

УДК 657.471.65

Гордієнко Н.І.*кандидат економічних наук,
професор кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту
Харківського національного університету міського господарства
імені О.М. Бекетова***Краснікова Н.Г.***аспірант кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту
Харківського національного університету міського господарства
імені О.М. Бекетова*

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ НА КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

У статті розглядаються шляхи вдосконалення обліку адміністративних витрат на комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я, які вперше створені шляхом перетворення закладів охорони здоров'я у зв'язку з реформуванням системи охорони здоров'я України. Проаналізовано та запропоновано можливість виділення із загальної суми витрат комунальних неприбуткових підприємств охорони здоров'я адміністративних витрат та можливість їх відображення в бухгалтерському обліку. Досліджено та проаналізовано зміни у складанні звітності комунальних неприбуткових підприємств охорони здоров'я, а саме складання плану використання бюджетних коштів та фінансового плану.

Ключові слова: медичні послуги, доходи, видатки, адміністративні витрати, фінансовий план, фінансова звітність.

Гордиенко Н.И., Красникова Н.Г. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА АДМИНИСТРАТИВНЫХ ЗАТРАТ НА КОММУНАЛЬНЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

В статье рассматриваются пути совершенствования учета административных расходов на коммунальных некоммерческих предприятиях здравоохранения, которые впервые созданные путем преобразования коммунальных учреждений здравоохранения в связи с реформированием системы здравоохранения Украины. Проанализирована и предложена возможность выделения из общей суммы затрат коммерческих неприбыльных предприятий здравоохранения административных затрат и возможность их отражения в бухгалтерском учете. Исследованы и проанализированы изменения в составлении отчетности коммерческих неприбыльных предприятий здравоохранения, а именно составление плана использования бюджетных средств и финансового плана.

Ключевые слова: медицинские услуги, доходы, расходы, административные расходы, финансовый план, финансовая отчетность.

Gordienko N.I., Krasnikova N.G. IMPROVEMENT OF ADMINISTRATIVE EXPENSES ACCOUNTING AT MUNICIPAL NON-PROFIT HEALTHCARE ENTERPRISES

The article presents the ways of improvement of administrative expenses accounting at municipal non-profit healthcare enterprises, which were first created by reorganization of healthcare institutions due to the reform of healthcare system of Ukraine. The possibility of allocating administrative expenses from total amount of expenditures of municipal non-profit healthcare enterprises and the possibility of their reflection in accounting were analyzed and suggested. The changes in reporting of municipal non-profit healthcare enterprises, namely, execution of plan on using budget funds and financial plan, were studied and analyzed.

Keywords: medical services, income, expenditures, administrative expenses, financial plan, financial statements.

Постановка проблеми. Реформа фінансування системи охорони здоров'я України потребує компетентного підходу, який набуває все більшої популярності як нове розуміння сутності медичного процесу в фінансово-господарській діяльності бюджетного закладу охорони здоров'я, перетвореного у комунальне некомерційне підприємство. Оскільки, бухгалтерський облік є складовою фінансово-господарської діяльності, потребує сучасних досліджень й облік адміністративних витрат на комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я на стадії їх організації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання обліку та класифікації витрат підприємств розглядалися у працях багатьох вітчизняних науковців: М.В. Буханцева, С.І. Головацької, В.М. Пархоменко, Н.В. Прохар, І.М. Сисоева, Н.М. Хорунжак, Ю.С. Цал-Цалко й інших. У зарубіжній літературі питання обліку витрат розкриті в працях М.Ф. Ван Бреда, Р. Друрі, Р. Ентоні, В.Ф. Палій, Т.М. Малькової, Д. Міддлтона, Дж. Фостера, Е.С. Хендриксена та інших. Однак, проблеми обліку адміністративних витрат на комунальних некомерційних підприємствах (далі – КНП) охорони здоров'я в умовах реформування галузі потребує подальших досліджень.

