

УДК 657:614.2(477)

Рура І. В.,*асистент кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету імені Івана Франка*

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Досліджено особливості організації обліку медичних послуг у бюджетних установах та запропоновано методика організації обліку медичних послуг.

Ключові слова: *організація, методика, бухгалтерський облік, медична послуга, бюджетна установа*

Исследованы особенности организации учета медицинских услуг в бюджетных учреждениях и предложена методика организации учета медицинских услуг.

Ключевые слова: *организация, методика, бухгалтерский учет, медицинская услуга, бюджетное учреждение.*

The peculiarities of medical service accounting structure in budget institutions are investigated in the article and the methodology of medical service accounting structure is also proposed here.

Keywords: *organization, methods, accounting, medical service, public organizations.*

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік у цілому та облік бюджетних установ зокрема є складною багаторівневою системою, яка сприймається з різних позицій. Безперечно, така складність структури та наявність різних підходів до розгляду цієї системи – бухгалтерського обліку – свідчать на користь необхідності її організації.

Як у медичних установах, так і в організаціях інших галузей в умовах глобалізації світової економіки виникають проблеми, пов'язані з потребами розробки нових методик для отримання, обробки та подання інформації, пов'язаної з освоєнням нових технологій, видів продукції, надання послуг, ринків та інше в галузі бухгалтерського обліку.

Для визначення інформаційних потреб ефективності управління функціонування установ системи охорони здоров'я, особливо в умовах, дефіциту як бюджетних коштів, так і особистих фінансових можливостей громадян на оплату медичних послуг та медикаментів, виникає потреба у вдосконаленні насамперед організації і методики обліку медичних послуг.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблема розвитку та становлення автоматизації облікової системи в бюджетних установах займалися українські та зарубіжні вчені, такі як: Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко [1], М. Р. Лучко [6], Л. О. Терещенко [16], С. В. Свірко [15], Н. М. Хорунжак, С. В. Сисюк [17] та інші.

Основними нормативними документами, що регулюють організацію обліку в медичній установі, є: Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-14 від 16.07.1999 р. [4], Бюджетний кодекс [2], Податковий кодекс України [11], 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. [13], Наказ Міністерства охорони здоров'я України "Про штатні нормативи та типові штати закладів охорони здоров'я" № 33 від 23.02.2000 р. [14], Наказ Державного казначейства України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ" № 114 від 10.12.1999 р. [12], а також нормативні акти, що стосуються конкретних аспектів ведення та організації бухгалтерського обліку в медичній установі.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розглянути та узагальнити методика і організацію обліку медичних послуг у бюджетних установах. Відповідно до мети дослідження можна виокремити такі завдання: розкрити законодавче та нормативно-правове регулювання організації обліку медичних послуг; висунути пропозиції щодо вдосконалення системи обліку медичних послуг.

Виклад основного матеріалу. Важливим чинником організації діяльності медичної установи, підставою для прийняття управлінських рішень є бухгалтерський облік. Він охоплює такі етапи: спостереження; прийняття; вимірювання; реєстрацію [18, с. 56].

Початковим етапом облікового процесу є спостереження за господарськими фактами. Це потрібно для врахування усіх змін під час надання медичної послуги. Унаслідок спостереження отримуємо інформацію щодо здійснення відповідного господарського факту (надання медичної послуги).

Кожну медичну послугу, яку надають в медичній установі, треба сприймати за її економічною суттю, відповідно до принципів бухгалтерського обліку та нормативно-правового забезпечення.

Здійснення будь-якого господарського факту потрібно вимірювати за допомогою облікових вимірників (натуральних, трудових, грошових). Як відомо, застосування грошових вимірників є обов'язковим відповідно до принципу побудови бухгалтерського обліку (принцип єдиного грошового вимірника). Використання натуральних чи трудових вимірників залежить від властивостей об'єкта. Для вимірювання наданих медичних послуг доцільно використовувати трудовий і вартісний вимірник (оплата праці медичного персоналу), натуральний і вартісний вимірник (кількість та вартість необхідних медикаментів для надання медичної послуги, експлуатаційні витрати тощо).

Визначивши вартість здійснення господарського факту (надання медичної послуги), на наступному етапі облікового процесу проводять реєстрацію господарського факту в документі, що є підставою відображення в реєстрах бухгалтерського обліку і дає змогу визначити собівартість медичної послуги та проаналізувати якість надання медичних послуг.

