

Харківський національний університет імені В.Н.Каразіна

Економічний факультет

Кафедра економіки та менеджменту

Кваліфікаційна робота магістра

на тему: «СИСТЕМА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В МЕДИЧНОМУ
ЗАКЛАДІ»

Виконала: студентка 2 курсу, групи ЕНз-21

Спеціальності 073 «Менеджмент»
Освітньо-професійної програми
«Менеджмент організацій»

_____ Ольга МОТОРА

Керівник наукової роботи:
кандидат економічних наук,
доцент

_____ Ганна ЗАДНЄПРОВСЬКА

Рецензент:
кандидат економічних наук, доцент
проректор з науково-дослідної роботи
Харківського гуманітарного університету
«Народна українська академія»

_____ Ольга ІВАНОВА

Харків – 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Факультет _____ економічний _____
 Кафедра _____ економіки та менеджменту _____
 Освітньо-кваліфікаційний рівень _____ магістр _____
 Спеціальність _____ 073 «Менеджмент» _____
 Освітньо-професійна програма _____ «Менеджмент організацій» _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

_____ Ганна ДОРОШЕНКО
 (підпис) (ініціали, прізвище)

« 12 » грудня 2023 року

З А В Д А Н Н Я НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА

_____ Мотори Ольги Сергіївни
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «Система управлінського обліку в медичному закладі»
 керівник роботи Заднепровська Ганна Ігорівна, кандидат економічних наук, до-
цент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом вищого навчального закладу 20.10.2023 року №2101-5/3021

2. Строк подання студентом роботи « 12 » грудня 2023 р.

3. Перелік питань, які потрібно розробити: класифікувати чинники генези еко-
номічного розвитку, які впливають на концептуально-методологічний зміст
управлінського обліку внаслідок впливу зовнішнього середовища; розробити
проект впровадження СУО в організації охорони здоров'я; дати економіко-
правову характеристику аналізованої організації охорони здоров'я; зобразити
проект поетапної розробки та впровадження СУО в медичній організації; розро-
бити та впровадити систему бюджетування як елемента методики побудови
СУО в Р.Ц.К.М..

4. План роботи

№ з/п	Назва етапів роботи
1	Розробка та узгодження плану кваліфікаційної роботи магістра, ознайомлення з літературними джерелами за темою.
2	Робота над теоретичним розділом.
3	Доопрацювання першого розділу згідно з рекомендаціями наукового керівника. Написання другого розділу кваліфікаційної роботи.
4	Доопрацювання другого розділу згідно з рекомендаціями наукового керівника. Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи.
5	Доопрацювання третього розділу згідно з рекомендаціями наукового керівника. Написання вступу, висновків кваліфікаційної роботи магістра; оформлення списку використаних джерел.
6	Доопрацювання кваліфікаційної роботи згідно з рекомендаціями наукового керівника, подання до рецензування.
7	Подання роботи на кафедру.

5. Дата видачі завдання « 30 » вересня 2023 р.

Здобувач вищої освіти

_____ Ольга МОТОРА
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи

_____ Ганна ЗАДНЄПРОВСЬКА
(підпис) (прізвище та ініціали)

Гарант освітньої програми

_____ Ганна ДОРОШЕНКО
(підпис) (прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ КРИЗОВИХ ЯВИЩ В ЕКОНОМІЦІ	8
1.1. Генезис розвитку управлінського обліку як самостійної науки	8
1.2. Управлінський облік за умов кризових явищ в економіці як система	22
РОЗДІЛ 2. ТЕНДЕНЦІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	27
2.1. Апаратне забезпечення функціоналу СУО	27
2.2. Економіко-правова характеристика організації охорони здоров'я	32
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	40
3.1. Проект поетапної розробки та впровадження СУО в медичній організації	40
3.2. Впровадження системи бюджетування як елемента методики побудови СУО в Р.Ц.К.М.	54
ВИСНОВКИ	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	69
ДОДАТКИ	74

ВСТУП

Загострення глобальних проблем сучасної економіки, обумовлених дефіцитним характером ресурсів, депресивними та стагнаційними процесами, складністю екологічної обстановки та ін., визначають суттєві трансформації управлінських функцій служб та ролі облікової діяльності у системі сучасного менеджменту. Нестабільність зовнішнього середовища, волатильність попиту, інфляція, зміна курсів валют, підвищення ставок за кредитами та позиками, що не залежать від економічного суб'єкта макроекономічні процеси, що підвищують ризики підтримки його стійкості та фінансової стабільності навіть в умовах рентабельної діяльності та високої платоспроможності.

У кризових умовах модель поведінки економічних суб'єктів припускає тривале функціонування в умовах падіння ринків, принципово але що відрізняється від діяльності при сталому розвитку чи економічному зростанні, на що останні десятиліття орієнтувалася обліково-економічна думка. У той же час циклічність економічного розвитку, що зумовлює кризові процеси як базова закономірність функціонування соціально-економічних систем, визначає вектор уваги до чинників зовнішнього середовища, що є основним носієм нестабільності в глобальних економічних процесах, вимагає проведення їх перманентного моніторингу, однак демонструє неготовність економічних суб'єктів до функціонування в умовах депресивності та стагнації.

У цих умовах особливу важливість набувають дослідження в області дослідження впливу чинників довкілля на характер функціонування економічного суб'єкта та механізм прийняття рішень. Очевидно, що в умовах кризи, сталого розвитку чи економічного зростання соціально-економічної системи принципи та інструменти управління підприємницькими структурами будуть відрізнятися, що визначає необхідність розвитку методології управлінського обліку в умовах нестабільного зовнішнього середовища.

Зазначені обставини зумовлюють протиріччя між розробленістю та успішним застосуванням ефективних технологій та інструментів управлінського обліку, з одного боку, та недостатністю їх змісту для використання в умовах кризових процесів в економіці суб'єктів господарювання, з іншого.

Визнаючи значимість існуючих розробок в досліджуваній області і не заперечуючи їх переваг для теорії та практики управлінського обліку, слідує відзначити, що проблема формування концептуального змісту управлінського обліку під впливом чиннику зовнішнього середовища не знайшла широкого відображення в працях сучасних авторів і не підкріплена системними теоретико-методологічними розробками. Результати ретроспективного аналізу показали, що недостатньо дослідженими залишаються питання методологічної підтримки антикризової моделі управлінського обліку, формування його категоріального апарату.

Предметом дослідження є комплекс теоретико-методологічних, організаційно-методичних та практичних проблем управлінського обліку.

Об'єктом дослідження є СУО Регіонального центру клінічної медицини (далі Р.Ц.К.М.).

Мета кваліфікаційної роботи магістра полягає в розробці теоретичних положень та практичних рекомендацій в області постановки та впровадження СУО в медичній організації.

Досягнення зазначеної мети зумовило постановку та вирішення наступних основних завдань:

- класифікувати чинники генези економічного розвитку, які впливають на концептуально-методологічний зміст управлінського обліку внаслідок впливу зовнішнього середовища;
- розробити проект впровадження СУО в організації охорони здоров'я: дати економіко-правову характеристику аналізованої організації охорони здоров'я;

- зобразити проект поетапної розробки та впровадження СУО в медичній організації;
- розробити та впровадити систему бюджетування як елемента методики побудови СУО в Р.Ц.К.М..

Апробація результатів роботи відображена у статті СХІІ Міжнародної наукової конференції «Актуальні наукові дослідження у сучасному світі».

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ КРИЗОВИХ ЯВИЩ В ЕКОНОМІЦІ

1.1. Генезис розвитку управлінського обліку як самостійної науки

В даний час методологічний базис управлінського обліку перебуває у стадії первинного становлення, у цьому зв'язку головним підходом для його самоідентифікації є системно-хронологічний або історико-еволюційний підхід.

У зв'язку з цим нами пропонується порядок історико-еволюційного аналізу розвитку управлінського обліку та його самоідентифікації як самостійної науки, з 9 основних блоків, послідовна реалізація яких дозволяє ідентифікувати чинники розвитку управлінського обліку як відносно самостійного облікового напрямку (рис 1.1).

Розроблена послідовність дій дозволяє ідентифікувати ключові чинники становлення та розвитку управлінського обліку, виявити основні напрямки його вдосконалення та відповідність існуючого інструментарію вимог сучасного бізнес-середовища.

Ретроспективний погляд на еволюцію управлінської думки показує, що протягом усього процесу розвитку економіки механізми управління економічними суб'єктами так чи інакше видозмінювалися та удосконалювалися відповідно до змін зовнішнього макроекономічного середовища та певного ступеня вплинули на характер, інтенсивність, тривалість та інші іманентні риси тієї чи іншої стадії життєвого циклу макросистеми.

Управлінський облік через абсолютну свободу від регулятивного впливу та необов'язковості використання окремих методологічних прийомів, властивих фінансовому та податковому обліку, більшою мірою реагує на зміни параметрів зовнішньої кон'юнктури, а його інструментарій є більш гнучким та маневреним

для того, щоб адаптуватися до трансформаційних процесів, що відбуваються на макрорівні.

У цьому контексті одним з основних завдань на даному етапі дослідження є ідентифікація, аналіз, інтерпретація та оцінка передумов, умов та чинниківних аспектів виникнення та розвитку управлінського обліку, а також трансформації його інструментарію в умовах прояву кризових ситуацій у економіці.

Сучасні дослідники приділяють велику увагу питанням розвитку управлінського обліку. При цьому окремі чинники, що впливають на формування іманентного управлінському обліку інструментарію, залишаються недостатньо дослідженими. На наш погляд, більш детального вивчення та концептуально-методологічного обґрунтування вимагають питання: трансформації механізмів прийняття управлінських рішень, впливу циклічних процесів на інструментарій управлінського обліку, модифікації елементів його методології, типології моделей управлінського обліку під впливом умов макро- і мікросередовища і ін..

Дотримуючись розробленої методики історико-еволюційного аналізу розвитку управлінського обліку, на наступному етапі необхідно розглянути основні каталізатори трансформаційних процесів у межах його генези, що надали найбільший вплив на становлення прийомів та способів, відмінних від тих, які застосовувалися в системі бухгалтерського фінансового обліку.

Проведений історико-логічний аналіз генези управлінського обліку у працях вітчизняних вчених дозволив ідентифікувати основні еволюційні передумови виділення управлінського обліку у самостійний напрямок обліково-аналітичної роботи, що є (через використання єдиної інформаційної бази та використання схожого інструментарію) незалежним напрямом обліково аналітичної роботи.



Рисунок 1.1. – Етапи історико-еволюційного аналізу розвитку управлінського обліку і його самоідентифікація самостійної науки. Джерело: складено автором

Результати дослідження також показали, що спектр думок щодо етапів розвитку управлінського обліку досить широкий, причому дискусійні ними залишаються питання:

- виділення часових кордонів історичних періодів того чи іншого етапу розвитку управлінського обліку;
- угруповання подій, що розглядаються за ідентифікованими етапами, є опосередкованим свідченням про встановленні методи управлінського обліку;
- інтерпретації управлінського обліку як самостійної науки;
- виділення та подальшої диференціації ключових чинників, які сприяли розвитку методології управлінського обліку з різних історичних періодів;
- ідентифікації чинників, що свідчать про зародження, розвиток, трансформацію або згасання елементів управлінського обліку;
- порівняння чинників зародження управлінського обліку, контролінгу, стратегічного обліку, стратегічного аналізу в еволюційному аспекті та ін..

Очевидно, що виділені авторами етапи розвитку управлінського обліку мають деякий ступінь умовності і, перш за все, покликані систематизувати основні передумови для зародження іманентного управлінського навчання інструментарію відповідно до логіки ретроспективних подій в деяких тимчасових рамках.

Питання вивчення чинників, що вплинули на розвиток методології обліку, займають важливе місце у дослідженні концептуальних основ управлінського обліку, оскільки його ідентифікація як самостійного спрямування науки все ще ставиться під сумнів.

Зрештою з розвитком відповідних методичних підходів та виробленням концептуально-теоретичного базису окремі напрямки обліково-аналітичного за-

безпечення, що виникли як реакція у відповідь на трансформаційні процеси в економіці, згодом стали самостійними інструментами та системами знань як в науці, так і в корпоративному середовищі.

Аналіз еволюційних чинників, в історичній ретроспективі визначив що поділ єдиної системи обліку на цілу множину підсистем, деякі з яких сьогодні зараховуються до самостійних напрямків обліково-економічної думки, показав, що іманентні ознаки, що вплинули на дроблення та подальшу спеціалізацію облікових моделей, достатньо латентні і «розмиті», причому в різних історичних періодах їх вплив був нерівномірним.

Проведене на цьому етапі дослідження дозволило виявити такі детермінанти та закономірності еволюційних процесів управлінського обліку:

1. Відповідальні дослідники основну увагу приділяють еволюції чинників концептуального та методичного становлення системи управлінського обліку, які свідчать про правомірність виділення даного напрямлення в самостійну систему наукових знань і сприяють розширенню його інструментарію.

