

І. В. Мустеца, к.е.н., доцент,

<https://orcid.org/0000-0002-1033-2282>

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ОБЛІК ДОХОДІВ НЕПРИБУТКОВИХ КОМУНАЛЬНИХ МЕДИЧНИХ УСТАНОВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

Анотація

Актуальність. Наявність дискусійних питань щодо діяльності неприбуткових комунальних медичних установ у частині обліку доходів пов'язана із впровадженням медичної реформи в Україні. Фінансування системи охорони здоров'я добре узгоджується із загальними цілями розвитку країни, а за умови її послідовної реалізації вона також повинна принести дивіденди у вигляді поліпшення економічних результатів та забезпечення фіскальної дисципліни. Проблематичною залишається організація обліку доходів, у тому числі їх документування, аналітичний і синтетичний облік, що і визначило мету, завдання, предмет і структуру наукового дослідження.

Постановка проблеми. Пріоритетними напрямками розвитку неприбуткових комунальних медичних установ є збільшення темпів доходів, розширення спектру надання послуг, а також їх вчасне підтвердження і визнання в системі обліку.

Актуальним залишається питання достатності рівня бюджетного фінансування закладів системи охорони здоров'я, оскільки належна якість медичного обслуговування залежить насамперед від фінансового забезпечення.

Обсяги бюджетного фінансування визначаються на підставі науково обґрунтованих нормативів з розрахунку на одного жителя. За рахунок Державного бюджету України, бюджетів місцевого та регіонального самоврядування фінансуються загальнодоступні для населення заклади охорони здоров'я.

Мета статті – дослідити облік доходів неприбуткових комунальних медичних установ та визначити шляхи їх удосконалення під впливом реформ у системі охорони здоров'я України.

Методологія. Під час дослідження сучасного стану фінансування сфери охорони здоров'я України використано методи спостереження та деталізації; при дослідженні статистичного матеріалу та інформації досліджуваних підприємств – методи групування та порівняння, а також методи синтезу та аналізу.

Встановлено, що за даними Всесвітньої організації охорони здоров'я та Світового банку структура реформи фінансування системи охорони здоров'я в Україні відповідає

провідним міжнародним практикам покращення доступності, якості та ефективності медичних послуг.

Перспективи подальших досліджень. Впровадження запропонованої методики обліку доходів у розрізі рахунків класу 7 «Доходи» дозволить деталізувати інформацію про доходи комунальних медичних установ, а саме: доходи від реалізації послуг за програмою медичних гарантій та доходи від реалізації платних послуг. Також такий підхід дозволить чітко прослідковувати різні шляхи формування дохідної частини бюджету медичної установи та здійснювати пошук нових джерел фінансування. З метою прийняття виважених управлінських рішень рекомендовано впровадження системи внутрішнього аудиту неприбутковими комунальними медичними установами.

Ключові слова: облік, доходи, комунальні медичні установи, документування.

Кількість джерел: 12.

Iryna Mustetsa, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,
<https://orcid.org/0000-0002-1033-2282>
Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE,
Chernivtsi

INCOME ACCOUNTING OF THE NON-PROFIT COMMUNAL HEALTH CARE INSTITUTIONS AND WAYS OF ITS IMPROVEMENT

Summary

The implementation of an effective healthcare system is the main task of state administration because it is through the healthcare system that the state fulfils the basic constitutional law and respects human rights.

A legal and democratic state with a socially-oriented market economy actively ensures the quality of medical services to the population, therefore, the financial resources that are allocated from the state budget for medicine and health care require constant study and improvement. Particularly acute is the issue of financial support for non-profit communal medical institutions, this problem is of particular relevance in the fight against the global COVID 19 pandemic, which actualizes the search for ways to improve income accounting.

As of today, Ukraine has taken a number of effective steps towards reforming the healthcare system, namely, in accordance with the Concept of Health Care Financing Reform and a number of laws signed by the President of Ukraine in December 2017. Since 2018, the implementation of a large-scale transformation in the financing the healthcare system has started. The proposed financing model is a patient-centred focus and is also

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

aimed at ensuring the implementation of state guarantees for medical care and allows for clearly defining the roles and obligations of the Government, local governments and management of medical institutions.

