунках вартості медичних послуг за договорами із страховими компаніями на засадах розподілу функцій постачальника медичних послуг та їх надавача, необхідністю є обчислення собівартості цих медичних послуг. Зазвичай, замовникам медичних послуг прийнято називати фізичних осіб, що бажають знати, на які види медичних послуг призначена їхня оплата при придбанні. Постачальники, в свою чергу, повинні знати собівартість цих послуг для встановлення цін на них. Причина у появі необхідності обчислення витрат викликана різноманітними потребами відділень лікарні пов'язаних із адміністративними витратами. Дивлячись на те, як здійснюється контроль за такими витратами, з впевненістю можна сказати, що розподіл коштів на товари чи послуги не є доцільним. Тому для ефективного контролю за їх розподілом, кошти повинні передаватись між відділеннями. В результаті цього, можемо сказати що, калькулювання медичної послуги займає високий рейтинг при формуванні ціни на медичні послуги.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляд питань щодо калькулювання послуг в бюджетних установах та відображення в обліку витрат, які пов'язані із наданням медичних послуг, висвітлюється в працях Н. М. Хорунжак, Н. М. Зорій, С. В. Сисюк, Р. Т. Джоги[2], С. В. Свірко[14], П. Й. Атамаса[1], П. Т. Ворончука, Е. П. Дедкова, С. Я. Зубілевич, Є. В. Калюги, Л. М. Кіндрацької, І. О. Кондратюка, В. І. Крисяка, С. О. Левицької, Н. А. Остап'юк, Н. І. Сушко, О. І. Шуляк, І. Д. Фаріона, О. В. Юрченка, О. В. Заячківської[6], М. М. Каленського, Т. П. Остапчук, І. Д. Фаріона, та інших.

Метою дослідження є робота над удосконаленням обліку платних медичних послуг, аналізом діючої практики калькулювання послуг медичних закладів та уточненням методики визначення вартості медичної послуги.

Згідно з поставленою метою в даній роботі вирішено такі **завдання**:

- проведено аналіз нормативної бази по питаннях надання платних медичних послуг;

- проведено розгляд діючої методики формування вартості платної медичної послуги;

- відображено порядок здійснення витрат на надання медичних послуг у системі рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Об'єктом дослідження виступають господарські операції, що пов'язані із витратами медичних закладів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних питань, які пов'язані з обліком витрат медичних закладів та їх контролем.

1. Роль і значення обліку в управлінні оптимізацією витрат на надання платних медичних послуг

Комплексний підхід до управління витратами полягає у поєднанні системи бухгалтерського обліку, фінансового планування та бюджетування з методологією управлінського обліку й контролю (Рис. 1).

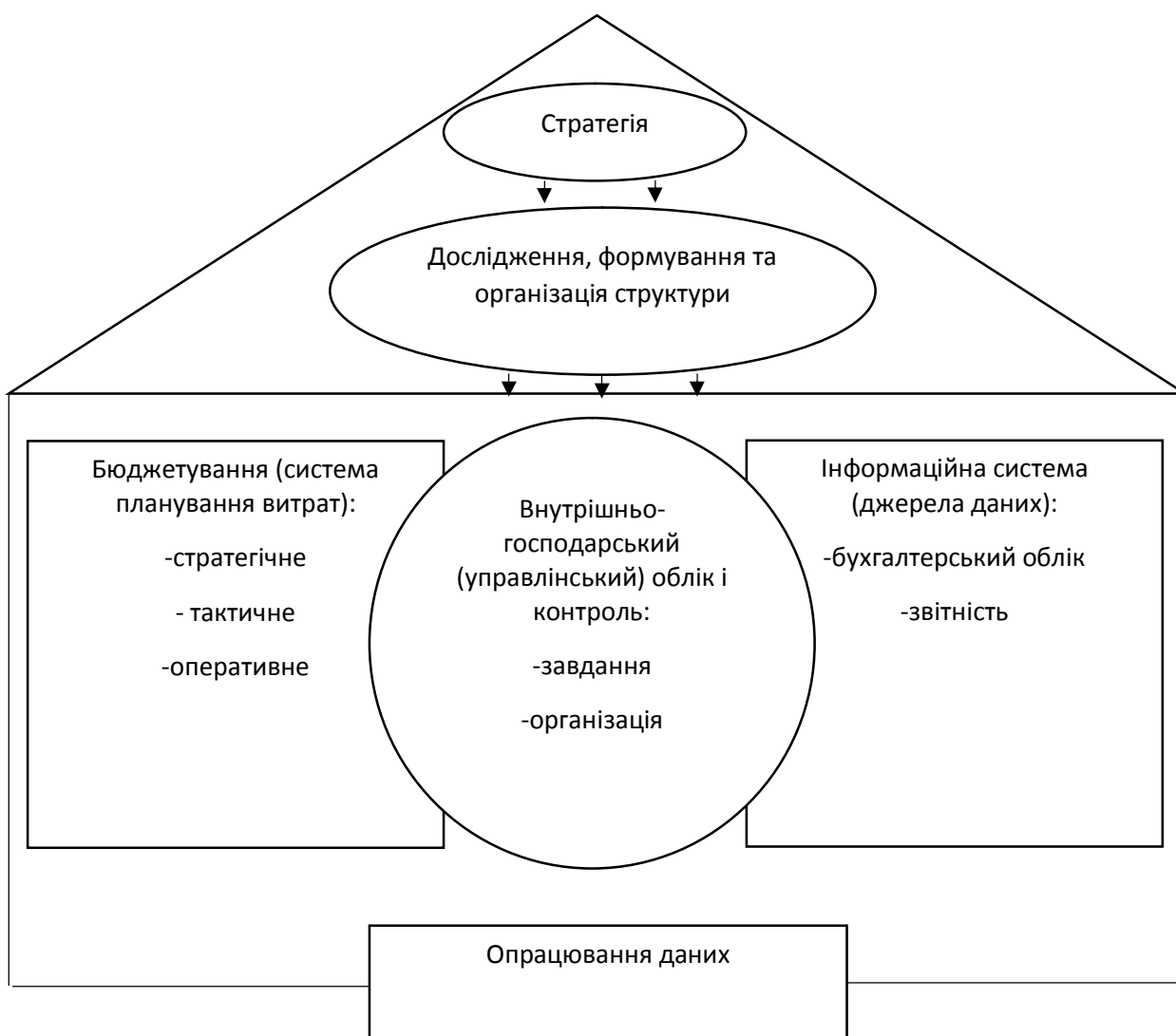


Рис. 1. Система управлінського обліку та контролю витрат бюджетних установ

Як зазначено на рис. 1, підсистема управлінського обліку має здатність поєднувати в одне ціле планування, облік і звітність бюджетних установ, тим самим створюючи передумови для досягнення кращого результату їх діяльності, в основі чого лежить оптимізація витрат.

