

УДК 338.2

DOI 10.37279/2413-1644-2020-6-2-75-81

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ МЕДИЦИНСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Колесник В. И., Торопова И. С.

Крымский федеральный университет имени В. И. Вернадского, Симферополь, Российская Федерация

E-mail: toropova_ira@list.ru

Статья посвящена вопросам организации и ведения управленческого учета в медицинских организациях. В статье обоснована необходимость внедрения управленческого учета в систему управления медицинской организацией. Внедрение управленческого учета рассматривается как один из факторов повышения эффективности системы управления медицинской организацией. В статье рассмотрена классификация инструментов управленческого учета, очерчен его круг задач с учетом специфики деятельности медицинской организации, охарактеризованы условия эффективного ведения управленческого учета в медицинских организациях, проблемы внедрения и функционирования управленческого учета, основными подходами при формировании концепции современного управленческого учета для медицинских организаций

Ключевые слова: управленческий учет, медицинская организация, управление, внутренняя отчетность, информация.

ВВЕДЕНИЕ

Возникновение и рост количества организаций, ориентированных на рынок, обусловили внедрение в экономическую жизнь управленческого учета. Рыночная экономика – это, прежде всего, конкуренция, а конкуренция – это постоянная борьба за рынок сбыта, за потребителя. Все это требует от менеджмента организации принятия быстрых и экономичных решений, что невозможно без обеспечения субъектов управления соответствующей информацией. В этих условиях руководство организации без оперативной и достоверной информации подвергается риску в принятии ошибочных управленческих решений. Задачу представления необходимой информации решает управленческий учет. С развитием рыночных отношений в экономике вполне закономерно возникла проблема формирования для нужд управления такой информационной системы, которая в наибольшей степени отвечала бы его целям и основной задаче. Для высокоэффективной работы современной медицинской организации, необходима хорошо отлаженная система управленческого учета и отчетности для менеджеров разных уровней. В то же время инновационные подходы к управлению, возникновение новых форм хозяйственных взаимоотношений, постоянно растущие информационные потребности менеджеров организации, повышение уровня социализации и интеллектуализации общества обусловили возникновение новых объектов учета.

Выделение управленческого учета в системе хозяйственного учета, наравне с бухгалтерским, статистическим, оперативным и налоговым, закреплено на законодательном уровне. Однако формирование данного вида учета для удовлетворения информационных потребностей управления организация определяет самостоятельно, что также закреплено законодательно [1, 4, 5].

Теоретико-методологическим аспектам управленческого учета посвящены исследования таких ученых, как А. В. Басова, Н. А. Бреславцева, Друри К., Гордеева О. Г., Камышанов П. И., Керимов В. Э., Каверина О. Д., Палий В. Ф., Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. [6–14]. В работах специалистов разработаны концептуальные основы управленческого учета как информационно-управленческой системы, ориентированной на принятие оперативных, тактических и стратегических решений, раскрыты возможности методического обеспечения этого процесса [8, 9, 11, 12, 13, 14]. Однако на сегодня еще не в полной мере раскрыт потенциал учета в сфере управления учреждениями здравоохранения, сущность его системной методологии, без понимания которых полноценное использование его инструментария усложняется. Исследования, которые бы комплексно освещали проблемы управленческого учета в медицинских организациях именно в такой плоскости, пока отсутствуют, что и определило актуальность и своевременность данной работы.

Целью работы является рассмотрение путей решения проблемы внедрения управленческого учета в учреждениях здравоохранения как основы принятия управленческих решений.

ОСНОВНОЙ МАТЕРИАЛ

Действенной системой информационного обеспечения принятия управленческих решений для роста эффективности управления учреждениями здравоохранения, а также экономической результативности является управленческий учет. Под этим распространенным термином понимают особую систему внутрикорпоративного управления затратами и оборотными средствами с целью оптимизации использования капитала, роста рентабельности, улучшения финансовых и нефинансовых показателей функционирования организации, и получения лидирующих позиций на рынке. Однако такая система может быть эффективной в учреждениях здравоохранения при условии, что она учитывает современные тенденции и в отрасли и экономике страны в целом.

