

**ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
САНАТОРНО-КУРОРТНИМИ УСТАНОВАМИ**

Розглянуто основні напрями організації контролю витрат санаторно-курортних установ з урахуванням специфіки їх діяльності. Звертається увага на необхідність запровадження обліку та контролю за центрами відповідальності та системи бюджетування, як комплексної програми планування і жорсткого регламентування витрат і доходів, що забезпечить не лише беззбиткове функціонування, але й розвиток підприємств санаторно-курортного комплексу

Постановка проблеми. Сфера нематеріального виробництва покликана сприяти формуванню та підтримці здібностей людини до праці, розвитку фізичних і духовних здібностей особистості, посідає чільне місце в системі суспільного виробництва. Це пояснюється не лише цільовими функціями, але й характером діяльності суб'єкта нематеріального виробництва, специфікою її результату, а також системою відносин, що складаються стосовно результату – послуги (корисного ефекту праці суб'єкта). В економічній літературі подаються різні визначення результатів праці санаторно-курортних установ. Так, з погляду категорії споживчої вартості, послуга – це особлива споживча вартість, корисна як конкретна діяльність, покликана задовольнити суспільні та особисті соціально-культурні побутові потреби. Розглядаючи послугу у контексті результату живої праці, її можна визначити як корисний ефект праці суб'єкта сфери нематеріального виробництва. В свою чергу, рекреаційна галузь належить до соціально орієнтованого суб'єкта ринкової економіки і має на меті повне задоволення рекреаційних потреб всіх верств населення. Орієнтація економіки України на розвиток ринкових відносин передбачає створення умов формування середовища функціонування нових організаційних форм господарювання. Підприємства будь-якої організаційної структури мають своє внутрішнє і зовнішнє середовище (оточення). Зовнішнє середовище формується під впливом таких чинників, як економічна (ринкова) кон'юнктура, державна економічна політика, взаємовідносини з постачальниками різного виду ресурсів і бізнес-послуг, конкурентами, банками і іншими суб'єктами господарювання, з якими підприємство вступає в безпосередні стосунки в процесі свого функціонування з метою досягнення конкурентної переваги [1]. Внутрішнє середовище підприємств формується під впливом організаційних і технологічних чинників. Ефективний розвиток підприємств різних форм власності залежить від загального (системного) впливу обох сфер чинників на проміжні і кінцеві результати господарської діяльності. При здійсненні оцінки фінансових і господарських результатів діяльності санаторно-курортних організацій слід виходити з того, що на ефективність діяльності санаторію мають вплив взаємопов'язані чинники внутрішнього і зовнішнього середовища, тому слід розмежувати внутрішній і зовнішній контроль.

Стан вивчення проблеми. Питанням програмування та планування контрольної перевірки приділяють значну увагу українські вчені Гочарук Я.А., Загородній А.Г., Рудницький В.С. Усач Б.Ф. [2, 5, 11]. Проте слід зазначити, що дослідження вчених спрямовані на вирішення проблем планування внутрішнього та зовнішнього контролю на виробничих підприємствах. Разом з тим, санаторно-курортні установи мають певні особливості господарювання, пов'язані з наданням санаторно-курортних послуг. Ці особливості безпосередньо впливають на організацію контролю у санаторно-курортних установах, але залишились поза увагою вітчизняних та закордонних науковців, що безумовно підвищує актуальність проведеного нами дослідження.

Мета дослідження. Метою дослідження є вивчення особливостей функціонування санаторно-курортних установ, та формування моделі організації контролю витрат діяльності санаторно-курортних установ.

Викладення основного матеріалу дослідження. Ефективне функціонування санаторно-курортних організацій унеможливорюється за умови відсутності на підприємстві раціонально побудованої системи управлінського контролю. Запровадження планування та внутрішньогосподарського контролю в системі управління є важливим аспектом підвищення ефективності використання фінансових, трудових та матеріальних ресурсів всередині підприємства. Отже, система контролю має за мету зіставлення планових величин у формі бюджетів з фактичними результатами роботи за певний період. Фінансово-господарська діяльність санаторно-курортних установ має здійснюватися прогнозовано. Отже, фінансово-господарська діяльність повинна бути передбачуваною, ґрунтуватися на багатовекторному науковому аналізі напрямів та способів проведення діяльності, обсягів діяльності, ресурсних можливостей підприємства та очікуваних фінансових результатів, які б дозволили мінімізувати ризики втрат авансованого капіталу. Це, в свою чергу, передбачає розробку низки документів, що містять ключові показники, розраховані на близьку і далеку перспективу.