У той же час зовнішні (макроекономічні) чинники, які визначають розвиток економічної науки в цілому, актуалізують різні концепції наукової думки тих чи інших економічних поглядів, характерних для різних історичних періодів, щодо еволюції облікових теорій часто ігноруються чи вивчаються фрагментарно. На наш погляд, зовнішні (макроекономічні) чинники не тільки з'явилися однією з причин зародження управлінського обліку, але й надалі надавали суттєвий вплив на трансформацію його методології.

2. Трансформація інструментів і методичних підходів у системі управлінського обліку розглядається авторами тільки щодо зміни внутрішніх корпоративних завдань керування. При цьому концепція циклічного розвитку економіки практично не використовується при вивченні методології управлінського обліку.

У той же час у системі контролінгу, стратегічного обліку та стратегічного менеджменту стан зовнішнього середовища, і в тому числі кризові процеси економіки, є одним з об'єктів обліку та моніторингу. Крім того, у стратегічному аналізі, на відміну від управлінського обліку, зовнішнє та внутрішнє середовище фірми не розмежовуються, а розглядаються у взаємозв'язку один з одним. Це утворює єдине інформаційне середовище для прийняття рішень. На наш погляд, демаркація функцій моніторингу стану зовнішнього та внутрішнього середовища між різними напрямками обліку та аналізу грає негативну, стримуючу роль у розвиток облікової методології.

3. Справедливою є думка, згідно з якою у певний момент облікова інформація перестала задовольняти вимоги системи менеджменту з огляду ускладнення технологічних процесів. Більш важливою причиною даних трансформацій була зміна управлінських стратегій, обумовлених дефіцитним характером інформації про стан зовнішнього середовища, в умовах гострої конкуренції та нестабільних зовнішніх чинників. Зміни в системі менеджменту впливали на трансформацію інформаційних запитів у рамках облікової функції управління.
4. Умови виникнення управлінського обліку та причини, які вплинули на зміни в його інструментарії, часто ототожнюються. У цьому контексті, як нам здається, наприклад, важливою причиною самоідентифікації управлінського обліку у самостійний напрямок є такий чинник, як збереження комерційної таємниці. Поява акціонерних товариств, зріст промисловості, посилення конкуренції, розвиток транснаціональних компаній – це зовнішні умови, які тільки посилили роль комерційної таємниці в становленні управлінського обліку, але в іншій макроекономічній ситуації вони могли б надати менший вплив на необхідність збереження комерційної таємниці. І це дало б менший ефект для розвитку управлінського обліку.

5. Кризи у світовій економіці, як переломний стан будь-якого процесу, здійснюють все більший вплив на методологію інформаційного забезпечення діяльності підприємницьких структур. Причому чим більш пізній історичний період розвитку управлінської думки розглядається, тим більш виразною є дана закономірність.
6. Третій сектор економіки посилив увагу до стратегічної інформації в протидію технологіям управління операційними бізнес-процесами. При цьому сфера послуг історично менш інтенсивно використовує інструментарій управлінського обліку в порівнянні з виробничою сферою, в якій зародилися методи, властиві суто промислового обліку.

СУО видозмінюється під впливом не тільки природно-еволюційних процесів, а й кризових процесів економіки, які зумовлюють зміну управлінських завдань на мікрорівні. В умовах економічного зростання перед менеджментом економічного суб'єкта стоять одні завдання, у той час як в умовах падаючих ринків у системі управління вирішуються зовсім інші завдання, що вимагає вироблення принципово іншої інформації.

Таким чином, ми встановили логічний взаємозв'язок між розвитком економічних відносин у суспільстві, управлінських технологій у бізнесі і трансформаційними процесами у методології управлінського обліку на всіх історичних етапах його розвитку.

При цьому всі чинники представлені у вигляді перетину ряду ознак (фасет класифікації), головними з яких є три великі групи чинників: чинники обліково-аналітичної етіології, чинники інституційно-економічної етіології, а також інформаційно-технологічні чинники. Характеристика даних фасет (таксономічних груп) представлена у табл. 1.1.

Таблиця 1.1. – Характеристика класифікаційних груп чинників, що вплинули на становлення та розвиток СУО

Класифікаційна група	Іманентні характеристики	Характер впливу на розвиток СУО	Нові явища, здатні змінити облікову методологію
1	2	3	4
1. Чинники обліково-аналітичної етиології	Дані чинники обумовлені змінами управлінських завдань та цілей, які стоять перед системою обліково-аналітичного забезпечення діяльності економічних суб'єктів. Вони є природними в умовах еволюції облікової методології. На дані чинники великий вплив надає наукова та професійна бухгалтерська спільнота.	У процесі історичного розвитку вплив даних чинників призводив до модифікації та вдосконалення діючої системи обліку, контролю, планування та аналізу діяльності економічних суб'єктів за рахунок природних еволюційних «тригерів». Вплив даних чинників зумовив виділення управлінського обліку в самостійну підсистему, сприяло уніфікації та стандартизації облікових процедур, вироблення нових підходів і методів виявлення релевантної інформації. Сила впливу даних чинників у майбутньому високою мірою керована та контролювана.	Вироблення інформації про сталий розвиток, бізнес-модель як новий об'єкт обліку, орієнтація обліку в майбутнє, підвищення його стратегічної складової, подальше розширення об'єктів обліку та ін..

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
2. Чинники інституційно-економічної етиології	Впливають на методологію управлінського обліку ззовні, як відповідна реакція на зміни, що відбуваються в економіці на макрорівні або обумовлені специфічними умовами зовнішнього середовища, як, наприклад, структура економіки, спеціалізація.	Вплив даних чинників з нашої точки зору досліджено фрагментарно. Разом з тим вони не меншою мірою, ніж еволюційні процеси в обліково-аналітичній методології, що впливають на інструментарій облікових систем. Багато з цих процесів є некерованими, тому їх вплив на обліково-аналітичні системи є ненавмисним. Як правило, методологія управлінського обліку підлаштовується під інституційно-економічні зміни у тій чи іншій країні чи світі загалом. Велике значення при цьому мають циклічні процеси в економіці, які все в більшій мірі орієнтують економічні суб'єкти на моніторинг зовнішнього середовища.	Запит зі сторони фахівців на інформацію про порядок створення доданої вартості в компанії, кризових процесів в економіці, інтеграційних та дезінтеграційних процесах в економіці; інституціональних перетвореннях та конкуренції.

Закінчення табл. 1.1

1	2	3	4
3. Інформаційно-технологічні чинники	Це чинники нового часу, пов'язані з розвитком інформаційної спільноти та обчислювальної техніки, яка дозволила не тільки автоматизувати процес отримання та обробки обліково-аналітичної інформації, але і спонукала модернізації виробничих процесів.	Дані чинники істотно прискорили процес прийняття управлінських рішень і підвищили релевантність інформації. За рахунок поліпшення системи обробки та зберігання даних суттєво збільшився прогностичний потенціал сучасної методології управлінського обліку. Також дані чинники спонукали створенню єдиною інформаційно-комунікативної інфраструктури, яка загалом підвищує ефективність обліково-аналітичних процесів.	Розробка нового програмного забезпечення в області управлінського обліку; подальший розвиток хмарних, мережових та інших інформаційних технологій.

Джерело: складено автором

У якості додаткових фасет (класифікаційних ознак) нами також були виділені: керовані, некеровані («потенційні інгібітори»), еволюційно-стійкі, латентні в еволюційному аспекті, генерально-еволюційні, одиничного прояву та національної специфіки. При класифікації чинників ми брали до уваги той факт, що деякі з них згадуються у науковій літературі різних років інтенсивніше, ніж інші, то є більш явними з погляду впливу на становлення облікової методології.

Розкриємо семантичну сутність кожної з груп чинників.

Під керованими чинниками нами розуміються об'єктивні, незалежні чинники. Вони, по суті, визначаються державною політикою в галузі бухгалтерського обліку та звітності, а також впливом професійного та наукового співтовариства. Ступінь впливу на дані чинники визначається практикою обліково-аналітичної роботи, ступенем задоволення користувачів якістю і оперативністю інформації. Управління даними чинниками дозволяє підвищити ефективність облікової роботи, а також релевантність, оперативність, точність та своєчасність інформації для економічних суб'єктів. У частині групи інституційно-економічних чинників суб'єктами впливу на них є відповідні владні інститути (представники законодавчої та виконавчої влади).

Некеровані чинники мають «інгібіторні» властивості, тобто вони уповільнюють процес інфраструктурного та методологічного розвитку бухгалтерського обліку загалом, а в деяких випадках надають негативний вплив на цей процес. Вони є об'єктивними і не завжди піддаються впливу з боку професійної спільноти, владних структур, менеджерів різного рівня та управлінського персоналу, працівників обліково-аналітичних служб. Стримуючий вплив даних чинників може бути лише ослаблено, оскільки деякі з них виникають за природними причинами у процесі еволюції економічних та суспільних відносин. Більшість їх виникає на макро- та мезорівні, впливаючи безпосередньо на діяльність економічного суб'єкта.

Основні чинники еволюції (генерально-еволюційні). Чинники, які забезпечують «рушійну силу» розвитку управлінського обліку як самостійного облікового та наукового спрямування. Вони створюють «пусковий механізм» вироблення нових методів та способів у системі управлінського обліку за рахунок постійного вдосконалення інформаційної бази для прийняття ефективних управлінських рішень. За відсутності даних чинників еволюційний процес не може бути здійснений, тобто вони є генеральними з точки зору зародження СУО.

Еволюційно-стійкі – це ті чинники, які безперервно впливають на розвиток управлінського обліку протягом усього періоду його еволюції. Сила їх впливу в певних обставинах може змінюватися, але при цьому вони будуть визначати специфіку управлінського обліку і в майбутньому.

Латентні в еволюційному аспекті – це чинники, які достатньо важко ідентифікувати у реальному часі; вони можуть бути виявлені, як правило, в історичній ретроспективі, іноді в той час, коли їх вплив на систему становлення методології управлінського обліку не виявляється зовсім. Вплив даних чинників, як правило, проявляється в кількох періодах, при цьому сила впливу може бути достатньо великою.

Чинники одиничного прояву. Маючи флуктуаційну природу, якимось проявившись, надалі не мали істотного впливу на еволюцію управлінського обліку, подальший їх прояв не очевиден.

Чинники національної специфіки – це суто суб'єктивні чинники, які визначаються самобутністю економічних процесів та є головною обліковою моделлю у тій чи іншій країні. Вплив національної специфіки призводить до того, що одні й ті самі події суспільно-економічного життя по різному впливають на систему управлінського обліку.

Розроблена нами класифікація чинників розвитку управлінського обліку розширює теоретичні уявлення щодо історико-еволюційних аспектів станов-

лення його методології, доводить його дієвість та в деяких аспектах еволюційну самостійність. На наш погляд, робота з ідентифікації та вивчення впливу даних чинників зробить процес еволюції управлінського обліку більш прогнозованим і керованим, дозволяючи впливати на внутрішню логіку його розвитку як виду практичної діяльності, створить основу для його подальшої ідентифікації як самостійної науки.

Проведене на даному етапі дослідження підтверджує, що один із структурних компонентів висунутої раніше гіпотези про те, що управлінський облік є самостійним обліковим напрямком, що сформувався під впливом не тільки природно-еволюційних, а й циклічних процесів в економіці.

У роботах сучасних дослідників з проблем історії розвитку СУО даний чинник є недооціненим і вимагає глибшого вивчення.

У сучасній економіці вироблено досить велику кількість базових концепцій, що пояснюють поведінку економічних систем протягом певного періоду. У табл. 1.2 представлена порівняльна характеристика концепцій циклічного розвитку, економічного зростання та сталого розвитку.

Ми у своєму дослідженні дотримуватимемося концепції циклічного розвитку, оскільки вважаємо її найменш вивченою з погляду застосування обліково-аналітичних методів вироблення інформації для прийняття управлінських рішень і що володіє найбільшим потенціалом з точки зору удосконалення сучасних підходів до управління економічними системами.

Таблиця 1.2. – Порівняльна характеристика основних економічних концепцій стосовно цілей дослідження

Концепція	Ідейна фабула	Характер впливу на облікові науки
1	2	3
Концепція циклічного розвитку	Будь-яка система має свій життєвий цикл. Наявність таких визначається рухливістю системи. Циклічний характер розвитку економіки – одна з найважливіших макроекономічних проблем, оскільки вона відбивається на всіх суб'єктах ринкової економіки (держави, підприємницькі структури, домашні господарства).	У справжній час широко досліджувальним є питання обліку та аналізу певних стадій циклу (облік та аналіз банкрутств), у той час як облікове забезпечення діяльності стійких у фінансовому плані економічних суб'єктів, функціонуючих на падаючих ринках вивчений фрагментарно і вимагає суттєвого опрацювання.
Концепція стійкого розвитку	Стійкий розвиток передбачає не лише стабільний приріст прибутку, а й комплексне ставлення до самого процесу розвитку з урахунок збалансованої уваги до фінансових, екологічних та соціальних результатів.	Під впливом концепції стійкого розвитку формуються ідеї складання інтегрованої звітності або звітності про стійкий розвиток, де розвивається система екологічного обліку та аудиту, отримує поширення бережливий управлінський облік.
Концепція економічного зростання	Концепція полягає в забезпеченні стійкого, рівноважного, збалансованого зростання, під яким розуміється стійкий зріст виробництва товарів та послуг на протязі певного періоду часу. Стійкий ріст при цьому розглядається як довготривала тенденція в розвитку економіки.	Більшість існуючих методів та інструментів керованого обліку створювалися в рамках концепції екстенсивного та інтенсивного економічного зростання, коли процес управління спирається на стійкі виробничі можливості і поспоживчі вподобання.