Сущность управленческого учета, его назначение можно кратко передать определением: «производство» информации для осуществления эффективного управления. Управленческий учет следует рассматривать как систему планирования и координации деятельности организации, что является неотъемлемой частью менеджмента, в том числе и финансового. Таким образом, управленческий учет представляет собой разветвленную и многоуровневую систему, которая предусматривает стратегию, механизм и инструментарий. Основная цель классификации инструментов управленческого учета состоит в формировании их упорядоченной структуры, без которой невозможно отобразить его методологический смысл, разработать методическое обеспечение (рис. 1).

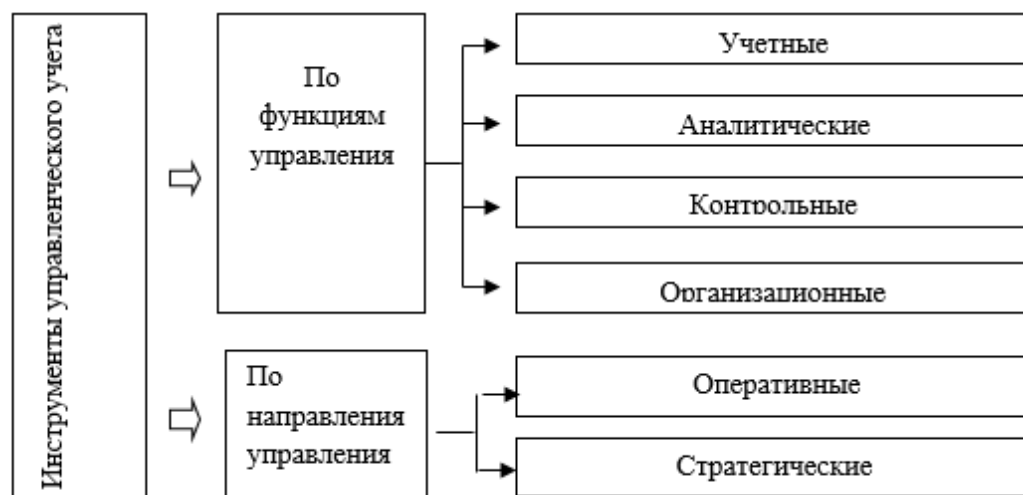


Рисунок 1. Классификация инструментов управленческого учета

Таким образом, управленческий учет можно охарактеризовать как интегрирующую систему подготовки ключевой информации и обеспечения ею различных уровней управления с целью эффективного планирования, контроля и улучшения качества принимаемых управленческих решений.

Кроме того, в системе управленческого учета осуществляется оценка принятых решений на различных уровнях управления с точки зрения соответствия общей стратегии развития организации. Создание ценности в системе управленческого учета – это и есть «производство» ключевой информации, которая обеспечивает конкурентные преимущества.

В современном понимании в термине «управленческий учет» все больше упор делается на слове «управленческий», поскольку организация и методика этого вида учета направлена на решение именно управленческих задач. Возникновение и существование управленческого учета обусловлены конкретной целью – помочь внутренним пользователям принимать более обоснованные решения. Управленческий учет направлен на формирование информации для принятия управленческих решений внутренним пользователям. При этом он не регулируется общепринятыми принципами и организуется предприятием самостоятельно. Однако традиционные подходы к понятию того, что система учета должна включать только внутреннюю информацию, а деятельность рассматривается как одна главная статья расходов организации, на сегодняшний день являются недопустимыми. Система отечественного учета должна быть ориентирована не только на производство услуг, но и на рынок. При этом мышление, ориентированное на услуги, должно меняться на мышление, ориентированное на решение проблем пациентов.

Важную роль играет управленческий учет при решении задач прогнозного характера:

- рентабельности новых видов медицинских услуг;

- определение ожидаемого дохода от запланированных инновационных мероприятий;
- оценки эффективности новых инвестиций;
- принятия решений в условиях использования ограниченных ресурсов.