Згідно з вище сказаним, головною складовою в розглянутій нами підсистемі виступають постатейні бюджети, сформовані по принципу загальних витрат та операційних бюджетів, які у свою чергу повинні бути обов'язковими. При умовах широкомасштабного використання інформаційних технологій можна діяти за принципом комплексного контролю відповідності фактичних операцій, після чого можна забезпечити оптимізацію витрат на надання послуг. Найбільш ефективного забезпечення у використанні наявних ресурсів, можна досягти за допомогою застосування інструментів контролю, після чого реально отримати бажані результати на основі консолідації інформаційних даних, основою яких є використання автоматизованих систем і панелей управління.

Щоб досягнути позитивних результатів необхідно вжити такі заходи, як:

- дослідження сутності та формування стратегії, що стосується оптимізації витрат;
- вибір раціонального переліку послуг, які зобов'язана надавати бюджетна установа для досягнення достатнього рівня ефективності;
- здійснення можливих витрат в майбутньому, та визначення їх за класифікаційними групами;
- підбивання підсумків щодо вартісних та відсоткових показників;
- враховування у загальну суму загальнопромислових та адміністративних витрат;
- управління оптимізацією витрат та вибір систем їх контролю.

Покрокове формування удосконаленої системи обліку витрат з їх складовими та формою представлення наведені в Додатку А.

2. Діюча методика формування вартості платних медичних послуг

На сьогоднішній день в нашій державі складається така ситуація, коли в закладах охорони здоров'я дієві абсолютно різні методи розрахунку платних медичних послуг. В результаті чого група українських вчених та практиків розробила Єдину уніфіковану методику розрахунку вартості медичних послуг, медико-економічні моделі державних закладів охорони здоров'я (далі – методика).

Мета її розробки полягає в тому, щоб підвищити обґрунтованість та застосування простішого методу при розрахунках тарифів на медичні послуги та стаціонарне лікування в державних медичних закладах, результатом чого є визначення розмірів оплати за медичну допомогу та послуги для страхових організацій. Наступний крок цієї моделі полягає у визначенні собівартості підрозділів, формуванні медико-економічних стандартів та створенні медико-економічної моделі для закладів охорони здоров'я, для того щоб отримати більш ефективне управління медичними закладами в ринкових умовах не забуваючи при цьому про обов'язковість медичного страхування.

Методика, що визначає вартість платних медичних послуг, застосовується для того, щоб вивести з тіні всі приховані платежі, мати можливість відшкодувати закладам охорони здоров'я господарські витрати, здійснювати матеріальне заохочення працівників.

Методика вивчає механізм створення медико-економічної моделі, що відповідає за вартість медичних послуг. Також її завдання полягає у вивченні амбулаторно-поліклінічного та стаціонарного лікування державних закладів охорони здоров'я.

Медико-економічна модель діяльності лікувально-профілактичних закладів – це схема, яка показує функціонування лікувально-профілактичних закладів, переведена на мову математичних формул. До цієї моделі входить

вся інфраструктура медичного закладу, фінансові, матеріальні та трудові ресурси, вихідні результати діяльності, головним чином вся технологічна система надання медичної допомоги. Основною метою медико-економічної моделі постає розрахунок собівартості структурних підрозділів лікувально-профілактичних закладів, проведення порівняльного економічного аналізу їх діяльності, розрахунок собівартості наданих лікувальних, консультативних, діагностичних, профілактичних і інших послуг.

При обчисленні вартості діючих платних послуг застосовують метод врахування фактичних витрат, які надаються за весь звітний період. При виникненні у медичному закладі причини надання нових послуг, для їх розрахунку необхідно брати планові розрахункові показники або ті, що прийняті в кошторисі на поточний рік.

Існує основний документ, який використовують при наданні платних медичних послуг - Перелік платних послуг, які надаються в державних та комунальних закладах охорони здоров'я, вищих медичних навчальних закладах та науково-дослідних установах. Цей документ затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р. № 1138, в якому Розділ I доповнено пунктом 34 згідно з Постановою КМ № 20 від 22.01.2014р.[12]. В даному документі головним питанням виступає формулювання ціни на медичні послуги, позаяк на державному рівні система визначення цін і тарифів на дані послуги не є затверджено.

Отже, можна підсумувати, що вартість даної послуги охоплює:

–собівартість послуги (визначені витрати закладу по кожному виду витратів на послугу, надані у грошовому виді);

–податок на додану вартість згідно із окладами чинного законодавства на послуги у сфері охорони здоров'я (включаючи медико-санітарної допомоги, судово-медичної і судово-психіатричної експертизи), дії, з надання яких закладами охорони здоров'я не звільняються від оподаткування, які мають відповідну санкцію.

На громадський розгляд висунуто проект наказу МОЗ України “Про затвердження Методики визначення вартості медичних послуг, розміщений на сайті Міністерства охорони здоров'я [13]. Методика розкриває єдиний підхід до обчислення ціни медичних послуг, що можуть надаватися бюджетними закладами та установами охорони здоров'я.

При цьому, вартість медичних послуг формуватиметься на підставі планових розходів установ охорони здоров'я, сформованих на підставі державних, галузевих нормативів затрат матеріалів, техніко-економічних обчислень та кошторисів, ставок податків і зборів (обов'язкових платежів).

До складу прямих витрат входять витрати що призначені для виплати основної заробітної плати додаткової, а також прийнято брати до уваги інші заохочувальні та компенсаційні виплати основного і допоміжного медичного персоналу, зайнятого наданням послуг; матеріальні витрати, знос медичного обладнання.

Для визначення планової собівартості послуги загальновиробничі витрати враховують пропорційно до прямих витрат на оплату праці за формулою, де коефіцієнт загальновиробничих витрат структурних підрозділів (Кзв) визначається діленням суми загальновиробничих витрат структурних підрозділів (Взв) на фонд оплати праці основного капіталу, що має вигляд:

$$Кзв = Взв : ФОПосн, \quad (1)$$

Після цього ми можемо визначити суму загальновиробничих витрат, яка враховується у вартості окремої медичної послуги, як добуток заробітної плати (ЗП) та коефіцієнта загальновиробничих витрат структурних підрозділів (Кзв):

$$Сзв = ЗП \times Кзв, \quad (2)$$

До складу адміністративних витрат входять ті витрати, які стосуються сервісу та менеджменту, а саме витрати на: утриманням апарату управління та працівників, зайнятих обслуговуванням адміністративної інфраструктури. Ці витрати включають основну заробітну платню та додаткову,

заохочувальні і компенсаційні виплати, відрахування на загальнообов'язкові державні соціальні страхування, підготовку та перепідготовку кадрів, утримання фундаментальних засобів, інших необоротних активів, винагороду за професійні послуги, амортизаційні відрахування на головні засоби, оплату послуг пов'язаних із зв'язком, оплату розрахунково-касового обслуговування та інші послуги банків, що надані відповідно до укладених договорів, оплату податків, окрім тих, які включаються у собівартість послуг, використання копійчатих і швидкозношуваних предметів, придбання канцелярських товарів, підготовку та перепідготовку кадрів, вирішення конфліктів у судах, передплати періодичних професійних видань, виробництва архівних фондів, передбачених законодавством.