Available debatable issues in the activity of non-profit communal medical institutions concerning their income accounting are connected with the introduction of the medical reform in Ukraine. Organizing income accounting remains problematic, including its documentation, analytical and synthetic accounting, which determined the goal, objectives, subject and structure of scientific research.

The priority areas for the development of non-profit communal health care institutions are increased rates of income, expanding the range of services provided, as well as their timely confirmation and recognition in the accounting system.

The question of the sufficient budget financing level for the healthcare institutions remains relevant since the proper quality of medical care depends primarily on financial support.

Volumes of the budget financing are determined according to scientifically based standards per capita, the State Budget of Ukraine, budgets of local and regional governments finance the public healthcare institutions.

The article examines the income accounting of non-profit communal health care institutions and identifies ways to improve it under the influence of reforms in the health care system of Ukraine.

In the study of the current state of financing the healthcare sector in Ukraine, the methods of observation and detailing were used; in the study of statistical material and data of the enterprises surveyed the methods of grouping and comparison were implemented, as well as the methods of synthesis and analysis.

Keywords: accounting, income, communal health care institutions, documentation.

Number of sources – 12.

Впровадження ефективної системи охорони здоров'я є головним завданням державного управління, адже саме через систему охорони здоров'я держава виконує основний конституційний закон і дотримується прав людини.

Правова і демократична держава із соціально-орієнтовною ринковою економікою активно забезпечує якість медичних послуг населенню, саме тому фінансові ресурси, які виділяються із державного бюджету на медицину та охорону здоров'я потребують постійного вивчення і удосконалення. Особливо гостро стоїть питання щодо фінансового забезпечення, неприбуткових комунальних медичних установ, дана проблема набуває особливої

актуальності в умовах боротьби із світовою пандемією COVID 19, що актуалізує пошук напрямів удосконалення системи обліку доходів.

Постановка проблеми. На сьогодні в Україні прийнято низку ефективних кроків на шляху реформування галузі охорони здоров'я. згідно з Концепцією реформи фінансування системи охорони здоров'я та законів, підписаних Президентом України у грудні 2017 року, з 2018 року стартувало втілення масштабної трансформації фінансування системи охорони здоров'я. Запропонована модель фінансування орієнтована на пацієнтоцентризмі, а також націлена на забезпечення виконання державних гарантій щодо медичної допомоги та дозволяє чітко визначити ролі та зобов'язання Уряду, органів місцевого самоврядування та керівництва медичних закладів.

Незважаючи на впровадження напрямів реформування сфери охорони здоров'я України, існують і негативні тренди у формуванні дохідної частини бюджетів неприбуткових комунальних медичних установ. Медична реформа автономізувала діяльність медичних установ й розширила її повноваження, але часто-густо без чітких приписів у законодавстві «можна/заборонено», що в підсумку додало непорозумінь в обліку доходів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням реформ у галузі охорони здоров'я в Україні від здобуття незалежності і до сучасності займались В. М. Лехан, Л. В. Крячуова та М. І. Заярський. Вони зазначають, що реальні реформи в медичних установах розпочалися із значним запізненням порівняно з іншими пострадянськими країнами. Також варто виділити несистемність та фрагментарний характер реформ, відсутність в затвердженій стратегії реформування ризиків, пов'язаних із погодженням конституційних норм, а також браком підготовленого управлінського персоналу, які виникли при здійсненні перетворень [6].

В. Л. Бабченко та О. Г. Андрушко зазначають, що у сфері фінансування галузі охорони здоров'я першочерговою проблемою є нестача державних коштів, що веде до зменшення обсягів безоплатної медичної допомоги [1].

Л. Креничко та О. Мотайло роблять висновки, що головною причиною ефективності фінансування системи охорони здоров'я є стабільні політичні зобов'язання та якісні міжвідомчі відносини між Національною службою здоров'я України та Міністерством фінансів, а також Кабінетом Міністрів та Міністерством охорони здоров'я [5].

