

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-9>

УДК 657:614.2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ МЕДИЧНОГО КИСНЮ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

PECULIARITIES OF MEDICAL OXYGEN ACCOUNTING IN HEALTHCARE INSTITUTIONS

Безкоровайна Лідія Василівнакандидат економічних наук, доцент,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0423-0626>**Bezkorovaina Lidia**

Semen Kuznets Kharkiv National University of Economics

Стаття присвячена особливостям обліку медичного кисню у закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах. На сьогодні заклади мають можливість купувати кисень як за власні кошти, так і за кошти цільового фінансування (з бюджету або від благодійників). Крім того ще одним варіантом є надходження кисню безоплатно шляхом централізованого постачання. Тому, у статті проаналізовано та систематизовано схеми відображення в обліку придбання (отримання) медичного кисню залежно від джерел такого придбання. Визначено особливості обліку тари для кисню, адже тара є обов'язковою складовою для зберігання і транспортування кисню, тому має бути відображена в обліку. Досліджено організацію обліку кисню, який виготовляють у закладах охорони здоров'я з використанням кисневих станцій. Запропоновано порядок формування собівартості кисню під час його виробництва та визначення його вартості для оприбуткування.

Ключові слова: заклад охорони здоров'я, комунальне некомерційне підприємство, медичний кисень, киснева станція, тара для кисню, виробництво кисню.

The article is devoted to the peculiarities of medical oxygen accounting in health care facilities – public non-profit enterprises. Today, institutions have the opportunity to buy oxygen both at their own expense and through targeted funding (from the budget or from philanthropists). In addition, another option is to receive oxygen free of charge through centralized supply. Each of these methods of obtaining has certain features of reflection in the account. Therefore, the article analyzes and systematizes the schemes of reflection in the accounting of the acquisition (receipt) of medical oxygen depending on the sources of such acquisition. Containers, most often cylinders, are used for storage and transportation of oxygen. Containers can be different, and accordingly, the requirements for its accounting are also different. Depending on the presence or absence of ownership rights to the container, its value and useful life, accounting should be built differently. The article systematizes the approaches to the accounting of different types of oxygen containers and identifies the features of such accounting. Healthcare facilities can not only buy or receive medical oxygen, but also produce it themselves. To do this, they create or buy oxygen stations. Oxygen stations are a separate object of accounting, so the article considers the procedure for accounting for this object. Only after crediting the oxygen station to the balance of the enterprise can begin the process of oxygen production and its reflection in the account. Oxygen production for a health care facility is an ancillary production, which must take into account all existing requirements and develop an analytical accounting system. The peculiarities of the organization of oxygen metering, which is produced in health care facilities using oxygen stations, have been studied. The minimum required list of costs associated with oxygen production has been determined. The order of cost accounting and formation of the cost of oxygen during its production and determination of its cost for posting is offered. The amount and cost of oxygen produced are indicators that health care facilities report, so it is important to develop appropriate accounting methods.

Keywords: health care facility, municipal non-profit enterprise, medical oxygen, oxygen station, oxygen packaging, oxygen production.

Постановка проблеми. Вже не перший рік Україні і весь світ бореться із хворобою COVID-19. Одним із необхідних засобів ліку-

вання цієї хвороби є забезпечення пацієнтів киснем з допомогою кисневих концентраторів. І хоча кисень для медичних цілей

застосовується вже давно, однак саме зараз обсяги його надходження значно зросли, а способи отримання стали більш різноманітними, тож це викликає певні труднощі у бухгалтерів, які мають обліковувати обсяги надходження і витрачання кисню. Тому виникає необхідність дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку надходження і витрачання медичного кисню у закладах охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємствах (далі – ЗОЗ-КНП).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Організацію обліку у закладах охорони здоров'я України досліджували такі вчені як І. Д. Бенько, Р. Т. Джога, Т. В. Канєва, С. В. Левицька, М. Р. Лучко, С. В. Свірко, В. В. Сопко та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак у їх працях досліджувалась система обліку таких закладів, коли вони були бюджетними установами. На сьогодні більшість закладів охорони здоров'я реорганізувались у комунальні некомерційні підприємства, що докорінно змінило систему їх обліку. Крім того, конкретно питання обліку такого об'єкту як медичний кисень у літературі не висвітлено, тож воно вимагає детального вивчення і дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є дослідження і узагальнення існуючих варіантів обліку медичного кисню у ЗОЗ-

