

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.1

DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/2-104-5>

Кирик В. І.

Західноукраїнський національний університет

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-3852-8779>

ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПЛАТНИХ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ: УКРАЇНСЬКИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

В результаті проведеного дослідження ідентифіковано специфіку та засади нормативного регулювання питань обліку і калькулювання в комунальних неприбуткових підприємствах – закладах охорони здоров'я, яка полягає у комбінованому використанні приписів для державного сектору та виробничих суб'єктів господарювання. Доведено наявність потреби у вирішенні проблеми чіткої ідентифікації суб'єктної відповідальності при затвердженні підходів до калькулювання. Критично проаналізовано основні підходи до методів калькулювання у зарубіжних країнах й обґрунтовано перспективні напрями проведення досліджень для реалізації завдання вибору максимально придатного методу, який може успішно застосовуватися в українській практиці.

Ключові слова: заклад охорони здоров'я, неприбуткове комунальне підприємство, облік, витрати, калькулювання, модель, метод, зарубіжний досвід.

Постановка проблеми. Розвиток системи надання якісних медичних послуг в умовах воєнного стану та в повоєнний період потребує особливої уваги. На надання таких послуг витрачаються значні бюджетні кошти, які постійно перебувають у дефіциті. Реформування сучасної медицини, спрямоване на підвищення ефективності діяльності суб'єктів охорони здоров'я торкнулося як організаційно-правових форм господарювання, так і багатьох інших питань, зокрема обліку й калькулювання. Різноманіття організаційно-правових форм суб'єктів у сфері охорони здоров'я тісно пов'язане з використанням різних форм обліку та звітності, які кардинально відрізняються. Але формування такої структури охорони здоров'я в Україні загалом було та є спрямоване на підвищення ефективності діяльності її суб'єктів і забезпечення надання якісних послуг.

Найбільш численними суб'єктами в сучасних умовах є комунальні неприбуткові підприємства – заклади охорони здоров'я, які функціонують за рахунок комбінованого фінансового забезпечення – цільових коштів з бюджетів (державного й місцевих – на виконання програм) і інших коштів, що є ключовим моментом фінансового управління. Своєю чергою, це визначає специфіку організації та практики бухгалтерського обліку, зокрема щодо витрат і калькулювання.

Будучи центральною ланкою управлінських впливів витрати виступають не тільки основою ціноутворення на платні послуги. Їхній ефективний облік забезпечує прозорість фінансової діяльності та раціональне використання ресурсів. При цьому існуюча методологія обліку витрат і калькулювання в комунальних неприбуткових підприємствах – медичних закладах (КНП) має певні недоліки й потребує відповідної адаптації до нових умов фінансування. Розв'язання проблемних питань облікового відображення витрат і калькулювання платних послуг тісно пов'язане з забезпеченням ефективності та результативності господарювання в цій сфері загалом. Окрім того, воно тісно корелює з таким глобальним процесом як забезпечення здоров'я нації, подоланням викликів і загроз у цій сфері, що виникли через нестабільність ситуації в країні.

Зважаючи на таку виключну важливість охорони здоров'я та діяльності її суб'єктів, на державному рівні реалізовано в результаті реформування нові підходи, пов'язані з забезпеченням державою виконання власних конституційних гарантій. Однак попри законодавчі зміни й запровадження механізму реалізації Програми медичних гарантій, сучасні комунальні неприбуткові підприємства в сфері охорони здоров'я стикаються з труднощами при визначенні засадничих регламентів, принципів і порядку визначення реальної собівартості медичних послуг, включенні до неї частки загальноновиробничих витрат, а також обґрунтуванні тарифів для населення щодо платних послуг.

