



DOI 10.58423/2786-6742/2023-4-358-373
УДК 657.478

Ольга ГРИЦАЙ

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»,
м. Львів, Україна
ORCID ID: 0000-0001-6305-9219
Scopus Author ID: 56529757500

Іванна ЛІШНЯНСЬКА

здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти,
спеціальності 071 Облік і оподаткування,
Національний університет «Львівська політехніка»,
м. Львів, Україна
ORCID ID: 0009-0009-2097-4084

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ НАДАНИХ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ

***Анотація.** Облік собівартості медичних послуг в Україні є важливим аспектом фінансового управління для медичних установ і організацій, що надають медичні послуги. Собівартість медичних послуг безпосередньо впливає на ефективність функціонування системи охорони здоров'я та доступність медичних послуг для населення нашої країни. Собівартість медичних послуг залишається одним з основних показників ефективності діяльності медичних закладів. Метою дослідження є визначити сутність облікового забезпечення собівартості медичних послуг, які представлені на ринку. Оскільки сфера охорони здоров'я є однією з ключових галузей в сучасному суспільстві, правильний облік собівартості послуг має велике значення як для фінансового управління, так і для забезпечення високої якості медичної допомоги пацієнтам. У роботі описано сутність собівартості медичних послуг. Розглянуто основні властивості, які впливають на процес надання, споживання медичних послуг та визначення їх собівартості. Досліджуються особливості визначення собівартості медичних послуг у комерційних та некомерційних медичних установах. Також облік собівартості медичних послуг підлягає нормативно-правовому регулюванню, яке описане у статті. Досліджено формування повної собівартості реалізованих медичних послуг тощо. Для визначення ціни медичної послуги потрібно визначити повну собівартість медичної послуги. В реальності собівартість медичних послуг може включати в себе безліч факторів, таких як витрати на медичний персонал, обладнання, медикаменти, оренду приміщень, технічне обслуговування, а також амортизацію обладнання та будівель. Важливо враховувати навіть такі дрібниці, як витрати на офісне приладдя та прибирання. Враховуючи всі ці аспекти, медична установа може точно визначити собівартість своїх послуг і, відповідно, встановити конкурентоспроможну ціну для своїх клієнтів. Отримані результати дослідження можуть бути корисними для фахівців у сфері медичного менеджменту, бухгалтерії та фінансів, а також для всіх, хто цікавиться питаннями фінансового управління в галузі охорони здоров'я, щоб ефективніше управляти медичними закладами та надавати високоякісну медичну допомогу своїм пацієнтам.*

***Ключові слова:** медичні послуги, визначення повної собівартості, облік собівартості медичних послуг, витрати, медична галузь.*



JEL Classification: D61, I18, L30, M41.

Absztrakt. Az egészségügyi szolgáltatások önköltségének számvitele Ukrajnában az egészségügyi intézmények és az egészségügyi szolgáltatásokat nyújtó szervezetek számára a pénzügyi irányítás fontos szempontja. Az orvosi szolgáltatások önköltsége közvetlenül befolyásolja az egészségügyi rendszer hatékonyságát és az orvosi szolgáltatások elérhetőségét országunk lakossága számára. Az egészségügyi szolgáltatások önköltsége továbbra is az egészségügyi intézmények hatékonyságának egyik fő mutatója. A kutatás célja a piacon nyújtott egészségügyi szolgáltatások önköltségének számviteli alátámasztása és annak meghatározása. Mivel az egészségügyi ágazat a modern társadalom egyik kulcsfontosságú ágazata, a szolgáltatások önköltségének megfelelő elszámolása nagy jelentőséggel bír mind a pénzügyi irányítás, mind a betegeknek nyújtott magas színvonalú orvosi ellátás biztosítása szempontjából. A tanulmány ismerteti az egészségügyi szolgáltatások önköltségének lényegét. Megvizsgálja azokat a főbb tulajdonságokat, amelyek befolyásolják az orvosi szolgáltatások nyújtásának, fogyasztásának és költségük meghatározásának folyamatát. Az orvosi szolgáltatások önköltségmeghatározásának sajátosságait vizsgáljuk a profitorientált és nem profitorientált célú egészségügyi intézményekben. Az orvosi szolgáltatások önköltségének elszámolása a jogi szabályozás tárgyát képezi. A cikkben az értékesített orvosi szolgáltatások teljes önköltségének kialakulását vizsgálja. Az orvosi szolgáltatás árának meghatározásához meg kell állapítani az orvosi szolgáltatás teljes önköltségét. A valóságban az egészségügyi szolgáltatások önköltsége számos tényezőt tartalmazhat, például az egészségügyi személyzet bérét, a felszerelések és gyógyszerek költségeit, a bérleti díjat, a karbantartási költségeket valamint a berendezések és az épületek értékcsökkenését. Fontos figyelembe venni még az olyan apróságokat is, mint az irodaszerek és a takarítás költségeit. Mindezen szempontok figyelembevételével egy egészségügyi intézmény pontosan meg tudja határozni szolgáltatásainak önköltségét, és ennek megfelelően versenyképes árat szabhat meg ügyfelei számára. A tanulmány megállapításai hasznosak lehetnek az egészségügyi menedzsment, a számvitel és a pénzügyek területén dolgozó szakemberek, valamint az egészségügyi ágazat pénzügyi menedzsmentje iránt érdeklődők számára, hogy az egészségügyi intézményeket hatékonyabban irányíthassák és magas színvonalú orvosi ellátást nyújthassanak a betegeknek.

Kulcsszavak: orvosi szolgáltatások, teljes önköltség meghatározása, az orvosi szolgáltatások önköltségének számvitele, költségek, egészségügyi ágazat.