Продовження табл. 1.2

1	2	3
Концепція антикризового менеджменту	Антикризове управління трактується як система специфічних заходів, орієнтована на фінансове оздоровлення фірми, що знаходиться на грані банкрутства за рахунок розробки антикризової стратегії, аналізу фінансового стану, реструктуризації компанії, управління персоналом.	Вироблення обліково-аналітичних інструментів з метою супроводу оздоровчих процедур в системі антикризового управління, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності економічного суб'єкта та зниження неплатоспроможності.

Джерело: складено автором

1.2. Управлінський облік за умов кризових явищ в економіці як система

Теорія управлінського обліку, що склалася до теперішнього часу побудована виходячи з принципу формальної логіки, оскільки не в повній мірі враховує депресивні та стагнаційні явища в економіці при прийнятті управлінських рішень. Складність та неоднорідність завдань, які стоять перед системою менеджменту економічного суб'єкта, детермінують різний характер зв'язків, а також інструментарну та методичну роз'єднаність елементів та моделей управлінського обліку.

Виходячи із припущення про те, що в кризових умовах доцільно застосовувати модифікований варіант моделі управлінського обліку – антикризисний, що володіє іманентним інструментарієм, а також власними принципами, функціями та цілями, на даному етапі необхідно обґрунтувати вихідний теоретичний базис СУО в умовах кризи процесів в економіці (антикризовий управлінський облік, антикризова модель управлінського обліку).

З цією метою ми виробили певну послідовність блоково-структурованих дій, реалізація яких дозволить сформувати з позицій теорії систем сукупність елементів СУО в умовах кризових процесів в економіці:

- на початковому етапі необхідно систематизувати категоріальний апарат управлінського обліку в умовах кризових процесів в економіці, а також визначити його місце в обліковій системі;
- диференціювати структурні компоненти СУО в умовах кризових процесів в економіці, що складаються з уточнених властивостей, цілей, завдань, принципів, функцій, предмета, об'єктів та вимог до проведення;
- виділити інструментарно-методичний блок, що включає сукупність ні-інструментів, прийомів, процедур та способів вироблення інформації, дієвий для реалізації антикризових заходів у системі управлінського обліку, а також встановленню тектологічних кордонів між СУО в умовах кризових процесів в економіці та системою найвищого рівня.

Антикризовий характер заходів управлінського обліку в даній системі фокусується на діагностиці стану зовнішнього середовища з погляду її впливу на ключові бізнес-процеси економічного суб'єкта. Таким чином, СУО в умовах кризових процесів в економіці, будучи відокремленим, самостійним напрямом обліково-аналітичної роботи, базується на застосуванні модифікованого інструментарію, адаптивного до збору, оцінки та інтерпретації інформації про стан зовнішніх економічних процесів в умовах кризи з метою розширення та удосконалювання інструментарно-методичного апарату управлінського обліку.

Проведене дослідження дозволило ідентифікувати ключові елементи, що відображають сутність дефініції, частина з яких представлена на рис. 1.1.

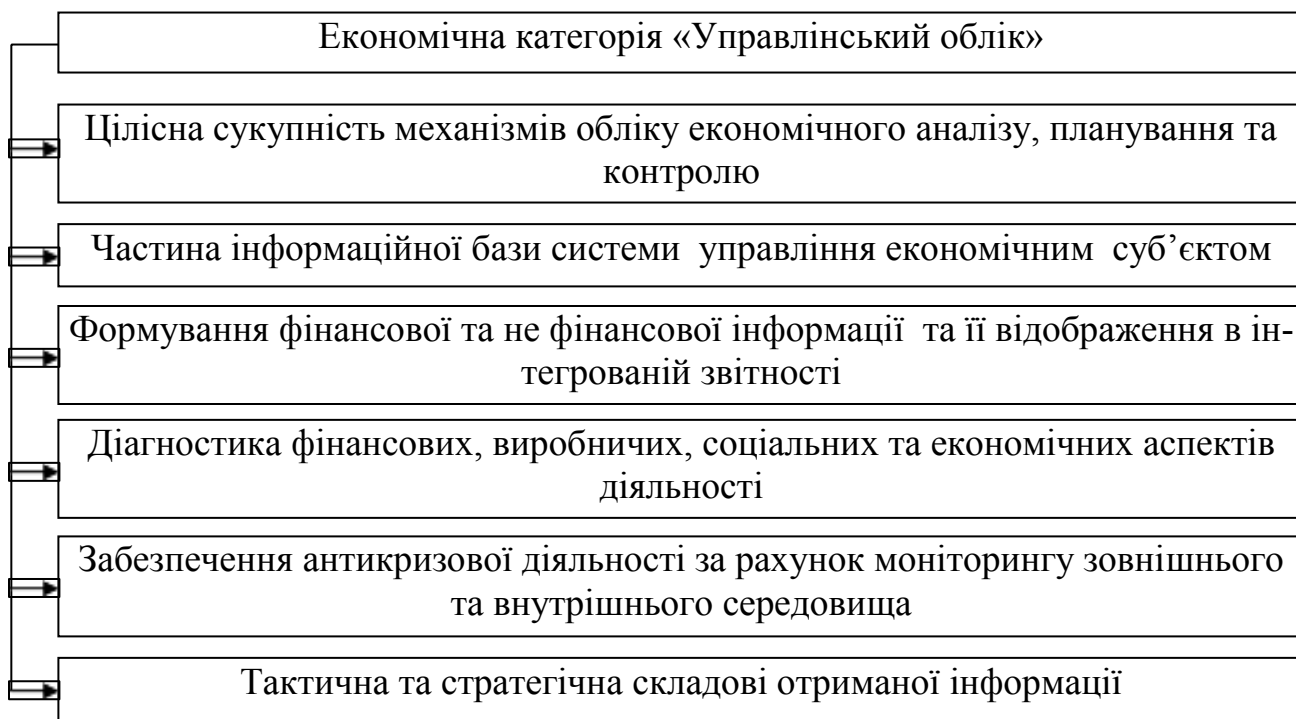


Рисунок 1.1. – Елементи вдосконалення трактування економічної категорії управлінський облік. Джерело: складено автором

Кризові процеси економіки мають такі властивості, безпосередньо що впливають на організацію СУО:

- в залежності від масштабу та характеру кризового явища воно може неоднорідно впливати на різні бізнес-процеси економічного суб'єкта, по-різному відбиваючись на ефективності функціонування того чи іншого об'єкта управлінського обліку;
- конфігурація фактів економічного життя багато в чому визначається періодичністю (циклічністю) тієї чи іншої стадії (фази, етапу) кризово-

- го явища, що, у свою чергу, вимагає адаптації окремих інструментів, прийомів і способів управлінського обліку;
- інтенсивність застосування інструментів управлінського обліку для визначення найбільш важливих рішень визначається також для динамічності зміни економічних параметрів як самого економічного суб'єкта, так і соціально-економічної системи, в якій він функціонує;
 - будь-яка кризова ситуація за своєю природою руйнівна, вона несе в собі комплекс деструктивних явищ і проблем, що вимагають оперативного вирішення. Ця властивість кризової ситуації свідчить про необхідність організації ефективної системи збору та узагальнення внутрішньої та зовнішньої інформації в системі управлінського обліку для прийняття ефективних рішень;
 - в той же час кризова ситуація робить і конструктивний вплив на економічні системи, виводячи із соціального та економічного простору негативні чинники, що стримують її розвиток, а також виявляючи недоліки застосовуваного інструментарію в обліковій системі.

На наш погляд, система антикризового управлінського обліку не може бути повністю незалежною і самостійною у прийнятті рішень з огляду на використання єдиної інформаційної бази, що формується в системі управлінського обліку. У той же час вона має цілий ряд виразних відмінних характеристик. По-перше, дана система має ряд іманентних об'єктів, деякі з яких не властиві класичному управлінському обліку.

Відмінною особливістю СУО в умовах кризових процесів в економіці, на наш погляд, також є те, що вона більшою мірою орієнтована на зовнішню інформацію, ніж класичний управлінський облік. Таким чином, антикризова система є одним з напрямів управлінського обліку поряд з управлінським обліком за бізнес-процесам, управлінським обліком за бізнес-проектам, стратегічним управлінським обліком.

Управлінський облік за умов кризових процесів економіки призваний формувати дефіцитну інформацію про довкілля, ретранслюючи її на зміна внутрішнього середовища. Така система крім інформації фінансового та управлінського обліку значною мірою спирається на інформацію статистичного обліку про макроекономічні показники, але при цьому не є виключно обліком, оскільки виконує ряд не властивих безпосередньо обліку функцій і в цьому контексті є етіологічно ближчою системою менеджменту.

Сукупність даних наукових положень сприяє розвитку теорії управлінського обліку в цілому та характеризує концептуальний зміст його антикризової моделі, використання якого в умовах депресивних процесів в економіці дозволить виробляти релевантну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

РОЗДІЛ 2

ТЕНДЕНЦІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Апаратне забезпечення функціоналу СУО

Апаратне забезпечення функціоналу СУО, інакше кажучи – автоматизація процесів – це заключна стадія впровадження СУО в організації.

Щоб система автоматизації підвищувала ефективність діяльності, була помічником в прийнятті управлінських рішень і здійснювала необхідний контроль, необхідно заздалегідь підготуватися до її застосування: проаналізувати поточний стан обліку, існуючих бізнес-процесів і сформулювати цілі та завдання діяльності компанії.

При цьому слід чітко розуміти, що автоматизація не повинна ускладнювати існуючі бізнес-процеси, наводити до зниження відповідальності конкретних виконавців. Тому програмні продукти, що використовуються, повинні відповідати тим завданням, які стоять перед управлінським обліком в компанії, і підвищувати ефективність управління конкретною компанією.

Програми управлінського обліку орієнтовані на надання зацікавленим особам компанії інформації, необхідної для прийняття ефективних стратегічних рішень. Потрібно заздалегідь визначитися з кругом користувачів управлінської звітності та їх інформаційними потребами.

Етапу автоматизації передуює вибір програмного продукту, який буде відповідати всім вимогам компанії: враховуватиме специфіку її діяльності, матиме необхідний рівень продуктивності та інше.

Автоматизація виконується за наступним алгоритмом:

- налаштування моделі управлінського обліку (створення та заповнення класифікаторів, управлінського плану рахунків, налаштування форм звітності);
- налаштування трансляції первинних фактичних даних;
- налаштування документів для обробки отриманих фактичних даних (наприклад, елімінація внутрішніх оборотів), первинного внесення даних;
- налаштування процесу формування управлінської звітності.

У випадку якщо потрібно доопрацювання бухгалтерського контуру для цілей управлінського контуру, всі роботи з кастомізації повинні бути виконані до запуску системи.

Перед запуском системи в експлуатацію необхідно провести навчання кінцевих користувачів. Навчання повинна проводити проектна група, яка є носієм моделі обліку та розбирається в програмному продукті.

Запуск в досвідчену експлуатацію необхідно виконувати на попередньо підготовленому тестовому прикладі. При цьому в системі проганяється весь процес формування управлінської звітності, і за результатами такого тестування усуваються різні неточності. Запуск системи в промислову експлуатацію проходить вже на реальних даних.

Проаналізуємо найбільш популярні системи в сфері ведення управлінського обліку в організації у табл. 2.1.