Адміністративні витрати (Садм) у вартість медичної послуги залучають пропорційно фонду оплати праці чільного персоналу (ЗПосн), зайнятого наданням послуги, через коефіцієнт (Кадм), який обчислюється за формулою, в якій сума адміністративних розходів закладу охорони здоров'я за певний період, що враховуються у вартість медичних послуг ділиться на суму затрат закладу охорони здоров'я, створені для оплати праці основного персоналу за певний звітний період:

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

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

При опрацюванні методичних рекомендацій слід максимально можливо застосувати вже існуючу інформацію в чинній системі обліку, перевіривши її при цьому на виконання нових завдань.

3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на надання платних медичних послуг

Механізм обліку витрат та калькулювання медичних послуг, які надають державні медичні заклади охорони здоров'я, залишається невизначеним через неврегульованість нормативно-правової бази оплачуваних медичних послуг. Вирішення питань про надання чи ненадання платних послуг медичними закладами постійно було і є доволі болісним, позаяк саме введення поняття «платні медичні послуги» (ст. 49 Конституції України), які варто би було класифікувати їх як життєвонеобхідні при умовах масового зубожіння населення, сприяло появі неоднозначної реакції.

Ключовим елементом медико–економічної моделі функціонування лікувально-профілактичних закладів є структурні підрозділи, що умовно діляться на 3 основні групи (Табл. 2), собівартість яких можна розрахувати (Табл 3).

Таблиця 2

Поділ структурних підрозділів (СП)

Групи	Функції	Місце застосування
Адміністративно-управлінські та господарчо-технічні СП	Управління і контроль Лікувально-профілактичними закладами, надання господарчо-технічних послуг, щодо забезпечення життєдіяльності інфраструктури лікувально-профілактичних	Адміністрація, бухгалтерія, планово-економічні структурні підрозділи, організаційно-методичний структурний підрозділ, господарчі, технічні структурні підрозділи тощо.

	закладів.	
Допоміжні СП	Надання послуг основним структурним підрозділом.	Харчоблок, стерилізаційне відділення, приймальні відділення, реєстратура, лабораторії, діагностичні, фізіотерапевтичні, патолого-анатомічні відділення, операційний блок, відділення анестезії та інтенсивної терапії тощо.
Основні СП	Надання послуг та медичної допомоги.	амбулаторно-поліклінічні та лікувально-профілактичні підрозділи (терапевтичні, неврологічні, хірургічні).

Продовження Таблиці 2. Поділ структурних підрозділів на групи

Таблиця 3

Розрахунок собівартості СП за вихідними даними

Вихідні дані	
Економічні дані	<p>1. Кількість штатних одиниць, фонд оплати праці; відрахування на фонд оплати праці.</p> <p>2. Площа приміщень, що їх займають структурні підрозділи.</p> <p>3. Всі матеріальні витрати згідно з кодами економічної класифікації чинного законодавства.</p> <p>4. Вартість обладнання. 5. Амортизаційні відрахування</p>

	(розраховуються відповідно до бухгалтерського обліку, якщо ця стаття видатків враховується у закладі охорони здоров'я).
Медико-статистичні дані	1.Кількість видів послуг, які надавав структурний підрозділ за певний звітний період. 2.Назва виду послуги, одиниці виміру послуги, кількість послуг даного виду, наданий за певний звітний період.

Єдина уніфікована методика дозволить проводити найбільш точні впорівнянні з іншими методами розрахунки:

- собівартості всіх структурних підрозділів установи охорони здоров'я;
- собівартості всіх медичних послуг кожного СП закладу охорони здоров'я;
- собівартості оперативних втручань для кожного закладу охорони здоров'я;
- собівартості ліжко-дня у палатах інтенсивної терапії для кожного СП закладу охорони здоров'я;
- собівартості лікування в стаціонарі за трьома основними видами оплати:
 - а) оплата відповідно до кількості днів перебування пацієнта в стаціонарі;
 - б) оплата відповідно до нозологій;
 - в) сумарна оплата вартості проведених лікувально-діагностичних заходів, зокрема хірургічних втручань;
- обсягу виконаних послуг, амбулаторного та стаціонарного лікування по кожному окремому структурному підрозділу закладу охорони здоров'я;
- вартості стаціонарного лікування в день виписки пацієнта з автоматизованим оформленням акта наданих послуг (виконаних робіт) та рахунка-фактури на оплату лікування для юридичних та фізичних осіб, згідно з чинним законодавством;

- для порівняння ефективності діяльності однотипних структурних підрозділів різних закладів охорони здоров'я;
- повного циклу економічного планування та вартості лікування в системі державного обов'язкового медичного страхування;
- потреби в кількості і вартості лікарських засобів та виробів медичного призначення для виконання заданого обсягу медичних процедур (послуг), нозологій, як для окремого структурного підрозділу, так і загалом по установі охорони здоров'я;
- нормативних, планових і фактичних витрат на медичну допомогу, госпрозрахункових показників діяльності медичного закладу та його підрозділів;
- відшкодування витрат закладу охорони здоров'я за наданий обсяг медичної допомоги при впровадженні в роботу методу глобального бюджету.

Перед лікувальними послугами проходить консультація у лікаря за відповідним профілем, що розкриває діагноз недужого і направляє його на чергове лікування за відповідною методикою. Услід визначеній процедурі проводиться укладення угоди на обслуговування між установою охорони здоров'я та страховою компанією по дорученню застрахованої особи. Договір включає узвичаєні параграфи щодо предмету договору, прав й обов'язків сторін, вартість медичних послуг та механізмів розрахунків, а також домовленості розірвання угоди.

В процесі лікування пацієнтів у медичних відділеннях (терапевтичні процедури, стоматологічне лікування тощо) лікарем, що проводить визначені процедури, відбуваються додаткові облікові процедури. Лікар веде оперативний облік впродовж місяця, по мірі обслуговування пацієнтів-власників страхових полісів, у визначених формах обліку обслуговування — картках, які є у двох екземплярах для лікаря і хворого на основі встановлених розцінок.

Насамкінець місяця дані передаються з відділень до бухгалтерії, у обов'язки якої входять як облік та проведення обчислень наданих послуги, так і перевірка даних щодо кількісних показників сервісу з даними страхових компаній. Після перевірки, про що робиться позначка в картці хворого, яка поступила в страхову компанію в визначену раніш угодою дату, здійснюється перерахунок належної суми коштів в медичний заклад.

Для обліку витрат та розрахунків з надання платних медичних послуг у системі рахунків бухгалтерського обліку призначено вже знайомі субрахунки:

№ 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги»;

№ 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги».

Витрачання на надання медичної послуги обліковуються як видатки особливого фонду з уживанням субрахунка 811 “Видатки за коштами, одержаними як плата за послуги”. Групування витрачань медичними закладами згідно з економічними атрибутами відбувається на рахунках класу 8 “Витрати”, групування ж видатків за економічними елементами не проводиться на жодному з наведених рівнів.

Якщо рівночасно групувати витрати належної економічної ознаки за статтями калькуляції і використати новий рахунок, приміром, 83 “Витрати за статтями калькуляції”, відповідно можна використовувати для систематизації інформації наступну схему: витрати відносяться спочатку на субрахунки рахунку 83 (Таблиця 4), а потім для обліку витрат за економічними ознаками вписуються на рахунок 81 “Видатки спеціального фонду” (Таблиця 5).