Abstract. Accounting for the cost of medical services in Ukraine is an important aspect of financial management for medical institutions and organizations providing medical services. The cost of medical services directly affects the efficiency of the health care system and the availability of medical services to the population of our country. The cost of medical services remains one of the main indicators of the efficiency of medical institutions. The purpose of the study is to determine the essence of accounting support for the cost of medical services on the market. Since the healthcare sector is one of the key industries in modern society, correct accounting of the cost of services is of great importance both for financial management and for ensuring high quality of medical care to patients. The work describes the nature of the cost of medical services. The main properties that affect the process of providing, consuming medical services and determining their cost are considered. The peculiarities of determining the cost of medical services in commercial and non-commercial medical institutions are studied. Also, accounting for the cost of medical services is subject to regulatory and legal regulation, which is described in the article. The formation of the full cost of medical services sold is investigated, etc. To determine the price of a medical service, the full cost of the medical service must be determined. In reality, the cost of medical services can include many factors, such as the cost of medical personnel, equipment, medicines, rent, maintenance, and depreciation of equipment and buildings. It is important to take into account even such small things as office supplies and cleaning costs. Taking all these aspects into account, a medical institution can accurately determine the cost of its services and, accordingly, set a competitive price for its customers. The results of the study can be useful for professionals in the field of medical management, accounting and finance, as well as for anyone interested in financial management in the healthcare sector, in order to manage medical institutions more efficiently and



provide high-quality medical care to their patients.

Key words: *medical services, determining the full cost, accounting for the cost of medical services, costs, medical industry.*

Постановка проблеми. Однією з основних цілей будь-якого господарюючого суб'єкта є здобуття прибутку, який обчислюється як різниця між виручкою від продажу товарів або послуг та витратами, пов'язаними з їх виробництвом, реалізацією, наданням послуг тощо. Підприємницька діяльність вимагає обов'язкового врахування прибутку у вартості товарів, робіт і послуг. Це ставить акцент на важливість правильного обчислення собівартості різних продуктів, робіт і послуг за допомогою витратного підходу, щоб ефективно встановлювати оптимальні ціни.

У комерційному середовищі, такому як сфера медичного обслуговування, де існує зростаюча кількість приватних клінік і розширюється спектр послуг, конкуренція стає ключовим фактором. В умовах ринкової конкуренції важливо чітко визначати вартість і ціни на послуги. Навіть у державних медичних установах, де надаються платні послуги, не завжди встановлено процес визначення собівартості і цін на ці послуги.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання собівартості медичних послуг та їх оцінювання у своїх працях та наукових дослідженнях піднімали такі автори, як Василюшин Р.Й., Сисюк С.В., Зорій Н.М., Корнацький В.М., Шевченко О.Н., Сорока С.В., Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Н. З. Мачуга, Donabedian A., Jackson R., Feder G., Petrie J., Barnwell E., Grimshaw J.M., Shaneyfelt T.M., Mayo-Smith M.F., Rothwangl J. та інші.

Зокрема як Василюшин Р.Й. запропонував технологію розрахунку собівартості і цін медичних процедур у закладах охорони здоров'я через алгоритми визначення коефіцієнтів перерозподілу накладних витрат, як основу для створення медико-економічних стандартів [1]. Специфіку ціноутворення медичної допомоги через врахуванням собівартості медичної послуги та розроблення цінової політики медичного закладу висвітлено Корнацьким В.М., Шевченко О.Н. у [2], Сорокою С.В. у [3], Н. З. Мачугою у [4], Donabedian A. у [5], Shaneyfelt T.M., Mayo-Smith M.F., Rothwangl J. у [6]. Процедури обліково-аналітичного забезпечення процесу визначення вартості платних медичних послуг частково описано у працях Сисюк С.В., Зорій Н.М. [7], Jackson R., Feder G. [8], але наразі досліджено не достатньо, що підкреслює необхідність подальших наукових досліджень у галузі обліку собівартості медичних послуг.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Розкрити методи та підходів до обліку собівартості медичних послуг з метою оптимізації фінансового управління в медичній сфері та поліпшення надання медичних послуг для пацієнтів.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розглянути облікове



забезпечення собівартості медичних послуг, що є актуальним аспектом у сфері медичного обслуговування. У статті буде розглянуто, яким чином можна визначити вартість наданих медичних послуг, а також як обліковий процес впливає на управління медичними закладами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш ніж визначити сутність собівартості медичних послуг, слід ідентифікувати специфіку медичних послуг та їх особливості порівняно з іншими послугами, що представлені на ринку або є неринковими. Послуги – це особливий вид продукції, який не має матеріального носія, а це означає, що умови їх надання специфічні порівняно з виробництвом товарів. Так, головною рисою послуги є неможливість її накопичення, виробництва заздалегідь, адже послуга виробляється та споживається одночасно. Особливістю медичних послуг є те, що вони мають велике соціальне значення. Крім безпосередньої користі, яку приносить медична послуга пацієнту, вона приносить користь всьому суспільству. Адже людина, яка хворіє, має проблеми зі здоров'ям, має знижену якість життя та страждає, але крім того, страждають також і оточуючі та суспільство в цілому. Так, для лікування хворої людини потрібні грошові кошти, хвора людина не може працювати або працює менш ефективно, на догляд за хворою людиною потрібно відволікати час близьких людей, сім'ї. Внаслідок цього страждають від хвороби оточуючі, як морально від страждань близької людини, так і фізично та матеріально, витрачаючи власний час, сили та кошти на лікування. Для суспільства хвора людина означає зменшення робочої сили, необхідність витратити кошти з бюджету на лікування, а також погіршення загальної ситуації у сфері охорони здоров'я. Інфекційні хвороби можуть становити загрозу поширення епідемії, що вимагає від держави додаткових заходів щодо захисту населення, лікування та профілактики інфекційних захворювань, веде до втрат на лікування та на забезпечення карантинних заходів, а також негативно впливає на економіку країни.

Як економічна категорія, економічні послуги мають специфічні властивості, які впливають на процес надання, споживання таких послуг та визначення їх собівартості (табл. 1).

Очевидно, що медичні послуги мають властивості притаманні більшості інших послуг, а також специфічні, які відрізняють їх від більшості інших послуг та роблять особливим видом послуг в економіці. До властивостей, що відрізняють медичні послуги від інших відносяться соціально-економічна спрямованість цих послуг, неоднорідність якості та ступінь ризиків, які несуть ці послуги, довготривалість, асиметричність інформації, залежність якості послуги як від виробника послуг, так і від споживача.