КНП та надання практичних рекомендацій щодо його ефективної організації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Заклади охорони здоров'я, після їх реорганізації у комунальні некомерційні підприємства, дотримуються вимог щодо ведення обліку на підприємствах відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Однак, враховуючи неприбутковий статус таких підприємств, вони чітко контролюють відповідність доходів і витрат та формування фінансового результату, щоб не допустити втрати такого статусу. Що стосується такого об'єкту обліку як медичний кисень, то враховуючи його призначення та інші характеристики, його обліковують аналогічно до інших лікарських засобів у складі запасів підприємства. Враховуючи особливості фінансування ЗОЗ-КНП придбання кисню може відбуватись за рахунок коштів, отриманих з різних джерел, що передбачає особливості відображення використання таких коштів у бухгалтерському обліку. Схеми обліку медичного кисню залежно від способу його надходження на підприємство систематизовано у табл. 1.

Найчастіше до ЗОЗ кисень надходить у балонах. Також, не рідкістю на сьогодні є встановлення кисневої станції на підприємстві та виробництво із її допомогою кисню для влас-

Таблиця 1

Бухгалтерський облік придбання (отримання) і використання медичного кисню у ЗОЗ-КНП

Джерело придбання (отримання)	Порядок відображення у обліку
Придбання за власні кошти (фінансування з Національної служби здоров'я України (далі – НСЗУ), кошти від надання платних послуг, тощо)	Дт 201 «Сировина й матеріали» – Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – Кт 31 «Рахунки в банках»; Дт 23 «Виробництво» – Кт 201 «Сировина й матеріали»
Придбання за кошти цільового фінансування (отримані з бюджету або від благодійників)	Дт 31 «Рахунки в банках» – Кт 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»; Дт 201 «Сировина й матеріали» – Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – Кт 31 «Рахунки в банках»; Дт 23 «Виробництво» – Кт 201 «Сировина й матеріали»; Дт 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» – Кт 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
Отримання кисню шляхом централізованого постачання або від благодійників	Дт 201 «Сировина й матеріали» – Кт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»; Дт 23 «Виробництво» – Кт 201 «Сировина й матеріали»; Дт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» – Кт 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»

Джерело: складено за [1]

них потреб закладу. Тож розглянемо особливості обліку кисню саме за цими варіантами надходження медичного кисню.

Придбаний кисень зараховують на баланс підприємства як запаси на підставі пп. 4, 5 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого наказом МФУ від 20.10.1999 № 246 (далі – НП(С)БО 9 «Запаси») [2]. У ЗОЗ-КНП медичний кисень відносять до складу медикаментів і обліковують згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом МФУ від 30.11.1999 № 291 (далі – Інструкція № 291) на субрахунок 201 «Сировина й матеріали». Цей субрахунок призначений для обліку наявності та руху сировини та основних матеріалів, які входять до складу послуг, що надаються. Враховуючи велику номенклатуру лікарських засобів та медикаментів у ЗОЗ, доцільним є ведення аналітичного обліку такого специфічного активу, як медичний кисень із виділенням для цього окремого рахунку, наприклад, 201.10 «Кисень медичний».

Оскільки, у ЗОЗ-КНП для складання звітності до НСЗУ є необхідність формувати інформацію при здійсненні витрати за напрямками їх фінансування, то доречним буде здійснити більш детальний аналітичний поділ усього кисню, який використовуються у закладі. Наприклад, можна здійснити таку класифікацію на аналітичних рахунках:

201.10/виробництво – кисень, виготовлений на КНП з допомогою кисневої станції;

201.10/НСЗУ – кисень, придбаний за кошти, отримані як фінансування від НСЗУ;

201.10/ЦП – кисень, отриманий як централизоване постачання або придбаний за кошти бюджету;

201.10/БВ – кисень, придбаний за благодійні кошти.

