

УДК 614.2

РЕТА М.В., к.е.н, доцент каф. ЕА і О НТУ «ХП»

СУЧАСНІ МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ І ПОСЛУГ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Розвиток ринкових відносин поширюється на різні галузі економіки, включаючи і невиробничу сферу, у якій скорочення державного фінансування робить актуальними питання впровадження досвіду комерціалізації послуг. Комерціалізації послуг, у першу чергу, пов'язана з проблемами визначення їх вартості та встановлення оптимальної, з точки зору якісного задоволення потреб споживачів, відшкодування витрат та одержання прибутку, ціни.

Проте практика свідчить, що існуюче обліково-аналітичне забезпечення необхідно удосконалювати, виходячи із вимог зовнішнього конкурентного середовища та системи менеджменту.

Слід зазначити, що в останні роки інтерес до пошуку шляхів удосконалення обліку в бюджетних установах значно посилюється. Дослідженням питань щодо удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах приділяють значну увагу економісти-науковці, серед яких необхідно було б відзначити П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, Р.Т. Джоги, В.П. Завгороднього, Г.Г. Кірейцева, С.О. Левицьку, В.І. Лемішевського, Л.Г. Ловинську, С.В. Свірко, М.Г. Чумаченко та інших.

Нова парадигма управління, в основі якої лежить свобода прийняття управлінських рішень, зумовила потребу у формуванні інформаційної системи спрямованої на забезпечення ефективності управлінських рішень. Незважаючи на розробку низки теоретичних і практичних досліджень щодо складання й виконання кошторисів бюджетних установ, на сьогоднішній день, недостатньо уваги приділяється проблемам управлінського обліку і звітності бюджетних установ, а теоретичні, методологічні й практичні питання управлінського

обліку у цій сфері не отримали належного розвитку і потребують подальшого дослідження.

Бюджетні установи, на відміну від інших суб'єктів господарювання, мають суворі норми та регламенти, щодо обсягів бюджетного фінансування і можливих напрямків їх витрачання. Внаслідок такої централізації та чіткого нормативного регулювання господарських операцій досить тривалий час не існувало нагальної необхідності розвитку та впровадження системи управлінського обліку в бюджетних установах. Така необхідність виникла у зв'язку зі змінами умов їх діяльності: різке зменшення бюджетної підтримки призводить до того, що керівництво бюджетних установ активно працює над формуванням нового механізму управління, здатного адекватно реагувати на всі зміни у джерелах фінансового забезпечення і ринкової кон'юнктури. Найбільш суттєво на це вплинула поява відносної свободи щодо ухвалення окремих рішень, наприклад у ВНЗ з'являються платні освітні послуги – набір студентів понад державне замовлення, у медичних закладах надають платні медичні та косметологічні послуги і т.п. Таким чином, виникають питання розрахунку собівартості послуг, розподілу накладних (непрямих) витрат бюджетних установ, визначення джерел відшкодування витрат, розподілу і напрямків використання коштів спеціального фонду і т.п.

Отже, метою дослідження є обґрунтування необхідності застосування новітніх підходів до розподілу непрямих витрат з метою формування достовірної інформації про собівартість послуг бюджетних установ.

Бюджетні заклади, зокрема заклади охорони здоров'я, які будуть предметом дослідження, з метою формування своєчасної, достовірної та повної інформації про структуру та розмір собівартості медичних послуг повинні, у першу чергу, організувати належним чином облік витрат.

Бухгалтерський облік забезпечує інформаційне підґрунтя для здійснення обліку витрат (оперативного/управлінського обліку), але не може його замінити. Разом з тим, бухгалтерський облік та облік витрат постачають дані,

на основі яких розробляються показники господарської діяльності та проводиться аналіз господарської діяльності.

Облік витрат у закладах охорони здоров'я спрямований на реалізацію двох функцій:

- забезпечення керівного складу адекватними даними, що сприяють прийняттю найбільш оптимальних рішень у процесі аналізу прибутковості, при визначенні цін на послуги, та прийняття рішень стосовно того, які послуги надавати та у якому обсязі.

- облік витрат здійснює інформаційне забезпечення процесів планування, контролю та оцінки ефективності діяльності медичного закладу, при чому ці процеси представлені довгостроковим та короткостроковим плануванням (бюджетуванням) і періодичним звітуванням для реалізації зворотного зв'язку та контролю.