Визначальною особливістю медичних послуг є їх соціальний характер та високе значення для суспільства в цілому. Це означає, що в сучасному суспільстві неможливо забезпечити населення всім спектром медичних послуг лише за рахунок надання медичних послуг на вільному ринку та на комерційній основі, оскільки в такому випадку неохопленими медичними послугами виявиться значна частка суспільства, переважно малозабезпечені та соціально незахищені верстви населення.

Таблиця 1.

Основні властивості медичних послуг та їх характеристика

Властивість	Характеристика
Невідчутність	Це означає, що медичну послугу неможливо перевірити до її надання, оцінити її якість або інші характеристики
Індивідуальний характер	Означає, що медичну послугу назначають кожному пацієнту індивідуально, через особливості організму кожної людини, характер перебігу хвороби, інших факторів
Соціально-економічна спрямованість	Від медичних послуг залежить суспільне здоров'я та безпека, підвищення продуктивності праці та зменшення втрат робочого часу в економіці
Складність структури	Це означає, що медична послуга є результатом роботи декількох спеціалістів та категорій медичних працівників
Нерозривність процесів виробництва та споживання	Це означає, що медична послуга надається та споживається в один час та в одному місці, у процесі надання послуги беруть участь як медичні працівники, так і пацієнт
Неоднорідність якості	Це означає, що якість медичних послуг залежить від кваліфікації медичних працівників та не прогнозованих факторів, існують ризики при отриманні послуг
Довготривалість	Надання медичних послуг має довготривалий характер, забезпечується протягом всього життя людини
Залежність результату як від виробника, так і від споживача	Це означає, що якість послуги та результат для пацієнта залежить не тільки від кваліфікації медичних працівників та їх зусиль, але й від зусиль самого пацієнта, дотримання їм плану лікування, рекомендацій лікаря
Асиметричність інформації	Це означає, що пацієнти володіють значно меншим обсягом інформації, ніж лікарі та інші медичні працівники, а отже, пацієнт має менше можливості для оцінки якості наданих послуг та необхідності тієї чи іншої медичної послуги
Неможливість накопичення та збереження	Медичні послуги неможливо виробити наперед, накопичити, тому потужність медичних з надання медичних послуг залежить від наявних ресурсів

Джерело: розроблено авторами

Це зумовлює необхідність регулювання сфери надання медичних послуг державою та поєднання приватних та державних медичних закладів для забезпечення повноцінного, якісного надання медичних послуг та повного охоплення медичними послугами населення країни. Частина медичних послуг, переважно це послуги лікування інфекційних захворювань, щеплення, профілактика найбільш поширених та соціально небезпечних хвороб, лікування рідкісних захворювань, надається бюджетними медичними закладами. Приватні медичні заклади забезпечують надання медичних послуг вищої якості або таких, які бюджетна медицина не завжди може надати. До таких послуг відносяться пластична хірургія, якісні стоматологічні послуги, складні операції, трансплантація органів та деякі інші види медичних послуг. Слід не забувати, що медичні послуги на комерційній основі можуть надавати не тільки приватні, але й бюджетні медичні заклади. При цьому у бюджетних медичних закладах створюються окремі комерційні підрозділи, які надають послуги на комерційній

основі або в цілому бюджетна медична установа може надавати послуги на комерційній основі.

Собівартість медичної допомоги – це виражені в грошовому еквіваленті поточні витрати лікувального закладу, зумовлені наданням лікувальних, діагностичних, профілактичних, відновлювальних та інших видів медичних послуг населенню [1]. Собівартість розраховується як для комерційних, так і для некомерційних видів медичних послуг, хоча і для кожного типу медичних послуг вони мають свою специфіку та цілі (рис.1).

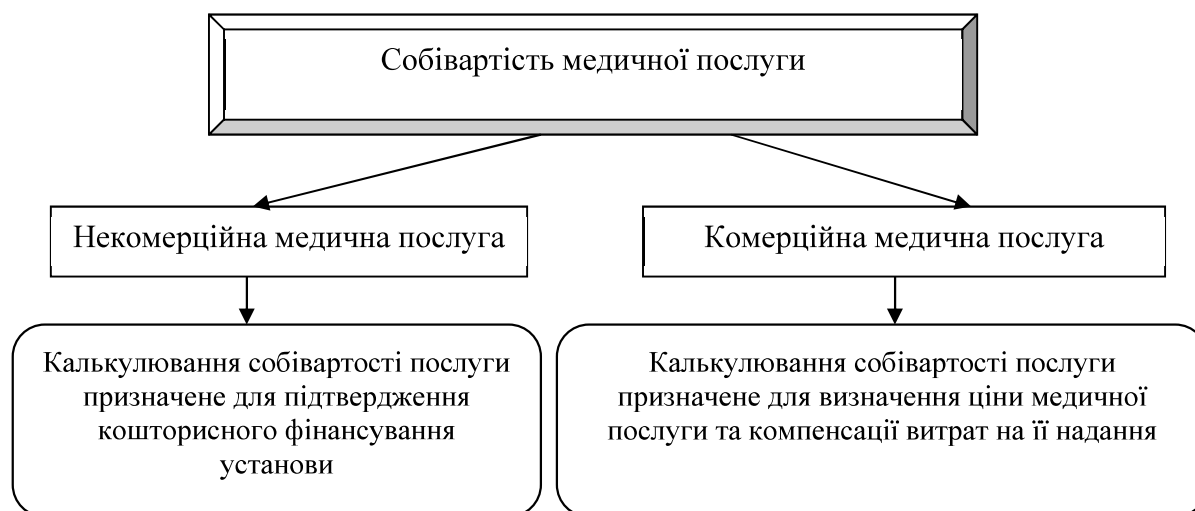


Рис. 1 Цілі розрахунку собівартості медичних послуг

Джерело: розроблено авторами

Особливістю визначення собівартості некомерційної медичної послуги є те, що фінансує надання таких послуг держава, не важливо у особі центральних органів влади чи місцевих. Фінансування бюджетних медичних закладів відбувається виходячи з обсягу наданих медичних послуг, але кошторисна собівартість послуг затверджується централізовано на відомчому рівні. При цьому не завжди враховуються реальні витрати на надання послуги, інфляція та інші фактори, що сприяють підвищенню собівартості медичної послуги. В результаті собівартість некомерційних медичних послуг штучно обмежується. З одного боку, це має позитивний ефект для бюджетних витрат на фінансування закладів охорони здоров'я, оскільки зменшує сукупні витрати та не дозволяє завищувати собівартість таких медичних послуг.