Під час використання кисню буде відображатись списання з конкретного субрахунку, що дозволить чітко визначити джерело походження такого кисню. Це дасть змогу сформувати необхідну інформацію про здійснені закладом витрати протягом звітної періоду за напрямками їх фінансування.

Однак, якщо заклад закуповує кисень у балонах, то балони – це тара, у якій кисень доставляють і зберігають, і це зовсім інший об'єкт обліку. Тара буває одноразового або багаторазового використання, зворотна та обмінна. Залежно від її виду, призначення, порядку використання Інструкцією № 291 [1] передбачено різні субрахунки для обліку (табл. 2).

Якщо ЗОЗ має кисневі балони, які по мірі використання кисню віддають на заправлення киснем, то їх слід обліковувати на субрахунок 115 «Інвентарна тара», оскільки ЗОЗ передає постачальнику конкретний балон, який належить медзакладу, а постачальник заправляє кисень у цей конкретний балон.

Якщо у ЗОЗ немає свого балону і у договорі на постачання не передбачено повернення тари, то постачальник надає кисень разом із балоном, а в обліку КНП слід показувати придбання інвентарної тари. Тому, отримуючи кисень у балонах вперше, ЗОЗ оприбутковує кисень на субрахунок 201 і балони на субрахунок 115, тобто окремо. Після використання кисню, балони знову передають на заправлення і під час отримання заповнені ємності, вже оприбутковують лише кисень.

Таблиця 2

Бухгалтерський облік тари для медичного кисню

Рахунок / субрахунок	Призначення
115 «Інвентарна тара»	використовують для обліку багатооборотної тари тривалого використання, яка постійно перебуває на підприємстві й використовується для зберігання ТМЦ на складах або забезпечення технологічних процесів на підприємстві, для зберігання рідких, сипучих та газоподібних речовин
204 «Тара й тарні матеріали»	використовують для відображення наявності і руху усіх видів тари, а також матеріалів і деталей, які використовуються для виготовлення тари і її ремонту;
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	відображають вартість тари для зберігання ТМЦ на складах, у відділеннях, для транспортування, якщо термін корисного використання цієї тари менше одного року
023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»	застосовують для відображення наявності на підприємстві тари, яка знаходиться тимчасово і має бути повернута постачальнику

Отже, кисневі балони, які не підлягають поверненню, а належать ЗОЗ і використовуються для здійснення технологічних процесів багаторазово, вважають інвентарною тарою.

Облік інвентарної тари ведуть за вартістю, сформованою згідно з п. 8 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого наказом МФУ від 27.04.2000 № 92 (далі – НП(С)БО 7 «Основні засоби») [3]. Амортизацію на такий об'єкт нараховують прямолінійним або виробничим методом (п. 27 НП(С)БО 7 «Основні засоби»). Як і будь-якому об'єкту основних засобів, кисневому балону присвоюють інвентарний номер.

Для обліку руху кисневих балонів та їх заправлення доцільно вести журнал чи аналітичну відомість в електронній формі, щоб відслідковувати їх рух, стан (порожні чи заповнені) та місцезнаходження (на складі, у відділенні чи передані на заправлення). Крім того, факт передання балонів постачальнику на заправлення слід оформляти актом приймання-передання.

Якщо ж ЗОЗ-КНП уклав договір з постачальником про забезпечення киснем протягом певного терміну і у договорі зазначено, що наступні постачання кисню від постачальника будуть здійснюватися в обмін на таку ж кількість придатних балонів, то такі балони слід обліковувати як зворотну тару. По закінченню терміну дії договору зворотна тара повертається постачальнику. Обліковують зворотну тару на субрахунок 023 і на баланс КНП не зараховують.

Під час списання використаного кисню необхідно враховувати вимоги Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджених наказом МОЗ від 09.09.2014 № 635 [4] (далі – Методичні рекомендації № 635) у частині, що не суперечить НП(С)БО 9 «Запаси».