Мета дослідження. Метою статті є обґрунтування необхідності вдосконалення методичних засад обліку

адміністративних витрат в процесі складання та контролю за виконанням фінансового плану КНП охорони здоров'я.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я України, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2016 року №1013-р, основною стратегічною задачею є оплата діяльності постачальників медичних послуг за результатами їхньої діяльності, що змінює характер відносин між постачальником медичних послуг та їх замовником – відповідним розпорядником бюджетних коштів. Командно-адміністративна модель взаємовідносин між цими суб'єктами змінюється на контрактну модель, яка регулюється договорами. За договорами, розпорядник бюджетних коштів діє в інтересах пацієнтів та виступає третьою стороною-платником, а заклад охорони здоров'я (далі – ЗОЗ), який має ліцензію на здійснення господарської діяльності з медичної практики, є постачальником послуг. Контрактні взаємовідносини потребують надання комунальним ЗОЗ адміністративної та фінансової автономії шляхом реорганізації, тобто шляхом перетворення таких ЗОЗ у повноцінні суб'єкти господарської діяльності – комунальні некомерційні підприємства [8, с. 13; 8, с. 14]. В умовах чинного бюджетного законодавства застосовують кілька варіантів організації

фінансування ЗОЗ, перетворених у комунальні некомерційні підприємства шляхом реорганізації ЗОЗ – бюджетних установ [9, с. 53]: укладення договорів про медичне обслуговування населення відповідним розпорядником бюджетних коштів у порядку, передбаченому Законом про публічні закупівлі; фінансування з відповідного бюджету за бюджетною програмою, що передбачено Бюджетним кодексом України [6, с. 28]; надання фінансової підтримки КНП з місцевого бюджету.

На стадії перетворення змінюється повноваження суб'єктів господарської діяльності надані Бюджетним Кодексом України, а саме колишні ЗОЗ, які були розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, перетворюються в КНП, які будуть одержувачами бюджетних коштів [6, с. 9; 6, с. 34]. Головний розпорядник за погодженням з комунальним підприємством затверджує план використання бюджетних коштів на підставі кошторису розпорядника бюджетних коштів. Тобто, орган охорони здоров'я у своєму кошторисі передбачає суму витрат на підтримку КНП, яку виділила за бюджетною програмою місцева рада. Ці кошти за планом використання бюджетних коштів передаються КНП на безповоротній основі. Тобто, КНП будуть отримувати субвенцію з бюджету на покриття наданих медичних послуг населенню, визначених державою, за договорами з державою в рамках своїх функціональних повноважень. Наприклад, медичні послуги онкологічним хворим, хворим на цукровий діабет, хворим на туберкульоз тощо, та медичні послуги різним категоріям населення: ветеранам Великої вітчизняної війни, учасникам бойових дій та антитерористичних операцій, учасникам аварії на Чорнобильській АЕС тощо. Решта медичних послуг, які не відповідають функціональним повноваженням КНП, будуть надаватися за договорами, укладеними з різними категоріями верств населення та юридичними особами.

Економічний розвиток підприємства залежить від ефективного використання і розподілу фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності та від оптимального рівня витрат [2, с. 69]. Управління діяльністю КНП зумовлена ефективністю, якістю і достовірністю інформації, яка є у розпорядженні керівництва головного розпорядника бюджетних коштів – Міністерства охорони здоров'я України, Управління охорони здоров'я та отримувача бюджетних коштів – КНП. Ефективність управління витратами підприємства є запорукою успішного підприємства. Бухгалтерський облік витрат КНП, в тому числі й адміністративних, є інформаційною базою, що забезпечує управління витратами, тому виникає необхідність вдосконалення обліку, адміністративних витрат, як складової загальногосподарських витрат підприємства, що спрямовані на обслуговування і управління підприємством [1, с. 23], та виділення їх у окремий економічний елемент витрат, що у свою чергу потребує вдосконалення процесу планування та контролю за використанням бюджетних коштів. На підприємстві адміністративні витрати не відносяться до собівартості продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку або збільшують валовий збиток [5, с. 96]. Це стосується підприємств, які отримують прибуток. У свою чергу, створені (внаслідок перетворення) КНП не будуть платником податку на прибуток, згідно Методичних рекомендацій з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у КНП, схвалених Робочою групою з питань реформи фінансування сфери охорони здоров'я України, Протокол № 9 від 14 квітня 2017 р. [9, с. 42]. Тобто, КНП охорони здоров'я є не прибутковими підприємствами, тому частина адміністративних витрат, в складі собівартості медичних послуг цих підприємств

