

стосовно порядку його діяльності. Зазначені нормативні документи називаються організаційними регламентами. До них належать: а) положення про бухгалтерію; б) посадові інструкції, графіки, операційні інструкції, програми управління, регламенти робочого дня і т. ін.

Організаційні регламенти з упорядкування процесу праці в бухгалтерській службі та облікового процесу можна поділити за рівнями, або ланцюжками організаційної структури апарату бухгалтерії. Відповідно формують:

а) положення про бухгалтерію підприємства; б) положення про сектор (відділ, групу) бухгалтерської служби підприємства; в) посадову інструкцію.

Бухгалтерський облік, як і кожна система знань, постійно розвивається. Розглядаючи зазначену систему як процес, що характеризується різними аспектами - технологічним, структурним і організаційним, доходимо висновку про необхідність загальної його організації. Це означає, що має бути визначено та впроваджено комплекс методів і засобів, спрямованих на раціональне функціонування та розвиток процесу бухгалтерського обліку. Впровадження в дію нових нормативів – Податкового кодексу, змін до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» вимагає від бухгалтерських служб постійного навчання. Розглянуті у статті заходи дозволять підвищити рівень конкурентоспроможності облікового персоналу.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, затв. Наказом Міністерства праці та соціальної політики України 28 груд. 2001 р. – К. : [б. в.], 2001. – 285 с.
2. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку, затв. Наказом Міністерства праці та соціальної політики України № 269 від 26 верес. 2003 р. – К. : [б. в.], 2003. – 124 с.
3. Громько Ю. Формирование понятия собственности на основе мыследеятельностного подхода [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.mission.ru>. – Название с экрана.
4. Вечорковскі Р. Розвиток конкурентних переваг підприємств малого і середнього бізнесу // Маркетингові дослідження в Україні : тези доп. III Міжнар. наук.-прак. конф. – К. : КНТЕУ, 2004. – С. 54.
5. 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.

УДК 657.1:330.534.4

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я НА ЗДІЙСНЕННЯ ПЛАТНИХ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ

**О. Б. Юрченко, кандидат економічних наук**

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.

Залучення бюджетних медичних закладів до процесів надання платних послуг вимагає попереднього формування методичних і організаційних засад їх інформаційного забезпечення з урахуванням специфіки розвитку економіки України, положень вітчизняного законодавства, потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації.

Теоретичне та практичне зацікавлення обліковими аспектами діяльності бюджетних установ і закладів відображено у працях вітчизняних учених-економістів, серед яких П. Й. Атамас, П. Т. Ворончук, Р. Т. Джога, Е. П. Дедков, С. Я. Зубілевич, М. М. Каленський, Є. В. Калюга, Л. М. Кіндрацька, І. О. Кондратюка, В. І. Крисюк, С. О. Левицька, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, О. І. Шуляк, І. Д. Фаріон, О. В. Юрченко та ін.

Аналіз праць вітчизняних учених свідчить про вагомість і практичну цінність отриманих наукових результатів. Утім, варто відмітити поодинокий характер досліджень у сфері обліку діяльності бюджетних медичних закладів і відсутність таких досліджень у системі обліку видатків, пов'язаних з наданням платних медичних послуг.

Метою статті є дослідження науково-практичних аспектів методики й організації бухгалтерського обліку видатків на здійснення платних медичних послуг бюджетних закладів охорони здоров'я.

Для досягнення поставленої мети були визначені такі завдання:

- з'ясувати правомірність і порядок надання платних медичних послуг бюджетними закладами охорони здоров'я;

- дослідити механізм формування вартості платних медичних послуг в Україні та його законодавче підґрунтя;

- удосконалити систему рахунків, призначених для обліку видатків спеціального фонду бюджетних установ та їх практичного застосування бюджетними медичними закладами.

Правомірність надання платних медичних послуг державними закладами охорони здоров'я та перелік цих послуг визначається у Постанові Кабінету Міністрів України від 17 вересня 1996 р. № 1138 «Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти» з останніми змінами і доповненнями [1]. Однак порядок надання платних послуг у державних закладах охорони здоров'я на сьогодні в Україні відсутній, тобто не підтверджений законодавчо.

Існування платних медичних послуг у ринкових умовах не можливе без розрахунку їх вартості.

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.

Розрахунки вартості послуг з охорони здоров'я планувалось здійснювати витратним методом, який заснований на розрахунку виробничої собівартості з урахуванням витрат, які необхідні для надання послуг з охорони здоров'я (адміністративних витрат для виконання послуги з охорони здоров'я; витрат на створення та розміщення рекламної продукції) тощо. Однак такий порядок розрахунку вартості платних послуг законодавцями був визнаний занадто громіздким (через величезну кількість розрахунків), забюрократизова-

ним і непозбавленим у майбутньому конфліктних ситуацій з контролюючими органами.

Види платних медичних послуг існують, а порядок визначення їх вартості відсутній. Крім того, як у медичній літературі, так і в нормативних актах не має трактування поняття «медичної послуги».