Методологічні засади відображення в обліку інформації про доходи неприбуткових комунальних медичних установ регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [8].

Однак, незважаючи на вагомі дослідження в напрямі ефективності фінансування сфери охорони здоров'я, а також обліку доходів неприбуткових комунальних медичних установ, існує низка проблем, які потребують дослідження та уточнення.

Мета дослідження. Вивчення системи обліку доходів у неприбуткових державних комунальних медичних установах з метою її удосконалення.

Виклад основного матеріалу. В галузі охорони здоров'я на всій території України за програмою реформ встановлені єдині тарифи на оплату медичних послуг, медичних виробів та лікарських засобів, розміри реімбурсації лікарських засобів, які надаються пацієнтам за програмою медичних гарантій та є основним видом доходів установ. Єдині тарифи закріплені Законом України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення» №2168-VIII від 19.10.2017 р. [9].

Слід зазначити, що оплата за тарифом гарантована всім надавачам медичних послуг відповідно до укладених з ними договорами про медичне обслуговування населення. До того ж, неприбуткові комунальні медичні установи мають можливість використовувати для підвищення якості медичного обслуговування

населення кошти, отримані від юридичних та фізичних осіб, якщо інше не встановлено законом.

З 2020 року обсяг платних медичних послуг, які можуть надавати медичні установи, необмежений, оскільки в минулому діяло обмеження в розмірі 20% від загального обсягу всіх послуг.

Встановлення плати за послуги з медичного обслуговування, які надаються поза договорами про медичне обслуговування, встановлює абз. 9 ст. 18 Закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» № 2801 [4]. Крім того, органи місцевого самоврядування мають повноваження регулювати дане питання, керуючись ст.13 Закону України «Про ціни та ціноутворення» від 21.06.2012 р. № 5007 і встановлюючи обмеження нормативу рентабельності [10].

Відповідно, медичні комунальні підприємства встановлюють плату за послуги з медичного обслуговування, що надаються поза договорами про медичне обслуговування населення, укладеними з Національною службою здоров'я України (ч. 8 ст. 18 Закону України від 19.11.92 р. № 2801-XII «Основи законодавства України про охорону здоров'я») [4]. Отже, медичні КНП надають: послуги за програмою медичних гарантій (які оплачує НСЗУ); платні послуги (за рахунок юридичних і фізичних осіб). Саме за цими двома напрямками, кожен з яких має свої особливості, й розглянемо формування доходів.

Безплатних медичних послуг у медичних комунальних установах немає, усі послуги є платними, однак різняться методи їх оплати. Медична послуга починається з того моменту, коли є угода, наприклад, між пацієнтом та лікарем, або між медичним закладом та Національною службою здоров'я України. Однак платні медичні послуги можуть надаватися за угодою між пацієнтом та лікарем, при цьому договір може й не підписуватися, оскільки діє правило публічного договору. У цій консультації під платними медичними послугами розуміємо ті, які оплачує сам пацієнт.

Враховуючи вищезазначене, Міністерство охорони здоров'я затвердило два підходи до встановлення платних послуг медичними установами:

1. Затверджувати тарифи на платні послуги, якщо це передбачає статут; ігнорувати Перелік № 1138. Перше фахівці Міністерства охорони здоров'я обґрунтовують тим, що орган місцевого самоврядування є власником закладу охорони здоров'я та має право встановлювати відповідні правила у статуті (ч. 2 ст. 65 Господарського кодексу України) [3].

2. Перелік № 1138 визначає платні послуги, які надають медичні заклади – бюджетні установи. Надходження від надання цих послуг належать до власних надходжень бюджетних установ відповідно до ст. 13 Бюджетного кодексу України [2]. А КНП – не бюджетні установи, тому Перелік № 1138 на них не поширюється.

Методологічні засади обліку доходів у державних неприбуткових комунальних медичних установах регулює Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [8]. Відповідно, дохід, пов'язаний з наданням послуг у неприбуткових комунальних медичних установах, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених у п. 10 НП(С)БО 15 умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигід від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення та інші [8].