Наявність різних підходів до калькулювання, труднощі в питаннях врахування витрат, різні джерела їх фінансування, проблеми з комп'ютеризацією обліково-аналітичних процесів (варто акцентувати увагу на потребі в застосуванні різних видів аналізу, в тому числі, зокрема й управлінського) суттєво ускладнюють ефективне управління та планування. Тому існує гостра потреба в удосконаленні підходів до обліку витрат і калькулювання медичних послуг у медичних закладах, зокрема комунальних, відповідно до українських сучасних реалій та з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В наукових дослідженнях українських вчених проблематика калькулювання та обліку платних медичних послуг репрезентована достатньо широко. При цьому акцент здебільшого робиться на суб'єктах державного сектору. Серед науковців, які проводили дослідження у цьому напрямі слід назвати, таких як Василюк М. М., Зорій Н. М., Костирко Р. О., Лубенченко О. Е., Мачуга Н.З., Рура І. В., Сисюк С. В., Шульга С. В., Шуляк О. І. та інші.

У більш ранніх періодах, які припадають на зародження платних медичних послуг, цю проблематику детально вивчали Шуляк О. І. [1], Мачуга Н. З. [2] та інші науковці. Загалом вчені ідентифікували не тільки облікові проблеми, що виникають, але й чітко окреслили напрями і шляхи їх вирішення та запропонували обґрунтовані підходи до вибору методів обліку, методики

калькулювання й розподілу непрямих витрат, включення нових їх статей для забезпечення ефективності, окупності наданих послуг і їх високої якості.

У більш пізні періоди, зокрема після затвердження облікових стандартів у державному секторі та виникнення альтернатив, питання обліку витрат і калькулювання стало актуальною частиною наукових дискусій.

Зокрема, у свій час вчені Сисюк С. В. та Зорій Н. М. у своєму дослідженні деталізували процес і підхід до визначення вартості платних медичних послуг і висвітлили проблеми й особливості їх облікового забезпечення, акцентувавши увагу на специфіці складу витрат і можливостях їх оптимізації. Здобутком вчених слід вважати «Запропонований розподіл витрат за статтями калькуляції, що відповідає складовим планової собівартості медичних послуг, і вирішує такий важливий аспект, як показники ефективності ... діяльності державних медичних закладів» [3, с. 185].

Пура І. В., продовжуючи такого роду дослідження, акцентує увагу на особливостях організації та методики медичних послуг і робить акцент на рахунковому їх відображенні та механізмах обліку витрат й калькулювання в державних медичних закладах [4, с. 124].

Лубенченко О. Е., Костирко Р. О., Шульга С. В., Василюк М. М. включили його у своє наукове пошукування, пов'язане з формуванням облікової політики в закладах охорони здоров'я. Вони ідентифікували його в частині уточнення положень облікової політики витрат, «у зв'язку з показниками, що характеризують результати діяльності медичних закладів ... і обґрунтування, ... що вплив окремих елементів облікової політики на фінансові показники проявляється ... зокрема й через методи оцінки витрат» [5, с. 172–173]. В цьому контексті автори обґрунтували доцільність уточнення облікової політики в частині загальновиробничих витрат і витрат на збут.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проведений аналіз загалом свідчить, що в українській науковій літературі та публікаціях проблематиці удосконалення обліку та калькулювання медичних послуг приділяється не достатньо багато уваги, особливо щодо їх надання КНП. Більшість досліджень, як свідчить критичний огляд доступних джерел, зосереджуються на проблематиці реформування галузі охорони здоров'я, аналізі ефективності медичних закладів і обліку витрат та калькулювання медичних послуг в бюджетних установах. Трансформаційні й реформувальні заходи в охороні здоров'я, своєю чергою, які відбулися в останні роки, вимагають більш конкретних і деталізованих уточнень до облікового відображення (в тому числі, документального) та методики калькулювання. Окрім того є потреба у вирішенні теоретичних питань, пов'язаних з наданням медичних послуг, і врахуванням сучасних реалій їх оплати.