При виборі інформаційної системи для автоматизації СУО необхідно, щоб вона відповідала певним вимогам:

- масштаб автоматизованої системи повинен бути порівняним з масштабом автоматизованої організації;

Таблиця 2.1. – Системи автоматизації управлінського обліку

Системи автоматизації	Характеристика
1	2
1С	Надають комплекс рішень для автоматизації бізнес-процесів. Можливість створення єдиного інформаційного простору, заснованого на стандартизації даних оперативного та бухгалтерського обліку, у вигляді єдиної бази даних компанії на основі єдиної інформаційної мережі. Дані інформаційні системи є найбільш популярними на вітчизняному ринку. Причиною популярності є досить широкий функціонал, що охоплює всі основні потреби компаній різних галузей, а також порівняно невисока вартість (у порівнянні з продуктами компанії-конкурента «SAP»). Однак в системі існує велике кількість технічних недоліків, постійне налаштування, переналаштування та коригування яких коштує компаніям досить дорого. До того ж, далеко не всі можливості для бізнес-аналітики вже представлені в системі, однак продукти «1С» можуть бути поєднані зі стороннім програмним забезпеченням, що вимагає додаткових фінансових витрат та залучення консультантів і програмістів компанії-партнерів.
ERP	Системи для комплексної автоматизації великих підприємств. Включають в себе кілька модулів, охоплюючих всі області функціонування організації: управління оперативним та виробничим обліком; бухгалтерський та податковий облік; управління персоналом та розрахунків зарплати; фінансовий облік (бюджетування, казначейство); міжнародний облік (МСФЗ, GAAP та ін.); управління активами. ERP-системи досить універсальні – вони мають широкі можливості для реалізації величезної кількості процесів.
Фінград	Переважно система призначена для використання в невеликих організаціях, як перша і компактна інформаційна система, використання якої стало необхідним у зв'язку з обсягами інформації для обробки та обліку, що збільшилися. Надає достатньо широкі можливості для аналітики і візуалізації даних, можливість інтеграції з базою даних і одночасним доступом кількох працівників до системи. В цілому, це програмне забезпечення є ідеальним вибором для невеликих організацій, що знаходиться в стадії зростання та розвитку.

Продовження табл. 2.1

1	2
SAP	Продукт ведучого німецького розробника програмного забезпечення SAP SE. Є найбільш відомою закордонною системою, представленою на вітчизняному ринку. Система комплексної автоматизації підприємства включає інтеграційну платформу і кілька десятків галузевих рішень. Відрізняються широким функціоналом та надійністю. Бізнес-аналітика, засоби візуалізації даних – вже містяться в пакетах програмних продуктів (SAP Lumira – Ефективна візуалізація бізнес-аналітики (BI) дозволяє оцінювати ризики, підвищувати ефективність, отримувати унікальну інформацію і знаходити нові можливості). Виробник відкрито заявляє про наявність сертифіката Британського інституту стандартів, що підтверджує збереження даних у процесі функціонування інформаційної системи. Слід відзначити, однак, набагато вищу вартість рішень компанії «SAP», що робить їх впровадження економічно доцільним тільки для справді великих компаній. За допомогою інтеграції SAP та 1С можливо створити єдиний інформаційний простір, підвищити якість аналітики та ефективність управління, тим самим знижуючи трудовитрати.
MS Excel	Програмні засоби MS Excel слід розглядати окремо, так як це не є інформаційною системою, а являє собою програму для обробки та аналітики бізнес-даних. Зазначимо, що MS Excel застосовується практично в кожній організації, але як інструмент до роботи з даними. На етапі створення організації, коли число співробітників невелике, а прибуток не дозволяє прийняти рішення про впровадження інформаційної системи, використання Excel доцільно. Має достатній функціонал для формування основних звітів: звіт з доходів та витрат (ОДР, P&L, Profit and Loss, звіт фінансового результату компанії); звіт з руху грошових коштів (ДДС, CF, Cashflow); (БЛ, BS, Balance sheet). Чим більше бізнес, тим складніше підтримувати актуальність обліку у великих пов'язаних таблицях з урахуванням розроблених макросів. Важливим недоліком є неможливість одночасного доступу до роботи програми кількох співробітників, а також створення ролей для розмежування прав доступу до системі. Таким чином, не може бути забезпечена безпека і постійна синхронізація даних.

Джерело: складено автором на основі джерел [15; 17; 23]

- можливість максимально гнучкого та глибокого налаштування програми відповідно до специфіки організації та на етапі початкового налаштування системи та при її подальшій експлуатації, оскільки специфічні властивості і параметри діяльності компанії впливають на формат автоматизації СУО, список завдань для автоматизації суттєво різняться через специфіку бізнесу;
- готовність інформаційно-технічної інфраструктури організації до впровадження системи автоматизації, оскільки вимоги до техніки визначаються масштабами компанії, складністю управлінської і бюджетної моделі та набутим програмним забезпеченням.

Отже, інформаційні системи є основою управлінської діяльності. Для кожною організації стала актуальна проблема комплексної автоматизації. Проаналізувавши популярні програмні продукти для ведення управлінського обліку на підприємстві, можна зробити висновок, що кожен з них може бути обраний як найбільш підходящий для впровадження на підприємстві певного типу і розміру. Інформаційні системи різняться переважно спектром вбудованих можливостей аналітики, рівнем інформаційної безпеки та можливістю одночасного та розмежованого доступу співробітників до системи. У залежності від наявності або відсутності перерахованих можливостей знаходиться й вартість впровадження і підтримки системи.

Таким чином, при правильному виявленні потреб компанії на певному етапі розвитку є можливість обрати відповідну інформаційну систему для цифровізації та автоматизації бізнес-процесів, яка дозволить скоротити витрати і створити конкурентну перевагу. Способи автоматизації управлінського обліку багато в чому залежать від особливостей бізнесу, що склалися традиційно до управління, стратегічних завдань компанії. Однак потрібно розуміти, що управлінський облік – це не мета, а засіб підтримки прийняття рішень. Тому в результаті ведення такого обліку повинні виходити ясні і правдиві фінансово-

економічні показники, ґрунтуючись на яких керівництво підприємства може їм ефективно керувати. І, нарешті, вартість впровадження нових методів управлінського обліку не повинна перевищувати вигод від їх використання.

2.2. Економіко-правова характеристика організації охорони здоров'я

Об'єктом дослідження обрано установу, яка надає медичні послуги. Регіональний центр клінічної медицини (далі Р.Ц.К.М.) – це багатопрофільний підрозділ, в якому ведеться консультативний прийом пацієнтів. Записатись на прийом до лікаря можуть не тільки жителі міста Харкова, Харківської області та інших регіонів України, а також іноземні громадяни, які мають можливість отримання послуг англійською мовою. Головна перевага центру – кадровий склад. У медичному центрі працюють провідні фахівці клінік та співробітники кафедр, у тому числі професора, доктори та кандидати медичних наук. Ще одна перевага центру – широкий спектр діагностичних досліджень Парк медичної техніки включає 128-зрізовий комп'ютерний томограф, магнітно-резонансний томограф, апарати ультразвукової діагностики експертного класу, сучасне обладнання для рентгенологічних та ендоскопічних досліджень та багато чого інше.

Великі можливості біохімічної лабораторії для проведення різних досліджень. Є все необхідне і для відновлювального періоду – працюють фізіотерапевтичний, масажний та процедурний кабінети. Завдяки цьому пацієнти мають можливість оперативно і якісно пройти діагностику і лікування захворювань, а також реабілітацію.

Основна мета створення і функціонування Р.Ц.К.М. полягає в забезпеченні задоволення населення за допомогою надання медичних видів послуг та вилучення прибутку за результатами самостійної господарської діяльності.

Основні завдання Р.Ц.К.М.:

- організація здійснення лікувальних, профілактичних, діагностичних і інших видів діяльності, спрямованих на охорону здоров'я населення;
- організація здійснення заходів, спрямованих на розробку та розвиток удосконалення сфери охорони здоров'я, участі у розробці заходів, спрямованих на попередження і організацію медичної профілактики захворювання населення.

Р.Ц.К.М. представляє собою юридичне обличчя, має самостійний бухгалтерський баланс.

На даному етапі, Р.Ц.К.М. має два джерела касових надходжень – цільові субсидії та доходи від надання установою платних послуг (виконання робіт), адже саме така діяльність приносить прибуток організації. Їх структура і динаміка багато в чому буде визначати можливості формування більш прогресивної інвестиційної політики, бо вона враховує перспективи зростання технічної оснащеності.

Аналіз фінансової діяльності медичного закладу надано заступником Головного лікаря з економічних питань Р.Ц.К.М. в вигляді річного звіту (бухгалтерська звітність надана не була).

У табл. 2.2 представлені основні фінансові результати діяльності Р.Ц.К.М. за 2020-2022 роки.

Аналіз представлених даних дозволяє зробити висновок про позитивну динаміку показників фінансових результатів Р.Ц.К.М.. За останній рік, виторг медичного закладу зріс на 80346 тис. грн., протягом аналізованого періоду спостерігалось значне зростання виручки – на 471920 тис. грн..

Витрати за основними видами діяльності за 2022 рік також зросли, темп зростання становив 106 % чи 68817 тис. грн.. Співвідношення темпу зростання виручки та витрат за основним видам діяльності говорить про збалансоване зростання основних фінансових показників медичного закладу. Прибуток до опо-

даткування формується, головним чином, за рахунок виручки від продажів. Так, в звітному році прибуток до оподаткування збільшився на 9590 тис. грн..

Таблиця 2.2. – Основні фінансові результати діяльності Р.Ц.К.М. за 2020-2022 рр. (тис. грн.)

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Темп зростання 2021/2020 рр., %	Темп зростання 2022/2021 рр., %
1	2	3	4	5	6
Виторг	927463	1319037	1399383	142	106
Витрати за основними видами діяльності	- 971768	- 1093731	- 1162548	113	106
Валова прибуток	-44305	225306	236835	-509	105
Сальдо інших доходів і витрат	-2175	-1663	-3602	76	217
Прибуток (збиток) до оподаткування	-46480	223 643	233233	-481	104
Поточний податок на прибуток		-44729	-46647	-	104
Чистий прибуток (збиток) звітного періоду	-46480	178915	186586	-385	104

Джерело: складено автором

У табл. 2.3 проаналізовано основні техніко-економічні показники Р.Ц.К.М. за 2020-2022 роки.

З даних видно, що необоротні активи за звітний період впали на 150316 тис. грн., що відбувається за рахунок зниження основних коштів медичної організації. Збільшення оборотних активів на 95618 тис. грн. за звітний період, відбувається за рахунок зростання грошових коштів, темп зростання яких у 2022 році становив 108 % щодо 2021 року (що говорить про наявність резерву коштів для покриття будь-яких непередбачених витрат).

Дебіторська заборгованість медичної організації за аналізований період значно знизилася, на 2512 тис. грн., це пов'язано з тим, що покупці медичних послуг скоротили терміни оплати за надані послуги.

Таблиця 2.3. – Основні техніко-економічні показники Р.Ц.К.М. за 2020-2022 рр.

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Темп зростання 2021/2020 рр., %	Темп зростання 2022/2021 рр., %
1	2	3	4	5	6
Необоротні активи, тис. грн.	745034	656709	594718	88	91
Оборотні активи, тис. грн.	188951	202764	284569	107	140
Запаси, тис. грн.	87849	100189	92193	114	92
Грошові засоби, тис. грн.	37972	59045	63630	155	108
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	3022	1863	510	62	27
Короткострокові зобов'язання, тис. грн.	12065	14751	16043	122	109
Довгострокові зобов'язання, тис. грн.	14753	26739	51042	181	191
Власні кошти, тис. грн.	37972	59045	63630	155	108
Виручка у цінах базисного року, тис. грн.	927463	1221331	1177932	132	96
Прибуток від надання платних послуг, тис. грн.	-7780	660847	758634	-	115
Фондовіддача, грн./грн.	1,22	1,81	1,96	148	108
Середньорічне вироблення на одного працівника, тис. грн. / осіб	1 003	1 318	1 297	131	99

Джерело: складено автором

Темп зростання короткострокових зобов'язань у 2022 році знизився порівняно з попереднім роком. Однак в цей ж період відбулося збільшення темпу зростання довгострокових зобов'язань. Це пов'язано із збільшенням тарифів на

комунальні послуги, а також із збільшенням заборгованості за виплати податкових зобов'язань. Темпи зростання продуктивності праці за звітний період склали 131 % та 99 % відповідно.

Далі проведемо аналіз коефіцієнтів ліквідності Р.Ц.К.М. за 2020-2022 рр., дані відобразимо у табл. 2.4.

Таблиця 2.4. – Коефіцієнти ліквідності Р.Ц.К.М. за 2020-2022 рр.

Показники, тис. грн.	Нормативне значення	Значення показника			Зміна показника
		2020 р.	2021 р.	2022 р.	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,26	0,40	0,41	+0,01
Коефіцієнт швидкої (проміжною) ліквідності	>0,9	1,99	1,9	2,21	+0,22
Коефіцієнт поточної ліквідності	>1,5	1,67	1,57	1,77	+0,20
Коефіцієнт загальної ліквідності	>1,0	1,56	1,57	1,61	+0,05

Джерело: складено автором

На підставі даних табл. 2.4 можна, можливо відзначити, що всі коефіцієнти ліквідності медичного центру за весь аналізований період знаходиться в межах норми і навіть вище нормативних значень, що говорить про ефективну діяльність медичного центру.

Далі проведемо аналіз показників ділової активності Р.Ц.К.М., у табл. 2.5 розраховані показники ділової активності медичного центру.