Слід зазначити, що бюджет – це основний метод, який використовується для перетворення стратегічних планів в поточні заходи. Бюджет санаторію встановлює норми для проведення скоординованої діяльності і забезпечує основу для контролю за діяльністю з тим, щоб переконатися у відповідності практичних результатів запланованим. Загалом складання бюджету санаторію спрямоване на вирішення трьох основних завдань: визначити спосіб оцінки і кількісного визначення результатів діяльності санаторію і реалізації бізнес-процесів, що проектується в наступному році; розподіл ресурсів санаторію; забезпечення відстежування і контролю за витратами. Проте, для того, щоб бюджет санаторно-курортної установи міг виконувати свої управлінські функції, необхідно врахувати такі аспекти: бюджет повинен створюватися усіма відділами санаторно-курортної організації, що забезпечить повне сприйняття поставлених у ньому завдань усіма працівниками санаторію; вихідні і проміжні дані бюджету повинні формуватися за місяцями, що дозволить ефективніше здійснювати контроль за виконанням планів; бюджети повинні формуватися за центрами відповідальності, що дозволить закріпити відповідальність за виконанням планів за конкретними працівниками (відділами) підприємства; показники бюджету повинні відповідати правилу "досяжної продуктивності при раціональному використанні ресурсів", що дозволить поставити перед медичним та іншими працівниками реальні цілі, яких вони можуть досягти. Процес бюджетування повинен виокремлювати управлінський та обліковий аспекти. При цьому завданням управлінського аспекту є концентрація уваги на процесах планування для досягнення цілей на основі розробки перспективних прогнозів. Обліковий аспект бюджетування являє собою інструмент доведення до виконавців мети управління та відображення кількісного плану дій у грошовій оцінці. У санаторно-курортних установах бюджетування є основою: планування та прийняття

управлінських рішень; оцінки усіх аспектів фінансового стану санаторію; зміцнення фінансової дисципліни і підпорядкування інтересів окремих відділів інтересам санаторію загалом та власникам капіталу.

Слід зазначити, що бюджети можуть будуватися за такими принципами: “знизу-вгору” і “згори-вниз”. Бюджети, побудовані за принципом “знизу-вгору” передбачають збір і поступову передачу інформації від виконавців до менеджерів нижчого рівня і далі до керівників санаторію. Основним недоліком такого варіанта побудови процесу бюджетування є те, що багато зусиль і часу витрачається на узгодження бюджетів, а вища ланка менеджменту не володіє первинною інформацією. Крім того, в процесі передачі бюджетів від одного рівня до іншого показники можуть необґрунтовано, а в деяких випадках і помилково змінюватися, що може призвести до викривлення вихідної інформації. Бюджети, побудовані за принципом “згори-вниз” формуються у зворотному напрямі. Недоліком цього варіанта побудови процесу бюджетування є те, що не враховується думка та інтереси самих виконавців, які можуть оцінювати пропонувані показники з позиції реальності виконання планових завдань. Крім того, здебільшого на більшості підприємств керівники вищої ланки менеджменту не володіють повною інформацією, необхідною для бюджетування. Проте, для санаторно-курортних установ саме цей принцип побудови бюджетів вважаємо найбільш доцільним з огляду на структуру управління та специфіку формування комунікаційних зв'язків цих суб'єктів господарювання.

Проведені нами дослідження прогнозно-планової діяльності підприємств санаторно-курортної галузі дозволили виокремити напрямки проведення процесу бюджетування. При підготовчому процесі вивчається структура санаторно-курортної установи, зокрема, з погляду центрів виникнення витрат, за якими передбачається проведення бюджетування, причому, підрозділами щодо бюджетування можуть виступали лікувальний підрозділ, підрозділ харчування (харчоблок), спальний підрозділ тощо. Наступним аспектом є складання бюджетів для кожної з визначених організаційних структур санаторію, при цьому за основу витрат можуть братись як звітні дані про витрати за попередній обліковий період, так і розроблені після відповідного аналізу звітні дані про норми витрат за їх складовими з метою проведення оперативного внутрішньогосподарського контролю за їх діяльністю. При цьому повинен існувати тісний взаємозв'язок цих двох напрямів. Це дасть можливість на підставі бюджетів окремих підрозділів визначити ставку розподілу їх накладних витрат між окремими видами послуг, що дозволить скласти нормативну калькуляцію повної собівартості одиниці санаторно-курортної послуги. Загалом система бюджетів санаторно-курортних установ, згрупована за класифікаційними ознаками, показана у додатку Ф. Відправною точкою для бюджетування є бюджет продаж. Це пояснюється тим, що кожна санаторно-курортна установа має обмежені потужності для обслуговування хворих і відпочиваючих та обмежений ціновий діапазон, зокрема, йдеться про те, що спальний корпус має визначений ліжко-фонд, обладнання лікувального корпусу також спрямоване на надання лікувальних послуг для певної кількості пацієнтів, харчоблок за санітарними нормами має встановлену кількість посадочних місць, кількість днів перебування клієнтів у санаторії є також визначеною.