Негативним наслідком кошторисного визначення собівартості медичних послуг є те, що через це на наданні таких послуг бюджетні медичні заклади економлять, щоб не вийти за межі кошторису, а це відбивається на повноті та якості медичних послуг, що надаються населенню. Звісно, сама послуга надається, але якщо надання послуги потребує додаткових витрат часу або матеріальних ресурсів, то часто послуга або не надається у повному обсязі або пацієнту пропонується продовжити лікування або пройти деякі процедури в платному медичному закладі. Таким чином, рівень якості медичних послуг, які

надаються на некомерційній основі, може знижуватись при нестачі бюджетного фінансування.

Собівартість комерційних медичних послуг слугує в першу чергу для ціноутворення, адже ціна медичної послуги має включати як собівартість медичної послуги, так і певну націнку. Хоча більшість медичних закладів зареєстровані як неприбуткові організації, але це не означає, що вони не мають отримувати прибутку. Неприбуткова організація може отримувати прибуток, але він має повністю витратитись на потреби неприбуткової організації, наприклад, для інвестування у нове обладнання або для інших цілей. Неприбуткова організація не має права розподіляти прибуток серед засновників.

Визначення собівартості комерційних медичних послуг означає, що сюди включаються всі фактичні витрати на надання такої послуги, тому дана послуга не має жорстких обмежень на витрати для її надання. З одного боку, це сприяє тому, що комерційні медичні послуги мають, як правило, вищу якість, оскільки медичні працівники надають повний спектр необхідних медичних процедур, які необхідні даному пацієнту. Але в результаті собівартість, а отже, і ціна такої медичної послуги буде суттєво вищою, ніж відповідної некомерційної послуги. Негативним боком формування собівартості комерційних медичних послуг є ризик завищення собівартості таких послуг з боку медичних працівників як шляхом завищення вартості окремих складових собівартості медичної послуги, так і шляхом включення до медичної послуги і надмірних медичних процедур, які збільшують собівартість послуги.

В умовах слабкого розвитку медичного страхування в Україні, оплачувати комерційні медичні послуги громадяни змушені за власний кошт, що суттєво зменшує потенційну кількість споживачів таких послуг.

Некомерційні та комерційні медичні послуги доповнюють одна одну, частково згладжуючи недоліки одна одної. Також надання комерційних медичних послуг бюджетними та неприбутковими комунальними медичними закладами дає змогу таким закладам отримувати додаткові доходи та підтримувати якість медичних послуг на прийнятному рівні.

Собівартість медичних послуг підлягає нормативно-правовому регулюванню, яке можна розподілити на декілька рівнів. Загальнодержавний рівень нормативно-правового регулювання обліку собівартості медичних послуг становить Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [12], а також Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі та Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Характеристику законів та інших нормативних актів, які регулюють облік собівартості медичних послуг наведено нижче (табл. 2).



Таблиця 2.

Нормативні акти, які регулюють облік собівартості медичних послуг

Назва нормативного акту	Основний зміст
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Встановлює основні правила ведення бухгалтерського обліку, зокрема витрат та собівартості послуг
НП(С)БО у державному секторі 135 «Витрати»	Встановлює правила та методи обліку собівартості медичних послуг у державних та бюджетних медичних закладах
НП(С)БО 16 «Витрати»	Встановлює правила та методи обліку собівартості медичних послуг у комунальних некомерційних та приватних медичних закладах
Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я»	Вносить зміни у методи та способи розрахунку собівартості медичних послуг, визначає органи, які мають розробляти методику обліку собівартості медичних послуг
Постанова КМУ «Про затвердження Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування» № 1075	Затверджує та деталізує нову методику розрахунку собівартості медичних послуг
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Встановлює порядок відображення собівартості медичних послуг у фінансовій звітності

Джерело: сформовано авторами

Зауважимо, що на даний момент відбувається зміна нормативного регулювання обліку собівартості медичних послуг у зв'язку з проведенням медичної реформи та зміною організаційно-правової форми частини медичних закладів в країні. Раніше більшість медичних закладів, які утримувались за бюджетні кошти, були бюджетними організаціями, які фінансувались з місцевих бюджетів (переважно з бюджетів міст, областей та районів), а підпорядковувались безпосередньо Міністерству охорони здоров'я (МОЗ). При цьому МОЗ досить суворо регламентував формування собівартості медичних послуг, стандарти надання медичних послуг та інші параметри діяльності медичних закладів. Це не дозволяло збільшувати собівартість медичних послуг, але за умови неможливості збільшувати витрати офіційно, знижувалась якість наданих медичних послуг.

У результаті реформи більшість медичних закладів перереєстрована у комунальні некомерційні підприємства (КНП). Це означає, що медичні заклади є власністю міст, у яких знаходяться, і хоча частково фінансуються за рахунок місцевих бюджетів, але отримали більше господарської незалежності. Тепер медичний заклад у формі КНП має ширші повноваження у сфері калькулювання і обліку собівартості медичних послуг та встановлення цін та тарифів на надання медичних послуг на комерційній основі. КНП є звичайними підприємствами, які



вже не є бюджетними організаціями та не підпорядковуються напряму МОЗ, а отже, для обліку собівартості медичних послуг на таких підприємствах (медичних закладах), застосовується НП(С)БО 16 [13], як і на інших підприємствах країни. Надання медичним закладам у формі КНП більших прав у сфері надання платних медичних послуг та обліку їх собівартості регламентовано законодавчо у [14, 15].

Але поряд із КНП, серед медичних закладів залишаються бюджетні організації, переважно це відомчі заклади, які підпорядковуються відповідним міністерствам та відомствам, а також ті, які підпорядковуються напряму МОЗ. До таких медичних закладів відносяться, наприклад, медичні заклади при вищих медичних навчальних закладах, наукових медичних центрах тощо. У таких бюджетних організаціях використовується НП(С)БО у державному секторі 135 «Витрати» [16], який має суттєві особливості щодо формування та обліку собівартості медичної послуги.