З представлених у табл. 2.5 результатів, видно наступне:

- показник оборотності оборотних коштів – кількість оборотів, скоєних оборотними активами Р.Ц.К.М., впав за аналізований період на 11 днів;
- оборотність дебіторської заборгованості – це ставлення середньої величини дебіторської заборгованості до середньоденної виручки; нор-

мальне значення для галузі охорони здоров'я: 42 і менше днів, кількість оборотів, досконалих дебіторської заборгованості, впало з 2 оборотів у 2020 р. до 1 обороту у 2022;

Таблиця 2.5. – Аналіз ділової активності Р.Ц.К.М. за 2020-2022 рр.

Показник оборотності	Нормативне значення	Значення показника			Зміна показника
		2020 р.	2021 р.	2022 р.	
Оборотність оборотних коштів (Активів)	≤ 121	77	55	66	-11
Оборотність дебіторської заборгованості	≤ 42	2	1	1	-1
Оборотність кредиторської заборгованості	≤ 42	6	6	9	+3
Оборотність запасів	≤ 5	35	28	25	-10
Оборотність активів	≤ 191	120,35	113,42	110,79	-9,56

Джерело: складено автором

— оборотність кредиторської заборгованості – це ставлення середньої величини кредиторської заборгованості до середньоденного виторгу, кількість оборотів, скоєних кредиторською заборгованістю, збільшилося з 6 оборотів у 2020 р. до 9 оборотів у 2022;

— оборотність запасів – показує, скільки раз за аналізований період організація використовувала середній залишок запасів. Цей показник упав на 10 днів – з 35 у 2020 р. до 25 у 2022;

— показник оборотності активів – кількість оборотів, скоєних активами, знизилося на 9,56 днів за аналізований період.

У цілому показники ділової активності Р.Ц.К.М. знаходяться в межах нормованих значень, що свідчить про стабільну ситуації в установі охорони здоров'я. Аналіз фінансової діяльності медичного закладу показав рівномірність і стійкість економічного розвитку. Резервом покращення економічної діяльності

може бути підвищення активності надання платних профілактичних та діагностичних послуг. Однак можливість їх надання у високій мірі залежить від двох чинників: технічна забезпеченість та кваліфікація персоналу.

Отже, Р.Ц.К.М. здійснює медичну допомогу за договорами ДМС та на платній основі, що дозволяє медичній організації проводити свою індивідуальну фінансову політику, яка не залежить від державних надходжень та тарифів.

Попит на платні медичні послуги визначається безліччю чинників, які можна диференціювати за основним сегментам споживачів-пацієнтів (преміум, бізнес та масовий сегмент):

- в преміум-сегменті основна потреба пацієнтів полягає в отриманні якісної та ефективної медичної послуги. Другий найважливіший чинник — це конфіденційність та висока фізична доступність послуг. Третій чинник попиту в цьому сегменті — отримання не тільки лікувальних, але й профілактичних, реабілітаційних та інших супутніх послуг у рамках однієї організації;
- у бізнес-сегменті потреби пацієнтів у платних медичних послугах визначаються кількома іншими чинниками. По перше, якість, доступність та ефективність послуг повинні відповідати їх ціновим параметрам. По-друге, для пацієнтів бізнес-сегменту високо значуща своєчасна профілактика та правильна діагностика захворювань. По-третє, для попиту в бізнес-сегменті важливі і такі параметри як підтверджена висока кваліфікація спеціалістів, а також клієнторієнтованість персоналу;
- в масовому сегменті пацієнти переважно орієнтовані на цінові параметри платних медичних послуг, своєчасність надання таких послуг, доступність послуг вузькою лікувальною спеціалізацією.

Будь-яка сучасна модель ефективного управління базується на різних інформаційних систем. У Державній програмі «Розвитку охорони здоров'я», говориться про необхідність впровадження сучасних інформаційних технологій, які

можуть надати вплив на підвищення якості та доступності медичної допомоги населенню, у поєднанні із зростанням ефективності планування та управління ресурсами системи охорони здоров'я.

Говорячи про сучасні методи управління у сфері охорони здоров'я, бачимо доцільним виділити систему управлінського обліку, що дозволяє комплексно підходити до питання ефективного управління.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1. Проект поетапної розробки та впровадження системи управлінського обліку в медичній організації

Основу системи управлінського обліку (далі СУО) медичної організації повинні скласти збір і аналіз даних, необхідних для прийняття управлінських рішень. СУО Р.Ц.К.М. може бути представлена наступними підсистемами, що враховують галузеву специфіку діяльності організації (рис. 3.1).

Виділені підсистеми та складові СУО медичної організації повинні знайти відображення в управлінській обліковій політиці.

Для забезпечення розробки і впровадження СУО доцільно скласти план-графік щодо впровадження СУО в Р.Ц.К.М. з зазначенням етапів, переліку робіт, термінів виконання та керівників проекту.

Отже, уявимо проект поетапної розробки і впровадження СУО в Медичний центр Р.Ц.К.М. (рис. 3.2).

Далі, розглянемо кожен етап більше детально.

Перший етап – Аналіз потреб, бізнес-вимог, опис існуючої системи управління в Р.Ц.К.М.. На першому етапі розробки та впровадження СУО в медичній організації необхідно сформулювати стратегічну картку медичного центру, в якій будуть позначені стратегії і стратегічні цілі на кожному рівні управління Р.Ц.К.М..

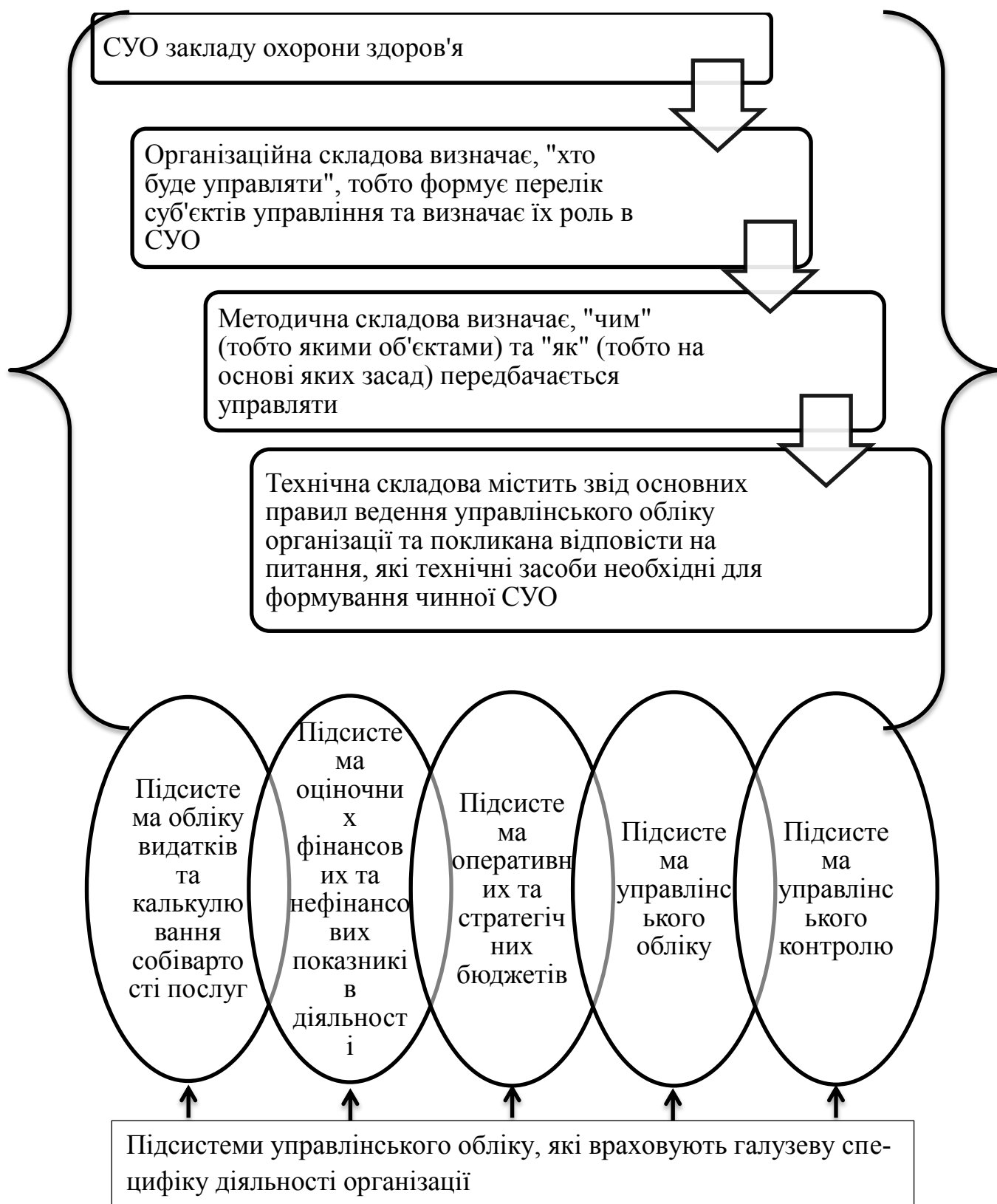


Рисунок 3.1. – Основні підсистеми та складові СУО медичної організації.

Джерело: складено автором



Рисунок 3.2. – Проект поетапної розробки та впровадження СУО в Р.Ц.К.М.. Джерело: складено автором

Також на першому етапі створення СУО необхідно розробити процедури збору, узагальнення, обробки та передачі інформації з дотриманням балансу між інформацією про минуле, сьогодення та майбутнє медичної організації, внутрішньої та зовнішньої інформацією, фінансовими та не фінансовими показниками. Оскільки в умовах інформаційної економіки дані процедури здійснюються з використанням засобів автоматизації, слід вивчити можливі варіанти автоматизації СУО в організації охорони здоров'я.

Обґрунтування створення СУО, необхідні погодження, проведені на початковому етапі, слід оформити у зручній для ознайомлення формі та розіслати персоналу для ознайомлення.

Далі, необхідно розробити план заходів, пов'язаних з постановкою управлінського обліку та його використанням, сформувати спеціальну команду осіб, відповідальну за використання управлінського обліку в медичній організації. Чисельність та професійний склад команди (відділу), необхідний для роботи в створюваній системі управлінського обліку, залежить від масштабності передбачуваних робіт.

Центральним питанням у формуванні СУО має стати побудова бізнес-моделі медичної організації, що є результатом аналізу всіх бізнес-процесів структурних підрозділів. Бізнес-модель медичного закладу – це обрана їм система ресурсів, операційної діяльності, послуг та результатів, спрямована на створення цінності в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періоди. При побудові бізнес-моделі за основу візьмемо організаційну структуру медичної організації. Організаційна структура Р.Ц.К.М. представлена в вигляді документа, який встановлює кількісний та якісний склади підрозділів медичного центру, і схематично відображає порядок взаємодії між ними.

Спочатку для кожного структурного підрозділу слід визначити «входи» – необхідні ресурси, споживані в ході надання медичних послуг, а також «виходи», якими можуть стати послуги в одиницях обсягу медичної допомоги, медичні послуги, закінчений випадок лікування захворювання, включеного в відповідну групу захворювань (у том числі клініко-статистичні групи захворювань).

Одиницями обсягу медичної допомоги є:

- 1-й випадок госпіталізації;
- 1-е звернення в зв'язку з захворюванням;
- 1-й закінчений випадок при оплаті диспансеризації та профілактичних медичних оглядів окремих категорій громадян;
- 1-е відвідування при надання медичної допомоги у невідкладній формі;
- 1-й пацієнто-день лікування.

Далі необхідно виявити обмін потоками матеріальних та інформаційних ресурсів, здійснюваний між підрозділами, оскільки в ряді випадків структурні підрозділи медичної організації взаємопов'язані між собою. Після встановлення інформаційних зв'язків між підрозділами необхідно визначити список функцій, які будуть виконуватися кожним підрозділом.

Всі бізнес-процеси медичної організації (сукупність взаємопов'язаних заходів, спрямованих на створення певної медичної послуги для споживачів) пропонується розділити на три групи:

- основні, які формують центри прибутку;
- допоміжні, є центрами витрат;
- процес управління організацією.

Подібна структуризація дозволить класифікувати всі структурні підрозділи Р.Ц.К.М. на центри витрат та центри прибутку.

Після аналізу існуючої системи обліку ключовим кроком є постановка вимог до майбутньої СУО.

Другий етап – аналіз та формування стратегії компанії, системи цілей і методів їх досягнення.

На другому етапі розробки та впровадження СУО в Р.Ц.К.М., на основі діагностики діючої системи обліку і звітності в медичній організації, поведінкою на першому етапі, слід сформулювати мету та завдання впровадження СУО.

У табл. 3.1 відобразимо основні параметри постановки СУО в Р.Ц.К.М..

Основним параметром впровадження СУО в організації є визначення мети розробки та прийняття управлінського обліку. Формується СУО повинна сприяти прийняттю якісних управлінських рішень і бути відносно недорогою. Для цього необхідно організувати взаємодію між фінансовим та управлінським обліком, а також можливості використовувати максимальну кількість вхідної та вихідної інформації бухгалтерського та оперативного обліку для цілей управ-

лінського обліку. Також дуже важливо визначити коло користувачів інформації управлінського обліку і забезпечити її збереження, оскільки більшість даних управлінського обліку є комерційною таємницею.