Основними показниками собівартості у закладах охорони здоров'я є:

- а) собівартість медичної процедури;
- б) собівартість діагностики та лікування нозологічної одиниці хвороб;
- в) собівартість підрозділу;
- г) собівартість лікувального закладу.
- д) собівартість лікування пацієнта.

Основою для розрахунку всіх показників собівартості медичного закладу є розрахунок собівартості медичної процедури, тобто - медична процедура є основною одиницею калькулювання.

Існує два основних підходи до обчислення собівартості. Перший має назву калькуляція прямих витрат (direct costing) і передбачає, що непрямі витрати не розподіляються по об'єктах калькулювання, а відшкодовуються з доходу. Другий підхід називається методом калькуляції непрямих витрат (калькуляція повної собівартості) і вимагає двоетапної процедури розподілу витрат: на першому етапі непрямі витрати розподіляються між центрами витрат, а на другому етапі, непрямі витрати центру витрат розподіляються по об'єктах калькулювання, через використання баз розподілу витрат.

Підходи до обчислення собівартості дозволили сформувати дві технології розрахунку:

- 1) знизу – догори (мікрометод), який передбачає калькулювання витрат за окремими послугами з наступним підрахунком суми витрачання усіх послуг окремим пацієнтом;
- 2) згори-донизу (методи моделювання витрат), який передбачає розподіл загальних витрат за центрами витрат з наступним їх розподілом за категоріями послуг [6].

Саме розподіл непрямих витрат є найскладнішим питанням під час калькулювання собівартості медичних послуг. На сучасному етапі розвитку економічної думки запропоновано досить значний перелік підходів до розподілу непрямих витрат в залежності від виду діяльності, об'єктів калькулювання, специфіки центрів витрат та ін. Проте на сьогоднішній день відсутня уніфікована методика обчислення собівартості медичних послуг.

Так бази розподілу непрямих витрат групуються наступним чином в залежності від

Таблиця 1 – Критерії розподілу накладних витрат за видами

Критерії розподілу	Найменування витрат
Площа приміщень	Амортизація будівель Електроенергія Дезінфекція Поточний ремонт Опалення Гаряча вода
Чисельність персоналу	Канцелярські витрати Витрати на відрядження
Чисельність персоналу, планова кількість хворих	Амортизація транспорту Утримання транспорту Водопостачання Каналізація
Вартість або кількість одиниць обладнання	Знос обладнання Ремонт обладнання
За встановленими нормативами	Прання білизни Споживання газу

База розподілу накладних витрат обирається в залежності від виду витрат, а також специфіки центру та носіїв витрат. Так, наприклад, Р.Й. Васишин [9] пропонує усі структурні підрозділи поділити за трьома групами: стаціонарні,

амбулаторні та параклінічні. В залежності від групи структурного підрозділу запропоновано використання різних підходів до розрахунку коефіцієнтів перерозподілу непрямих витрат.

Досить детально у сучасній літературі описано обчислення собівартості на основі методу покрокового зниження витрат (Step-down), який широко використовується у Сполучених Штатах та країнах ЄС і рекомендований до застосування в Україні. Саме цей метод використовується у проектах сучасних методик розрахунку собівартості послуг медичних закладів [10,11,12], але, на нашу думку, розподілення непрямих витрат із застосування цього методу є досить трудомістким процесом, який потребує впровадження інформаційних технологій. Метод послідовного розподілу витрат (Step-down Allocation Method) передбачає, що витрати обслуговуючих підрозділів розподіляють послідовно між основними підрозділами, які безпосередньо здійснюють надання послуг та іншими обслуговуючими підрозділами. Такий розподіл відбувається у три кроки: перший крок — накопичення прямих витрат для всіх центрів витрат (підрозділів), розрахунок їх власної собівартості; другий крок — визначення основи розподілу усіх видів непрямих витрат; третій крок — розподіл непрямих витрат і перенесення вартості обслуговуючих підрозділів на вартість основних підрозділів. Головною перевагою методу вважають у тому, що він розподіляє непрямі витрати за іншими сферами підтримки до розподілу за центрами надходжень.