Систематизація субрахунків рахунку 83 в такому разі буде відповідати складовим планової собівартості медичних послуг. Аналітичні субрахунки (2-го порядку) установи можуть здійснювати самотужки: номери мають починатись з номера відповідного субрахунку. Сальдо на рахунку 83 на кінець звітного періоду має дорівнювати нулю. Отже, на формування балансу

та іншої звітності, передбаченої діючим законодавством, використання даного рахунку не впливатиме.

Таблиця 4

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
		834	Інші прямі витрати
		835	Загальновиробничі витрати
		836	Адміністративні витрати

Таблиця 5

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
--	-----	-----

Медичні заклади виступають виробниками на ринку медичних послуг. Іншими словами, надаючи медичну допомогу пацієнтам, вони реалізують медичні послуги. Даний процес теж не знайшов відображення в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Саме тому пропонується запровадити субрахунок 724 “Реалізація платних послуг”, який дасть змогу обліковувати по дебету фактичні витрати, а по кредиту – виручку від реалізації наданих медичних послуг. На підставі вищенаведеної інформації визначається фінансовий результат. Останній можна було б списувати по дебету субрахунку 711 “Доходи за спеціальними коштами”, однак, на нашу думку, даний субрахунок не відображає повністю процес визначення кінцевого результату реалізації медичних послуг. Враховуючи це, можна ввести новий рахунок 45 “Результати госпрозрахункової діяльності бюджетної установи”. Одержаний фінансовий результат доречно списувати на зазначений рахунок. Рахунок 45 “Результати госпрозрахункової діяльності бюджетної установи” передбачається застосовувати як активно-пасивний результативний рахунок, по дебету якого будуть відображатись затрати по наданню медичних послуг, а з кредиту – виручка від згаданої діяльності. При цьому в роботі акцентовано увагу на те, що назва запропонованих рахунків синтетичного обліку дозволяє використовувати останні не лише для відображення госпрозрахункової діяльності в сфері охорони здоров'я, але й у держбюджетних установах іншого профілю.

4. Зарубіжний досвід обліку витрат і калькулювання платних медичних послуг

Аналіз праць вітчизняних і закордонних вчених свідчить про вагомість та практичну цінність отриманих наукових результатів. Втім, варто відмітити поодинокий характер досліджень в сфері обліку та контролю діяльності бюджетних медичних закладів та відсутність таких досліджень у системі обліку та контролю доходів і видатків вказаних суб'єктів господарювання. У затвердженій у 2007 році “Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки” (розпорядження Кабінету Міністрів від 17.10.2007 р. №888-р) передбачено розробку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (Додаток Б) на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (далі – МСБОДС)[10]. Останні, на відміну від вітчизняної практики, передбачають застосування методу нарахування обліку доходів і витрат[5].

Проблеми калькулювання медичних послуг, визначення вартості медичної послуги та відображення в системі бухгалтерського обліку недостатньо розглянуті. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що розкриття питання обліку витрат та калькулювання платних медичних послуг потребує подальшого наукового дослідження. Подальшого дослідження потребують питання контролю доходів і видатків бюджетних медичних закладів з огляду на недостатню розробленість теоретичних і методичних підходів щодо формування системи контролю, підвищення їх значимості в удосконаленні механізму управління державною власністю і фінансовими ресурсами.

В результаті тривалих досліджень зарубіжних спеціалістів по врахуванню впливу інфляції підсумки вийшли досить позитивними. Фахівці даної сфери розробили ряд методів зниження її дії на страхові виплати:

- боніфікаційний;
- коефіцієнтного подорожчання “портфеля цінних паперів”;
- індексний;
- оперативного регулювання.

В першому методі передбачається розподіл частки прибутку, отриманого страхувальниками у вигляді бонусів. Зазвичай, цей метод використовують при довготривалих договорах із фіксованою сумою виплат. Як правило, бонус виплачується раз на три роки. Умови вище згаданої операції вказуються в договорах.

Боніфікаційний метод знаходиться в процесі удосконалення. Адже явний приклад наведений на тому, що перспектива поділу прибутку з клієнтом ніяким чином не задовольняє страхові компанії чи фонди, в результаті чого страхувальники занижують суму прибутку. Успоживача даної послуги немає можливості на перевірку достовірності інформації. Також в цьому методі є проблема, яка пов'язана з точним розрахунком вартості бонусу, виходячи з темпів інфляції.

На відміну від боніфікаційного методу наступний метод - коефіцієнтного подорожчання “портфеля цінних паперів”, є більш досконалим за рахунок руху біржового котирування, купівлі нових акцій, індексації цінних паперів. Різниця вартості “портфеля” складає суму виплат. Проте, запропонований метод не має позитивних наслідків для клієнта, оскільки страхові компанії чи фонди не завжди мають кваліфікованих спеціалістів з цінних паперів і не завжди вартість “портфелю” збільшується на момент закінчення дії договору в порівнянні із початковою вартістю. Тому саме через такі причини цей метод не знайшов схвальних відгуків у клієнтів.

За умовами індексного методу страхування щорічно повинно проходити підвищення розміру страхової суми відповідно до темпів інфляції. Ефективне функціонування даного методу можливе лише тоді, коли рівень інфляції не буде більшим, ніж 5-7% на рік. Однак це не завжди реально. Вихід з цієї ситуації, на нашу думку, полягає в індексації страхових сум та

збільшенні розміру внеску. При швидких темпах росту інфляції слід проводити піврічну, щоквартальну, а можливо і щомісячну індексацію та перерахунок розміру страхового внеску. Такі зміни дещо ускладнюють роботу страхових фондів чи компаній в плані проведення складних розрахунків та переконанні клієнтів в необхідності збільшення суми страхового внеску.

Тому найбільш реальним методом уникнення впливу інфляції на страховий процес є метод оперативного регулювання. Його суть полягає в розробці спеціальної тарифної структури, яка б вчасно реагувала на ріст інфляції. Тобто страховий фонд для виплат повинен формуватись із врахуванням можливого рівня інфляції. Якщо говорити про Україну, то протягом останніх трьох років величина інфляції була в допустимих межах. За таких умов можливо прогнозувати її рівень на рік з врахуванням при цьому всіх ймовірних наслідків. Результати досліджень слід закладати в тарифи. У випадку виникнення значно вищого рівня інфляції від очікуваного, цей процес негативного відобразиться на результатах діяльності страхових фондів чи компаній. За даних обставин є ймовірність не лише зменшення прибутку від страхових операцій, а й збитковості.

Позиція міжнародних виробників щодо державного регулювання цін на лікарські засоби з використанням механізму порівняльних (референтних) цін полягає в тому, що референтне ціноутворення не може служити засобом регулювання державою цін на лікарські засоби за відсутності системи реімбурсації, адже за суттю такий підхід порушує суть механізму референтного ціноутворення, який має на меті визначити найбільш сприйнятий для державних фінансів і системи охорони здоров'я в цілому рівень відшкодування витрат.