Медичні заклади у вигляді КНП мають дотримуватись певних стандартів та надавати стандартизовані медичні послуги, особливо це стосується медичних послуг в межах укладених контрактів на медичне обслуговування між сімейними лікарями та пацієнтами. Адже більшість таких контрактів було укладено раніше, на початкових етапах медичної реформи. Тому зміна порядку розрахунку собівартості медичних послуг сімейних лікарів призвела тільки до зростання кошторисних витрат бюджетних коштів медичними закладами. Таким чином, держава прагне забезпечити населення базовими медичними послугами, більшість з яких і забезпечують сімейні лікарі.

Зміни у порядку розрахунку та обліку собівартості медичних послуг стосуються переважно послуг лікарів-спеціалістів, окремих медичних процедур, додаткових послуг. Всі ці послуги медичні КНП мають право надавати на платній основі. Лікарні таким чином отримали змогу надавати пацієнтам більш якісні та додаткові медичні послуги за плату, але використовуючи матеріальну базу комунального медичного закладу. Дана зміна викликана браком бюджетних коштів та бажанням зекономити на охороні здоров'я на державному рівні. При цьому частину витрат на охорону здоров'я держава фактично перекладає на громадян. Тепер громадяни, яких не задовольняє якість або обсяг отриманих медичних послуг у бюджетному медичному закладі, можуть просто скористатись можливістю отримання платних послуг більш високої якості. При цьому часто у медичних закладів у формі КНП є можливість надавати медичні послуги вищої якості. Так, наприклад, якщо у бюджетній стоматологічній клініці працювали досвідчені лікарі-стоматологи, то вони не завжди мали можливість надавати якісні стоматологічні послуги, оскільки для цього потрібно закуповувати імпортне обладнання, імпортні дорогі матеріали, що суттєво збільшувало собівартість стоматологічної послуги. Тому часто лікарі поєднували роботу у бюджетному та приватному медичних закладах. У бюджетному медичному закладі лікар отримував практику за рахунок великого потоку бюджетних пацієнтів, яких потрібно лікувати умовно безкоштовно, а у приватному медичному закладі лікар надавав якісні медичні послуги за грошові кошти.

Тепер існує можливість надавати медичні послуги безпосередньо у



комунальних медичних закладах офіційно. Це дає змогу вирішити одразу декілька проблем.

По-перше, таким чином можна вирішити проблему недостатнього фінансування медичного закладу за рахунок надходжень від реалізації платних послуг.

По-друге, це дозволяє пацієнтам отримувати більш якісні медичні послуги в повному обсязі, при цьому дещо дешевше, ніж у приватних медичних закладах.

По-третє, це дозволяє комунальним медичним закладам оновити свою матеріальну базу, закуповувати більш сучасні та ефективні медичні матеріали, а отже, підвищувати якість та асортимент медичних послуг.

Невдоволеними будуть залишатись пацієнти, особливо ті, які відносяться до середнього класу, оскільки вони змушені платити за медичні послуги, які раніше отримували безкоштовно. Крім того, для забезпечення попиту на платні медичні послуги, медичні працівники зацікавлені зменшувати якість безкоштовних медичних послуг.

Нова система медичного обслуговування передбачає звернення більшої уваги на формування та облік собівартості медичної послуги. Адже тепер від собівартості медичної послуги буде залежати конкурентоспроможність медичної послуги на ринку, а також можливість підтримувати високу якість та відповідність сучасним вимогам для медичного закладу. У формуванні собівартості медичних послуг безпосередньо на медичних підприємствах велику роль відіграє облікова політика, яку приймає конкретне підприємство. Комунальні медичні заклади отримали можливість більш гнучко відноситись до формування власної облікової політики, що виступає в якості інструмента для формування собівартості та ціни медичних послуг на таких підприємствах.

Собівартість медичних послуг у комунальних та приватних медичних закладах формується виходячи з витрат на надання такої послуги. Слід розрізняти виробничу, собівартість реалізованої послуги та повну собівартість медичної послуги (рис. 2).

Основною частиною собівартості реалізованої медичної послуги є виробнича собівартість послуги. До виробничої собівартості в першу чергу входять прямі витрати: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Зауважимо, що не всі медичні послуги мають у складовій прямі матеріальні витрати. Наприклад, прийом сімейних лікарів не передбачає в більшості випадків витрачання жодним матеріалів при прийомі пацієнтів, крім паперу, на якому лікар виписує рецепти ліків. Фактично ці матеріальні витрати можуть проходити по статті адміністративних витрат, оскільки в процесі надання медичних послуг у вигляді лікарських консультацій в основному витрачаються канцелярські товари, які списуються як адміністративні витрати. Прикладом прямих матеріальних витрат на надання медичної послуги є витрати матеріалу для пломбування зубу в стоматології, витрати шприців, реактивів при проведенні процедури аналізу крові, витрати фотоплівки при проведенні рентгенівського знімку тощо.

Прямі витрати на оплату праці – це витрати на оплату лікарів та іншого

медичного персоналу, що бере безпосередню участь у наданні медичної послуги. Як правило, прямі витрати на оплату праці можна підрахувати, оцінивши час, який медичний працівник витратив на надання даної медичної послуги. При цьому слід враховувати не тільки безпосередній операційний час, але й додатковий час на надання послуги. Для знаходження прямих витрат на оплату праці потрібно час, витрачений на надання медичної послуги помножити на годинну ставку даного медичного працівника.