Крім того, в умовах конкурентного середовища одержання прибутків лише за умов підвищення цін на путівки є досить проблематичним. При формуванні бюджету продаж необхідно враховувати зазначені обмеження. Плановий обсяг та структура доходів санаторію є найнижчим і найважливішим шаблем у прогнозно-плановій діяльності санаторно-курортної установи. На основі бюджету продаж прогноуються усі інші показники фінансово-господарського життя санаторію (потреба в запасах, медикаментах, валові доходи, змінні витрати, прибуток). Тому планування доходу, його обсягу та структури є найскладнішим та найвідповідальнішим

процесом. Від того, наскільки правильно розроблено бюджет продаж, залежить ефективність операційної діяльності санаторію. Тому для санаторно-курортної установи ключові показники бюджету продаж доцільно визначати вищому керівництву, ґрунтуючись на дослідженнях відділу маркетингу.

Отже, для формування цього бюджету необхідно визначити, які путівки буде реалізовувати санаторно-курортна установа, в якому обсязі та за якою ціною. Однак, слід наголосити і на проблемних аспектах, пов'язаних із формування бюджету продаж, обумовлених тим, що обсяг реалізації, а відповідно і дохід санаторію, залежать не лише від його можливостей, а й від можливостей ринку. Тобто, на збутову діяльність санаторію впливають зовнішні фактори, які здебільшого ним не контролюються, а саме: розвиток світових ринках, на яких реалізуються рекреаційні послуги, стабільність економічної ситуації в країні, платоспроможність населення, стан здоров'я населення, політика держави у сфері рекреації та охорони здоров'я, діяльність конкурентів, сезонність та інші фактори. Розрахувати вплив цих факторів достатньо проблематично, проте враховувати їх при побудові бюджету продаж необхідно. Бюджет собівартості реалізованих санаторно-курортних послуг – це плановий документ, який містить розрахунок собівартості санаторно-курортних послуг, що будуть реалізовані у бюджетному періоді. Бюджет собівартості санаторно-курортних послуг взаємопов'язаний із бюджетом використання матеріалів, медикаментів, продуктів, бюджетом прямих витрат на оплату праці, бюджетом інших прямих витрат. Не менш важливим є складання бюджетів адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Ці бюджети являють собою планові документи, в яких наведені витрати, що пов'язані з управлінням, збутом та іншою операційною діяльністю відповідно.

З викладеного можна зробити висновок, що операційні бюджети санаторно-курортних установ дозволяють визначити цілі щодо майбутнього фінансового результату та встановити чіткі завдання для їх досягнення. Фінансові ж бюджети визначають рух активів і, особливо, грошових потоків в процесі досягнення визначених цілей. Узагальнюючи теоретичні дослідження, пов'язані з визначенням кількості та змісту етапів розробки бюджету, а також враховуючи специфіку функціонування підприємств санаторно-курортного типу, вважаємо, що процес бюджетування повинен складатися з таких етапів: аналіз ситуації, що передує плановому періоду; уточнення факторів, що впливають на формування кошторису санаторно-курортних послуг; первісна підготовка бюджету; обговорення варіанта бюджету працівниками санаторію; узгодження показників у різних формах бюджетів; коригування й остаточне прийняття бюджету; визначення термінів та умов внесення змін до бюджетів у зв'язку зі зміною норм та відхилень від норм (зворотній зв'язок); доведення бюджетів до відповідальних осіб. Проте слід зазначити, що єдиної моделі для побудови бюджету не існує. Для кожного конкретного санаторію процес бюджетування, як і самі бюджети, будуть індивідуальними. Адаже оптимізація або ж побудова системи управлінського контролю в санаторно-курортних установах вимагає знання структур, в межах яких відбуваються процеси планування і контролю. Організаційна структура та розподіл відповідальності за прийняті рішення є факторами, які передусім визначають структуру системи управлінського контролю.

На наш погляд, менеджери вищої ланки управління повинні здійснювати постановку стратегічних завдань та напрацьовувати шляхи їх досягнення, пошук та вибір нових ринків збуту лікувально-рекреаційних послуг, розробляти маркетингову тактику підприємства та інші функції стратегічного та тактичного характеру. Тому, зрозумілим є, що топ-менеджери підприємства не мають часу і не здатні приймати щоденні рішення оперативного характеру, здійснювати постійний контроль за діяльністю всіх працівників санаторію.