Пропозиції міжнародних виробників щодо державного регулювання цін на лікарські засоби з використанням механізму референтних цін :

- Запроваджувати систему державного регулювання цін на лікарські засоби з використанням механізму референтних цін одночасно із системою реімбурсації.

- Передбачити у механізмі міжнародного референтного ціноутворення порівняння конкретних препаратів одного виробника, а не за МНН. Такий підхід гарантуватиме, що ціни на препарати однієї групи за МНН, але дешевої цінової категорії, не зростуть до референтного рівня після запровадження регулювання. З іншого боку, такий підхід забезпечить доступність оригінальних препаратів із доведеною ефективністю для українського пацієнта.

- Уникнути репресивного підходу стосовно препаратів вищої цінової категорії у системі державного регулювання цін на лікарські засоби з використанням механізму референтних цін. Державне регулювання цін не має обмежувати пацієнта і лікаря у виборі необхідної схеми лікування.

За даними Бюджетного управління Конгресу, зростання витрат на медицину наполовину був забезпечений зміною в обслуговуванні завдяки технологічним досягненням[4]. У числі інших факторів - високий рівень доходу, зміни в страховому покритті і зростання цін. Згідно з поточними оцінками, витрати на охорону здоров'я в США становлять 16% ВВП, за цим показником США посідають друге місце серед держав-членів ООН, після Східного Тимору. За даними Міністерства охорони здоров'я, до 2017 року витрати на медицину виростуть на 6,7% і складуть 19,5% ВВП.

З кожного долара, витраченого на охорону здоров'я в Сполучених Штатах, на стаціонарне лікування йде 31% , на лікарські / клінічні послуги - 21%, на медикаментозне лікування - 10%, на утримання в будинках для людей похилого віку - 6%, на лікування зубів - 4%, на домашнє обслуговування - 3%, на інші роздрібні продукти 3%, на державні заходи в галузі охорони здоров'я - 3%, на інвестиції - 7%, адміністративні витрати - 7%, решта припадає на інші професійні послуги(див. Рис.2).

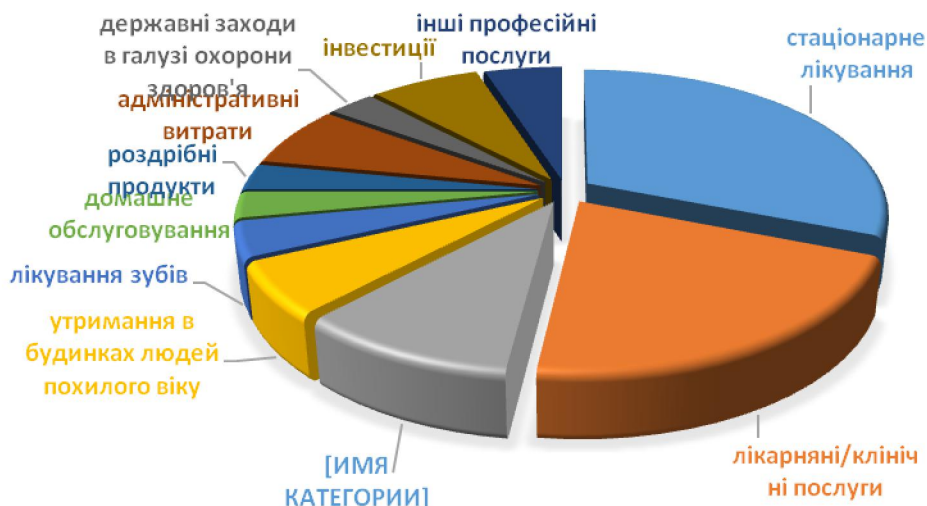


Рис. 2. Витрати США на утримання закладів охорони здоров'я

Автори дослідження зробили висновок, що в США набагато вище закупівельні ціни на медичні послуги. За словами економіста Ханса Шеннхольца (англ. Hans Sennholz), основною причиною зростання витрат на охорону здоров'я в США можуть бути програми Medicare і Medicaid.

За повідомленням TheWallStreetJournal на вересень 2014 року, споживачі у відповідь на поточні економічні уповільнення стали скорочувати витрати на медицину. Причому це стосувалося як закупівлі ліків, так і частоти відвідувань лікаря.

За даними дослідження Організації економічного співробітництва і розвитку, незважаючи на те, що США витрачають на медицину більше за інші країни на планеті, споживання медичних послуг нижче середнього по більшості показників (див. Рис. 3).