Таблиця 3.1. – Параметри постановки СУО

Найменування	Організація в Р.Ц.К.М.
Ціль	Забезпечення керівництва медичного центру і його власників необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, контролю за їх виконанням та оцінкою наслідків їх прийняття
Основні користувачі	Власники, Головний лікар медичного центру, керівники центрів фінансової відповідальності
Валюта обліку	гривні
Методологія управлінського обліку	на міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), зарубіжних національних стандартах (US GAAP), українських правилах (ПБО)
Основні регламентуючі документи	Корпоративні стандарти обліку; план рахунків управлінського обліку; кодифікатори та класифікатори інформації управлінського обліку, статей витрат, центрів відповідальності; графік документообігу
Об'єкти обліку	Центри витрат, центри прибутку
Види врахованих даних	Вартісні, натуральні, якісні показники
Облікові дані	Фактичні і планові
Періодичність звітних даних	Щомісяця і в випадку виникнення необхідності
Відповідальність	Головний лікар медичного центру, керівники ЦФО, вхідні в комітет по управлінському обліку.
Очікуваний результат відвпровадження управлінського обліку	створення системи, забезпечує Рішення цілого комплексу завдань, пов'язаних з управлінням медичним центром і оперативним плануванням. Оптимізувати облік витрат, покращити результати фінансово-господарською діяльності в цілому шляхом збільшення чистою прибутку і прибутковості медичного центру за рахунок зниження собівартості послуг та збільшення річного обсягу продажів.

Джерело: складено автором

Після визначення мети та очікуваного результату слід вивчити можливі підходи до їх реалізації. При цьому доцільно врахувати підходи до організації управлінського обліку, існуючі у вітчизняній та міжнародній практиці.

На вибір підходу до розробки СУО впливають наступні чинники:

- підтримка керівництва медичної організації;
- наявність необхідних ресурсів (людських ресурсів);
- специфіка діяльності медичного закладу (багатопрофільність, наявність амбулаторно-поліклінічного та стаціонарних відділень);
- масштаб діяльності медичної організації (наявність філій, територіальна розподіленість підрозділів);
- наявність та характеристики систем інформаційного забезпечення для цілей управління;
- необхідність об'єднання з іншими інформаційними системами управління.

Третій етап – опис бізнес-процесів компанії.

Аналіз моделей бізнес-процесів в медичній організації допомагає зрозуміти, як влаштована робота медичного закладу, дозволяє зафіксувати порядок її виконання. Бізнес модель будь-якої організації повинна відповідати ряду критеріїв, і головний з них у тому, що вся стратегія діяльності організації повинна бути орієнтована на перспективні вимоги клієнта. Одним з основних напрямів стратегічного розвитку установ охорони здоров'я є вдосконалення ключових бізнес-процесів. Конкурентоспроможність медичних організацій залежить від їх здібності оцінити своє реальне становище на ринку, за рахунок аналізу об'єктивних та суб'єктивних характеристик своїх послуг, вивчення поведінки конкурентів і споживачів, а також можливості своїх ключових бізнес-процесів адаптуватися в умовах зовнішнього середовища, яке постійно змінюється, і уподобань цільової аудиторії, використовуючи наявні ресурси.

Четвертий етап – формування вимог до організаційної структури компанії, фінансової структури. На даному етапі постановки СУО в Р.Ц.К.М. слід провести діагностику і вдосконалення організаційної структури медичної організації. Постанова СУО починається з затвердження організаційної структури медичного закладу, так як саме на її основі будується надалі фінансова структура всього медичного центру.

На момент початку робіт організаційна структура Р.Ц.К.М. повинна бути перевірена, затверджена та зафіксована з тим, щоб в наступному будь-які невраховані моменти не зажадали змін, які, в свою чергу, можуть привести до суттєвою переробки проведеної роботи.

Для затвердження організаційної структури Р.Ц.К.М. необхідно:

- уточнити поточний стан організаційної структури;
- підготувати організаційну схему, що відображає стан організаційної структури підприємства;
- підписати організаційну схему керівником, щоб надалі використовувати перевірений та затверджений документ.

Оскільки організаційна структура Р.Ц.К.М. не вимагає доопрацювання, то пропонуємо використовувати її, вже затверджену і відпрацьовану структуру, однак необхідно скласти ієрархічний список, який повністю повинен відображати всі рівні підпорядкованості та вкладеності елементів організаційної структури. Даний перелік представляє собою «Класифікатор (довідник) організаційних ланок».

На основі організаційної структури медичного центру розробляється фінансова структура – з організаційних підрозділів формуються центри фінансової відповідальності (ЦФВ) і будується модель фінансової структури.

П'ятий етап – розробка управлінської моделі медичного центру.

Далі пропонується визначити інструментарій управлінського обліку, що відноситься до кожної підсистеми управлінського обліку.

Якщо в першу чергу необхідно підвищити ефективність управління витратами, то спочатку повинна розроблятися і впроваджуватися підсистема обліку витрат і калькулювання собівартості послуг. При цьому визначаються об'єкт обліку витрат, об'єкт калькулювання, способи класифікації і угруповання доходів і витрат, способи розподілу непрямих витрат, методи розподілу накладних витрат, методи калькулювання собівартості медичної послуги, закінченого випадку лікування захворювання, вибираються науково обґрунтовані бази розподілу накладних витрат і так далі з урахуванням специфіки діяльності медичного закладу. І тільки потім, після рішення першочергових завдань, доцільно приступати до розробки та впровадження системи ключових фінансових та нефінансових показників діяльності на різних рівнях управління, інших підсистем СУО.

Кожен елемент СУО також може впроваджуватися поетапно. Наприклад, спочатку розробляється та впроваджується система оперативного бюджетування, потім – стратегічного планування. Формуючи підсистему бюджетування діяльності медичної організації, слід ухвалити рішення у відносинах:

- типів формованих бюджетів: функціональний бюджет або проектний, гнучкий чи жорсткий бюджет, прирістний чи «з нуля», перехідний чи постатейний і тому подібне;
- складу і структури системи бюджетів;
- форми та виду контролю за виконанням бюджету: контроль з прямим зв'язком або контроль із зворотнім зв'язком, самоконтроль, соціальний контроль або адміністративний контроль та тому подібне;
- методики аналізу відхилень;
- організації бюджетування.

Розробка системи бюджетування визначається трьома основними чинниками: вимогами, пред'явленими зі сторони керівництва підприємства;

специфікою господарської діяльності підприємства; структурою управління підприємства. Керівництво підприємства саме встановлює вимоги до складу і періодичності складання бюджетів в залежності від інформаційних потреб. Зазвичай бюджети складаються за найбільш значущими показниками діяльності підприємства.

Зазначимо, що на етапі розробки та облікової політики для цілей управлінського обліку для медичної організації, доцільно закріпити в обліковій політиці цілей управлінського обліку обрані до застосування в медичній організації методики обліку фінансових та нефінансових показників діяльності, бюджетування, аналізу та контролю. Якщо медична установа не використовує типових інструментів управлінського обліку, описаних у відповідних стандартах управлінського обліку, необхідно в обліковій політиці для цілей управлінського обліку детальніше описати застосовувані методики обліку, бюджетування, аналізу та контролю. З метою забезпечення сумісності даних управлінського обліку необхідно застосовувати облікову політику послідовно з року в рік.

Шостий етап – розробка положень та стандартів управлінського обліку, облікової політики, системи контролю. СУО має постійно вдосконалюватись з урахуванням зміни інформаційних потреб менеджменту медичної організації, появи нових сучасних інструментів управлінського обліку.

Облікову політику управлінського обліку можна визначити так: це опис методів і механізмів обліку витрат, що використовуються фірмою собівартість реалізованої продукції фірми (робіт, послуг), за допомогою яких компанія складає звіти, націлені на допомогу керівництву в прийнятті ефективних управлінських рішень.

У складі управлінської облікової політики виділяють три частини: методичну, яка передбачає визначення методичних основ СУО в медичній організації, технічну – розкриваючу прийоми, використовувані структурними

підрозділами облікового процесу, та організаційну – що відображає особливості побудови облікового процесу у медичному закладі. Концептуальні елементи облікової політики Р.Ц.К.М. для цілей управлінського обліку представлені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2. – Структура облікової політики Р.Ц.К.М. для цілей управлінського обліку

№	Розділ	Наповнення
1.	Організаційний	1. Нормативне забезпечення управлінського обліку. 2. Формування загальної термінології. 3. Визначення осіб, відповідальних за ведення управлінського обліку. 4. Визначення організаційної структури служб, ведучих управлінський облік. 5. Виділення центрів відповідальності. 6. Внутрішні стандарти діяльності. 7. Кодування інформації СУО.
2.	Технічний	1. Взаємозв'язок фінансового і управлінського обліку. 2. Технологія обробки облікової інформації. 3. Робочий план рахунків. 4. Класифікатори СУО. 5. Графік документообігу. 6. Форми обліку і звітності, порядок їх надання.
3.	Методичний	1. Критерії віднесення об'єктів до оборотних та необоротних. 2. Методи оцінки активів та зобов'язань. 3. Методи нарахування амортизації. 4. Класифікація і структура витрат в цілях управлінського обліку. 5. Склад прямих і непрямих витрат, методи розподілу непрямих видатків. 6. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості послуг. 7. Показники оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності.

Джерело: складено автором

При впровадженні СУО в медичній організації необхідно вирішити, яким чином буде організовано ведення управлінського обліку.

У Р.Ц.К.М. пропонуємо створення комітету з управлінського обліку з керівників підрозділів, які координуватимуть свою діяльність із економічним відділом. На нашу думку, створення комітету з управлінського обліку з керівників центрів фінансової відповідальності є одним з головних чинників, що впливають на організацію управлінського обліку в медичній організації.

Якщо веденням управлінського обліку займатиметься лише бухгалтерія, то керівники центрів відповідальності не будуть залучені до його процесів, а також не будуть зацікавлені у досягненні його цілей. Тільки безпосередньо беручи участь у роботі комітету, приймаючи бюджети та аналізуючи внутрішню звітність, керівники ЦФВ повною мірою усвідомлюють міру своєю відповідальності за фінансові результати діяльності медичної організації. До структурного підрозділу, на який буде покладено обов'язок ведення управлінського обліку, повинні пред'являтися наступні вимоги: достатня забезпеченість інформацією; методологічна підготовленість; професійна компетентність.

Основними організаційними документами, визначальними відповідальність, обов'язки співробітників Р.Ц.К.М. з ведення управлінського обліку, є:

- становище про організаційну структуру медичної організації;
- положення про центри фінансової відповідальності медичної організації;
- посадові інструкції конкретних працівників, відповідальних за ведення управлінського обліку у медичній організації;
- опис бізнес-процесів, які відбивають терміни, послідовність і відповідальність за формування реєстрів управлінського обліку і форм звітності;
- система мотивації співробітників.

Далі, доцільно оформити структуру стандарту організації управлінського обліку в Р.Ц.К.М. (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. – Структура стандарту організації управлінського обліку в Р.Ц.К.М.

Найменування розділу	Зміст розділу
Передмова	Вказуються відомості про стандарт: хто є розробником стандарту, яким наказом і якого органу він затверджено, розроблений стандарт вперше або переглянуто
Область застосування	Визначається область застосування стандарту, його мета і завдання, взаємозв'язок з іншими стандартами
Терміни та визначення	Даються терміни і їх визначення, які використовуються в стандарті
Основи організації СУО	Вказуються основні принципи, на дотриманні яких будується СУО. Визначаються функції, за допомогою яких діє дана система. Встановлюються основні елементи СУО, які необхідні для її повноцінного функціонування
Організація СУО в медичній установі	Виділяються етапи організації СУО в медичному закладі. Дається опис змісту кожного етапу

Джерело: складено автором

Затвердження подібного стандарту, що описує можливі підходи до організації СУО в медичному закладі, надасть методологічну допомогу, і як слідство, покращиться обліково-аналітичне забезпечення діяльності медичної організації, підвищиться її ефективність і результативність.

Сьомий етап – підготовка технічного завдання на автоматизацію СУО.

На цьому етапі необхідно сформулювати технічне завдання на автоматизацію СУО. Основне завдання технічного завдання – визначити та прописати вимоги до автоматизованої СУО. Вимоги повинні відповідати трьом критеріям: зрозумілість, конкретність і тестованість. Необхідно підкреслити, що на даному етапі поки що не важливо, на якій платформі будуть реалізовуватися

дані вимоги. З іншого боку, якщо йдеться про впровадження СУО на основі вже певного програмного продукту, то такий зв'язок може бути, але тільки на рівні екранних форм, форм звітів тощо.