В настоящее время руководителей различных уровней управления в здравоохранении большей степени интересуют не столько результаты их прошлой деятельности, сколько способы достижения желаемых результатов деятельности учреждения в будущем. Руководителям уже недостаточно знать, сколько стоит оказание того или иного вида услуг. Для них важно, почему они столько стоят, а главное, как сделать так, чтобы их предоставление пациентам было выгодным? Поэтому в последние годы все большее распространение получают стратегические системы управленческого учета как результат стремления расширить информационную базу для принятия решений за счет формирования прогнозной информации.

Организация управленческого учета в отрасли здравоохранения предусматривает необходимость учета ряда факторов, носящих первоочередное влияние и обусловленных спецификой деятельности. Каждая медицинская организация разрабатывает систему управленческого учета исходя из собственных потребностей и специфики работы.

Для эффективного ведения управленческого учета нужно:

- обеспечить специалистов всей необходимой информацией, поскольку при неполном владении информацией управленческий учет утрачивает всякий смысл;
- разработать специфическую для каждой организации методологию. Такая методология должна включать параметры управленческого учета, учетную политику, формы отчетности, процедуры получения информации.

Для достижения положительных результатов в постановке управленческого учета необходимо обратить внимание на способ автоматизации такого учета и выбрать один из нескольких вариантов взаимодействия управленческого и бухгалтерского учета. Дело в том, что оба вида учета находятся в одном информационном поле, но их взаимосвязь может быть различна. Например:

• 1-й вариант – управленческий учет представляет собой комплексную систему, включающую также и бухгалтерский учет. Принцип ведения: учет ведется на основе первичных документов. Бухгалтер, делая проводки в бухгалтерском учете, присваивает каждой операции дополнительные аналитические коды, которые позволяют затем распределять эту информацию в налоговом, управленческом и в финансовом учете.

• 2-й вариант – параллельное и почти независимое друг от друга ведение учета. Этот вариант неэффективен с позиции трудовых затрат, однако процедура дублирования повышает надежность информации.

• 3-й вариант – часть данных в бухгалтерском и управленческом учете совпадают, однако в целом это разные системы. Программа, в которой будет вестись

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ МЕДИЦИНСКОЙ...

управленческий учет, должна быть интегрирована с системой бухгалтерского учета. Соответственно, вся финансовая информация должна поступать с бухгалтерской системы к управленческой автоматически.

Таким образом, выбор варианта организации управленческого будет зависеть от формы собственности, организационно-правовой формой структуры управления, размера медицинской организации.

Принципиальной особенностью управленческого учета является его оперативность, позволяющая анализировать деятельность медицинской организации ежедневно. Затраты на разработку и дальнейшую эксплуатацию системы управленческого учета не должны превышать экономическую выгоду от ее внедрения. В связи с этим необходимо определить, какую именно и насколько детализированную информацию нужно отразить в отчетах. К системе показателей деятельности медицинской организации предъявляются такие требования (табл. 1).

Таблица 1

Требования к сбалансированной системе показателей деятельности медицинской организации

Требования	Требования к содержанию	Формальные требования	Целевые требования
К показателям, включенным в систему	Понятность и наглядность	Релевантность, объективность измерения	Охват всех временных периодов
К составу экономических величин, которые подлежат измерению	Полнота отображения величин, которые подлежат измерению	Минимальное количество переменных величин	Учет требований всех заинтересованных сторон
К структуре системы показателей	Возможность агрегации и дезагрегации	Отсутствие дублирования	Количественная характеристика среды организации

Исходя из вышеизложенного, внутренняя управленческая отчетность должна быть:

- оперативной, короткой (но достаточной) и полезной, то есть представленной именно тогда, когда она необходима для принятия конкретных управленческих решений, и без лишней информации, чтобы можно было оперативно оценить ее содержание;
- целесообразной, достоверной и объективной;
- адресной, понятной и аналитической, то есть руководители центров ответственности должны получать отчетность, содержащую ту информацию, в которой заинтересованы именно они.

Одним из главных аспектов составления отчетности является необходимость разработки формы тематических отчетов по ключевым показателям функционирования медицинской организации. Такие отчеты могут представляться как с установленной периодичностью, так и по мере возникновения отклонений. Эти

же показатели обеспечат организацию бюджетирования в лечебном учреждении, которая представляет собой механизм распределения ресурсов, их планирование, фактический анализ, оценки и контроль.