будуть відшкодуватися державою через фінансування медичної субвенції, а частина – коштами юридичних та фізичних осіб. З цього приводу суттєвим стає питання про частину адміністративних витрат, яка буде відшкодуватися за рахунок субвенції, а яка за рахунок коштів юридичних та фізичних осіб, якщо облік адміністративних витратків не здійснюватиметься КНП взагалі. Зазначене питання потребує подальшого дослідження.

Зі зміною повноважень закладів охорони здоров'я змінюється й бюджетна і фінансова звітність та відповідно й організація бухгалтерського обліку доходів та витрат КНП. На відміну від ЗОЗ – бюджетних установ, планування діяльності яких відбувається відповідно до норм бюджетного законодавства, планування діяльності ЗОЗ – КНП відбувається відповідно до норм господарського законодавства України. Зокрема, особливості господарської діяльності КНП визначаються відповідно до вимог, встановлених Господарським кодексом України щодо діяльності державних комерційних або казенних підприємств, а також інших підприємств, передбачених законом (ч. 10 ст. 78 ГК України) [7, с. 50]. Однією з особливостей господарської діяльності державних підприємств є їх обов'язок складати і виконувати річний та з поквартальною розбивкою фінансовий план на кожен наступний рік. Фінансовий план є основним плановим документом, відповідно до якого підприємство отримує доходи і здійснює видатки, визначає обсяг та спрямування коштів для виконання своїх функцій протягом року відповідно до установчих документів. Такі плани зобов'язані розробляти і державні комерційні підприємства (ст. 75 ГК України) і державні некомерційні (казенні) підприємства (ч. 8 ст. 77 ГК України) [7, с. 44; 7, с. 48]. Основною метою складання річного фінансового плану підприємства є: визначення основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства; основних джерел та напрямів спрямування коштів для забезпечення потреб діяльності підприємства; реалізації розвитку підприємства; забезпечення витрат та виконання зобов'язань, включаючи зобов'язання перед бюджетами та державними цільовими фондами. Відповідно до частини 10 статті 78 ГК України особливості діяльності КНП визначаються відповідно до вимог, встановлених щодо діяльності державних комерційних або казенних підприємств, згідно положень статей 75 та 77 ГК України, комунальні підприємства зобов'язані складати і виконувати фінансовий план. Строки і порядок розробки фінансових планів та контролю їх виконання державними підприємствами обумовлені ст. 75 ГК України та Порядком складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки, затвердженим Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України 02.03.2015 № 205. Фінансовий план складається на календарний рік із поквартальною розбивкою та підлягає затвердженню до 1 вересня року, що передє плановому року. Тобто, на відміну від ЗОЗ – бюджетних установ, ЗОЗ – комунальні підприємства не складають кошторису. Органи управління господарською діяльністю у комунальному секторі економіки є територіальні громади та органами місцевого самоврядування щодо суб'єктів господарювання, які належать до комунального сектора економіки. Згідно ст. 24 ГК України, КНП є суб'єктами комунального сектора економіки [7, с. 16]. У зв'язку з чим, відповідна територіальна громада – власник таких підприємств, повинен розробити свій локальний нормативний акт, яким врегулює питання форми, строків та порядку розробки і затвердження фінпланів, контролю за їх цільовим та ефективним виконанням КНП цієї громади. Врахову-

ючи вищевикладене, бухгалтерський облік виконання фінансового плану, затвердженого відповідно територіальною громадою, як власником таких підприємств, та плану використання бюджетних коштів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 28 січня 2002 року № 57 [10, с. 51] в комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я є найважливішим етапом фінансово-господарської діяльності.