Практика діяльності бюджетних установ свідчить, що в бюджетних установах використовують форми централізованої чи центральної бухгалтерії. Керівником облікового апарату бухгалтерії є головний бухгалтер.

Головного бухгалтера призначає та звільняє з посади керівник установи (для централізованих бухгалтерій – керівник управління, відділу освіти, культури тощо). У своїй роботі як керівник одного зі структурних підрозділів установи головний бухгалтер підпорядковується безпосередньо керівникові цієї установи.

Для виконання статутних завдань бюджетні установи отримують бюджетні асигнування, тобто кошти з бюджету для здійснення платежів з конкретною метою (на утримання установи з метою виконання визначених перед ними завдань) у процесі виконання. Особливості бухгалтерського обліку в установах невиробничої сфери визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні, інструкціями з бухгалтерського обліку в установах та організаціях, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів, іншими нормативними документами Міністерства фінансів України та Державного казначейства України.

Механізм обліку витрат та калькулювання медичних послуг, які надають державні заклади охорони здоров'я, є нечітко визначеними через не врегульованість нормативно-правової бази платних медичних послуг. Державні медичні заклади мають право надавати платні медичні послуги. Їхній перелік вказано у Постанові Кабінету Міністрів України від 17.09.1996 р. № 1138 “Перелік платних послуг, які можуть надаватись державними закладами охорони здоров'я та вищими медичними закладами освіти” [10].

Основною формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах є форма “Журнал-Головна” – різновид і спрощений варіант меморіально-ордерної форми. Форму “Журнал-Головна” розробило Державне казначейство України на основі меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку, яку застосовували у бюджетних установах раніше, з урахуванням вимог сьогодення [3].

Для обліку операцій із коштами, одержаними як плата за послуги, планом рахунків передбачено такі субрахунки: № 313 “Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги”; № 323 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги”; № 674 “Розрахунки за спеціальними видами платежів”; № 711 “Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги”; № 811 “Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги” [12].

Облік наданих послуг сімейної медицини ведуть із використанням рахунків спецфонду. Узгодження рахунків з обліку спеціальних коштів подано у табл. 1

Таблиця 1
Узгодження рахунків з обліку спеціальних коштів*

Назва спецкоштів	Рахунки для обліку грошових коштів	Рахунки для обліку доходів	Рахунки для обліку видатків	Рахунки для обліку результатів виконання кошторису
1	2	3	4	5
Власні надходження				
Плата за послуги (надання платних послуг, господарська діяльність, оренда майна, реалізація матеріальних цінностей)	313, 323	711	811	432
Інші власні кошти (гранти, благодійні внески, подарунки, кошти за дорученням, отримані відсотки за депозитом)	314, 324	712	812	432
Інші надходження спеціального фонду	316, 326	713	813	432
Депозитні суми	315,325	-	-	-

* Систематизувала та сформулювала автор за джерелами: [7, с. 70]

Одним із важливих напрямів удосконалення в галузі сімейної медицини є ручна форма ведення обліку в поліклініках (наприклад, у м. Львові).

Тоді як комп'ютерні програми в галузі бухгалтерського обліку швидко розвиваються, то в медичній сфері інформаційні технології обліково-аналітичного забезпечення лише починають використовуватися. Переорієнтація системи охорони здоров'я на сімейну медицину потребує також відповідних кроків із забезпечення діяльності спеціалістів з використанням сучасних технологій. Впровадження новітніх технологій дасть змогу підвищити якість надання медичних послуг. Тому використання сучасного комп'ютерного та програмного забезпечення є важливим для економічного управління у сфері охорони здоров'я [5].

Для того, щоб якісно організувати бухгалтерський облік у медичній установі, доцільно якісно організувати всі елементи методу бухгалтерського обліку. Загальновідомо, що облікові дані формуються за допомогою особливих інструментів – елементів методу бухгалтерського обліку. До них належать: документування; інвентаризація; оцінка; калькулювання; рахунки; подвійний запис; бухгалтерський баланс; бухгалтерська звітність.

Перелічені інструменти забезпечують технологію облікового процесу. З допомогою елементів методу бухгалтерського обліку відбувається трансформація даних про окремі господарські операції в інформацію для прийняття рішень.