Метою статті є критичний аналіз чинних методів обліку витрат і калькулювання медичних послуг, які застосовуються в практиці КНП і вироблення й обґрунтування рекомендацій з їх удосконалення з урахування національної специфіки та позитивного зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу. КНП медичні заклади відрізняються, як відомо, від бюджетних установ формою власності. Але окрім цього, можна стверджувати, що вона визначила ключові засади обліку та калькулювання. Ці засади достатньо

специфічні, що пов'язано з підходом своєрідного автоматичного поєднання регульовальних положень і організаційного статусу такого роду суб'єктів господарювання. З точки зору нормативно правового регулювання КНП ведуть облік за Планом рахунків виробничих суб'єктів і відповідних стандартів (тобто не як у держсекторі). Але, одночасно ці медичні заклади керуються низкою приписів, які використовуються державному секторі. Тобто специфіка обліку витрат в КНП пов'язана зі статусом неприбутковості і джерелами фінансування (рис. 1).

Своєю чергою, облік витрат в КНП тісно пов'язаний з процесом калькулювання платних медичних послуг. Оскільки ці суб'єкти не є бюджетними установами, то можуть використовувати методи калькулювання, що використовуються суб'єктами виробничої сфери, зокрема попроцесний, позаомовний та нормативний.

З точки зору галузі перший доцільний, зокрема, щодо лабораторних досліджень, другий – у випадку цілком індивідуальних замовлень, зокрема оперативного втручання, третій – загалом в усіх випадках. Безумовно, що кожен з методів має власні переваги та недоліки, які має для себе ідентифікувати керівництво медичним закладом й зробити свій висновок.

Логічно було б використати при цьому метод SWOD-аналізу, який дозволяє обґрунтовувати більш точні висновки. Слід зауважити, що ситуація з платними послугами в КНП вимагає більш чіткої регламентації для усунення невирішених питань як в частині теоретичних положень, так і щодо методик калькулювання.

Щодо останнього варто зауважити, що максимально спрощеному варіанті його, а вірніше обчислення собівартості медичної послуги ($CB_{МП}$), можна репрезентувати такою формулою:

$$CB_{МП} = B_{пр} + ЧЗГВ_p + A_p \quad (1)$$

де $B_{пр}$ – прямі витрати; $ЧЗГВ_p$ – частка загальногосподарських витрат; A_p – амортизація.

Специфіка такого підходу полягає в тому, що КНП як неприбуткові суб'єкти не можуть отримувати прибуток, тож не закладають у собівартість відсоток рентабельності. Попри це, вони можуть встановлювати тариф, який окрім усіх витрат передбачає також потрібний фінансовий резерв. Це дозволяє певним чином вирішувати питання оновлення обладнання, оскільки в умовах нестабільності та інфляції покривати вартість новочасного обладнання лише за рахунок амортизації, практично неможливо.

Інше питання, яке частково вирішувалося завдяки Постанові КМУ №1138 [6] (яка встановлювала граничні тарифи на окремі послуги – втрата чинності з 01.01.2025 р.), якими можуть бути обсяги фінансового резерву, що включається до тарифу на платні медичні послуги.

Наразі це та низка інших важливих питань продовжують бути актуальними, навіть попри затвердження нової Постанови № 781. Не вдаючись до деталізації усіх внесених змін, встановлених Постановою №781, зауважимо лише, що заклади охорони здоров'я наразі мають право самостійно затверджувати ціни на платні послуги, які надаються фізичним і юридичним особам [7].

У фаховій літературі з цього приводу є низка публікацій, які присвячені новим змінам і специфіці надання таких послуг. Зокрема, цим питанням присвячені статті Худякової А. [8; 9], яка детально



Рис. 1. Особливості обліку витрат КНП – закладу охорони здоров'я

Примітка: А – відділення, лабораторії, амбулаторії, операційні та ін.; Б – заробітна плата, нарахування на зарплату, медикаменти, амортизація та ін.

Джерело: побудовано автором

досліджує практичні аспекти умов надання платних послуг і їх калькулювання. Проте це питання також є достатньо хитким у тому контексті, що, до прикладу, місцеве самоуправління (міські, сільські, селищні ради) є для КНП органами управління. Тож з точки зору логіки ієрархічної організації, повноваження щодо затвердження тарифів на медичні послуги мали б належати саме місцевій владі. Для уникнення непорозумінь вищезазначена авторка пропонує це питання не тільки прописати в статуті та відповідному Положенні, а й гармонійно поєднати рішення щодо тарифів з рішеннями органу місцевого самоврядування, у віданні якого знаходиться медичний заклад.

