

КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

A CONCEPTUAL MODEL FOR BUILDING ACCOUNTING AND CONTROL IN HEALTH INSTITUTIONS

У статті розглянуто різносторонні підходи до проблематики обліку та контролю в закладах охорони здоров'я, що свідчить про наявність специфічних аспектів та значний інтерес до цих питань. Однією з причин такої уваги дослідників і практиків у галузі громадського здоров'я є наявність закономірних інтеграційних процесів, що відбуваються у системі охорони здоров'я, а також консолідування структур, які в тому чи іншому обсязі забезпечують збереження й поліпшення здоров'я населення. На нашу думку, необхідно ефективно організувати облік і контроль та визначити загальні концепції вдосконалення цих процесів у державному секторі економіки й впровадження міжнародних стандартів обліку. Забезпечення сталого фінансового розвитку та впровадження сучасних ефективних методів фінансового менеджменту є важливими складовими частинами розвитку закладу охорони здоров'я. Сформульовано висновки за темою дослідження, узагальнено пропозиції щодо підвищення ефективності діяльності закладів охорони здоров'я.

Ключові слова: бухгалтерський облік, контроль, заклади охорони здоров'я, послуги, концептуальна модель.

В статье рассмотрены разносторонние подходы к проблематике учета и кон-

троля в учреждениях здравоохранения, что свидетельствует о наличии специфических аспектов и значительном интересе к этим вопросам. Одной из причин такого внимания исследователей и практиков в области общественного здоровья является наличие закономерных интеграционных процессов, происходящих в системе здравоохранения, а также консолидации структур, которые в том или ином объеме обеспечивают сохранение и улучшение здоровья населения. По нашему мнению, необходимо эффективно организовать учет и контроль и определить общие концепции совершенствования этих процессов в государственном секторе экономики и внедрения международных стандартов учета. Обеспечение устойчивого финансового развития и внедрение современных эффективных методов финансового менеджмента являются важными составляющими частями развития учреждения здравоохранения. Сформулированы выводы по теме исследования, обобщены предложения по повышению эффективности деятельности учреждений здравоохранения.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, контроль, учреждения здравоохранения, услуги, концептуальная модель.

УДК 657

<https://doi.org/10.32843/bses.49-29>

Бенько І.Д.

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

Тернопільський національний економічний університет

Benko Iryna

Ternopil National Economic University

Various approaches to accounting and control issues in healthcare settings have been considered, indicating that there are specific aspects and significant interest in these issues. One of the reasons for this attention of public health researchers and practitioners is the regular integration processes occurring in the health care system, the consolidation of structures that, to varying degrees, ensure the preservation and improvement of public health. The main purpose of the article is to substantiate theoretical provisions and to develop a system of proposals for improving the organization of accounting and control in healthcare facilities. In our opinion, it is necessary to effectively organize accounting and control and to define the general concepts of improvement of these processes in the public sector of the economy and the implementation of international accounting standards. Ensuring sustainable financial development and implementing modern effective financial management techniques is an important component of the development of a healthcare facility. For the institution to fulfill its functions and powers effectively, it is first of all necessary to mobilize control measures and set up an optimal control system. It should be noted that health care controls help management to effectively manage the facility and make objective decisions. This is why healthcare institutions are developing effective controls that consist of methods and procedures. The following measures are most widely used: control over access to assets and records, as well as the appointment of responsible persons; control over the correctness of operations; analysis of the performance of the institution and their compliance with current standards; a clear definition of each employee's responsibilities to avoid mistakes and losses; evaluation of the results of the activity of the health care institution, its functions and powers by the method of evaluating its compliance with the normative legal documents and instructions; systematic monitoring of the workflow of each employee of the institution. The conclusions of the study are formulated and suggestions for improving the efficiency of health care facilities are summarized.

Key words: accounting, control, healthcare facilities, services, conceptual model.