Організуючи облік доходів в КМУ при оплаті за медичні послуги, обов'язковими є використання касового апарата, РРО. Оплата медичних послуг безготівковими переказами, через касу

банку, через ПТКС, LiqPay, Приват24 та аналогічні сервіси не потребує РРО.

При отриманні доходу відповідальним особам рекомендуємо оформляти певний документ, який підтверджує вартість, кількість і завершеність наданих послуг. У випадках, якщо медичний заклад використовує РРО/пРРО, то таким документом є фіскальний чек – паперовий чи електронний. У разі ж відсутності РРО/пРРО документом для визнання доходу від надання платної медичної послуги можуть бути: акт наданих послуг (прийому-передачі наданих послуг); товарний чек; окрема квитанція (з повною інформацією).

Рекомендуємо комунальним медичним установам інформацію про доходи від наданих послуг узагальнювати на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Аналітичний облік доходів від наданих медичних послуг пропонуємо вести за видами (групами) послуг та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Про це йдеться в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Міністерством фінансів України від 30.11.99 р. № 291[12].

Отже рекомендуємо з метою удосконалення обліку доходів до субрахунку 703 відкрити спочатку два аналітичних рахунки, наприклад:

- 7031 «Дохід від реалізації послуг за програмою медичних гарантій»;
- 7032 «Дохід від реалізації платних послуг».

Ці два аналітичні рахунки надалі можна деталізуватися за групами (для послуг за програмою медичних гарантій) та видами послуг (для платних). З метою визначення необхідної кількості аналітичних рахунків, а також для вивчення перспективних шляхів одержання доходів комунальними медичними установами доцільно впроваджувати внутрішній аудит суб'єктами державного сектору.

Теоретичні і практичні аспекти впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах досліджувались автором публікації [7].

Послуги, які надають медичні установи за програмою медичних гарантій, повинні щокварталу, до 20-го числа наступного місяця, подавати до НСЗУ в електронному вигляді звіт про доходи та витрати надавача за формою, затвердженою зазначеною службою.

Звіт про медичні послуги є первинним документом. Формується він на підставі інформації, що міститься в системі, медичної документації та інших документів, які підтверджують факт надання пацієнтам медичної допомоги.

Висновки. Результати проведеного нами дослідження дали змогу зробити такі висновки:

1. Встановлено, що за даними Всесвітньої організації охорони здоров'я та Світового банку структура реформи фінансування системи охорони здоров'я в Україні відповідає провідним міжнародним практикам покращення доступності, якості та ефективності медичних послуг.

2. Розглянуто методику обліку доходів неприбуткових комунальних медичних установ, що дозволило визначити шляхи його удосконалення шляхом відкриття аналітичних рахунків: 7031 «Дохід від реалізації послуг за програмою медичних гарантій»; 7032 «Дохід від реалізації платних послуг». Зокрема, ці рахунки можна деталізувати по групах для потреб медичної установи.

Перспективи подальших досліджень. Впровадження запропонованої методики обліку доходів у розрізі рахунків класу 7 «Доходи» дозволить деталізувати інформацію про доходи комунальних медичних установ, а саме: доходи від реалізації послуг за програмою медичних гарантій та доходи від реалізації платних послуг. Також такий підхід дозволить чітко прослідковувати різні шляхи формування дохідної частини бюджету медичної установи та здійснювати пошук нових джерел фінансування. З метою прийняття виважених управлінських рішень

рекомендовано впровадження системи внутрішнього аудиту неприбутковими комунальними медичними установами.