Повертаючись до питання калькулювання, яке, як свідчить українська теорія й практика, недостатньо чітко врегульоване, варто звернути увагу на зарубіжний досвід. Він може стати важливою корисною основою удосконалення української практики калькулювання та формування зрозумілої його системи, яка відповідає міжнародним підходам.

Характерною рисою калькулювання медичних послуг в розвинених зарубіжних країнах, які свідчать критичний аналіз доступних інтернет джерел, є застосування базових тарифів (BR_i), що визначаються на основі фактичних рівнів витрат (в тому числі середніх за кілька останніх років) і коригуючого коефіцієнта, який зазвичай встановлений за територіальною ознакою. При цьому існують різні підходи до розрахунку базового тарифу.

Найпоширенішими з них є: розрахунок на основі витрат (собівартісний); метод порівняльного аналізу; нормативний; переговорний (узгоджений).

У першому випадку базовий тариф обчислюється шляхом врахування постійних (C_{fixed}), змінних ($C_{variable}$), непрямих ($C_{indirect}$) витрат і кількості наданих послуг (пролікованих хворих) ($T_{procedures}$):

$$BR_i = \frac{\sum (C_{fixed} + C_{variable} + C_{indirect})}{T_{procedures}} \quad (2)$$

Такий підхід, зокрема, використовується в Німеччині та має назву система G-DRG (DRG). При цьому у склад постійних витрат входять витрати на оренду, обладнання, опалення, освітлення, заробітну плату персоналу [10]. До змінних витрат включають витрати на медикаменти, матеріали, харчування, а непрямі витрати охоплюють адміністративні витрати та витрати на утримання інфраструктури. Слід також зазначити, що встановлення базових тарифів на медичні послуги залежить від методики фінансування.

Аналізована система – це система класифікації пацієнтів, яка здійснюється клінічно відтворюваним способом і враховує співвідношення між характером та кількістю випадків захворювань, пролікованих у лікарні та необхідними ресурсами, які використані для цього. Іншими словами, ця система здійснює опис випадку захворювання пацієнта та сумує всі необхідні для лікування ресурси [10; 11, с. 306; 12]. З іншого боку, DRG – це система ціноутворення для стаціонарних хворих, у випадку

застосування якої, ціна послуги залежить від того, до якої діагностичної групи відноситься пацієнт, виходячи з діагнозу, віку та низки інших критеріїв.

Метод порівняльного аналізу, який застосовується у Великій Британії [13, с. 33–37], за своєю сутністю належить до категорії середніх величин. Базова ставка в цьому випадку у формалізованому вигляді репрезентується у вигляді частки:

$$BR_i = \frac{\sum_{i=1}^n CH_i}{n}, \quad (3)$$

де CH_i – витрати i -тої лікарні; n – кількість лікарень.

Тобто за цієї системи базова ставка визначається на основі аналізу середніх витрат або регіональних показників.

В Канаді застосовують для ідентифікації базової ставки нормативний підхід [14], сутність якого полягає у використанні нормативів витрат (на медперсонал, обладнання, послуги) і їх коригування певним коефіцієнтом, котрий враховує інфляцію, регіональні відмінності, складність процедур:

$$BR_i = (CS_m + CE_m + CA_m) \cdot K_k, \quad (4)$$

де CS_m , CE_m , CA_m – відповідно (стандарт): середня заробітна плата лікаря, середня вартість обладнання, середні адміністративні витрати; K_k – коригуючий коефіцієнт.

Так звана канадська капіталізаційна модель, яка передбачає застосування нормативного методу встановлення базового тарифу, вирізняється врахуванням специфічних умов, притаманних різним провінціям.