Постановка проблеми. Глибокі та всебічні теоретичні дослідження в цій галузі з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної облікової практики досить рідкісні, а іноді зовсім відсутні. У більшості робіт неповною мірою надається критичний аналіз наявних теоретико-методологічних основ і практичних аспектів обліку активів, недостатня увага приділяється питанням удосконалення методології та практики бухгалтерського обліку активів. Протягом останнього десятиліття в усьому світі загалом і в Україні зокрема помітно зросла зацікавленість проблемами організації та менеджменту в охороні здоров'я. Однією з причин такої уваги дослідників і практиків у галузі громад-

ського здоров'я є наявність закономірних інтеграційних процесів, що відбуваються в системах охорони здоров'я, а також консолідування структур, які в тому чи іншому обсязі забезпечують збереження й поліпшення здоров'я населення, зокрема пологових будинків, лікарень, поліклінік, страхових і фармацевтичних компаній, органів управління, установ соціального захисту. Відбуваються процеси, спрямовані на перспективу змін як на рівні національних систем охорони здоров'я, так і в міжнародних масштабах, зокрема впровадження медичного страхування; державне замовлення у сфері медичного обслуговування; автоматизація медичних закладів з переходом до фінансування

залежно від обсягів та якості медичних послуг, які вони надають; оптимізація мережі лікувальних закладів відповідно до надання медичних послуг. В умовах пріоритетності економічних складових розвитку держави характер охорони здоров'я як частини соціальної структури суспільства виявляється також у тому, що установи та суб'єкти цієї галузі впливають на економічну стабільність населення і як медичні структури відіграють важливу роль у збереженні здоров'я нації.

Отже, питання організації обліку й контролю в закладах охорони здоров'я набувають особливої актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Віддаючи належне науковим напрацюванням учених, маємо зазначити, що проблема пошуку нових підходів до діяльності установ державного сектору потребує подальшого науково-практичного дослідження. Дослідженнями організаційно-фінансових аспектів діяльності закладів охорони здоров'я, специфікою обліку й контролю в цій сфері займалися багато науковців, зокрема І.Д. Бенько, Т.В. Канєва, Г.І. Кіндрацька, С.В. Левицька, В.І. Лемішовський, М.Р. Лучко, С.В. Свірко, С.В. Сисюк [1; 2; 3; 4].

Комплексне дослідження фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я як об'єкта обліку, його методології та організації майже не проводилось. Також не вирішеними залишаються проблеми дослідження теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку та контролю, що потребує вдосконалення методології та організації, впровадження інформаційних технологій.

Постановка завдання. Головною метою статті є вивчення комплексу теоретичних, методологічних і практичних аспектів бухгалтерського обліку та розроблення системи пропозицій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності закладів охорони здоров'я. Економіко-математичні методи дали змогу обґрунтувати підходи до облікового забезпечення та розроблення алгоритму імітаційного моделювання в системі управління діяльністю установ державного сектору економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Кожна установа формує власну політику управління активами. Ця політика встановлює необхідну потребу в активах, визначає їх склад і структуру, а також джерела, з яких повинні фінансуватися ці активи. Політика управління активами є частиною загальної фінансової стратегії установи.

Облік активів дає змогу дістати вичерпну інформацію про їх наявність, рух і використання. На підставі цих даних відбувається контроль за збереженням, ефективним і цільовим використанням цих активів, адже від того, наскільки успішно буде вирішене це питання, залежать платоспроможність установи, своєчасність оплати праці пер-

соналу, розрахунки з постачальниками й підрядчиками, платежі до бюджету та інші розрахунки.

Як влучно зауважує професор С.В. Свірко, за умов фундаментальної перебудови змістовних положень обліку в державному секторі, спричинених необхідністю модернізації інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління державними фінансами України, потреба дослідження питань оцінювання в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору є надзвичайною, а самі дослідження мають бути першочерговими [4].

Оцінювання активів, капіталу, зобов'язань та результатів діяльності установ державного сектору аналізується в різних ракурсах та в розрізі різних об'єктів. Відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси» вибуття запасів оцінюється за трьома методами, а саме за методами ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості запасів, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Найпоширенішим оцінюванням вибуття запасів у бюджетній сфері є оцінювання запасів за методом ФІФО.

Найбільш прийнятним та ефективним, особливо в умовах дефіциту бюджетних ресурсів, є шлях, який дає змогу застосовувати ощадливе використання наявних запасів, але при цьому варто враховувати, що всі витрати у закладах охорони здоров'я можна розділити на такі дві групи:

- витрати матеріалів, які використовуються в процесі надання послуг і які можна скоротити без шкоди для задоволення потреби в них і підвищення якості обслуговування (канцелярські приналежності, господарські матеріали);

- витрати, які впливають на якийсь бік діяльності установи і які безпосередньо пов'язані з підтримкою життєдіяльності людей, що одержують послуги (продукти харчування, медикаменти й перев'язувальні засоби, що мають значну частку у загальному обсязі матеріальних витрат).