На нашу думку, менш трудомістким та простим у використанні є метод прямого розподілу непрямих витрат (Direct Allocation Method), відповідно до якого витрати обслуговуючих підрозділів списуються безпосередньо на витрати основних підрозділів без врахування взаємних послуг. Розглянемо на умовному числовому прикладі застосування двох методів (табл. 2-5). Передбачаємо, що розрахунок проводить для закладу охорони здоров'я з численністю працюючих 100 чол., загальною площею 4000 м². Обслуговуючі структурні підрозділи: адміністративно-господарський, пральня та стирілізаційна, інші підрозділи — основні і споживають послуги обслуговуючих підрозділів.

Таблиця 2 – Вихідні дані для розрахунку коефіцієнтів розподілу непрямих витрат

Показник розподілу	Структурні підрозділи									Разом
	Адміністративно-господарські	Пральні	Стерилізаційні	Діагностичні	Консультативні	Приймальні і відділення	Операційні	Анестезіологічні	Лікувальні	
Непрямі витрати, грн.	80000	60000	10000	25000	20000	30000	450000	25000	500000	1200000
Кількість працюючих, чол	5	5	5	10	5	25	20	5	20	100
Обсяг робіт (пральні), год			20	20	10	50	100	100	1200	1500
Площа, м ²	250	150	100	100	500	800	500	100	1500	4000

Таблиця 3 – Коефіцієнти розподілення непрямих витрат обслуговуючих підрозділів

Структурні підрозділи	Адміністративно-господарські	Пральні	Стерилізаційні
Адміністративно-господарські	-----		
Пральні	0,050	-----	
Стерилізаційні	0,050	0,013	-----
Діагностичні	0,150	0,013	0,025
Консультативні	0,050	0,007	0,125
Приймальні відділення	0,250	0,033	0,200
Операційні	0,200	0,067	0,125
Анестезіологічні	0,050	0,067	0,025
Лікувальні	0,200	0,800	0,500
Разом	1,000	1,000	1,000

Таблиця 4 – Розподілення непрямих витрат методом послідовного розподілу (Step-down Allocation Method)

Структурні підрозділи	Структурні підрозділи									Разом
	Адміністративно-господарські	Пральні	Стерилізаційні	Діагностичні	Консультаційні	Приймальні відділення	Операційні	Анестезіологічні	Лікувальні	
Розподілені витрати	80000	60000	10000	25000	20000	30000	450000	25000	500000	1200000
Розподілення послуг										
Адміністративно-господарські	80000			13333,33	4444,44	22222,22	17777,78	4444,44	17777,78	
Пральні		60000		810,81	405,41	2027,03	4054,05	4054,05	48648,65	
Стерилізаційні			10000,00	250,00	1250,00	2000,00	1250,00	250,00	5000,00	
Разом				39394,14	26099,85	56249,25	473081,83	33748,50	571426,4	1200000

Таблиця 5 - Розподілення непрямих витрат методом прямого розподілу (Direct Allocation Method)

Структурні підрозділи	Структурні підрозділи									Разом
	Адміністративно-господарські	Пральні	Стерилізаційні	Діагностичні	Консультаційні	Приймальні відділення	Операційні	Анестезіологічні	Лікувальні	
Розподілені витрати	80000	60000	10000	25000	20000	30000	450000	25000	500000	1200000
Розподілення послуг										
Адміністративно-господарські	(80000)	4000	4000	12000	4000	20000	16000	4000	16000	
Пральні		(64000)	853,33	853,33	426,66	2133,33	4266,66	4266,66	51200	
Стерилізаційні			(14853,3)	371,33	1856,66	2970,66	1856,66	371,33	7426,66	
Разом				38224,67	26283,33	55104,00	472123,33	33638,00	574626,67	1200000

Отже, за результатами розрахунків, можливо зробити наступні висновки: загальна вартість структурних підрозділів після перерозподілу непрямих витрат і методом послідовного розподілу, і методом прямого розподілу практично не відрізняється і суттєво не впливає на ефективність роботи кожного з підрозділів (табл. 6)

Таблиця 6 – Порівняння вартості структурних підрозділів після перерозподілу непрямих витрат методом послідовного розподілу та методом прямого розподілу

Структурний підрозділ	метод послідовного розподілу (Step-down Allocation Method)	метод прямого розподілу (Direct Allocation Method)	Відхилення
Діагностичні	39394,14	38224,67	-355716,47
Консультативні	26099,85	26283,33	+183,48
Приймальні відділення	56249,25	55104,00	-1145,25
Операційні	473081,83	472123,33	-958,5
Анестезіологічні	33748,50	33638,00	-80,5
Лікувальні	571426,4	574626,67	+3200,27