Основними завданнями обліку КНП є: своєчасне, точне, повне відображення всіх господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку та використання виділених коштів субвенції за цільовим призначенням; ефективне та раціональне використання коштів субвенції за цільовим призначенням згідно плану використання та використання власних коштів КНП відповідно фінансовому плану; проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків; повнота, достовірність та своєчасність складання фінансової та бюджетної звітності; контроль за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до фінансового плану та плану використання бюджетних коштів; економія внутрішніх резервів [4, с. 53]. Правильність організації обліку доходів та витратків забезпечить виконання основних завдань обліку КНП, повноту надходжень та їх економічне та ефективне використання, достовірність надання інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Відображення в обліку витрат передбачає їх визнання і правдивої оцінки [3, с. 49; 3, с. 109].

Структура доходів та витратків визначена Бюджетним Кодексом України, Законом України про Державний бюджет на відповідні роки, Постановами Кабінету Міністрів та іншими нормативними актами Міністерств та відомств. Але, в період переходу на міжнародні стандарти обліку структура доходів та витратків не в повній мірі забезпечують їхні вимоги. А саме, принципи достовірності, якості та економії планування витратків. Зокрема, планування витратків в бюджетних закладах здійснювалось за програмно-цільовим методом відповідно до виконання покладених функцій в окремих галузях. Тобто, за загальними витратками, які забезпечують діяльність у галузі охорони здоров'я. В загальній сумі витратків бюджетного закладу не виділялись витратки на утримання апарату управління та адміністративно-господарчого персоналу, тому що кошторисом доходів та витратків ці статті витрат не було передбачено. Аналітичний облік цих витратків взагалі не здійснюється бюджетними закладами. Ці витратки не регламентуються жодним з законодавчих чи нормативних актів. Не визначена нормативними актами їх питома вага в загальній сумі затверджених витратків, що дає можливість бюджетним закладам планувати і здійснювати зазначені витратки без будь-яких обмежень. Наприклад, витратки на заробітну плату плануються виходячи з розрахунку тарифікаційних списків, до складу яких також входить заробітна плата апарату управління та адміністративно-господарчого персоналу. Штатні нормативи в закладах охорони здоров'я на теперішній час відмінні і заклади формують свої штати самостійно. Враховуючи вищевикладене, не можливо в повній мірі здійснити контроль за ефективністю використання бюджетних коштів на оплату праці, питома вага яких в загальній сумі поточних витратків складає від 60 до 70 відсотків. Отже, питома вага витратків апарату управління та адміністративно-господарчого персоналу в загальній сумі витратків та в порівнянні із заробітною платою основних працівників, що безпосередньо надають соціальні послуги в сфері охорони здоров'я, законодавством не регламенто-