Суб'єкт державного сектору для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, повинен застосовувати лише один із наведених методів. При цьому вибраний метод оцінювання вибуття запасів визначається в розпорядчому документі про облікову політику, яка має бути єдиною у відповідній галузі.

Під час зміни статусу закладів охорони здоров'я зростає ефективність використання ресурсів, поліпшується фінансування, а це дає можливість підвищити якість медичної послуги. Своєчасне та якісне надання медичних послуг безпосередньо пов'язане з ризиками, які залежать від правильності вибраної методики лікування, тривалості його проведення та від того, чи дотримується пацієнт рекомендацій, які йому визначив медичний працівник.

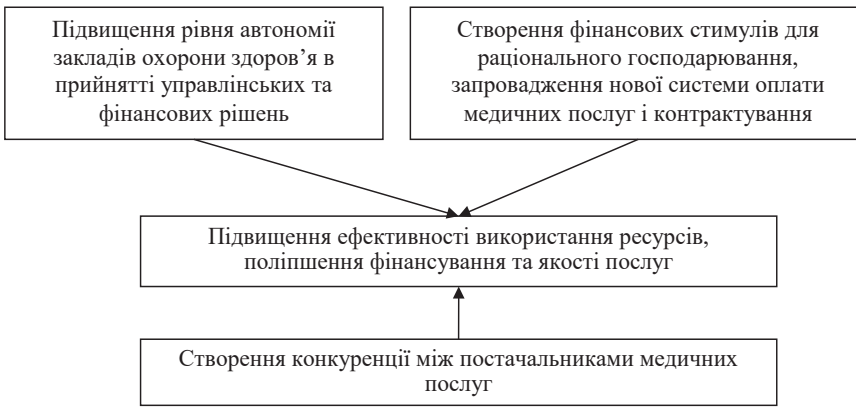


Рис. 1. Цілі зміни господарського статусу закладів охорони здоров'я

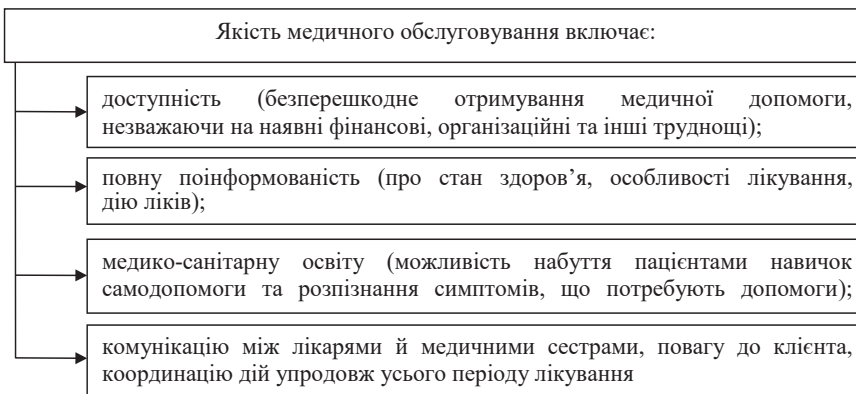


Рис. 2. Якість медичного обслуговування

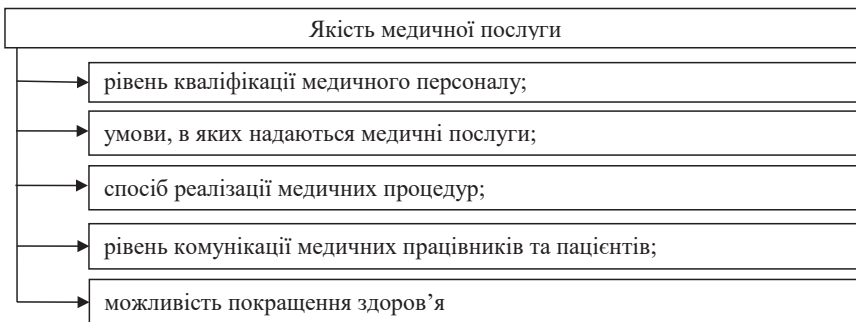


Рис. 3. Значення якості медичних послуг для пацієнтів

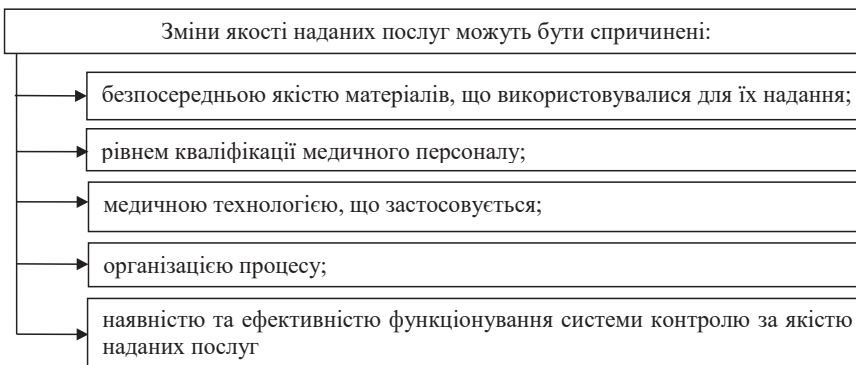


Рис. 4. Причини зміни якості наданих послуг

Якість медичних послуг залежить від внутрішніх і зовнішніх чинників.

Доцільно зазначити, що заклад охорони здоров'я на зовнішні чинники має обмежений вплив, а внутрішні чинники відіграють важливу роль у цьому процесі. Зовнішні чинники представлені трьома елементами, такими як інституційне, технічне забезпечення й стандартизація медицини. Однак не лише внутрішні та зовнішні чинники мають вирішальний вплив на якість медичних послуг.

Формування якості медичних послуг залежить від технічного забезпечення медичної галузі, яке сьогодні обмежує розвиток медицини. Процес надання медичних послуг залежить від установлених медичних стандартів, правильного оцінювання нестандартних випадків, які дають можливість підвищити шанси на одужання пацієнта. До загальної оцінки якості необхідно включати також рівень медичної технології, яка залежить від очікуваних витрат, що пов'язані з її впровадженням.

Дотримання встановленого рівня якості медичних послуг пов'язане з витратами, які є основою ефективного управління лікувальним закладом. Зміни якості наданих послуг можуть бути спричинені такими факторами.