Основою облікового процесу є документування. Тобто надана медична послуга (як проведена господарська операція) має бути відображена у відповідних первинних документах. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4] та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [8] регулюють процес документування. Відповідно до цих нормативних документів підставою для ведення бухгалтерського обліку господарських операцій – надання послуг – є первинні документи.

Інвентаризація – це елемент методу бухгалтерського обліку, мета якого – підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Цей метод дає змогу контролювати процес надання медичних послуг та роботу матеріально відповідальних осіб – сімейних лікарів.

Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку відповідно до принципу єдиного грошового вимірника [4]. За допомогою оцінки натуральні й трудові характеристики об'єкта обліку та аналізу – медичної послуги – перераховують у вартісні.

Основою калькулювання є обґрунтування, визначення і розподіл витрат, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання. Це питання сьогодні особливо актуальне, оскільки жоден нормативний акт не інформує нас щодо алгоритму калькулювання собівартості медичної послуги.

Бухгалтерські рахунки – елемент методу бухгалтерського обліку, з допомогою якого групують інформацію про економічно-однорідні об'єкти обліку (надання медичних послуг) [4]. Для обліку операцій із коштами, одержаними як плата за послуги, планом рахунків передбачено такі субрахунки: № 313, № 323, № 674, № 711, № 811.

Суть методу подвійного запису полягає у подвійному відображенні в бухгалтерському обліку кожної господарської операції (надання медичної послуги): за дебетом одного і кредитом іншого рахунка однієї і тієї самої суми – вартості витрат кожної статті калькулювання собівартості медичної послуги.

Бухгалтерський баланс – метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис. Узагальнення облікової інформації в балансі стає можливим завдяки даним про зміни об'єктів обліку, що накопичувалися на рахунках з допомогою подвійного запису. Бухгалтерська звітність – метод підсумкового узагальнення й одержання підсумкових показників за звітний період.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять єдине ціле – метод бухгалтерського обліку. Елементи методу бухгалтерського обліку становлять його основу [9].

Бухгалтерія організовує свою роботу, використовуючи всі елементи методу бухгалтерського обліку. На підставі даних фінансового та аналітичного обліку (внутрішньогосподарського) здійснюється прийняття управлінських рішень у медичній установі. Взаємозв'язок між прийняттям управлінських рішень в обліковій системі методами бухгалтерського обліку та даними за обліковими модулями (облік ресурсів, витрат, доходів, результатів) подано на рис. 1.