Ще одним поширеним методом обчислення базового тарифу є підхід, за якого відбувається узгодження тарифів шляхом проведення переговорів між урядовими, страховими та медичними інституціями. Формалізовано він виглядає так:

$$BR_i = R_r \cdot (1 + M_{suppl}), \quad (5)$$

де R_r – рекомендована ставка; M_{suppl} – маржа поставачальника, яка встановлюється відповідно до домовленості (договором) лікарні зі страховиком.

В кожній з досліджених країн є відповідні офіційні інституції, які надають рекомендації щодо методики і техніки калькулювання медичних послуг, і діяльність яких у цьому контексті зазвичай репрезентується на офіційних сайтах. Зокрема

в Німеччині – це Інститут системи оплати праці лікарень (*переклад наш*) (InEK – Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus), який, власне, відповідає за систему G-DRG (German Diagnosis-Related Groups) та її застосування для калькулювання медичних послуг у лікарнях. Інститут у доступній формі подає на своєму сайті методичні рекомендації та інші інструкційно-довідкові матеріали, відповіді на актуальні питання, а також різного роду публікації за названою тематикою.

У Великій Британії такою інституцією є Національна служба охорони здоров'я (National Health Service (NHS) England), на офіційному сайті якої публікується Національна тарифна система оплати, котра містить методики і рекомендації щодо розрахунку вартості медичних послуг. Відповідний інститут під назвою Канадський інститут медичної інформації (Canadian Institute for Health Information – CIHI) має Канада. На сайті інституту подаються такі ресурси як «Кошторисник витрат на пацієнта» (Patient Cost Estimator) та інші інструменти калькулювання вартості медичних послуг.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, у розвинених зарубіжних країнах застосовуються різноманітні підходи до встановлення тарифів на медичні послуги. Для Німеччини характерний G-DRG-метод (підхід), при якому тарифи розраховуються на основі собівартості та базового коефіцієнта. У Великій Британії NHS та HRG, відповідно до яких базові тарифи визначаються через середнє значення витрат у лікарнях. Канада використовує капіталізаційну модель та відповідний їй нормативний метод, а у США – тарифиформуються шляхом переговорів між страховими компаніями та лікарнями. Проведене дослідження основних підходів, які використовуються у розвинених країнах для калькулювання медичних послуг, свідчить про наявність альтернативних методик в цих питаннях. Кожен з підходів має власні переваги та недоліки, які в перспективі доцільно детально дослідити, зокрема шляхом проведення SWOT-аналізу для обґрунтування максимально придатного методу, який може успішно застосовуватися в українській практиці. Окрім цього перспективним напрямом наукових пошукувань є вивчення передової практики застосування штучного інтелекту для цілей калькулювання медичних послуг, а також інших сучасних інструментів.

Список використаних джерел:

1. Шуляк О. І. Облік витрат і калькулювання послуг медичних установ (на прикладі державних медичних закладів м. Києва): дис... канд. екон. наук: 08.06.04 ; Київський національний економічний ун-т. Київ, 2000. 237 с.
2. Мачуга Н. З. Облік і контроль госпрозрахункової діяльності в державних медичних закладах : проблеми методики та організації (на прикладі лікувальних закладів України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Львів : Львівський національний ун-т ім. Івана Франка, 2001. 19 с.
3. Сисюк С. В., Зорій Н. М. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 2 (6). С. 181–186.
4. Рура І. В. Особливості організації і методики обліку медичних послуг у бюджетних установах. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2013. Випуск 22. С. 123–127.
5. Лубенченко О. Е., Костирко Р. О., Шульга С. В., Василюк М. М. Формування облікової політики закладів охорони здоров'я в новітніх умовах їх реформування. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. № 5 (40). С. 167–177.
6. Перелік платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих навчальних закладах: Постанова Кабінету міністрів України від 17.09.1996 р. № 1138 (зі змінами й доповненнями).
7. Деякі питання надання послуг з медичного обслуговування населення за плату від юридичних і фізичних осіб: Постанова Кабінету міністрів України від 05.07.2024 р. № 781.
8. Худякова А. Платні медичні послуги по новому: аналіз Постанови № 781. *Медична справа*. 2025. URL: <https://medplatforma.com.ua/article/1596-platn-medichn-poslugi-yak-sformuvati-vartst>
9. Худякова А. Платні послуги по-новому: відповіді на найпоширеніші запитання. Частина 1. *Управління закладом охорони здоров'я: консультативно-довідкове видання*. 2024. № 11. С. 21–26.