Підвищення якості медичної допомоги є обов'язковим компонентом діяльності закладу охорони здоров'я та здійснюється під методичним керівництвом центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику в цій сфері (рис. 5).

Фінансове забезпечення закладів охорони здоров'я можна визначити як джерело покриття видатків у межах планових сум, передбачених кошторисом, які одержуються з бюджету.

Важливою проблемою є відсутність сучасного кадрового потенціалу менеджерів, які можуть суттєво змінювати методи надання медичної допомоги та здатні забезпечити ефективне управління й регулювання ринків медичних послуг. Часто керівники закладів охорони здоров'я, маючи лише медичну освіту, не досконало володіють сучасними формами й методами менеджменту, що не дає їм можливості адаптуватися до ринкових умов господарювання [1].

Таким чином, доходимо висновку про безпосередній вплив якості на рівень фінансових результатів. Останній залежить від обсягу наданих послуг та процесу створення ланцюга цінностей медичних послуг. Підвищення рівня якості пропонованих послуг дасть змогу збільшити їхню ціну, що потенційно підвищить прибуток лікувальних закладів.

Внутрішній контроль як функція управління охоплює всі сфери діяльності установи. Добре контрольована система – це та, в якій очікувані втрати від помилок або відхилень у системі перебувають на прийнятному рівні. Основними способами організації системи внутрішнього контролю є створення й налагодження комп'ютерних контрольних технологій. Моделювання процедур бухгалтерського обліку для досягнення цілей внутрішнього контролю можна описати таким чином (рис. 7).

Висновки з проведеного дослідження. Узагальнюючи результати нашого дослідження, маємо зауважити, що під час розроблення медичних послуг виникає потреба застосування певної групи критеріїв:

1) Необхідно враховувати період надання послуги, за якого пацієнт отримує медичну послугу без зайвих очікувань, а лікар, чітко виконуючи свою роботу, отримує можливість прийняти більшу кількість пацієнтів. За такої умови доцільно застосовувати принцип оптимальності.