Наступним кроком буде вибір програмного продукту, який максимально відповідає вимогам системи або вимагає мінімальних доробок. Після вибору програмного продукту, автоматизувати управлінський облік на базі обраного програмного продукту.

Восьмий етап – тестування і експлуатація системи.

Після постановки СУО в медичній організації, в Р.Ц.К.М. можуть розраховувати на такі покращення діяльності:

- підвищення маржинального прибутку. Достовірні звіти про реальну прибутковість кожного виду послуг дають можливість переформувати асортиментну та цінову політику. Це може бути досягнуто завдяки перегляду бази розподілу непрямих витрат, в результаті якого ті послуги, які підприємство вважало потенційно найбільш прибутковими, а насправді можуть опинитися менш прибутковими або навіть збитковими;
- зниження собівартості. Досягається за рахунок бюджетування витрат і контролю над ними. Бюджетування дозволяє деякі витрати знизити чи виключити зовсім;
- робота ефективної системи, що забезпечує вирішення цілого комплексу завдань, пов'язаних з управлінням медичним центром і оперативним плануванням;
- оптимізація обліку витрат, покращення результатів фінансово-господарської діяльності в цілому шляхом збільшення чистого прибутку та прибутковості медичного центру за рахунок зниження собівартості послуг та збільшення річного обсягу продажів;

- структурні зміни внаслідок впровадження СУО керівництво може побачити реальні витрати на зміст окремого підрозділу;
- ефективну систему мотивації співробітників. Досягається за рахунок виконання бюджету продажу послуг, у якому кожен працівник має конкретний план робіт з деталізацією рівня клієнтів.

Таким чином, впровадження СУО дозволяє не тільки проводити ефективний аналіз господарської діяльності підприємства, але й сприяє підвищенню основних показників діяльності.

Зазначимо, що в Р.Ц.К.М. при формуванні бюджетів до цих пір використовуються застарілі принципи кошторисного планування, що ґрунтуються на застарілих нормах. Для того щоб уникнути помилок, була розроблена методика бюджетування для Р.Ц.К.М., представлена далі.

3.2. Впровадження системи бюджетування як елемента методики побудови СУО в Р.Ц.К.М.

Бюджетування представляє собою елемент методики побудови СУО, яка використовується для обґрунтування прийнятих управлінських рішень, складання планів та оцінки їх виконання з наступним коригуванням як самих планів, так і поставлених стратегічних цілей. Система бюджетування дозволяє ставити як оперативні, так й стратегічні цілі і завдання і контролювати їхнє виконання. Система бюджетування, що розробляється Р.Ц.К.М. буде спрямована на покращення фінансово-господарської діяльності медичного центру, підвищення його фінансової стійкості та платоспроможності.

Безпосередній розробці бюджетів передусє цілий ряд організаційних етапів, представлених на рис. 3.3.

На перших етапах впровадження системи бюджетування у медичній організації необхідно використовувати лише деякі елементи, поступово

ускладнюючи систему при успішному завершенні попередніх стадій. Пропонуємо розробити та рекомендувати до впровадження в Р.Ц.К.М. механізм постановки системи бюджетування в медичній організації, що складається з взаємопов'язаних послідовних кроків.

Перший етап впровадження системи бюджетування в Р.Ц.К.М. не будемо розглядати детально, оскільки він ідентичний першому етапу розробки та впровадження СУО у медичній організації, що було розглянуто раніше. Метою першого етапу постановки бюджетного управління на підприємстві були уточнення цілей діяльності підприємства, що знайшло відображення в наступних організаційних змінах: формулювання місії підприємства; встановлення фінансових цілей підприємства; вироблення стратегії Р.Ц.К.М..

На другому етапі постановки системи бюджетування у медичному центрі були здійснено діагностику і вдосконалення організаційної структури Р.Ц.К.М., що було здійснено раніше, при розробці та впровадженні СУО в медичній організації.

Потім необхідно сформувати фінансову структуру Р.Ц.К.М., розподіливши фінансову відповідальність між організаційними ланками і закріпивши її за конкретними посадами (працівниками). Для цього в медичному центрі були здійснено наступні організаційні зміни: виділення центрів фінансової відповідальності; призначення керівників центрів фінансової відповідальності; встановлення системи оплати, передбачуваною матеріальне стимулювання за дотримання бюджетних показників.



Рисунок 3.3. – Етапи впровадження системи бюджетування в Р.Ц.К.М.. Джерело: складено автором

В основі розробленої методики бюджетування лежать наступні підходи:

1. Кожен центр фінансової відповідальності (ЦФВ) має доходи, які покривають їх основні витрати (витрати, безпосередньо пов'язані з лікувальним процесом), накладні витрати лікарні (витрати утворюються у зв'язку з організацією, обслуговуванням і управлінням лікарнею), і формують «прибуток» медичного центру загалом. Доходи ЦФВ формуються за рахунок коштів ДМС, позабюджетних коштів. Основні витрати ЦФВ складаються із витрат на медикаменти, обладнання, обслуговування обладнання, м'який інвентар, зарплату персоналу, навчання, підвищення кваліфікації персоналу, канцтовари, зв'язок, відрядження, витрати. Різниця між доходами і витратами всіх ЦФВ становить маржинальний дохід Р.Ц.К.М.. Накладні витрати медичної організації покривають зміст підрозділів управління і забезпечення діяльності медичного центру і зміст «планово-збиткових» ЦФВ. «Прибуток» медичної організації утворюється в результаті віднімання накладних витрат медичного центру з його маржинального прибутку. З «прибутки» формуються централізовані фонди медичної організації: преміальний, фонд розвитку медичного центру і резервний фонд.
2. Фонд розвитку медичного центру (ФРМЦ) формується для придбання нового обладнання, медичних технологій, проведення капітального ремонту і іншого. Для обґрунтування виділення коштів із ФРМЦ кожне ЦФВ оформляє бізнес-план, в якому обґрунтовує збільшення доходів ЦФВ за рахунок інвестицій, розраховує їх окупність.
3. Резервний фонд медичного центру формується для фінансування додаткових витрат ЦФВ, пов'язаних з незапланованими змінами епідеміологічної обстановки, підвищенням захворюваності населення і тому подібне.

4. Фонд матеріального заохочення (ФМЗ) формується для преміювання співробітників ЦФВ. Система матеріального заохочення базується на виконанні нормативів покриття витрат і припускає два типи преміювання: а) базове (за виконання нормативу); б) додаткове (за підвищення нормативу, використовується поряд із базовим). При невиконанні планового рівня нормативу працівникам виплачується заробітна плата, передбачена положенням про оплату праці персоналу (працівникам) медичного центру.

Організація бюджетування за даною методикою припускає формування фінансової структури медичного центру; розроблення форм бюджетів усіх рівнів; вибір економічних і фінансових показників оцінки діяльності об'єктів бюджетування; розроблення регламенту бюджетного процесу; розробку «Положення про бюджетування Р.Ц.К.М.».

Організація центрів фінансової відповідальності, визначальна їх підпорядкованість, повноваження і відповідальність і призначена для управління вартістю діяльності Р.Ц.К.М. представляє собою фінансову структуру медичного центру. Фінансова структура медичного центру сформована на базі існуючої організаційної структури як сукупність центрів фінансової відповідальності (ЦФВ), які відповідають за доходи та витрати, а також зведені фінансові показники. Центрами фінансової відповідальності є відділення та підрозділи Р.Ц.К.М..

Після створення фінансової структури необхідно підготувати регламентний документ «Положення про фінансову структуру», який визначає порядок її створення та зміни, що описує принципи теорії бюджетного управління в частині формування фінансової структури, містить список центрів фінансової відповідальності і встановлює керівників центрів фінансової відповідальності.

Третій етап впровадження системи бюджетування в Р.Ц.К.М. – це формування бюджетної структури медичного центру, що представляє собою складання переліку необхідних функціональних бюджетів і визначення взаємозв'язків між ними.

При розробці форматів бюджетів набір статей визначався з обліком номенклатури послуг. Деталізація кожного бюджету визначалася, з одного боку, потребою керівництва необхідної інформації, а з іншого боку, існуючої системи управлінського і бухгалтерського обліку, в якій повинні формуватися фактичні дані про виконання прийнятих бюджетів.

При розробці бюджетної структури Р.Ц.К.М. були враховані наступні обставини:

- в медичному центрі повинен бути тільки один бюджет, описуючий певну сферу діяльності;
- у медичному центрі не повинно бути областей діяльності, які б не описувалися ні в одному бюджеті.

У Р.Ц.К.М. розроблено форму бюджету, що складається з операційного і фінансових бюджетів. Для кожного центру фінансової відповідальності складається один операційний бюджет. Мета складання операційного бюджету – планування та облік результатів господарських операцій, які веде відповідний центр фінансової відповідальності. Операційний бюджет забезпечує надання медичних послуг і включає бюджети витрат на медикаменти, м'який інвентар, оплату праці та ін..

Фінансовий бюджет дозволяє судити про результати діяльності відділення (підрозділів) і є бюджетом доходів і витрат служби. Фінансовий бюджет – це план, у якому відображаються передбачувані джерела фінансування та використання фінансових ресурсів. Він включає в себе одночасно з бюджетом прибутків / збитків (або бюджетом доходів і витрат) бюджет руху грошових коштів і прогностичний баланс (Прогноз фінансового стану).

Генеральний бюджет складається з використанням прогнозу продажів, цін на послуги, що надаються, а також тарифів і цін на послуги, що використовуються в процесі надання послуг, сировини, матеріалів і послуг сторонніх організацій. Необхідно відзначити, що план продажів є не тільки відправною точкою в процесі тактичного бюджетування, але і найбільш важким етапом. Адже обсяги продажів залежать не стільки від можливостей конкретної медичної організації, скільки від умов ринку і інших чинників невизначеності.

Бюджети Р.Ц.К.М. складаються на рік з поквартальною розбивкою. Дозволяється коригувати бюджети щокварталу, а бюджети витрат на медикаменти і м'який інвентар – в залежності від руху ринкових цін за цими групами. Бюджети можуть бути переглянуті при суттєвих відхиленнях стратегічних показників Р.Ц.К.М.. Головний лікар у строк до 20 жовтня року, що передусє запланованому, визначає стратегічні показники розвитку Медичного центру Р.Ц.К.М. на рік та у строк до 25 жовтня доводить їх до бюджетного комітету. Потім на засіданні бюджетного комітету, який має пройти до 30 листопада, повідомляється про результати підготовки проектів бюджетів і про їх відповідно значенням стратегічних показників Р.Ц.К.М., а у строк до 5 грудня – про проекти бюджетів медичного центру їх затвердження членами бюджетного комітету. Після завершення звітної періоду на засіданні бюджетного комітету, який має відбутися до 31 січня року, наступного за бюджетним, повідомляється про результати аналізу виконання бюджетів та про виконання стратегічних показників розвитку Р.Ц.К.М..

Потім необхідно здійснити формування фінансово-бюджетної структури медичного центру: встановлюються відповідальності кожного центру фінансової відповідальності за виконання певних бюджетів або окремих бюджетних статей. З цією метою необхідно здійснити розподіл бюджетів між центрами фінансової відповідальності та встановлення відповідальних за складання, виконання та аналіз бюджетів чи окремих бюджетних статей.

На наступному (четвертому) етапі впровадження системи бюджетування в Р.Ц.К.М. необхідно вдосконалити інформаційну базу медичної організації.

Удосконалення інформаційної системи Р.Ц.К.М. вели у трьох напрямках: вдосконалення системи документообігу, вдосконалення системи ведення обліку операцій та створення єдиного інформаційного простору, що забезпечує сумісність даних зведеного і оперативного управлінського обліку.

П'ятий етап впровадження системи бюджетування в Р.Ц.К.М. припускає розробку Бюджетного кодексу Р.Ц.К.М., в якому знайшли відображення:

- методики формування бюджетів в медичній установі;
- етапи і терміни їх координації і консолідації;
- поділ прав, обов'язків та відповідальності бюджетних виконавців в процесі формування, контролю та аналізу виконання зведеного бюджету;
- схеми взаємодії між різними службами і підрозділами підприємства в процесі бюджетування;
- Положення про бюджети, які є додатками до Бюджетного кодексу, які представляють у систематизованому вигляді, порядок складання та виконання кожного конкретного бюджету та визначають його бюджетний регламент.

Наступний (шостий) етап постановки системи бюджетування у Р.Ц.К.М. – автоматизація системи бюджетування. Для того, щоб автоматизація бюджетування пройшла успішно, необхідне рішення наступних питань:

- наявність власне управлінської технології, то є детально опрацьованої системи внутрішньофірмового бюджетування, включаючи аналіз фінансової структури, методичне забезпечення технології бюджетування, регламенти і організаційні процедури, розподіл функцій та обов'язків, закріплені у відповідних документах;

- наявність комп'ютерної програми, що дозволяє складати бюджети формати, які необхідні керівництву підприємства. При цьому дуже важливо, щоб комп'ютерна програма працювала не лише за міжнародними стандартами, яка була б адаптована до вітчизняних умов і специфікою діяльності конкретної медичної установи.
- на українському ринку зараз представлено достатньо багато програмних продуктів автоматизації бюджетування.