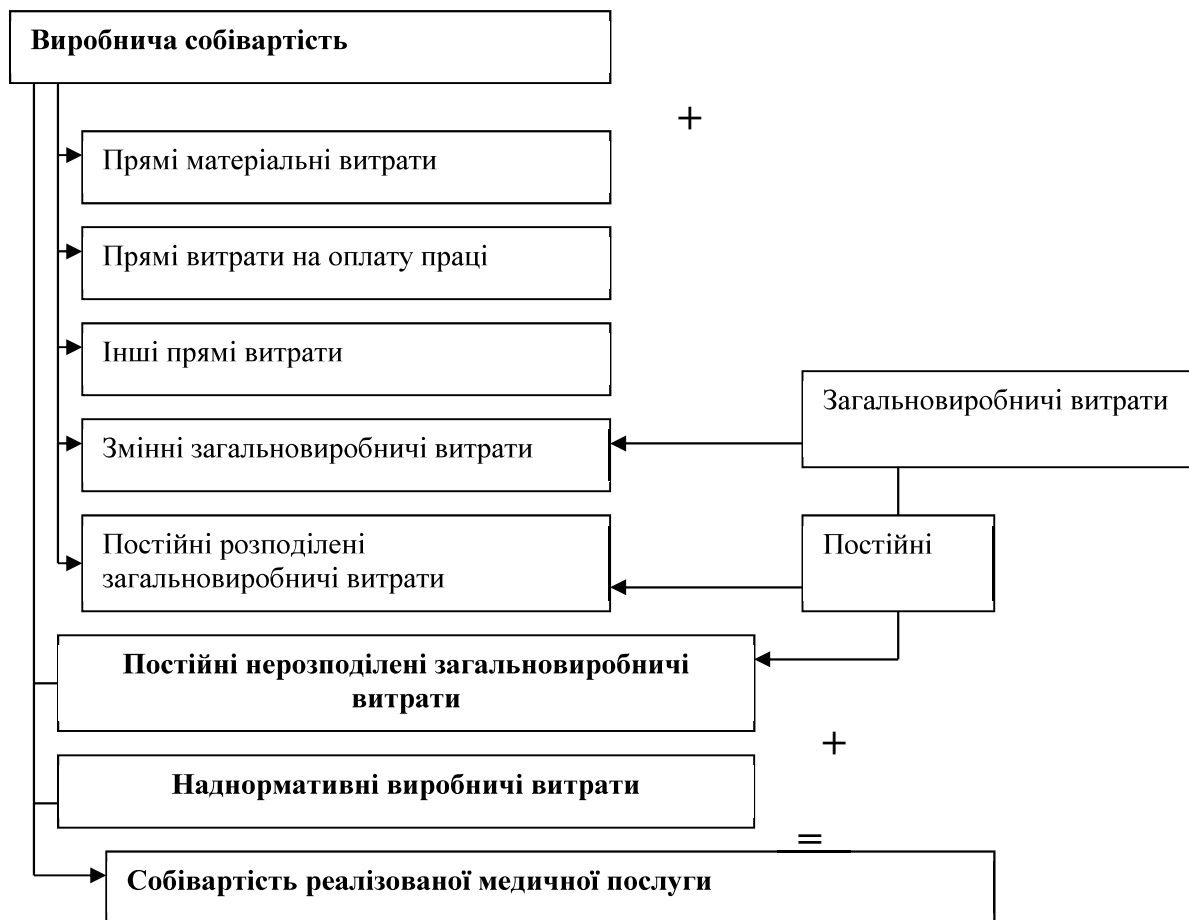


Рис. 2 Формування собівартості реалізованої медичної послуги

Джерело: побудовано на основі [19]

Інші прямі витрати на надання медичної послуги включають різні елементи витрат, за умови, що їх можна прямо віднести на собівартість наданої медичної послуги. Так, до інших прямих витрат відносяться витрати на ЄСВ із прямої заробітної плати. Також до інших прямих витрат можна віднести амортизацію обладнання, якщо його можна прямо віднести на надання даної послуги та якщо у медичному закладі прийнято облікову політику, що дозволяє списувати амортизаційні витрати на прямі витрати. Наприклад, можна віднести амортизацію рентгенівського апарату на кожен зроблений знімок, якщо для нього використовується виробничий метод амортизації.

У процесі надання медичних послуг, частину витрат не можна безпосередньо



списати на надання відповідної окремої послуги, але при цьому ці витрати необхідні для надання послуги. Такі витрати називають загальновиробничими. До них відноситься, наприклад, амортизація більшості обладнання, яке використовується для надання медичних послуг, адже частіше за все амортизація нараховується прямолінійним методом, отже, її не можна списати на конкретну послугу. До обладнання сучасних лікарів та медичних працівників відносяться як медичні прилади, так і комп'ютерна техніка, оргтехніка, меблі, будівлі медичних закладів тощо. Також до загальновиробничих витрат відносяться такі, як робота допоміжних працівників, роботу яких не можна прямо віднести на надання медичної послуги, відрахування ЄСВ з оплати праці таких працівників, витрати на електроенергію, опалення, водопостачання, витрати МШП тощо. Частина загальновиробничих витрат є змінною, тобто залежить від обсягу наданих медичних послуг чи часу роботи лікарів. У такому випадку змінні загальновиробничі витрати можна розподілити на медичні послуги, використовуючи в якості бази розподілу певний показник. Найчастіше в якості показника, пропорційно до якого розподіляють змінні загальновиробничі витрати є час роботи медичного персоналу при наданні медичної послуги. Також можуть використовуватись інші показники в якості бази розподілу (наприклад, матеріальні витрати).

Інша частина загальновиробничих – це постійні витрати, обсяг яких не залежить від кількості наданих медичних послуг. Це такі витрати, які будуть здійснені незалежно від того, наскільки інтенсивно працює персонал та скільки послуг надав медичний заклад. До таких витрат у медичних закладах відносяться витрати на опалення, амортизацію більшості обладнання, оплату деяких інших послуг. Постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені. Як правило, постійні загальновиробничі витрати списуються на собівартість наданих послуг за певними нормативами у гривнях на одиницю виміру (послугу). Нормативи розраховуються на підставі колишнього досвіду, виходячи з даних попередніх періодів. Нормативи розподілу розраховуються таким чином, щоб за нормальної потужності медичного закладу всі постійні загальновиробничі витрати були розподілені. Але обсяг надання медичних послуг може бути більшим або менше нормальної потужності медичного закладу, тому виникають нерозподілені або надмірно розподілені постійні загальновиробничі витрати. Нерозподілені витрати списуються безпосередньо на собівартість реалізованих послуг пропорційно базі розподілу. Надмірно розподілені постійні витрати навпаки, зменшують собівартість реалізованих послуг, це відбувається в разі, якщо обсяг наданих медичних послуг перевищує нормальну потужність. Також існують наднормативні виробничі витрати, які теж формують собівартість реалізованих медичних послуг. Наднормативні витрати виникають через різні незаплановані та надзвичайні події, наприклад, необхідність проведення поточного ремонту обладнання, псуванні матеріалів, при витрачанні деяких матеріалів понад норму та в інших випадках. Наднормативні виробничі витрати теж списуються на надані медичні послуги пропорційно базі розподілу, яку становлять переважно основний час роботи медичних працівників.