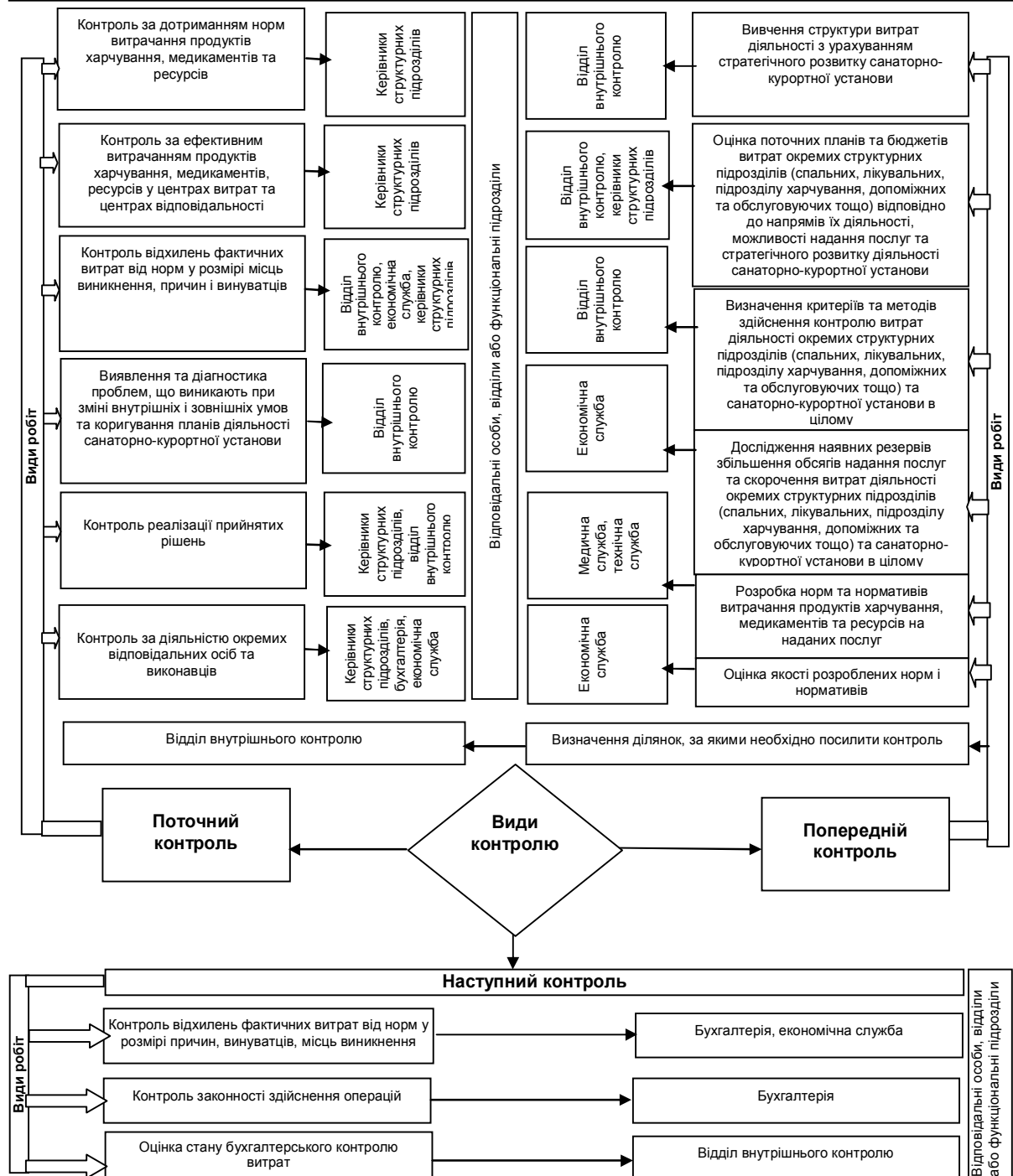


Рис. 1. Модель організації контролю витрат діяльності у санаторно-курортних установах

Отже, враховуючи рівень розвитку ринкових відносин в Україні та специфіку функціонування підприємств санаторно-курортної галузі, доцільно розділити санаторно-курортну установу на окремі сегменти або підрозділи, а повноваження і відповідальність у сфері керівництва та оперативного управління санаторієм розподілити між управлінським персоналом різного рівня для розширення можливостей та підвищення ефективності менеджменту. Здійснюючи організацію контрольного процесу, необхідно враховувати те, що після передачі контрольних функцій від керівника вищого рівня керівнику нижчого рівня, останній має бути підзвітний за результати виконання своїх обов'язків. Разом з тим, керівник вищого рівня здійснює як контроль, так і оцінку діяльності своїх підлеглих. Розподіл відповідальності є надважливим за таких умов. Слід зазначити, що облік відповідальності є основним засобом

управлінського контролю. Модель контролю відповідальності складається з таких основних елементів: визначення відповідальності, визначення основних показників, контроль за виконанням показників. Проаналізовані нами джерела дали можливість дати визначення терміну "центри відповідальності" щодо підприємств санаторно-курортної галузі: центр відповідальності - це організаційно-структурний підрозділ санаторію, де виникають витрати, за яким є можливість визначити конкретну посадову особу, яка буде контролювати доцільність їх здійснення.