вано. Фонд оплати праці затверджується на всі категорії посад, економія фонду розподіляється на всі категорії посад, не залежно від того, по якій категорії посад ця економія виникла. Вказані важелі також впливають на ефективність використання бюджетних коштів. Аналогічно, й в структурі інших поточних витратків на придбання предметів та матеріалів, оплату комунальних послуг та інших витратків (крім комунальних) не регламентовано питому вагу витратків на утримання апарату управління та адміністративно-господарчого персоналу. Також відсутні нормативні законодавчі акти та нормативні документи щодо граничних норм поточних витрат на утримання апарату управління та адміністративно-господарчого персоналу бюджетних установ. Внаслідок вищевикладеного, собівартість соціальних послуг завищено майже в 1,5-2 рази на суму нерегламентованих витратків на утримання апарату управління та адміністративно-господарчого персоналу, тобто на адміністративні витрати.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, на стадії перетворення ЗОЗ на КНП, змінюється рівень бюджетної установи, яка переходить з розпорядника нижчого рівня в отримувача бюджетних коштів. Також, замість кошторису доходів та витратків складається план використання бюджетних коштів та фінансовий план КНП, у зв'язку з чим виникає необхідність розмежування витратків, а саме ведення обліку адміністративних витрат, як окремого елементу витратків КНП. Крім того, деталізація витрат сприятиме контролю за їх рівнем, надає можливість аналізувати, оцінювати та планувати витрати з метою їх економічного та ефективного використання. Подальші дослідження будуть направлені на пошуки забезпечення ефективності організації та ведення бухгалтерського обліку витрат на КНП охорони здоров'я.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Буханцева М.В. Бухгалтерський облік витрат на підприємстві: навч. посіб. / М.В. Буханцева, Т.О. Каменська, Л.Г. Церетелі. – К.: Ред. журн. «Вісник податкової служби України», 2005. 80 с.
2. Головацька С.І., Сашко О.П. Обліково-аналітичний інструментарій контролінгу в управлінні витратами підприємства: монографія. Львів: видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2017. 360 с.
3. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2012. 257 с.
4. Сисоєва І.М. Облік в державному секторі економіки: навч. посіб. І.М. Сисоєва, Л.І. Пославська, О.Ю. Балазюк. Тернопіль: Крок, 2017. 418 с.
5. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2002. 656 с.
6. Бюджетний Кодекс України: за станом на 08.07.2010 р. / ВРВ України. Офіц. вид. 2010. 572 ст. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
7. Господарський кодекс України: за станом на 16.01.2003 р. ВРВ України. Офіц. вид. 2003. 144 ст. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
8. Концепція реформи фінансування системи охорони здоров'я України, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2016 року №1013-р. 175 ст. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1013-2016-%D1%80>.
9. Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у КНП, схвалені Робочою групою з питань реформи фінансування сфери охорони здоров'я України, Протокол № 9 від 14 квітня 2017 р. URL: http://moz.gov.ua/uploads/0/3555-moz_metod_recomendations_autonomization_2018_ua_final_web.pdf.
10. Інструкція про складання і виконання розпису Державного бюджету України, наказ Міністерствам фінансів України від 28 січня 2002 року № 57 у редакції від 26.11.2012, підстава з1186-17. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02>.

Gordienko N.I.

*Candidate of Economic Sciences,
Professor of the Department Financial and Economic Security,
Accounting and Auditing
O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv*

Krasnikova N.G.

*Postgraduate Student of the Department Financial and Economic Security,
Accounting and Auditing
O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv*

IMPROVEMENT OF ADMINISTRATIVE EXPENSES ACCOUNTING AT MUNICIPAL NON-PROFIT HEALTHCARE ENTERPRISES

The Article presents the ways of improvement of administrative expenses accounting at municipal non-profit healthcare enterprises, which were first created by reorganization of healthcare institutions.

Rationale of the chosen topic is justified by the fact that healthcare institutions reform has been initiated in the state and regions. With the change of powers of healthcare institutions, financial statements and, accordingly, the organization of accounting of income and expenses are changing. The need to improve the methodological principles of administrative expenses accounting in the process of execution of and control over implementation of financial plan of municipal non-profit healthcare enterprise (hereinafter the "MNPE") will ensure correctness and reliability of income and expenditures accounting, fulfillment of main accounting tasks of the MNPE, completeness of revenue and its economical and efficient use, authenticity of information to be provided to internal and external users for making management decisions.

The authors performed separation of expenditures, namely, administrative expenses accounting as a separate element of expenditure at the stage of reorganization of healthcare institution into the MNPE. Detailed expenses will help to control their level, provide an opportunity to analyze, evaluate and plan expenses for their cost-effective and efficient use.