Медична послуга – це послуга лікувально-профілактичного характеру, яка здійснюється одним або бригадою медичних працівників у процесі лікування хворого.

Традиційно бюджетними медичними закладами надаються такі платні медичні послуги, як проведення медоглядів, зокрема профілактичного медогляду, медогляду на право водія та на право носіння зброї; проведення аналізу крові (на визначення групи крові, на визначення цукру); проведення бактеріологічних аналізів (обстеження на кишкову групу, дослідження на стафілокок); зубне протезування.

Собівартість медичної послуги – це виражені в грошовому еквіваленті поточні витрати лікувального закладу, зумовлені наданням лікувальних, діагностичних, профілактичних, відновлювальних та інших видів медичних послуг населенню [5, с. 181].

Метою обліку фактичної собівартості послуги є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних із наданням окремої послуги, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

Основою для розрахунку всіх показників собівартості медичного закладу є розрахунок собівартості медичної процедури. Відповідно медична процедура є основною одиницею калькулювання [5, с. 182].

Медичною процедурою доцільно вважати технологічно й організаційно відокремлену частину лікувального процесу, яку може здійснювати медичний працівник на одному робочому місці при незмінному складі засобів праці.

Вартість медичної процедури поєднує в собі суму прямих і накладних витрат, пов'язаних із її наданням.

Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним чином. У їх

складі обліковуються витрати на оплату праці, єдиний соціальний внесок, на придбання продуктів харчування, медикаментів, перев'язувальних і дезінфікуючих засобів, інших матеріалів та інші витрати, які можна обрахувати прямими розрахунками.

Непрямі – це витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. До непрямих витрат відносяться: канцелярські, господарські витрати; витрати на відрядження; комунальні платежі, послуги зв'язку, витрати з ремонту основних засобів та інші непрямі витрати. Критеріями розподілу непрямих витрат є площа приміщень, чисельність персоналу, кількість хворих тощо.

Наприклад, у складі витрат, що включаються в розрахунок вартості профілактичного медичного огляду та медогляду на право водія, обліковують: вартість комунальних послуг, канцелярського приладдя та миючих засобів при проведенні профілактичних оглядів лікарів-спеціалістів; вартість здійсненої флюорографії; вартість здійсненого загального аналізу крові, аналізу на визначення групи крові, на визначення цукру; вартість комунальних послуг, канцелярського приладдя та миючих засобів при проведенні профілактичного огляду лікаря акушера-гінеколога (для жінок) [3].

Під час дослідження пацієнтів на стафілокок та на кишкову групу здійснюють розрахунок вартості проведеного бактеріологічного аналізу, в основу якого включають витрати, наведені у табл. 1 [3].

У розрахунок вартості проведення аналізу крові на визначення групи крові та цукор медичними установами включаються витрати, наведені у табл. 2 [3].

Заклади охорони здоров'я, що надають платні послуги населенню, зобов'язані вести бухгалтерський облік щодо надання послуг окремо за рахунок бюджетних асигнувань (основна діяльність) і за рахунок користувачів (платні послуги), а також здійснювати статистичний облік платних послуг [2, с. 7].

Таблиця 1

**Витрати медичного закладу, включені в розрахунок вартості бактеріологічного аналізу на стафілокок і на кишкову групу**

<b>Витрати на проведення аналізу на стафілокок</b>	<b>Витрати на проведення аналізу на кишкову групу</b>
1. Заробітна плата та нарахування на неї	1. Заробітна плата та нарахування на неї
2. Виготовлення середовища	2. Виготовлення середовища
3. Дослідження на стафілокок	3. Обстеження на кишкову групу
4. Вартість опалення	4. Вартість опалення
5. Вартість водопостачання	5. Вартість водопостачання
6. Вартість електроенергії	6. Вартість електроенергії
Разом витрат	Разом витрат
7. Рентабельність (25 %)	Рентабельність (25 %)
Вартість аналізу (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7)	Вартість аналізу (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7)

Таблиця 2

**Витрати медичного закладу, включені в розрахунок вартості аналізу крові на визначення групи крові та цукор**

<b>Витрати на проведення аналізу крові на визначення групи</b>	<b>Витрати на проведення аналізу крові на визначення цукру</b>
1. Заробітна плата та нарахування на неї	1. Заробітна плата та нарахування на неї
2. Вартість використаного Цолікону Д	2. Вартість використаної фотоглюкози
3. Вартість використаної вати	3. Вартість використаного скарифikatorа стерильного
4. Вартість використаного спирту	4. Вартість використаної вати
5. Вартість шприцу одноразового	5. Вартість використаного спирту
Вартість аналізу (1 + 2 + 3 + 4 + 5)	Вартість аналізу (1 + 2 + 3 + 4 + 5)

Витрати на здійснення платної медичної послуги обліковуються як видатки спеціального фонду із використанням рахунку 81 «Видатки спеціального фонду», субрахунку 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги», за дебетом якого відображаються витрати, а за кредитом вони списуються на ре-

зультат виконання кошторису медичної установи [4, с. 56]. Схема вдосконалення Плану рахунків бюджетних медичних закладів у частині відображення витрат спеціального фонду на здійснення платних медичних послуг наведена на рис.