Таким чином, основне призначення обліку за центрами відповідальності полягає в забезпеченні контролю та оцінці діяльності кожного центру відповідальності. В умовах розвитку ринкових відносин відбувається ускладнення організаційної структури санаторно-курортних установ, при цьому виникають різні

підрозділи, за якими виникає необхідність здійснення контролю витрат. На основі проведених досліджень нами пропонується модель організації контролю витрат діяльності (рис.1). При визначенні у конкретному підрозділі відповідального виконавця з метою зменшення витрат можна застосовувати важелі економічного та соціального характеру для стимулювання поліпшення результатів діяльності. Разом з тим, необхідно враховувати, що за певними підрозділами санаторію економія повинна бути також контрольована, наприклад, при виявленні економії у підрозділі харчування (харчоблоці), доцільно звернути увагу на те, за рахунок яких факторів відбулася така економія. Оскільки харчування відпочиваючих має відбуватись за встановленими дієтами, з визначеними стравами і встановленими нормами закладки продуктів, то економія

за рахунок недотримання норм закладки є недопустимою, оскільки дієтичне харчування є одним із факторів досягнення лікувального ефекту перебування в умовах курорту. Разом з тим, якщо така економія виникла за рахунок здійснення заходів щодо зменшення цінкових пропозицій на придбані продукти харчування та пошуку нових постачальників, то відділ постачання може розраховувати на застосування зазначених важелів економічного і соціального характеру. При здійсненні контрольних процедур за підрозділом харчування слід звернути увагу на порядок формування витрат при організації поліпшеного харчування, харчування за принципом "все враховано", а також порядок внесення таких витрат на харчування у собівартість путівки. Нами запропоновано здійснювати контроль витрат діяльності за методикою, наведеною на рис.2.