У зв'язку з цим, можливо поставити під сумнів доцільність використання досить трудомісткого та складного методу послідовного перерозподілу для обчислення собівартості послуг закладів охорони здоров'я. У той же час, технологія розрахунку собівартості в закладах охорони здоров'я - складний процес, який залежить від багатьох складових:

1) наявності класифікаційного довідника медичних процедур з розписаними прямими витратами на їх виконання, наявності довідника медикаментів, матеріалів і одноразового інструментарію з поточними цінами;

3) підтримання в актуальному стані штатних розкладів по підрозділам і категоріям лікувального закладу;

4) відомості про нормативи затрат і споживання по основним статтям накладних витрат та відомості про поточні оцінки на комунальні послуги;

5) розробка єдиних принципів формування повного уніфікованого клінічного діагнозу.

Саме тому, для закладів охорони здоров'я впровадження системи управлінського обліку з використанням методів інформаційних технологій надасть можливість обґрунтовано та зважено обирати метод розподілу непрямих витрат з метою формування достовірної інформації про собівартість окремих медичних процедур, структурних підрозділів та собівартість лікування окремих пацієнтів, що дозволить ефективно керувати витратами медичних закладів.

Список літератури: 1. *Захарчин Г.М., Мирошніченко М.В.* Сучасні калькуляційні схеми в сфері здоров'я / Електронний ресурс: Режим доступу: // [http:// ena.lp.edu.ua](http://ena.lp.edu.ua); 2. *Корнацький В.М., Шевченко О.М.* Ціноутворення медичної допомоги і вартість здоров'я як національного продукту держави // Український медичний часопис - №3(41)-VIV-2004 – С.77-80.; 3. *Макєєва Н., Циганова Н.* Планування доходів від надання платних медичних послуг // Баланс-бюджет - №39 (294)- 2010 – С 27-33; 4. *Казнова М.И.* Механізм ценообрановання платних услуг в сфері здравоохранения // Вісник Сев НТУ: зб наук. пр. Вип.116/2011. Серія: Економіка і фінанси. – Севастополь, 2011 – С. 64 – 67.; 5. *Овсянець О.Я.* Перспективи використання маркетингових інструментів у галузі охорони здоров'я України // Електронний ресурс: Режим доступу // [http:// mmi.fem.sumdu.edu.ua](http://mmi.fem.sumdu.edu.ua); 6. *Ееро Ліннакко* Визначення вартості медичних послуг / Електронний ресурс: Режим доступу: // http://www.healthfin.kiev.ua/pages/review/res_18u.htm; 7. *Лепешина О.* Калькуляція медичних послуг / Електронний ресурс: Режим доступу: // <http://www.medexpert.com.ua/Default.aspx?module=articles&article=106> 8. Посібник з управління лікарнею для керівників лікарень http://www.eushc.com.ua/catalogs/4/54/94/412/1book5_manual_for_medical_managers.pdf; 9. *Василишин Р.Й.* Технології розрахунку собівартості і цін медичних процедур та нозологічної одиниці. Алгоритми визначення коефіцієнтів перерозподілу накладних витрат у закладах охорони здоров'я - основа для створення медико-економічних стандартів український медичний часопис – N 6 (56) – XI / XII 2006; 10. *Богатирьова Р. В., Толстанов О.К., Дуда В.П., Чермак І.І. , Яцюк М.І. , Яцюк Ю.М.* Методика визначення вартості медичних послуг // Український медичний часопис - 5 (97) – IX/X 2013 – С. 28-32; 11. *Толстанов О.К.І, Корж В.П., Мохорєв В.А., Вакаренко В.М., Чермак І.І. , Долот В.Д., Яцюк М.І. , Яцюк Р.М., Яцюк Ю.М.* Методика розрахунку тарифів на медичні послуги та медичну допомогу в закладах охорони здоров'я України // Український медичний часопис - 5 (97) – IX/X 2013 – С. 14-19; 12. *Моїсеєнко Р.О., Толстанов О.К., Залеська В.В. та ін.*(2012) Єдина уніфікована методика розрахунку вартості медичних послуг, амбулаторно-поліклінічного та стаціонарного лікування. Укр.мед. часопис, 3(89): 150–156.