У кожному відділенні ЗОЗ отримані лікарські засоби відображають у Журналі обліку відділеннями отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів, форма якого наведена у додатку 5 до Методичних рекомендацій № 561.

Матеріально відповідальні особи складу не пізніше другого числа місяця, наступного за звітним, складають та подають до бухгалтерії Звіт про надходження і відпуск (використання) лікарських засобів та медичних виробів, форма якого наведена у додатку 6 до Методичних рекомендацій № 561. Цей звіт є підставою для списання використаного кисню.

Метод списання кисню має бути визначений у наказі про облікову політику КНП, і у даному випадку найбільш доречним, на думку автора, буде метод середньозваженої собівартості.

Що ж стосується кисневої станції, то вона самостійно виробляє кисень і передає кисень хворим, а отже з бухгалтерської точки зору відповідає сутності основного засобу, наведеної у п. 4 НП(С)БО 7 «Основні засоби», тож і обліковувати її слід з урахуванням вимог цього нормативного документу, а також Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.2003 № 561 [5] (далі – Методичні рекомендації №561).

Обліковувати кисневу станцію згідно з Інструкцією № 291 слід на субрахунок 104 «Машини та обладнання». Витрати по придбанню такого активу слід накопичувати на субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Перелік витрат, які включають у первісну вартість придбаного об'єкта основних засобів, наведено у п. 8 НП(С)БО 7 «Основні засоби» [3].

Первісна ж вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням об'єкта до стану, в якому він придатний для використання із запланованою метою.

З наступного місяця після введення в експлуатацію кисневої станції, слід розпочати нарахування амортизації за методом, затвердженим у наказі про облікову політику КНП.

Отже, обліковувати кисневу станцію слід за загальними правилами обліку основних засобів на підприємстві.

Також для забезпечення пацієнтів киснем у ЗОЗ може будуватись киснева траса. У цьому випадку всі витрати на її будівництво слід обліковувати на субрахунок 151 «Капітальне будівництво». По закінченню будівництва таку трасу слід оприбуткувати як окремих об'єкт основних засобів на рахунок 10.

Під час обліку кисневої траси слід дотримуватись вимог НП(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендацій № 561.

Актуальним питанням для ЗОЗ, на яких встановлено кисневі станції, що виробляють кисень, є облік цього кисню та калькулювання його собівартості. Якщо у ЗОЗ є киснева станція, яка виробляє кисень для лікування пацієнтів, то по суті ця станція є допоміжним виробництвом у КНП. Допоміжне виробництво – це служба або ділянка, діяльність якої

потрібна для здійснення нормального процесу надання послуг на підприємстві.

Під час обліку витрат допоміжних виробництв можливим є застосування двох варіантів:

1) якщо допоміжне виробництво невелике і його витрати незначні, то їх обліковують у складі загальновиробничих витрат закладу. Тобто на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» щомісяця накопичують, окрім іншого, ще й витрати на утримання кисневої станції. У кінці місяця ці витрати разом з іншими загальновиробничими витратами будуть включені до складу собівартості наданих медичних послуг;

2) якщо допоміжне виробництво виконує значний обсяг робіт і є необхідність у визначенні собівартості цих робіт (або продукції, як виготовляється), то таке виробництво є окремим об'єктом калькулювання. У цьому випадку витрати допоміжного виробництва накопичують на рахунку 23 «Виробництво», потім визначають собівартість такого виробництва та одиниці продукції. Як правило, до рахунку 23 відкривають аналітичний рахунок, наприклад 23.5 «Допоміжне виробництво», на якому протягом місяця групують прямі та непрямі витрати.

Для того, щоб визначити собівартість виробництва кисню, необхідно визначитись із переліком статей обліку витрат та кількісними показниками обсягу виробництва.

У загальному випадку, собівартість продукції (робіт) допоміжного виробництва визначають за скороченою номенклатурою статей:

- паливо та енергія на виробничі цілі;
- матеріали;
- заробітна плата та ЄСВ працівників допоміжного виробництва;
- амортизація обладнання;
- загальновиробничі витрати.