2) Слід застосовувати спосіб надання послуги, яка виконується згідно з процедурами, що передбачені у затверджених медичних стан-

Безперервне підвищення якості медичної допомоги, передбачає:

проведення аналізу ситуації та виявлення чинників, що впливають на якість медичного обслуговування

впровадження та оцінювання ефективності рішень щодо усунення системних недоліків якості медичного обслуговування

Рис. 5. Підвищення якості медичної допомоги

Рівень ефективності діяльності медичних закладів передбачає:

ефективність інвестиційних вкладень;

результативність господарської діяльності як визначника отриманої користі;

ефективність проведеного лікування;

економічну результативність, що служить барометром досягнення найкращих показників

Рис. 6. Рівень ефективності діяльності медичних закладів

Моделювання процедур бухгалтерського обліку для досягнення цілей контролю

визначення завдання бухгалтерського обліку, що охоплюють його процедуру;

визначення місця зберігання вхідної та вихідної інформації для вирішення завдання, а також їх ролі;

моделювання розгалуження, поглинання, черговості та вирішення;

окреслення переходів, що зображують завдання бухгалтерського обліку;

окреслення місць, що зображують сховища інформації

Рис. 7. Моделювання процедур бухгалтерського обліку для досягнення цілей внутрішнього контролю

дартях, та налагоджувати постійний зв'язок між різними відділами (наприклад, діагностичним та лабораторіями).

3) Велике значення в процесі надання послуг відіграє медичний персонал. У будь-якому разі в такому процесі обов'язково беруть участь фахівці (лікар-спеціаліст та медична сестра), а також детально повинна бути виписана інструкція надання медичних послуг для різного кола пацієнтів, що дасть можливість зменшити витрати.

4) Ефективність лікування часто залежить від належного забезпечення приймальних відділів лікувальних закладів медичною апаратурою.

5) За основу комплексного управління якістю під час проектування інформаційних систем береться стратегічна взаємодія всіх складових частин.

б) Наявна система контролю в сучасний умовах ставить перед собою завдання забезпечення ефективного використання активів. У посадових осіб, які здійснюють контроль, є не лише дієва методика контролю, але й відповідні важелі впливу на виявлені порушення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бенько І.Д. Методика обліку фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 27. Ч. 2. С. 121–125. URL: http://bses.in.ua/journals/2018/27_2_2018/23.pdf (дата звернення: 29.01.2020).
2. Бенько І.Д., Сисюк С.В. Корупція в сфері публічних закупівель: форми прояву та засоби протидії. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 38. Ч. 2. С. 84–87. URL: http://bses.in.ua/journals/2019/38_2_2019/19.pdf (дата звернення: 29.01.2020).
3. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навчальний посібник. Тернопіль : Економічна думка, 2016. 360 с. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16819> (дата звернення: 29.01.2020).
4. Свірко С.В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. № 2. С. 235–250. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2014_2_20 (дата звернення: 29.01.2020).

REFERENCES:

1. Benko I.D. (2018) Metodyka obliku finansovo-hospodarskoi diialnosti zakladiv okhorony zdorovia [Method of Accounting of financial and economic Activities of Health Institution]. *Prychornomorski ekonomichni studii*, vol. 2, no. 27, pp. 121–125. Available at: http://bses.in.ua/journals/2018/27_2_2018/23.pdf (accessed 29 January 2020).
2. Benko I.D., Sysiuk S.V. (2019) Koruptsiia v sferi publichnykh zakupivel: formy proiavu ta zasoby protydii [Corruption in the Field of public Procurement: Forms of procedure and Means of contest]. *Prychornomorski ekonomichni studii*, vol. 2, no. 38, pp. 84–87. Available at: http://bses.in.ua/journals/2019/38_2_2019/19.pdf (accessed 29 January 2020).
3. Luchko M.R., Benko I.D. (2016) Oblik i finansova zvitnist za mizhnarodnymi standartamy [Accounting and Financial Reporting by International Standards]. Ternopil : Ekonomichna dumka. 360 p. Available at: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16819> (accessed 29 January 2020).
4. Svirko S.V. (2014) Orhanizatsiia upravlin-skoho obliku v biudzhetsykh ustanovakh: etap postanovky ta yoho skladovi [Organization of management accounting in budgetary institutions: the stage of production and its components]. *Finansy, oblik i audyt*, vol. 2, pp. 235–250. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2014_2_20 (accessed 29 January 2020).