У фінансовій звітності собівартість реалізованих медичних послуг зменшує дохід від надання медичних послуг та використовується для розрахунку прибутку медичного закладу. У приватних медичних закладах, які працюють лише на комерційних засадах, особливої потреби у розрахунку повної собівартості окремої медичної послуги немає, адже всі медичні послуги надаються на платній основі, собівартість реалізованих послуг віднімають від чистого доходу отримуючи валовий прибуток. Потім від валового прибутку віднімаються адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, і отримується операційний прибуток. Оскільки адміністративні витрати мають переважно постійний характер, а витрати на збут медичний заклад може контролювати, то можна управляти і в цілому прибутком, формувати ціни на медичні послуги таким чином, щоб забезпечувати прибутковість діяльності приватного медичного закладу.

У комунальних медичних закладах частина медичних послуг фінансується за рахунок бюджетних коштів, а частина оплачується пацієнтами. У такому випадку для формування ціни медичної послуги потрібно знати не тільки собівартість реалізованої послуги, але й повну її собівартість. Повна собівартість медичної послуги включає адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для забезпечення роботи будь-якого медичного закладу потрібні не тільки лікарі та інші медичні працівники, але й адміністративний персонал, наприклад, директор, бухгалтер, завідувачі господарством, працівники реєстратури, прибиральниці та інший персонал, який не виконує безпосередньо медичних обов'язків, а забезпечує нормальну роботу закладу в цілому. Витрати на утримання такого апарату, а також витрати матеріальних засобів для його роботи відносяться до адміністративних витрат. До витрат на збут відносяться витрати на рекламу та маркетинг медичних послуг, а також інші витрати, наприклад, друкування візитівок лікарів тощо. Також до повної собівартості медичних послуг включають інші операційні витрати, які охоплюють різні витрати, що не включаються до собівартості послуг, адміністративних витрат або витрат на збут.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У комунальному медичному закладі для визначення ціни медичної послуги, яка надається на платній основі, потрібно визначити повну собівартість медичної послуги. Це необхідно тому, що частина послуг надається за бюджетні кошти, але адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати медичний заклад здійснює в цілому на надання всіх послуг, незважаючи на їх характер (комерційний або некомерційний). Отже, при розрахунку ціни платної медичної послуги потрібно враховувати повну собівартість, оскільки за врахування лише виробничої собівартості ціна послуги виявиться заниженою, а медичний заклад не зможе компенсувати свої витрати та спрямувати кошти на розвиток. З цією метою всі поза виробничі операційні витрати, до яких відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати розподіляються на собівартість медичної послуги відповідно до обраної бази розподілу. Подальшого розвитку вимагає обґрунтування методів розподілу загальновиробничих витрат



при включенні їх до собівартості реалізованих медичних послуг.

Список використаних джерел

1. Василюшин Р.Й. Технології розрахунку собівартості і цін медичних процедур. Алгоритми визначення коефіцієнтів перерозподілу накладних витрат у закладах охорони здоров'я – основа для створення медико-економічних стандартів. Український медичний часопис. 2006. Вип. 6 (56). URL: <https://www.umj.com.ua/article/345/texnologii-rozrahunku-sobivartosti-i-cinmedichnix-procedur-ta-nozologichnoi-odinici-algoritmi-viznachennya-koeficiyentiv-pererospodilu-nakladnix-vitrat-u-zakladax-oxoroni-zdorov-ya-osnova-dlya-stv> (дата звернення: 15.09.2023)
2. Корнацький В.М., Шевченко О. Н. Ціноутворення медичної допомоги і вартість здоров'я як національного продукту держави. Український медичний часопис. 2004. Вип. 3 (41). URL: <https://www.umj.com.ua/article/925/cinoutvorennya-medichnoi-dopomogi-i-vartist-zdorov-ya-yak-nacionalnogo-produktu-derzhavi>. (дата звернення: 21.09.2023)
3. Сорока С. В. Розробка цінової політики медичного закладу з врахуванням собівартості медичної послуги. 2013. Вип. 3 URL: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2013/v3/NV-2013-V3_29.pdf
4. Мачуга Н. З. Теорія і методологія функціонування системи надання медичних послуг в Україні: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.03. Тернопіль, 2016. 399 с.
5. Donabedian A. (1988) The quality of care. How can it be assessed? JAMA, 260(12): 1743–1748.
6. Shaneyfelt T.M., Mayo-Smith M.F., Rothwangl J. (1999) Are guidelines following guidelines? The methodological quality of clinical practice guidelines in the peerreviewed medical literature. JAMA, 281(20): 1900–1905.
7. Сисюк С. В., Зорій Н. М. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення. Вісник Запорізького національного університету. 2010. Вип. 2 (6). URL: https://web.znu.edu.ua/herald/issues/2010/Vest_Ek6-2-2010-PDF/181-186.pdf.
8. Jackson R., Feder G. (1998) Guidelines for clinical guidelines: A simple, pragmatic strategy for guideline development. BMJ, 317 (7156): 427–428.
9. Petrie J., Barnwell E., Grimshaw J.M. (1995) Criteria for Appraisal for National Use. Pilot Edition, 9: 324–329.
10. Куцик П. О., Мазуренко О. М. Обліково-аналітична концепція управління загальновиборничими витратами підприємства: монографія / за ред. П. О. Куцика. Львів: Растар -7, 2014
11. Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Гапоненко Л.В. та ін. Облік витрат на надання соціальних послуг згідно з міжнародними стандартами. Київ ДННУ «Акад. Фін. Управління», 2016. 216 с.
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV Дата оновлення: 12.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. (дата звернення: 12.10.2023).
13. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку N16. Дата оновлення: 15.10.2023. URL: <https://document.vobu.ua/doc/3368>.
14. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я: Закон України від 06.04.2017 № 2002-VIII. Дата оновлення: 15.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2002-19#Text>.
15. Про затвердження Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування Постанова КМУ від 26.12.2019. № 1075-2017-п Дата оновлення: 26.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-2017-%D0%BF#Text>.
16. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 135. Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. Дата оновлення: 26.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>.
17. Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти: Постанова КМУ від 17 вересня 1996 р. № 1138. . Дата оновлення: 26.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.