10. Hopfe M., Stucki G., Bickenbach J.E., Proding B. Accounting for What Matters to Patients in the G-DRG System: A Stakeholder's Perspective on Integrating Functioning Information. *Health Serv Insights*. 2018. No. 11. DOI: <https://doi.org/10.1177/1178632918796776>
11. Шевченко М. В. Система діагностично-споріднених груп: перспективи запровадження в Україні. *Вісник проблем біології і медицини*. 2015. Вип 2. Том 1 (118). С. 306–312.
12. Davis E., Blackmer N. What Are Diagnostic-Related Groups (DRG)? Verywell Health. 2024. URL: <https://www.verywellhealth.com/drg-101-what-is-a-drg-how-does-it-work-3916755>
13. Boscolo R., Callea G., Ciani O., Tarricone R. Measuring Value in Health Care: A Comparative Analysis of Value-based Frameworks. *Clinical Therapeutics*. 2020. Volume 42, Issue 1. P. 34–43. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.clinthera.2019.11.017>
14. Souris S. A comparison between alternative primary care physician payment models: A systematic review and policy analysis (Master's thesis, University of Calgary, Calgary, Canada). 2020. URL: <http://hdl.handle.net/1880/112587>

References:

1. Shuliak O. I. (2000) *Oblik vytrat i kalkuliuvannia posluh medychnykh ustanov (na prykladi derzhavnykh medychnykh zakladiv m. Kyieva)* [Accounting of costs and calculation of services of medical institutions (on the example of state medical institutions of Kyiv)] [PhD Thesis], Kyiv: Kyiv National Economic University.
2. Machuha N. Z. (2001) *Oblik i kontrol hosprozrakhunkovoi diialnosti v derzhavnykh medychnykh zakladakh : problemy metodyky ta orhanizatsii (na prykladi likuvalnykh zakladiv Ukrainy)* [Accounting and control of self-financing activities in state medical institutions: problems of methodology and organization (on the example of medical institutions in Ukraine)] (PhD Thesis), Lviv: Lviv National University named after Ivan Franko.
3. Sysiuk S. V., Zorii N. M. (2010) Vyznachennia vartosti platnykh medychnykh posluh ta yikh oblikove zabezpechennia [Problems of the cost specification of paid medical services and their support in accounting]. *Bulletin of Zaporizhzhia National University*, no. 2 (6), pp. 181–186.
4. Rura I. V. (2013) Osoblyvosti orhanizatsii i metodyky obliku medychnykh posluh u biudzhethnykh ustanovakh [Peculiarities of organization and methodology of accounting for medical services in budgetary institutions]. *Scientific Notes of Ostroh Academy National University*, Is. 22, pp. 123–127.
5. Lubchenko O. E., Kostyrko R. O., Shulha S. V., Vasyliuk M. M. (2021) Formuvannia oblikovoi polityky zakladiv okhorony zdorovia v novitnikh umovakh yikh reformuvannia [Forming the accounting policy of health care institutions in the new conditions of their reforms]. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, no. 5 (40), pp. 167–177.
6. The Cabinet of Ministers of Ukraine (1996) *Perelik platnykh posluh, yaki nadaiutsia v derzhavnykh i komunalnykh zakladakh okhorony zdorovia ta vyshchykh navchalnykh zakladakh* [List of paid services provided in state and communal health care institutions and higher education institutions]. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 17, 1996 No. 1138 (with amendments and supplements).
7. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2024) *Deiaki pytannia nadannia posluh z medychnoho obsluhovuvannia naseleennia za platu vid yurydychnykh i fizychnykh osib* [Some issues of providing medical services to the population for a fee from legal entities and individuals]. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 05.07.2024 No. 781.
8. Khudiakova A. (2025) Platni medychni posluhy po novomu: analiz Postanovy №781 [Paid medical services in a new way: analysis of Resolution No. 781]. *Medical Affairs*. Available at: <https://medplatforma.com.ua/article/1596-platn-medichn-poslugi-yak-sformuvati-vartst>
9. Khudiakova A. (2024) Platni posluhy po novomu: vidpovid na naiposhyrenishi zapytannia. Chastyna 1 [Paid services in a new way: answers to the most common questions. Part 1]. *Management of a health care institution: a consulting and reference edition*, no. 11, pp. 21–26.
10. Hopfe M., Stucki G., Bickenbach J.E., Proding B. (2018) Accounting for What Matters to Patients in the G-DRG System: A Stakeholder's Perspective on Integrating Functioning Information. *Health Serv Insights*. no. 11. DOI: <https://doi.org/10.1177/1178632918796776>
11. Shevchenko M. V. (2015) Systema diahnostychno-sporidnennykh hrup: perspektyvy zaprovadzhennia v Ukraini [Diagnosis-Related Group (DRG): Prospects Introduction to Ukraine]. *Bulletin of Problems of Biology and Medicine*, iss. 2, vol. 1 (118), pp. 306–312.
12. Davis E., Blackmer N. (2024) What Are Diagnostic-Related Groups (DRG)? Verywell Health. Available at: <https://www.verywellhealth.com/drg-101-what-is-a-drg-how-does-it-work-3916755>
13. Boscolo R., Callea G., Ciani O., Tarricone R. (2020) Measuring Value in Health Care: A Comparative Analysis of Value-based Frameworks. *Clinical Therapeutics*, Vol. 42, Issue 1, pp. 34–43. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.clinthera.2019.11.017>
14. Souris S. (2020) A comparison between alternative primary care physician payment models: A systematic review and policy analysis (Master's thesis, University of Calgary, Calgary, Canada). Available at: <http://hdl.handle.net/1880/112587>