Останнім етапом впровадження системи бюджетування в Р.Ц.К.М. стало Вступ в дію процесу бюджетування, що складається з послідовних стадій.

У Р.Ц.К.М. було здійснено прогнозування діяльності медичної організації і складання бюджетів, відповідних фінансовій цілі та стратегії медичного центру на 2024 рік.

Прямі витрати визначаються за кожним витратним центром, що є одночасно прибутковим центром або допоміжним підрозділом, як сума витрат по зазначеним статтям. Далі прямі витрати допоміжних підрозділів розподіляються між прибутковими центрами, тобто переносяться на прямі витрати прибуткових центрів. Розподіл витрат допоміжних підрозділів між доходними центрами проводиться пропорційно до обсягів робіт, послуг (кількості досліджень, аналізів, процедур, умовних одиниць трудомісткості, ліжко-днів, хірургічних операцій, перекладених пацієнтів і тому подібне), виконуваним допоміжними відділеннями для конкретних підрозділів прибуткових центрів.

Непрямі витрати розподіляються між прибутковими центрами пропорційно показником, обраному в якості бази для віднесення, і (або) методом прямого рахунки

Таким чином, з використанням системи бюджетування в Р.Ц.К.М. можуть бути вирішені проблеми підвищення економічної самостійності медичної організації. Бюджетування дозволяє обґрунтувати об'єктивність витрат

медичного центру та рівень їх необхідного фінансування відповідно зі змінами технології лікування, а не за застарілими нормативами. Участь у формуванні бюджету всіх відділень та підрозділів медичного центру покаже роль кожного з них у фінансових результатах організації охорони здоров'я. «Планово-збиткові» ЦФВ будуть прагнути до збільшення своїх доходів за рахунок пошуку нових медичних послуг, технологій та нових ринків. Крім того, бюджетування визначає потребу в ресурсах медичної організації на довгострокову перспективу.

Підводячи підсумки третього розділу, можна відзначити, що управлінський облік в медичній організації повинен стати частиною інформаційної системи медзакладу, який формує релевантну інформацію та забезпечує нею всі рівні управління для оцінки ефективності використання наявних ресурсів і прийняття рішень, спрямованих на підвищення якості медичної допомоги та на вирішення наступних завдань:

- планування і поточний контроль витрат медичної організації, виявлення і наступне зниження неефективних витрат;
- калькулювання собівартості медичних послуг, наданих медустановою;
- оцінка ефективності використання всіх видів ресурсів незалежно від джерел фінансового забезпечення;
- оцінка діяльності структурних підрозділів (центрів відповідальності) медичної організації;
- оцінка зовнішньої середовища (у том числі можливих змін ринкової кон'юнктури) з метою вироблення стратегії розвитку медичної установи і визначення ключових показників ефективності (KPI);
- вироблення адекватної для поточного моменту цінової політики організації охорони здоров'я, обґрунтування переліку наданих послуг, визначення прибутковості наданих послуг;

— використання принципів бюджетування, орієнтованого на результат, які передбачають як контроль за правильністю витрачання бюджетних коштів, так і оцінку результативності їх використання.

Здійснивши розглянуті етапи з впровадження управлінського обліку в медичній установі, Р.Ц.К.М. отримає готову до експлуатації систему управлінського обліку. Але ця система в процесі впровадження буде і повинна коригуватися в залежності від ступеня організації обліково-аналітичного забезпечення і від рівня підготовленості кадрів, від змін в масштабах медичного центру та зміни специфіки його спрямованості. Процес впровадження СУО вимагає досить тривалого періоду тестування та коригування. І тільки після цього керівництво медичного центру зможе користуватися налагодженою роботою СУО.

ВИСНОВКИ

Підбиваючи підсумки кваліфікаційної роботи магістра, резюмуючи все сказане вище, важливо відзначити, що в процесі дослідження були вирішені позначені завдання.

Були вивчені питання виникнення та еволюції СУО, його сутність, принципи та функціональні особливості СУО. Управлінський облік виник в відповідь на потреби великого індустріального виробництва і розвивався по мірі ускладнення виробничих процесів, виходячи з життєво важливих потреб внутрішнього управління.

У дослідженні були розглянуті теоретичні основи впровадження і функціонування СУО.

Впровадження СУО в економічний суб'єкт є доцільним і актуальним заходом, ефективність якого суттєво сприяє створенню передумов для повсюдного розвитку організації за допомогою оптимізації інструментарію фінансового управління. Для впровадження управлінського обліку в організації необхідно пройти вісім етапів побудови СУО.

Управлінський облік сьогодні неможливий без його автоматизації, оскільки він не відповідатиме основним вимогам оперативності, повноти даних та достовірності, що пред'являються до інформації для прийняття управлінських рішень та своєчасного реагування на зміни бізнесу. Головна мета будь-якої організації в контексті цифровізації – підвищення швидкості, безпеки, ефективності бізнес-процесів та впровадження нових технологій, а отже, витрати на впровадження будь-яких нововведень не повинні перевищувати потенційний економічний ефект.

Відповідно до мети дослідження було розроблено проект впровадження СУО в організації охорони здоров'я

Р.Ц.К.М. здійснює надання медичної допомоги на безкоштовній та на платній основі, що дозволяє медичній організації проводити свою індивідуальну фінансову політику, яка не залежить від державних надходжень та тарифів добровільного медичного страхування.

Удосконалення медичної допомоги населенню можливе лише за умови інноваційного розвитку охорони здоров'я, в зв'язку з чим доцільно впровадити в управління медичної організації систему управлінського обліку, що дозволяє комплексно підходити до питання ефективного управління.

Можна виділити ключові чинники, що зумовлюють особливості побудови та впровадження СУО в Р.Ц.К.М.: особливості нормативно-правового регулювання діяльності організації; характер діяльності (надання медичних послуг); масштаб діяльності; організаційна структура; відсутність систем інформаційного забезпечення з метою управління, програмного забезпечення; відсутність регламентованої схеми документообігу; при формуванні бюджетів досі використовуються застарілі принципи кошторисного планування, що ґрунтуються на застарілих нормах.

При побудові СУО в Р.Ц.К.М. були виділені основні підсистеми та складові СУО медичної організації, представлений проект поетапної розробки та впровадження СУО в Р.Ц.К.М., позначено структуру облікової політики медичної організації, оформлена структура стандарту з організації управлінського обліку в Р.Ц.К.М., що описує можливі підходи до організації СУО в медичній установі, розроблено методику бюджетування для медичного центру як елемент методики побудови СУО в медичній організації, представлена схема розподілу витрат у Р.Ц.К.М. після запровадження системи бюджетування.

Таким чином, пройшовши всі етапи з впровадження управлінського обліку, Р.Ц.К.М. отримає готову до експлуатації систему управлінського обліку, яка дасть поштовх до ефективного розвитку медичного центру.

Можливості СУО для медичної організації:

- розробка варіантів діяльності медичної організації при різних змінах в структурі і обсягах роботи – придбання навичок балансування ресурсів і зобов'язань – за профілями; всередині профілю за рівнями складності і групам діагнозів; за окремими лікарями або відділеннями;
- розробка варіантів зміни організаційної структури медичної організації з метою зниження загальноорганізаційних та внутрішньовіддільних накладних витрат, у тому числі: укрупнення/розукрупнення структурних підрозділів; усунення дублюючих ланок та функцій; відмова від виробництва своїми силами послуг, які дешевше придбати в інших організаціях;
- ухвалення рішення про збереження або зміну потужностей медичної організації на основі пошуку оптимальних витрат, проводячи економічну оцінку: витрат від збереження на балансі невикористовуваних основних коштів; ефекту від їх здачі в оренду або вивільнення; витрат від неповної завантаженості наявних ресурсів, у тому числі кадрових;
- зіставлення реальних витрат медичної організації з тарифами з метою оцінки економії або перевитрати і прийняття рішень про варіанти їх наближення (при перевищенні витрат) і збільшенні обсягів (при перевищенні тарифів над витратами);
- вдосконалення системи розподілу коштів всередині медичної організації, в тому числі на цілі оплати праці;
- придбання навичок управління ресурсами організації з метою зіставлення альтернативних і виявлення найбільш дешевих і клінічно-ефективних технологій та маршрутів пацієнтів;
- перехід від оцінки фактичних витрат на здійснення процесу діяльності, тобто зі змісту потужностей, до оцінки витрат у розрахунку результату

діяльності – конкретну послугу, випадок лікування, програму роботи з пацієнтами;

— вступ в постійну практику економічної роботи зіставлення надходжень та витрат з метою вироблення гнучкої системи внутрішнього розподілу зароблених коштів та перерозподіл ресурсів.

Отже, СУО сприяє реалізації всіх функцій управління, головною перевагою якого є його гнучкість і багатоваріантність для задоволення специфічних інформаційних потреб конкретних управлінців.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.
2. Белова І. М. Аналітичні процедури в аудиті. // Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. (14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль : Крок, 2017. С. 94-97.
3. Белова І. М. Роль обліку як функції системи управління підприємством / Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева : «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні зв'язки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. – Київ, 2015. С. 392-395.
4. Белова І. М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. Вип. 3. С. 821-826.
5. Борисенко А. Б. Доцільність застосування системи калькулювання собівартості за змінними витратами в управлінні підприємством // Вісник Сумського національного аграрного університету. – Суми, 2007. Вип. 6-7 (26-27). С.310-314.
6. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с.
7. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець- Подільський). – Тернопіль: Крок, 2014. С. 13-16.

8. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект // Облік і фінанси. 2014. № 3 (65). С. 15-20.
9. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 8. С. 18-28.
10. Бруханський Р. Ф. Передумови та причини виникнення управлінського обліку // Problems of accounting, analysis and audit: the institutional dimension – Collective monograph – Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland, 2015. 132 p. P. 37-44.
11. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2001. 224 с.
12. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник]. – Київ : Лібра, 2003. 704 с.
13. Дідоренко Т. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Вектор, 2016. С. 108-109.
14. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко ; 3-тє вид., випр. та доп. – Київ : Знання, КОО, 2000. 587 с.
15. Кулинич М. Б. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці / М.Б. Кулинич, В.В. Фреюк // Агросвіт, 2014. №7. С.63-68.
16. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно з вітчизняним законодавством: подальший розвиток і шляхи вдосконалення // Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки». 2009. № 3(49)

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/23.pdf.
17. Назаренко Т. П. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції / Т.П. Назаренко, І.Б. Франчук, С.А. Вітер // Економіка та держава, 2021. №7. С. 83-89.
 18. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [підручник для вузів]; 2-ге вид., доопрц. та доп. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. с. 64.
 19. Нашкерська В. Г. Фінансовий облік. – Київ: Кондор, 2005. 387 с.
 20. Озеран В. А. Модель обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами періоду // Міжнародний бухгалтерський облік. 2014. № 15. С. 54-60.
 21. Парасій-Вергуненко І. М. Концептуальні засади побудови системи управлінського обліку за центрами відповідальності в закладах вищої освіти // Фінанси України, 2019. №6. С. 70-80.
 22. Петрик О. А. Чи існує в Україні і чи потрібен управлінський облік: дві думки провідних фахівців // Бухгалтерський облік і аудит. 2001. № 2. С. 38.
 23. Податковий кодекс України / Верховна Рада України; Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
 24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
 25. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні аспекти. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. 422 с.

- 26.Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку // Львівська комерційна академія. Збірник наукових праць: Економічний аналіз. 2010. № 6.
- 27.Садовська І. Б. Роль і місце управлінського обліку в системі економічних дисциплін // Луцький національний технічний університет. Науковий журнал. 2014. № 19.
- 28.Салабай О. Управлінський облік : доцільність і проблеми практичного застосування // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Астон, 2016. С. 158-159.
- 29.Столяр Л. Г. Облік і контроль витрат виробництва та калькулювання собівартості лакофарбової продукції : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – Київ, 2013. 185 с.
- 30.Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит : галузевий аспект: кол. моногр. / за ред. П. Й Атамас. - Дніпропетровськ : Герда, 2013. Т. 1. 360.с
- 31.Теорія бухгалтерського обліку : [монографія] / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч [та ін.] ; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 735 с.
- 32.Ткаченко О. С. Підходи до оцінки рівня фінансової безпеки підприємства // Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств: тези доповідей V Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції 13-14 травня 2021 р. Дніпро : ННІЕ, 2021. С. 137-140.
- 33.Чернецька О. В. Концептуальні підходи до управлінського обліку в сільському господарстві // Агросвіт, 2010. №20. С.29- 33.
- 34.Яковенчук, О.О. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення // Вінницький національний аграрний університет. Науковий журнал. 2014. № 31.

- 35.Янчук.Т.Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку
// Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2014. №
3 (53). С.285-287.

ДОДАТКИ