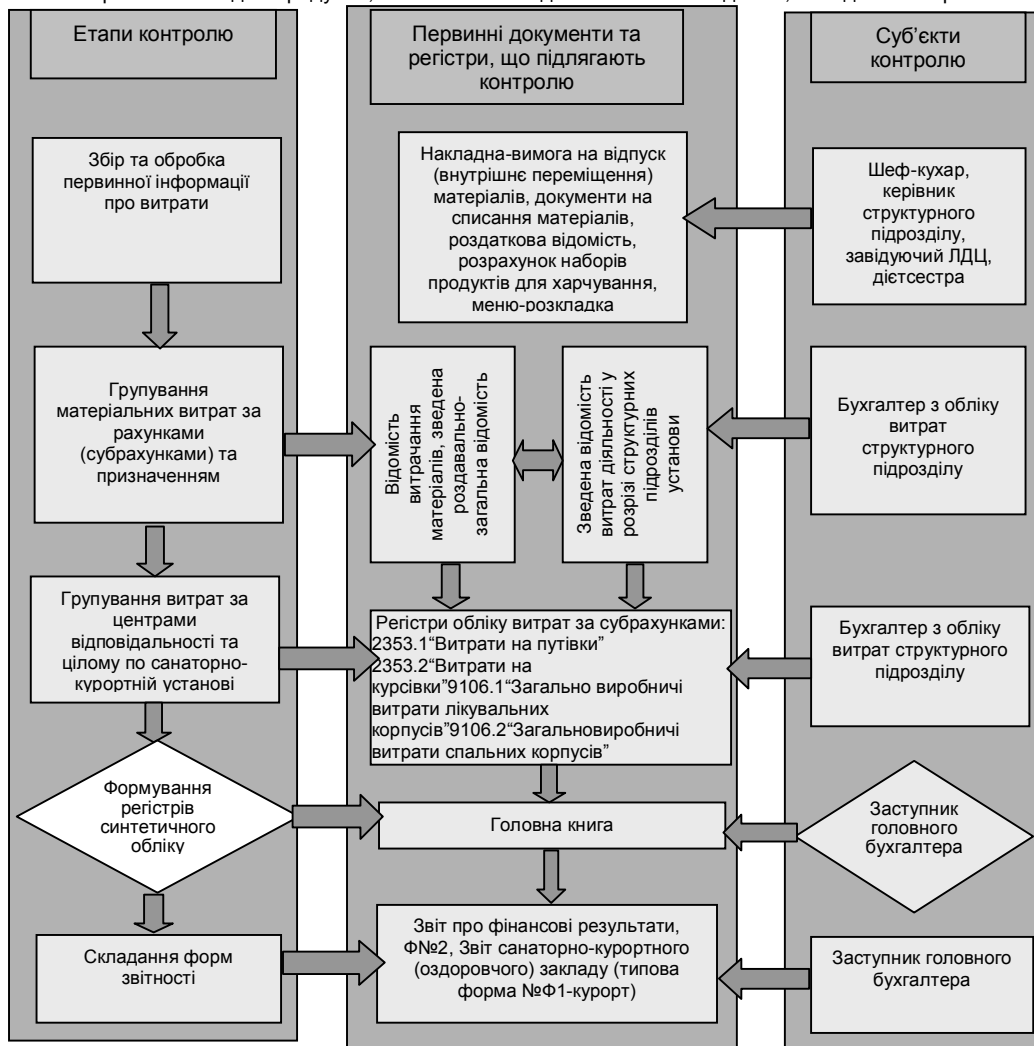


Рис. 2. Методика контролю витрат діяльності санаторно-курортних установ

На основі проведених досліджень можна зазначити, що сучасні інфляційні процеси негативно впливають на дотримання бюджетів витрат, оскільки нестабільні ціни на енергоносії та пально-мастильні матеріали сприяють підвищенню витрат на придбання продуктів, що в свою чергу збільшує витрати підрозділу харчування, але за ці витрати будуть відповідальні не лише керівники харчоблоку, але і служби постачання.

Отже, необхідною передумовою обліку та контролю за центрами відповідальності є структуроване виділення конкретних центрів санаторію з метою закріплення відповідальності. При цьому необхідно враховувати такі аспекти, як технологічна і організаційна структура санаторія. В свою чергу, слід враховувати комунікаційні зв'язки, що виникають всередині санаторно-курортної

установи. Проаналізувавши думки провідних науковців можна стверджувати, що немає єдності в поглядах щодо складу та способів класифікації центрів відповідальності.

Відомий закордонний вчений К. Друрі виокремлює три центри відповідальності: центр витрат, центр прибутків, центр інвестицій [4, с. 747], а на думку проф. В.Б. Івашкевича, в основу класифікації центрів відповідальності має бути покладено принцип впливу на процес виникнення витрат та рівень відповідальності за понесені певним структурним підрозділом витрати: центри витрат, доходів, прибутку і центрів інвестицій; за функціями, що виконує кожен центр: основні та обслуговуючі центри [6, с. 56]. Відомий вітчизняний науковець і практик С.Ф. Голов центр витрат, у свою чергу поділяє на центри технологічних витрат і центри

дискреційних витрат [3, с. 407-408], професор М.С. Пушкар виокремлює первинні і акумулюючі центри витрат [9, с. 122]. Формування центрів витрат санаторію ґрунтується передусім на організаційній структурі санаторно-курортної установи та відбувається на базі первісних підрозділів (лікувальних відділів, корпусів, ділянок), обслуговуючих та управлінських служб. Слід зазначити, що в процесі надання санаторно-курортних послуг у центрах відповідальності виникають витрати, пов'язані з харчуванням (продукти харчування, приготування страв за різними дієтами); витрати пов'язані з комплексом лікувальних процедур (медикаменти, обслуговування у бальнеологічних лікарнях, курортних поліклініках, лікувально-діагностичних центрах, клінічних лабораторіях); витрати на оплату праці лікарів та допоміжного персоналу; витрати на спожиті послуги.

Ми вважаємо за доцільне здійснювати облік витрат за центрами відповідальності у двох напрямках: за центрами нормативних витрат та за центрами дискреційних витрат. За центрами нормативних витрат можна визначити як вихідні ресурси для надання певних видів послуг, так і результати діяльності, тому контроль у цих центрах здійснюється порівнянням нормативних і фактичних витрат, при цьому виявляються відхилення від нормативних значень, які аналізуються, та приймаються управлінські рішення щодо винуватців виникнення різниць та оптимізації таких витрат у майбутньому. За центрами дискреційних витрат не можна встановити чітку залежність між необхідними ресурсами та результатами діяльності, тому проблематичним є ведення обліку дискреційних витрат та визначення ефективності витрачання виділених ресурсів (медикаментів, матеріалів, грошових коштів тощо). У санаторно-курортних установах процес виокремлення центрів відповідальності повинно відбуватись з урахуванням організаційної структури управління санаторію, яка відображає склад і взаємозв'язок його підрозділів та відділів. Тому, при побудові внутрішньогосподарського контролю необхідно враховувати рівень організаційної структури, що впливає на ефективність прийнятих управлінських рішень. Варто зазначити, що важливим аспектом здійснення контрольних функцій є надання повноважень прийняття управлінських рішень, що відбувається за певних організаційних структур, керівниками різних рівнів. Зокрема, у невеликих за своєю пропускною здатністю санаторіях, де надається обмежена кількість санаторно-курортних послуг, є можливість функціональної організаційної структури, за якої всі витрати такого курорту контролюються одним керівником, який приймає управлінські рішення щодо доцільності витрат та є відповідальним за понесені витрати. За децентралізованої організаційної структури санаторій поділяється на підрозділи відповідно до бізнес-процесів, що вони виконують.