Основными подходами при формировании концепции современного управленческого учета для медицинских организаций являются внедрение новых систем учета затрат и новых подходов к калькулированию себестоимости предоставляемых медицинских услуг.

К проблемам внедрения и функционирования управленческого учета в медицинских организациях относятся:

- сложность выбора варианта построения системы;
- отсутствие высококвалифицированного персонала в области управленческого учета со знанием специфики функционирования медицинских организаций;
- необходимость пересмотра организационной структуры медицинской организации с целью внедрения управленческого учета;
- неопределенность коммуникационных взаимосвязей исполнителей и пользователей информации;
- сложность в техническом функционировании системы.

Вышеперечисленные проблемы целесообразно было бы решать на уровне органов управления отраслью охраны здоровья в виде:

- разработки единой методологической базы управленческого учета, которая должна быть тесно связана с процессами совершенствования корпоративного управления;
- подготовки квалифицированных профессионалов в области управленческого учета для медицинских организаций.

С целью успешного осуществления процесса внедрения системы управленческого учета необходимы такие составляющие, как специальные ресурсы для реализации этого задания и квалифицированные специалисты.

Внедрение системы управленческого учета в практику деятельности медицинской организации должно предусматривать поэтапное осуществление основных мероприятий, на каждом из которых решаются свои специфические задачи.

Процесс внедрения (совершенствования) системы управленческого учета необходимо проводить обдуманно, с оценкой эффективности каждой стадии и тщательным планированием следующей, поскольку расходы на совершенствование системы управления должны привести к осязаемому эффекту работы учреждения здравоохранения.

Обязательным условием действенности системы управленческого учета является взаимосогласованность работы всех служб и подразделений медицинской организации, постоянное командное сотрудничество в направлении реализации согласованных общих целей.

ВЫВОДЫ

Управленческий учет является эффективным инструментом управления, так как создает конкурентные преимущества в рыночной среде, а именно, обеспечивает

организацию ключевой информацией. Опыт работы многих медицинских организаций свидетельствует, что практическое применение управленческого учета, к сожалению, еще не получило должного распространения, в связи с нерешенным кругом проблем. В современных условиях этот вопрос крайне актуален и требует своего исследования.

Список литературы

1. Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г № 402–ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
2. Федеральный закон «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» от 21.11.2011 № 323–ФЗ // СПС КонсультантПлюс. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_121895/.
3. Федеральный закон «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации» от 29.11.2007 г. № 282–ФЗ (в ред. Федерального закона от 19.10.2011 № 285–ФЗ) // СПС КонсультантПлюс. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_72844/.
4. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н. // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/
5. Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99): Положение по бухгалтерскому учету утв. 06.07.1999 г. № 43н // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/
6. Басова А. В., Нечаев А. С. Бухгалтерский (управленческий) учет: учеб. пособие. М.: ИНФРА–М, 2017. 324 с. [Электронный ресурс]. URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=618004>
7. Бреславцева Н. А. Попова Т. Д., Колесникова Е. В. Управленческий учет в сфере услуг. Ростов н/Д: Феникс, 2014. 270 с.
8. Друри К. Управленческий учет для бизнес – решений: Учебник / Пер. с англ. М.: Юнити–Дана, 2003. 567 с.
9. Гордеева О. Г., Серебрякова Т. Ю. Учет и анализ в условиях ценностно-ориентированного управления: Монография. М.: НИЦ ИНФРА–М, 2015. 136 с. [Электронный ресурс]. URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=485863>
10. Камышанов П. И., Камышанов А. П. Финансовый и управленческий учет и анализ: учебник. М.: ИНФРА–М, 2017. 592 с. [Электронный ресурс]. URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=791781>
11. Керимов В. Э., Сорокина В. В. Управленческий учет в государственных корпорациях: Монография. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. 157 с. [Электронный ресурс]. URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=514521>
12. Каверина О. Д. Управленческий учет: теория и практика: учебник. 2–е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2014. 488 с.
13. Палий В. Ф., Вандер Вил Р. Управленческий учет. М.: Инфра, 1997. 435 с.
14. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: Управленческий аспект. Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2002. 457 с.

Статья поступила в редакцию 17.07.2020