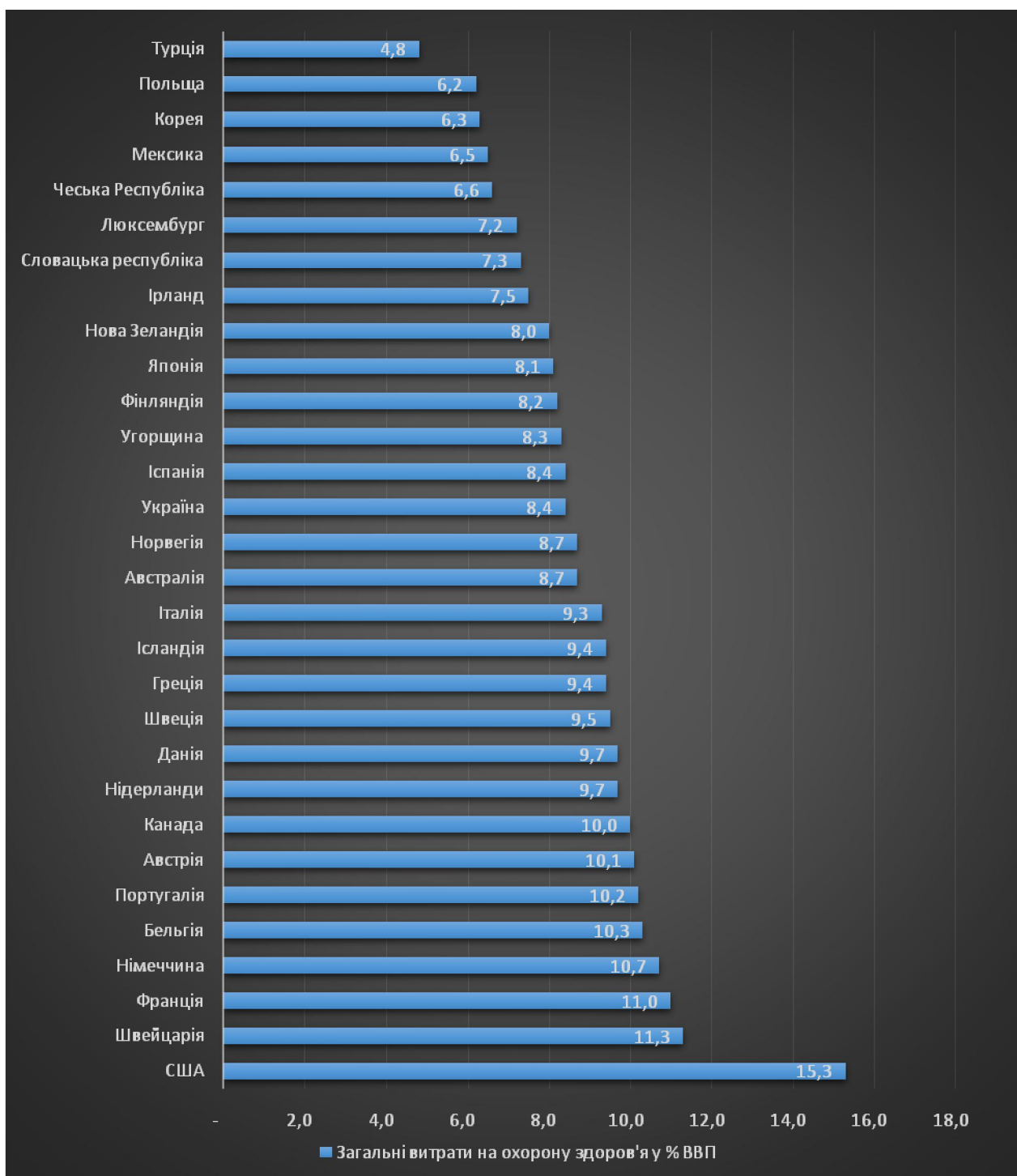


Рис.3. Загальні витрати на охорону здоров'я у % ВВП

Як ми бачимо, формуючи список країн, що понесли витрати необхідно починати із технологічних та організаційних атрибутів виробництва, без врахування місця діяння суб'єктів підприємницької діяльності (як-от в матеріальній чи нематеріальній галузі).

Отже, згідно з аналізом виробничих функцій, виконуючих структурними підрозділами Тернопільської обласної клінічної лікарні, мною запропоновано схему понесення розходів. Відповідно до особливостей виробничої практики закладів охорони здоров'я центри відповідальності рівнозначні центрам появи витрат. Враховуючи те, що відповідальними суб'єктами повинні бути головний лікар, його замісники (при делегуванні частини своїх повноважень), директори структурних підрозділів.

Питанням, пов'язаним з опрацюванням визначеної методики обліку виробничих витрат згідно з центрів їх появи та центрами відповідальності, постає обчислення бюджетів для всякого центру відповідальності, організація обліку фактичних витрат, систематичне складання звіту з паралельним аналізом визначених причин патологій від кошторису, тотальною оцінкою діяльності центру відповідальності. Проте, необхідно розв'язати ще одне безкомпромісну проблему щодо цілісності віддзеркалення затрат в бюджеті кожного центру відповідальності. Головна увага зосереджена на тому, що в розтині кожного центру є розходи, розмір яких невимушено залежить від робітників структурного підрозділу та його голови, і розходи, які не мають точного взаємозв'язку з окремими центрами відповідальності. При опрацюванні методики обліку витрат варто перше концептуально з'ясувати для себе: вводити в бюджет всі витрачання, понесені у сфері певного центру відповідальності, чи тільки ті, на які мають прямий вплив суб'єкти відповідальності.

5. Контроль витрат в системі управління діяльністю з надання платних медичних послуг

В цьому питанні викладено систему державного контролю в Україні, організацію внутрішнього контролю в бюджетних медичних установах та методику здійснення контролю; на засадах аналізу діючих доміант контролю профітів та видатків медичних закладів, мною запропоновано напрямки їх вдосконалення.

Організація контролю затрат і наслідків здійснення кошторису є підсумковою стадією тотальної системи керування ефективністю діяльності медичних закладів.

В даному контексті першочергово варто удосконалювати систему забезпечення первинного внутрішнього та зовнішнього контролю. Контроль за дотриманням процедур та продуктивності використання коштів медичних установ опирається на медичну установу, що опрацьовує і протягом року виконує затверджений кошторис доходів і видатків і розпорядку економії ресурсів для недопущення браку доходної частини.

Доцільним є розвиток системи громадського контролю, відповідно визначено її складові та важелі впливу й порядок висвітлення результатів. Запропонований підхід відповідає вимогам інтеграції України в європейське співтовариство та загальноприйнятим міжнародним нормам і стандартам.

Для вдосконалення добротності надаваних послуг та підвищення продуктивності функціонування бюджетних медичних закладів необхідно проводити внутрішній контроль в закладах охорони здоров'я для покращення оперативного обліку, забезпечення достовірності документів, що виписуються, збереження вартостей і підняття ефективності проведених заходів, і щоб забезпечити цільове й результативне використання бюджетних грошей. Відповідно до цього запропоновано організацію незалежної служби внутрішнього контролю у конструкції медичного закладу і підготовлено

Положення про організацію внутрішнього контролю у бюджетних медичних закладах [11, с. 576]. Дотримуючись цього положення в бюджетних медичних закладах, отримаємо результат у вигляді скорочення ексцесів і раціонального використання бюджетних коштів.

Організація обліку по принципу “витрати-випуск” не являється самоціллю, а, перш за все, пов'язана із нагальністю здійснення аналізу продуктивності надання оплачуваних послуг, або, згідно із праць зарубіжних авторів – аналізу беззбитковості. Наявна в державних медичних закладах система бухгалтерського обліку не відповідає умовам інформаційного забезпечення їх роботи. Оскільки варто володіти чіткою інформацією щодо динаміки коштів загалом, і в розтині кожного з джерел фінансування, понесені затрати, ціна наданих послуг, отримані фінансові наслідки. За відсутності відповідних даних зорганізувати ефективний контроль за витратами грошей, дієвості госпрозрахункового функціонування медичних установ майже парадоксально.

Подальшим фазисом організації бухгалтерського обліку затрат госпрозрахункової практики закладів охорони здоров'я є формулювання списку статей калькуляції, в перерізі яких і групуватимуться виробничі затрати. Проте в нині в установах охорони здоров'я виробничі затрати за калькуляційними статтями не групуються. Хоча, як на мою думку, подібний облік потрібний, оскільки дає змогу вирішувати в медичних закладах перелік завдань, основними з яких доречно припускати можливості:

- організувати облік за центрами затрат і центрами відповідальності;
- визначити інформаційну базу для проведення аналізу ефективності госпрозрахункового функціонування загалом та в розтині часткових її видів зокрема.

В даній роботі обґрунтовано рекомендації по організації аналітичного і сурогатного обліку затрат госпрозрахункової роботи. Передусім для реєстрації осіб, які звертаються з приводу надання медичних послуг на оплачуваних основах прийнято вести спеціальні Картки обліку хворих, які

повинні зберігатись в окремій картотечі (при ручному веденні обліку) чи в окремому комп'ютерному файлі. Амбулаторні картки чи історії хвороби, що створюються на їх основі, мають безперервно зберігатись в медичних установах. На основі записів в них наприкінці кожного місяця медична сестра має подати в бухгалтерію інформацію в розтині кожного хворого.