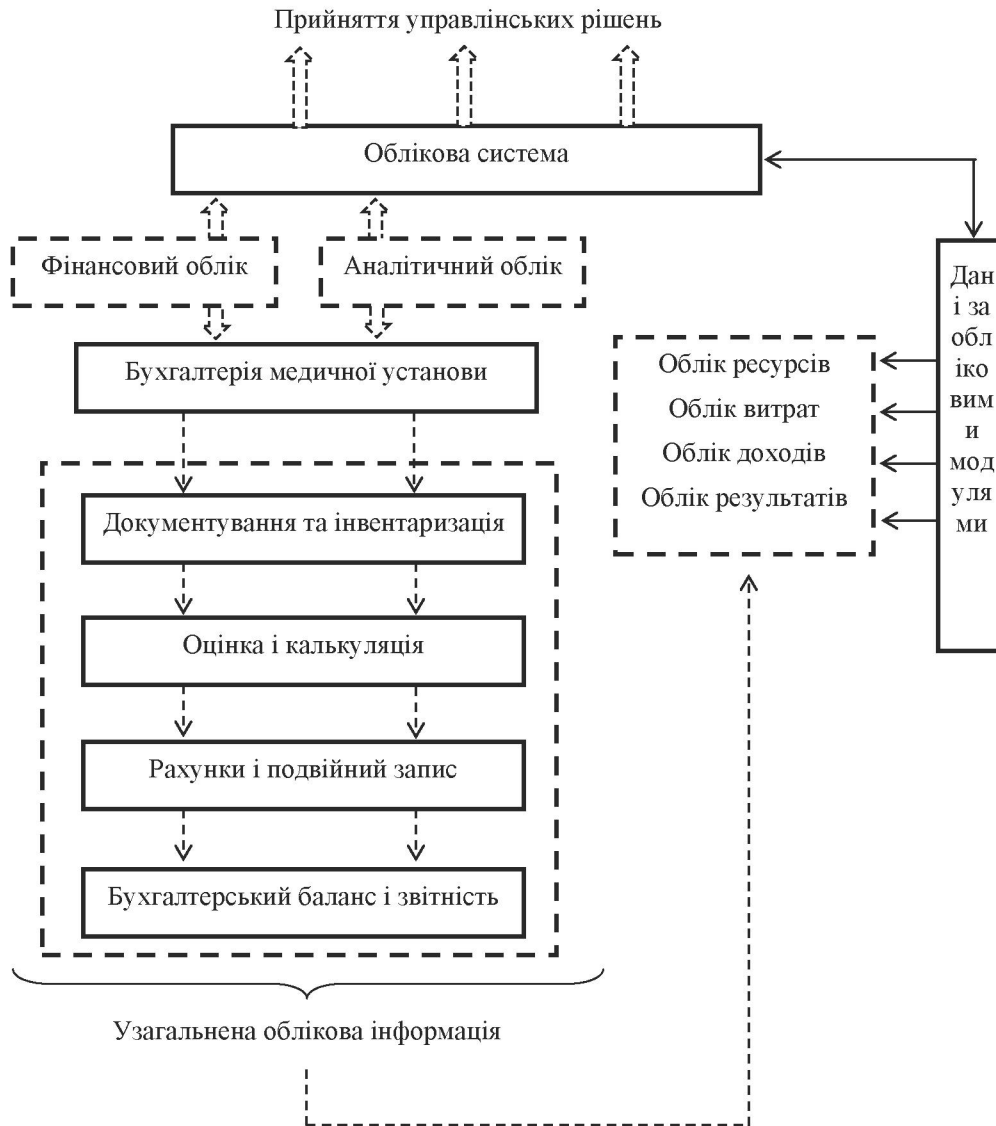


Рис. 1. Організація облікового забезпечення в медичних установах

* Розробка автора

Висновки. Отже, основна форма бухгалтерського обліку в бюджетних установах – форма “Журнал-Головна”. Для обліку операцій із коштами, одержаними як плата за послуги, планом рахунків передбачено такі субрахунки: № 313, № 323, № 674, № 711, № 811.

Інформація, отримана з бухгалтерського обліку, є основою для ухвалення більшості управлінських рішень. На сьогодні питанням обліку та аналізу у сімейній медицині не приділяли достатньо уваги. Науковці зосереджувалися на управлінні реформуванням первинної медико-санітарної допомоги. На нашу думку, доцільно приділити більше уваги бухгалтерському обліку та аналізу в цій сфері.

Література:

1. Бутинець Ф. Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку. Курс лекцій : [навчальний посібник] / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 544 с.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-УІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Кондратюк Н. Ю. Стан розвитку сімейної медицини в Україні / Н. Ю. Кондратюк, С. В. Кравченко, Є. М. Кривенко // Гл. врач. – 2008. – № 1. – С. 76–77.

6. Лучко М. Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах: навчальний посібник / М. Р. Лучко, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль : Видавець Стародубець В. О., 2002. – 178 с.
7. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – Київ : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
8. Мостипан О. Лукаві аргументи, або національні особливості економіки охорони здоров'я / О. Мостипан // Дзеркало тижня. – 24.07.2004 р. – № 29 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dt.ua/articles/40541#article>.
9. Олійник А. П. Бухгалтерський облік, його суть і основи організації / А. П. Олійник.
10. Перелік платних послуг, які можуть надаватись державними закладами охорони здоров'я та вищими медичними закладами освіти: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.09.96 р. № 1138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1138-96-%D0%BF>.
11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
12. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ ДКУ від 10.12.1999 р. № 114.
13. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 05.10.2005 р. № 308/519 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05>.
14. Про штатні нормативи та типові штати закладів охорони здоров'я: Наказ МОЗ України від 23.02.2000 р. № 33 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.moz.gov.ua/ua/portal/dn_20000223_33n.html.
15. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : Методологія та організація : [монографія] / С. В. Свірко. – Київ : КНЕУ, 2006. – 244 с.
16. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко– Київ: КНЕУ, 2004. – 187 с.
17. Хорунжак Н. М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / Хорунжак Н. М., Сисюк С. В. // Економіка і регіон. – 2009. – № 1 (20). – С. 142–146.
18. Швець В.С. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : [підручник] / В. С. Швець – Львів : ЗУПІЦНК, 2005. – 240 с.