Список використаних джерел:

1. Бабченко В. Л., Андрушко О. Г. Пріоритетні напрями реформування галузі охорони здоров'я у Житомирській області. *Публічне управління та адміністрування*. 2019. №3 (89). URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=657> (дата звернення 21.12.2021 р.).
2. Бюджетний кодекс України. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=1934>
3. Господарський кодекс України. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=1934>(дата звернення 21.12.2021 р.).
4. Основи законодавства України про охорону здоров'я : Закон України від 19.11.1992 р. № 2801-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/lawr/> (дата звернення 21.12.2021 р.).
5. Креничко Л., Мотайло О. Нові підходи до фінансування системи охорони здоров'я. *Аспекти публічного управління*. 2021. Том 9. № 2. URL: 871-Article-Text-1299-1-10-20210527.pdf (дата звернення 21.12.2021 р.).
6. Лехан В. М., Крячкова Л. В., Заярський М. І. Аналіз реформ охорони здоров'я в Україні від здобуття незалежності до сучасності. *Україна. Здоров'я нації*. 2018. № 4 (52). URL: <https://repo.dma.dp.ua/4969/1/%D0%9B%D0%B5%D1%85%D0%B0%D0%BD.pdf> (дата звернення 21.12.2021 р.).
7. Мустеца І. В. Теоретичні та практичні аспекти внутрішнього аудиту суб'єктів державного сектору. *Вісник ЧТЕІ*. 2019. Вип. II (74). С. 178–186.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 20.12.2021).
9. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення : Закон України від 19.10.2017 р. №2168-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (дата звернення 21.12.2021р.).
10. Про ціни та ціноутворення : Закон України від 21.06.2012 р. № 5007. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/lawr/>(дата звернення: 20.12.2021).
11. 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. URL: <http://Liga zakon.uadd/fgggh/ drtty/drhg/789/3443.2345.677> (дата звернення: 20.12.2021).
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/lawr/> (дата звернення: 20.12.2021).

References:

1. Babchenko, V.L., Andrushko, O.H. (2019). Priority areas for healthcare reform in Zhytomyr Oblast. *Publichne upravlinnia ta administruvannia [Public administration]*, №3 (89). URL: <http://vvv.dy.nayka.tsom.ua/?op=1&z=657> (Accessed Desember 21, 2021) (in Ukr.).
2. *Budget Code of Ukraine*. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=1934> (Accessed Desember 21, 2021) (in Ukr.).

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

3. *Economic Code of Ukraine*. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid> (Accessed Desember 21, 2021) (in Ukr.).

4. *Fundamentals of the legislation of Ukraine on health care*, Law of Ukraine (1992). November, 19. № 2801-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/lawr/> (Accessed Desember 21, 2021) (in Ukr.).

5. Krenychko, L., Motajlo, O. (2021). New approaches to financing the health care system. *Aspekty publichnoho upravlinnia [Aspects of public administration]*, vol. 9, № 2. URL: 871-Article-Text-1299-1-10-20210527.pdf (Accessed Desember 21, 2021) (in Ukr.).

6. Lekhan, V.M., Kriachkova, L.V., Zaiarskyj, M.I. (2018). Analysis of health care reforms in Ukraine from independence to the present. *Zdorov'ya natsiy [Health of the nation]*, № 4 (52). URL: <https://repo.dma.dp.ua/4969/1/%D0%9B%D0%B5%D1%85%D0%B0%D0%BD.pdf> (Accessed Desember 21, 2021) (in Ukr.).

7. Mustetsa, I.V. (2019). Theoretical and practical aspects of internal audit of public sector entities. *Visnyk ChTEI KNTEU [Bulletin of CHTEI KNTEU]*, vol. II (74), pp. 178–186 (in Ukr.).

8. *Regulation (standard) of accounting 15 "Income"*, Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 27.04.2000 №92. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (Accessed Desember 20, 2021) (in Ukr.).

9. *On state financial guarantees of medical care*, Law of Ukraine of October 19, 2017 №2168-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (Accessed Desember 21, 2021) (in Ukr.).

10. *About prices and pricing*, Law of Ukraine dated 21.06.2012 № 5007. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/lawr/> (Accessed 20.12.2021) (in Ukr.).

11. *On approval of the list of paid services provided in state health care institutions and higher medical educational institutions*, Resolution of the Cabinet of Ministers of September 17, 1996 № 1138. URL: <http://Liga zakon.uadd\fgghh\drtty\drhg\789\3443.2345.677> (Accessed Desember 20, 2021) (in Ukr.).

12. *Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations*, Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 30.11.99 №291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/lawr/> (Accessed Desember 20, 2021) (in Ukr.).