Таким чином, функціональна структура передбачає, що центром інвестицій є санаторій у цілому, її рівні організовані функціонально; децентралізована структура передбачає поділ санаторію на окремі центри інвестицій і прибутку, а функціональна структура застосовується тут на більш низьких рівнях. Проведені дослідження показали, що у санаторіях, які мають достатній ліжко-фонд, а також де здійснюється лікування за кількома нозологічними одиницями, необхідне запровадження децентралізованої організаційної структури, оскільки за таких обставин є потреба надання керівникам лікувальних та інших підрозділів можливості не лише контролювати понесені витрати означених підрозділів, але й нести персональну відповідальність за результати роботи таких підрозділів на основі наданого їм права приймати управлінські рішення. Разом з тим, необхідно враховувати ступінь надання повноважень щодо прийняття рішень керівникам структурним підрозділів, наприклад, лікарський склад може застосовувати методики лікування залежно від стану хвороби і є щодо цього повністю незалежним, але що стосується цінової політики на медикаменти, які закуповуються для проведення лікувального процесу, то

ці повноваження надаються вищому керівництву санаторію, але у будь-якому випадку, контрольні функції охоплюватимуть процес постачання ресурсів, медикаментів, надання санаторно-курортних послуг, управління санаторію.

Таким чином, децентралізована структура найбільш доцільна для санаторно-курортних комплексів з декількома напрямками лікування, наприклад, лікування кардіологічного спрямування та лікування опорно-рухового апарату. Водночас, слід зазначити, що доцільність вибору тієї чи іншої організаційної структури системи управління санаторно-курортних організацій безпосередньо залежить від специфіки функціонування санаторно-курортних установ.

Господарська діяльність санаторно-курортних організацій є складною. Основним видом діяльності є надання послуг з лікування, відпочинку та рекреації. Надання послуг оформляється бланками суворої звітності: санаторно-курортна путівка, путівка, курсівка. До переліку послуг, які надаються санаторієм за путівкою, входять: проживання, курортне лікування, дієтичне харчування, організація санаторно-курортного обслуговування. У межах санаторію функціонують допоміжні та обслуговуючі господарства (підрозділи), кожне з яких є самостійною ланкою з притаманними напрямками розвитку. Розвиток супутніх та допоміжних послуг допомагає отримати додатковий дохід санаторію, а також підвищити якість процесу відпочинку та лікування, що сприяє більш високому рівню сервісу обслуговування. Типова структура санаторію має такі складники: приймальне відділення; спальний (житловий) комплекс; лікувальний комплекс (фізіобальнеолікарня); блок харчування; курортний зал з бібліотекою; садово-паркова зона з кліматопавільонами, спортивними, ігровими майданчиками і теренкурором; адміністративно-господарський блок.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що найбільш ефективною системою управління підприємств санаторно-курортного типу буде за умови централізованої функціональної організаційної структури. У додатку М наведена запропонована нами типова схема організаційної структури санаторію, яка впливає на формування правильного підходу до визначення центрів відповідальності у санаторно-курортних організаціях і сприятиме більш точному формуванню витрат або доходів центру, дозволить здійснити ефективний контроль ключових показників.

Проведені дослідження показали, що санаторно-курортні установи, з урахуванням напрямку лікування, стану медичної матеріально-технічної бази, планують різний рівень витрат на лікування та медичні процедури. При здійсненні контрольних функцій за центрами відповідальності щодо лікувальних підрозділів необхідно врахувати доцільність дотримання норм витрат за названою статтею, оскільки економія за нею є недопустима і може свідчити про неефективність лікування. Крім того, під час внутрішньогосподарського контролю витрат на медикаменти та процедури за центрами відповідальності необхідно аналізувати причини відхилень закупівельних цін на медикаменти відносно запланованих та виявляти винуватців таких відхилень. При дослідженні виявлено, що оптові постачальники медикаментів надають знижки за здійсненими великими партіями закупівель, тому планування процесу закупівель може враховувати не тільки ресурсні можливості санаторію та потребу у медикаментах, але і розміри закупівель, за якими надаються певні знижки, з урахуванням терміну придатності медикаментів. Разом з тим, причинами відхилень витрат на медикаменти та процедури можуть бути проведені закупівлі за вищими цінами або придбання аналогів медикаментів, дія яких однакова, але ціна значно вища. Разом з тим, необхідно враховувати сучасні умови, коли в епідеміологічних випадках витрати на медикаменти можуть перевищувати запланований рівень, за таких обставин керівництву

вищого рівня доцільно розглядати можливість створення резервів майбутніх витрат і платежів, здійснити їх класифікацію та розробити порядок формування резерву на непередбачені медичні заходи і закупівлі.