Підприємства самостійно визначають перелік цих статей з урахуванням особливостей технології й організації допоміжних виробництв. Стосовно кисневих станцій, як мінімум під час їх роботи мають здійснюватись такі витрати, як електроенергія, амортизація обладнання, обслуговування обладнання, витрати допоміжних матеріалів тощо. Сума усіх цих витрат за місяць становитиме загальну собівартість випуску кисню. Таким чином, у цьому випадку застосовують простий метод калькулювання собівартості продукції.

Виробництво, яке виробляє та випускає лише один вид продукції, називається простим допоміжним виробництвом. У простому допоміжному виробництві відсутні залишки незавершеного виробництва. Аналітичний облік витрат у такому виробництві ведеться

лише з розбивкою за статтями витрат. Собівартість одиниці виробленої продукції (1 куб. метр кисню) визначається простим розподілом всіх витрат, врахованих за звітний період на кількість випущеної продукції. Кількість кисню, виробленого допоміжним виробництвом та переданого в основне виробництво (для надання медичних послуг пацієнтам), визначається за показаннями лічильників або кількістю відпущених балонів певної ємності.

Якщо лічильники відсутні, то кількість виготовленого кисню слід визначати на основі технічних розрахунків. Кількісні показники виробництва обов'язково фіксують у первинних документах – накладних тощо.

Оскільки таке допоміжне виробництво, як киснева станція, виготовляє лише один вид продукції – кисень, то його собівартість розраховують шляхом ділення загальної суми витрат за період (місяць) на обсяг виробленого за цей же період кисню.

Висновки. З моменту появи в Україні хвороби COVID-19, використання медичного кисню набуло дуже актуального значення, при цьому порядок його обліку у ЗОЗ чітко не врегульований. Враховуючи різні джерела фінансування діяльності ЗОЗ-КНП встановлено, що під час використання придбаного за власні кошти КНП кисню в обліку слід відображати лише витрати, а у випадку використання кисню, отриманого як цільове фінансування або придбаного за кошти цільового фінансування, окрім витрат потрібно одночасно визнавати дохід. Придбаний кисень на підприємство доставляють у тарі, як правило – у балонах. Облік цих балонів буде залежати від того, чи є вони власністю КНП, чи надані у тимчасове користування. І якщо балони є власністю КНП, то обліковувати їх слід на балансі підприємства, обираючи групу активів залежно від їх вартості.

ЗОЗ-КНП мають можливість самостійно виробляти кисень для потреб закладу. Для цього будуть кисневі станції, які обліковують у складі основних засобів підприємства, дотримуючись усіх визначених вимог щодо обліку таких активів. Виробництво кисню з допомогою кисневої станції буде обліковувати у ЗОЗ як допоміжне виробництво, яке залежно від обсягів, може обліковуватись за одним із двох запропонованих варіантів. Визначення собівартості кисню під час виробництва слід здійснювати прямим методом. Дотримання зазначених рекомендації обліку дасть можливість ЗОЗ-КНП формувати точну і об'єктивну інформацію на рахунках бухгалтерського обліку і у формах звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 05.05.2022).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 05.05.2022).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 07.05.2022).
4. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я : наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> (дата звернення: 03.05.2022).
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення: 07.05.2022).

REFERENCES:

1. Instrukcia pro zastosuvannya Planu rahunkiv bukhhalterskoho obliku aktiviv, capital, zobovyazan i hospodarskih operacij pidpriemstv i orhanizacij: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 № 291. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (accessed 05 May 2022).
2. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 20.10.1999 № 246. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (accessed 05 May 2022).
3. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 № 92. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (accessed 07 May 2022).
4. Metodichni recomendacii vedennya obliku likarskih zasobiv ta medichnih vyrobiv u zakladah ohorony zdorovya: nakaz Ministerstva ohorony zdorovya Ukrainy vid 09.09.2014 № 635. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> (accessed 03 May 2022).
5. Metodichni recomendacii z bukhhalterskoho obliku osnovnih zasobiv: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.09.2003 № 561. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (accessed 07 May 2022).