18. Про затвердження Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування: Постанова КМУ від 27.12. 2017 р. № 1075. Дата оновлення: 30.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-2017-%D0%BF#Text>.
19. Безкоровайна Л. Як визначити вартість медичної послуги: комплексний підхід. Медична бухгалтерія №1. 2018. URL: <https://ibuhgalter.net/material/382/8332>. (дата звернення: 16.09.2023)
20. Платні медичні послуги: особливості надання. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7600-platn-medichn-poslugi>. (дата звернення: 20.09.2023)

References

1. Vasylyshyn, R.Y. (2006). Tekhnologii rozrakhunku sobivartosti i tsin medychnykh protsedur. Alhorytmy vyznachennia koefitsiientiv pererozpodilu nakladnykh vytrat u zakladakh okhorony zdorovia – osnova dlia stvorennia medyko-ekonomichnykh standartiv. Ukrayins'kyi medychnyy chasopys. - Ukrainian medical journal, issue 6 (56). URL: <https://www.umj.com.ua/article/345/teknologii-rozrakhunku-sobivartosti-i-cinmedichnix-procedur-ta-nozologichnoi-odinici-algoritmi-vyznachennya-koefitsiientiv-pererozpodilu-nakladnix-vytrat-u-zakladax-okhorony-zdorov-ya-osnova-dlya-stv> [in Ukrainian]
2. Kornatskyi, V.M., Shevchenko, O. N. (2004) Tsinoutvorennia medychnoi dopomohy i vartist zdorovia yak natsionalnoho produktu derzhavy. Ukrayins'kyi medychnyy chasopys. - Ukrainian medical journal, issue 3 (41). URL: <https://www.umj.com.ua/article/925/cinoutvorennia-medichnoi-dopomogi-i-vartist-zdorov-ya-yak-nacionalnogo-produktu-derzhavi> [in Ukrainian]
3. Soroka, S. V. (2013). Rozrobka tsinovoi polityky medychnoho zakladu z vrakhuvanniam sobivartosti medychnoi posluhy. issue 3. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2013/v3/NV-2013-V3_29.pdf [Development of the price policy of the medical institution, taking into account the cost of the medical service] [in Ukrainian]
4. Machuha, N. Z. (2016) Teoriia i metodolohiia funktsionuvannia systemy nadannia medychnykh posluh v Ukraini. *Doctor's thesis*. Ternopil [in Ukrainian]
5. Donabedian A. (1988) The quality of care. How can it be assessed? JAMA, 260(12): 1743–1748.
6. Shaneyfelt T.M., Mayo Smith M.F., Rothwangl J. (1999) Are guidelines following guidelines? The methodological quality of clinical practice guidelines in the peer-reviewed medical literature. JAMA, 281(20): 1900–1905.
7. Sysiuk, S. V., Zorii, N. M. (2010). Vyznachennia vartosti platnykh medychnykh posluh ta yikh oblikove zabezpechennia. Visnyk Zaporiz'koho natsional'noho universytetu - Bulletin of Zaporizhzhya National University. issue 2 (6). URL: https://web.znu.edu.ua/herald/issues/2010/Vest_Ek6-2-2010-PDF/181-186.pdf [in Ukrainian]
8. Jackson R., Feder G. (1998) Guidelines for clinical guidelines: A simple, pragmatic strategy for guideline development. BMJ, 317 (7156): 427–428.
9. Petrie J., Barnwell E., Grimshaw J.M. (1995) Criteria for Appraisal for National Use. Pilot Edition, 9: 324–329.
10. Kutsyk, P.O., Mazurenko, O.M. (2014) Oblikovo-analitychna kontsepsiia upravlinnia zahalnovyrobnychymy vytratamy pidpriemstva. Lviv: Rastar -7 [in Ukrainian]
11. Yefimenko, T. I., Lovinska, L. G., Gaponenko, L. V. et al. (2016). Oblik vytrat na nadannia sotsialnykh posluh zghidno z mizhnarodnymy standartamy. Kyiv DNU Acad. Finn. Management [in Ukrainian]
12. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV Data onovlennia: 12.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
13. Vytraty: Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku N16. Data onovlennia: 15.10.2023. URL: <https://document.vobu.ua/doc/3368>
14. Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo udoskonalennia zakonodavstva z pytan diialnosti zakladiv okhorony zdorovia: Zakon Ukrainy vid 06.04.2017 № 2002-VIII. – Data onovlennia: 15.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2002-19#Text>
15. Pro zatverdzhennia Metodyky rozrakhunku vartosti posluhy z medychnoho obsluhovuvannia. Postanova KМУ vid 26.12.2019. № 1075-2017-п. Data onovlennia: 26.09.2023. URL:



<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-2017-%D0%BF#Text>

16. Vytraty: Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku u derzhavnomu sektori 135. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.05.2012 № 568 Data onovlennia: 26.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>

17. Pro zatverdzhennia pereliku platnykh posluh, yaki nadaiutsia v derzhavnykh zakladakh okhorony zdorovia ta vyshchykh medychnykh zakladakh osvity. Postanova KMU vid 17 veresnia 1996 r. № 1138. Data onovlennia: 26.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

18. Pro zatverdzhennia Metodyky rozrakhunku vartosti posluhy z medychnoho obsluhovuvannia. Postanova KMU vid 27.12.2017 r. № 1075 Data onovlennia: 30.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-2017-%D0%BF#Text>

19. Bezkorovayna, L. Yak vyznachyty vartist medychnoi posluhy: kompleksnyi pidkhid. Medychna bukhhalteriya №1. 2018. URL: <https://ibuhgalter.net/material/382/8332> [How to determine the cost of a medical service: a comprehensive approach] [in Ukrainian]

20. Platni medychni posluhy: osoblyvosti nadannia. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7600-platn-medichn-poslugi> [in Ukrainian]