Рис. Схема вдосконалення Плану рахунків бюджетних закладів охорони здоров'я в частині відображення витрат спеціального фонду на здійснення платних медичних послуг (опрацювання власне)

Типові операції з обліку витрат на медичні послуги бюджетного закладу охорони здоров'я наведено у табл. 3.

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 кни-

га 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 [2, с. 10].

Таблиця 3

### Облік витрат на платні медичні послуги бюджетного закладу охорони здоров'я

Витрати на платні медичні послуги	Бухгалтерський запис	
	Дебет	Кредит
Облік витрат з проведення бактеріологічного аналізу дослідження на стафілокок		
1. Заробітна плата та нарахування на неї	811/6	661, 651
2. Виготовлення середовища	811/6	20, 23
3. Обстеження на стафілокок	811/6	675, 661, 651...
4. Вартість опалення	811/6	675
5. Вартість водопостачання	811/6	675
6. Вартість електроенергії	811/6	675
Облік витрат з проведення аналізу крові на групу		
1. Заробітна плата та нарахування на неї	811/4	661, 651
2. Вартість використаного Цолікону Д	811/4	232
3. Вартість використаної вати	811/4	232
4. Вартість використаного спирту	811/4	232
5. Вартість шприца одноразового	811/4	232
Облік витрат з проведення профілактичного медогляду		
1. Вартість комунальних послуг, канцелярського приладдя та м'яких засобів при проведенні профілактичних оглядів лікарів-спеціалістів	811/1	675, 22, 23...
2. Вартість флюорографії	811/1	661, 651, 23...
3. Вартість загального аналізу крові	811/1	661, 651, 23...
4. Вартість аналізу на визначення групи крові	811/1	661, 651, 23...
5. Вартість аналізу на визначення цукру	811/1	661, 651, 23...
6. Вартість загального аналізу сечі	811/1	661, 651, 23...

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.

Використання в обліковій практиці бюджетних закладів охорони здоров'я відповідної системи субрахунків і первинних докумен-

тів 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.

### ЛІТЕРАТУРА

1. Про затвердження Порядку надання платних послуг у державних закладах, установах

- охорони здоров'я незалежно від підпорядкування та одержання добровільної компенсації від хворих : Наказ Міністерства охорони здоров'я та Міністерства фінансів України від 23.05.2011 р. № 358/273. – К. : [б. в.], 2011.
2. Заячківська О. В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика : автореф. 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.
  3. Клінічні протоколи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mozdock.kiev.ua>. – Назва з екрана.
  4. Облік у бюджетних установах / [Ватуля І. Д., Ватуля І. М., Левченко З. М., Романченко Ю. О.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.
  5. Сисюк С. В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення / С. В. Сисюк, Н. М. Зорій // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 2 (6). – С. 181–186.
  6. Фаріон І. Д. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навч. посіб. / І. Д. Фаріон, О. Т. Галько. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 750 с.
  7. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах / Л. В. Черничук, М. І. Мнилич. – Чернівці : Книги-XXI, 2007. – 400 с.
  8. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.

УДК 657.371:347.77/78

## МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ОТРИМАНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ОБЛІКУ

**Н. О. Любенюк**

Для забезпечення ефективного управління об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) керівники підприємства повинні мати повну інформацію про ці об'єкти. Саме за допомогою проведення інвентаризації збирається, реєструється та аналізується вся інформація про ОПІВ. Інвентаризація є елементом загального процесу здійснення контролю і є основним елементом управління ОІВ. Здійснення інвентаризації ОПІВ є доволі специфічною процедурою, враховуючи природу ОПІВ.

Питання інвентаризації в бухгалтерському обліку знайшло відображення у працях таких вітчизняних і зарубіжних дослідників: О. Л. Біляченко [1], Т. М. Банасько, Д. Л. Кузьміна [2], Ю. А. Клеткіної [3].

Мета статті – проаналізувати умови, методику та завдання проведення інвентаризації, на кожному етапі її здійснення.

Для вирішення цих проблем були поставлені такі завдання: уточнення вимог до охоронних документів; аналіз умов обліку об'єктів; удосконалення методичних засад відображення результатів інвентаризації в обліку.

Метою проведення інвентаризації ОПІВ є перевірка фактичної їхньої наявності, реальної вартості, порядку зберігання, експлуатації та встановлення невідповідностей між фактичним станом і обліковими даними. За допомогою інвентаризації забезпечується контроль за рухом ОПІВ, виявляються надлишки та нестачі, встановлюється факт псування матеріального носія ОПІВ або втрати його первісних властивостей. Унаслідок проведення інвен-