Kyryk Vasyly

West Ukrainian National University

COST ACCOUNTING AND PRICING OF PAID MEDICAL SERVICES: UKRAINIAN AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

Summary

The reform of modern healthcare, aimed at increasing the efficiency of healthcare entities, has affected not only the organizational and legal forms of management but also numerous other aspects, including cost accounting and pricing. As a central element of managerial influence, costs serve not only as the basis for pricing paid medical services but also as a crucial factor in ensuring financial transparency and the rational use of resources. However, the existing methodology for cost accounting and pricing in municipal non-profit enterprises – healthcare institutions (MNEs) – has certain shortcomings and requires appropriate adaptation to the new financing conditions. The aim of the article is to conduct a critical analysis of the existing methods of cost accounting and medical service pricing applied in MNEs, as well as to develop and substantiate recommendations for their improvement, taking into account national specifics and best international practices. The study's methodological framework includes a critical analysis of various authors' along with an assessment and generalization of the existing needs and opportunities for further development and improvement perspectives on cost accounting and pricing in healthcare institutions. The schematic illustration and generalization method were applied to identify the specific features of cost accounting and pricing in MNEs. Additionally, analysis, observation, synthesis, and formalization were used to explore the existing practices of base rate calculation in developed countries. The study identified the challenges faced

by healthcare institutions in Ukraine when calculating the cost of services. The specifics and principles of regulatory frameworks governing cost accounting and pricing in municipal non-profit healthcare institutions were examined, revealing the combined application of regulations for the public sector and business. The regulatory aspects of medical service tariff setting were reviewed, emphasizing the need for clear identification of responsibility in tariff approval. The primary pricing methodologies used in developed countries were critically analyzed, and the institutional entities authorized to develop and publish pricing methodologies and other instructional materials were identified. The study substantiated promising research directions to facilitate the selection of the most suitable pricing method for implementation in Ukrainian healthcare practice.

Keywords: healthcare institution, municipal non-profit enterprise, accounting, costs, pricing, model, method, international experience.