У сучасних економічних умовах, коли медичні бюджетні установи не забезпечені в повному обсязі державним фінансуванням для виконання своєї безпосередньої функції, а саме надання безоплатної медичної допомоги громадянам, і оскільки ресурси державного бюджету завжди обмежені, вони розширюють сферу своєї діяльності й залучаються до нових умов господарювання в системі ринкових відносин за рахунок надання платних медичних послуг і, таким чином, залучення в систему охорони здоров'я позабюджетних коштів. Успіх функціонування медичних установ у більшості випадків визначається організацією бухгалтерського обліку, що дозволяє отримати достовірну оперативну інформацію про доходи та видатки кожного виду діяльності. Чинний бухгалтерський облік в бюджетних установах як у цілому, так і в частині видатків зокрема, недостатньо адаптований до дієвого й адекватного відображення усіх явищ, об'єктів і операцій, притаманних процесам, котрі вже існують в галузі охорони здоров'я. Це стосується тих операцій, які пов'язані з наданням платних медичних послуг, для відображення яких необхідно передбачити відповідну систему бухгалтерських рахунків.

Спільний наказ Міністерства охорони здоров'я та Міністерства фінансів за № 358/273 «Про затвердження Порядку надання платних послуг у державних закладах, установах охорони здоров'я незалежно від підпорядкування та одержання добровільної компенсації від хворих» від 23.05.2011 р. скасовано, а новий не затверджений. Даний Порядок надання платних послуг визначав ряд важливих питань, таких як організація платних послуг і контроль за дотриманням вимог до їх якості; порядок установа

цін на платні послуги; порядок обліку обсягів платних медичних послуг і зарахування отриманих від цього коштів[7].

Для організації аналітичного обліку фінансування за спеціальним фондом медичних закладів доцільно ввести такі первинні документи: «Акт надання медичних послуг», «Журнал реєстрації пацієнтів», «Звіт про видачу медикаментів пацієнту», «Особова книга обліку хворих», «Картка обліку хворого», «Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду», «Форма обліку витрат при наданні платних медичних послуг». Застосування вказаних форм первинної документації спрощує перевірку видатків на заробітну плату та нарахування на неї, а також витрати на медикаменти й інші необхідні матеріальні цінності [8].

Без розробленого та затвердженого порядку надання платних медичних послуг не можна їх правильно організувати та здійснити контроль за дотриманням їх якості. Правильне планування витрат при наданні платних медичних послуг здатне підвищити ефективність і економічність використання фінансових ресурсів бюджетних медичних закладів, зменшити собівартість медичної послуги та підвищити зацікавленість приватного сектора в отриманні платних медичних послуг[9]. Використання в обліковій практиці бюджетних закладів охорони здоров'я відповідної системи субрахунків і первинних документів для організації обліку видатків за коштами, отриманими як плата за медичні послуги дасть можливість отримати повну та достовірну інформацію внутрішнім користувачам, необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень і розробити методичні підходи до формування системи внутрішнього контролю за фінансовими надходженнями спеціального фонду медичного закладу.

Позитивні фінансові результати госпрозрахункової діяльності досягаються чіткою організацією обліку і контролю, з допомогою яких можна своєчасно виявляти ті чи інші недоліки та оперативно їх усувати. Контроль як функція управління, за допомогою якого, власне, встановлюють

доцільність та ефективність прийнятих управлінських рішень, властивий будь-якому сучасному економічному суб'єкту.

ВИСНОВКИ

В умовах формування ринкових відносин в економіці України сфера охорони здоров'я стає головним об'єктом дослідження економічної науки, оскільки здоров'я людини відноситься не лише до соціальної, а й до економічної теорій. Життя населення та рівень продуктивності його праці і рівень виробничих відносин головним чином залежить від стану його здоров'я. Всі вище перераховані проблемні питання стали поштовхом у створенні економіки охорони здоров'я. Прерогативою новоствореної науки є виявлення економічних проблем охорони здоров'я у взаємозалежності з соціальними, біологічними та медичними аспектами.

Специфічною рисою сфери охорони здоров'я є брак відповідної інформації та конкурентоздатного ринку. При цьому кожен продавець на традиційному ринку прагне отримати від продажу максимальний зиск, а медичні заклади, здебільшого, не працюють на комерційній основі. Покупці, купляючи медичні послуги, оплачують тільки певну частину витрат, в той час, як на конкурентному ринку вони оплачують придбаний товар повністю.

Одним з ключових питань системи охорони здоров'я постає її фінансування. При цьому, головну увагу економіки охорони здоров'я слід акцентувати на процесі плавного переходу від державно-бюджетного фінансування до бюджетно-страхового. Поряд з цим, перехід на систему страхової медицини, являючи собою організацію госпрозрахункової діяльності лікувального закладу, потребує створення забезпечувальної системи бухгалтерського обліку для формування необхідної інформації про виконані роботи (надані послуги), понесені затрати та отримані результати.

Чинна система бухгалтерського обліку в державних медичних закладах не відповідає вимогам інформаційного забезпечення їх діяльності. Адже, при

цьому, слід володіти достовірною інформацією щодо руху коштів загалом і в розрізі кожного з джерел фінансування (бюджет, кошти страхових компаній, плата господарюючих суб'єктів за своїх працівників та оплата послуг безпосередньо громадянами), понесені розходи, вартість наданих послуг, отримані фінансові доходи. За відсутності таких даних зорганізувати ефективний контроль грошей, продуктивності госпрозрахункового функціонування медичних закладів майже парадоксально.

Безперечно, що при формулюванні переліку центрів понесення розходів необхідно базуватись виключно на технологічних та організаційних особливостях виробництва, незалежно від місця дії суб'єктів підприємницької діяльності (як-от, у матеріальній чи нематеріальній сфері). Зокрема, у медичних закладах доцільно передусім провести детальний аналіз організаційної структури лікарень, поліклінік, медичних консультаційних центрів тощо. Ключовим моментом організації обліку витрат госпрозрахункової діяльності лікувальних закладів, на мою думку, є організація їх поточного обліку. Тут мається на увазі і первинний аналітичний, і синтетичний облік витрат за центрами їх виникнення та центрами відповідальності.

В даній роботі запропоновано рекомендації для обліку пацієнтів, які звертаються за медичною допомогою на госпрозрахункових засадах, щодо використання спеціальної картки. Цей документ дасть змогу як вести індивідуальний облік хворих з фіксацією ряду особливих показників (статі, віку, соціального стану тощо), так і в розрізі діагнозів, стадій захворювання (доопераційна, післяопераційна, стадія выздоровлення), мети візиту (профогляд, диспансеризація, захворювання). Процес формулювання собівартості медичних послуг зазвичай зобов'язаний стартувати з узагальнення витрат за об'єктами їх обліку та об'єктами калькулювання, які в лікувальних закладах переважно ідентичні.

Суттєву роль при організації контролю за результатами госпрозрахункової діяльності медичних закладів відіграє контроль за рівнем

понесених при цьому затрат, ключовими елементами яких є витрати на придбання медикаментів і оплату праці. Для здійснення чіткого контролю за динамікою медикаментів оптимально використовувати сигнальний колір вимоги на їх відпуск та нормативну карту, в якій повинен бути укомплектований перелік для лікування визначеного захворювання медикаментів і їх середня ціна придбання. Зважаючи на різну платоспроможність українського населення, для лікування окремих видів хвороб варто скласти дві– три нормативних карти з різноманітним набором медикаментів, виходячи з якості і ціни.

Під час проведення контролю за витратами на оплату праці слід акцентувати свою увагу на правильності оформлення доплат фахівцям найвищої кваліфікації, виходячи з кількості та якості їхньої роботи. Контроль за надходженням грошових коштів в медицині не містить істотних рис порівняно з іншими підприємствами чи установами, тому організація госпрозрахункової діяльності та потік грошових коштів просто в касу лікувального закладу потребує специфічних системи та контролю.

Вартість медичної послуги охоплює планову собівартість послуг, визначену на підставі економічно обґрунтованих планових витрат на одиницю калькулювання та витрат на розвиток закладу в межах граничного рівня рентабельності, встановленого органами виконавчої влади.

Гармонізація нормативної бази для виконання доручень державного регулювання із врахуванням різного роду фінансування за надання медичних послуг можлива при застосуванні нового рахунка для розподілу витрат, пов'язаних із наданням платних медичних послуг за статтями калькуляції.

Очевидно, питання про затвердження порядку надання платних послуг в сфері охорони здоров'я на базі цільного підходу до формулювання їхньої вартості на державному рівні нині залишається невирішеним і кожний заклад самотужки опрацьовує методику визначення ціни на послугу. Тому слід чимскоріше підготувати нормативно-правові акти про формулювання державних соціальних нормативів в галузі охорони здоров'я та методики

визначення вартості медичних послуг та крайньої межі вартості даного виду послуг.

Список використаної літератури

1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навч. посіб. / П. Й. Атамас. — К. : Центр навчальної літератури, 2003 — 284 с.
2. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, Л. М. Сідельник, М. В. Дунаєва. — К. : КНЕУ, 2006. — 480 с.
3. Добровільне медичне страхування та платні медичні послуги як засоби покращення фінансового стану української медицини: правові аспекти / В. Ю. Стеценко // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. - 2014. - № 4. - С. 147-154. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2014_4_20
4. Закон України “Про Державний бюджет України” (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2016, № 5, ст.54).
5. Закон України “Про охорону здоров'я” № 928-VIII від 25.12.2015.
6. Заячківська О. В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика : авто- реф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)» / О. В. Заячківська. – Житомир, 2010. – 20 с.
7. Кокоть Д.В. «Поняття про сутність лікувально-профілактичного закладу в сучасних умовах» - журнал «Економіка Охорони здоров'я» № 4, 2007.
8. Лист Державної інспекції з контролю за цінами від 17.05.2008 р. № 200/6-10/1799.
9. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України "Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення" № 308/519 від 05.10.2005 р.
10. НП(С)БОДС: № 135 „Витрати” (Наказ Міністерства фінансів України №568 від 18.05.2012 р.)

11. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік та аудит» / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. – Житомир : ЖІТІ, 2009. – 576 с.
12. 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>.
13. 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>.
14. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. — К. : КНЕУ, 2004. — 380 с.

Додаток А

Покрокове формування удосконаленої системи обліку витрат

Крок	Зміст	Складові	Форма представлення
1.	Формування стратегії оптимізації витрат	Місця виникнення витрат, визначення обов'язків з контролю та відповідальності за витрати, мотиваційні важелі	Схема взаємозв'язків структурних складових (підрозділів) як центрів витрат; посадові (інструкції) повноваження суб'єктів обліку; таблиця обсягів матеріального стимулювання за економію ресурсів і зниження рівня витрат.
2.	Вибір переліку послуг	Оцінка ринку послуг, можливостей його розширення і надання бюджетною установою	Таблиця SWOT-аналізу.
3.	Встановлення переліку та рівня прямих витрат	Класифікація витрат, нормування витрат, рахунки обліку, граничні межі витрат (нижня-верхня)	Планові калькуляції; нормативи витрат; Робочий план рахунків.
4.	Обґрунтування обсягів непрямих витрат	База розподілу	Відомість розподілу непрямих витрат .
5.	Вибір систем контролю витрат і управління	Комп'ютерна інформаційна система, віртуальна бухгалтерія	ЛСІМ; сигнальні відомості обліку витрат; структурні форми; графіки; текстові та цифрові представлення даних.

**Перелік національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності у
державному секторі**

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ	Дата набрання чинності
НП(С)БО 101	«Подання фінансової звітності»	Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 102	«Консолідована фінансова звітність»	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 103	«Фінансова звітність за сегментами»	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 105	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	Наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2012 р. № 52 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 121	«Основні засоби»	Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 122	«Нематеріальні активи»	Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 123	«Запаси»	Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 124	«Доходи»	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 125	«Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 126	«Оренда»	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017

НП(С)БО 127	«Зменшення корисності активів»	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 128	«Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 129	«Інвестиційна нерухомість»	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 130	«Вплив змін валютних курсів»	Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 р. № 1022 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 131	«Будівельні контракти»	Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. № 1798 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 132	«Виплати працівникам»	Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. № 1798 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 133	«Фінансові інвестиції»	Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 134	«Фінансові інструменти»	Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 135	«Витрати»	Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017

Продовження Таблиці 4. “Перелік національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності у державному секторі”

Чухно Г. ІТОДСм-11

Исходный текст

ВСТУПАктуальність теми. Актуальність проблеми, яка розглядається в даній роботі, зумовлена підвищенням рівня якості послуг та зміною їх складу, які надаються медичними закладами. Вхід нашої держави в Європейський союз потребує удосконалення бюджетної сфери в загальному та охорони здоров'я в тому числі, установи якої для того, щоб забезпечувати виконання основних соціально-економічних функцій державного значення. Насамперед, вирішенню завдання

невідповідності рівня вітчизняних медичних послуг стандартам, які стоять перед ними в умовах ринку, сприятиме запровадження в межах вітчизняної бюджетної системи охорони здоров'я багатоканального механізму фінансового забезпечення. Практика розвинутих країн світу свідчить, що в якості фінансових джерел в закладах охорони здоров'я паралельно виступають благодійні внески, державні кошти, кошти медичного страхування та обов'язкова оплата за пройдени споживачем медичних процедур безпосередньо в касу або на рахунок у банку. Бюджетні медичні заклади, завдання яких полягає у наданні платних медичних послуг і страхуванні, перш за все повинні забезпечити своє існування створене на основі діючих методичних і організаційних засад з урахуванням особливого розвитку України в галузі економіки, положень вітчизняного законодавства, потреб користувачів інформації. Процес надання медичних послуг має знайти своє об'єктивне відображення в обліку. На сьогоднішній день події, що відбуваються в системі охорони здоров'я свідчать про те, що принципи діяльності цієї галузі не співпадають із сучасними економічними умовами держави. На даний час стан медицини в Україні потерпає від перехідного періоду, відповідно вона перебуває у фінансовій кризі. При таких умовах дуже важливо раціонально використовувати ті малі кошти, які отримує медицина та знаходити нові шляхи фінансування медичної допомоги, враховуючи досвід інших країн. В теперішніх умовах у світі існує три основні форми системи охорони здоров'я: приватна, бюджетна і страхова. У лікувальних

[3:57:47] [Унікальність тексту 63%](#) © [\(Проигнорировано подстановок: 0%\)](#) [\(Проигнорировано цитат: 1%\)](#)

Науковий керівник

Мельник Н.Г.