Дослідження показали, що санаторно-курортні установи не формують резервів на медичні заходи, хоча епідеміологічний стан України потребує додаткових витрат і заходів збереження здоров'я та життя відпочиваючих. Витрати на медичні процедури включають також послуги сторонніх медичних установ, таких як бальнеологічні лікарні та курортні поліклініки, тому при проведенні контролю необхідно перевірити процес призначення процедур, який фіксується в історії хвороби та санаторно-курортній книжці та порівняти отримані дані з виставленими рахунками сторонніх медичних установ, оскільки відхилення у витратах на медикаменти та медичні послуги можуть виникати у зв'язку з отриманням процедур пацієнтами, яким такі процедури не були призначені.

Проведені нами дослідження показали, що санаторно-курортні установи, де є своя медична база, здійснюють лікувальний процес відповідно до медичних призначень лікарів, у таких випадках необхідними контрольними процедурами буде перевірка як правильності первинного документування отриманих процедур, так і формування зведених регістрів за отриманими процедурами з метою виявлення відхилень за витратами за названою статтею. З цією метою доцільно здійснювати організацію аналітичного обліку витрат. За результатами дослідження специфіки функціонування санаторно-курортних установ нами здійснено класифікацію місць виникнення витрат, які є дотичними до центрів витрат, а також внести пропозиції щодо організації обліку та контролю з огляду на цю класифікацію.

Отже, метою організації обліку та контролю за центрами відповідальності у санаторно-курортних установах є нагромадження даних про витрати або/і доходи за кожним центром відповідальності; виявлення відхилень від бюджету, який затверджений для відповідного центру; визначення кола осіб, які причетні до надмірних витрат коштів. Санаторії надають послуги з оздоровлення у рамках визначеного профілю, разом з тим, кожному пацієнту індивідуально призначається комплекс процедур. Тому важливо здійснити облік і контроль за узагальненими витратами центрів відповідальності за калькуляційними статтями витрат, що на наш погляд є проблемним. Отже, при організації контролю витрат необхідно враховувати не лише їх вид, але і економічний зміст та місця їх виникнення. Наприклад, при здійсненні контролю за витратами на лікування, слід враховувати витрати, понесені такими центрами відповідальності, як: медичні відділи санаторію, лабораторії, де здійснюються первинні дослідження, як основа діагностування, витрати на медикаменти. Крім цього, до них можна приєднати відділ реєстрації, склад медикаментів. Таким чином, здійснюючи контроль витрат на медикаменти та медичні послуги, перевіряється інформація, що міститься в історіях хвороби, санаторно-курортних книжках, на основі якої формується заявка на медикаменти. Після цього проводиться перевірка даних журналу реєстрації відпочиваючих у лікувально-діагностичному центрі, де вказані призначені лікарем процедури, а також даних роздавальної-здавальної відомості і Звіту про списання медикаментів. Особливістю надання медичних послуг у санаторії є те, що вони можуть відпускатись не лише пацієнтам санаторію, але і стороннім особам за готівку, у таких випадках до перевірки долучаються журнал амбулаторного лікування та журнал платних послуг, за якими перевіряється обґрунтованість витрат та виявляються відхилення.

Таким чином при здійсненні контрольних процедур за витратами санаторію, необхідно враховувати потребу в

отриманні оперативної та актуальної інформації як за місяцями, так і центрами виникнення витрат, включаючи основні та допоміжні в обслуговуючі центри. У санаторно-курортних установах з метою здійснення обґрунтованого калькулювання собівартості послуг нами рекомендується використовувати інформацію, яка формується в управлінському обліку, де здійснюється виокремлення центрів відповідальності як об'єктів обліку, з огляду на те, що виокремлення центрів витрат передбачає групування витрат в обліку та контролю за окремими видами санаторно-курортних послуг не лише загалом по санаторію, але і за окремими операціями, відділами тощо.

Таким чином, у санаторно-курортних установах визначення центрів відповідальності має на меті отримання інформації для проведення внутрішньогосподарського контролю витрат за центрами відповідальності, який здійснюється із застосуванням методу співвідношення або бюджетування. Сформована нами програма внутрішнього контролю витрат на формування собівартості путівки містить такі компоненти (рис. 3). Ключовим фактором при побудові ефективного системи контролю витрат є розробка номенклатури центрів відповідальності санаторно-курортних установ, яка повинна передбачати єдину систему їх кодування, що використовуватиметься при організації обліку облікової і контрольної інформації. Проведені нами дослідження дозволили запропонувати систему кодування центрів відповідальності для санаторно-курортних установ, яка б дозволила суттєво удосконалити обліково-контрольні процедури, впровадження якої доцільно за умов застосування сучасних інформаційних технологій при формуванні первинної інформації та зведених регістрів за витратами з надання санаторно-курортних послуг. При цьому предметом кодування витрат за центрами відповідальності є структурні підрозділи, зокрема: санаторно-курортний комплекс, санаторій; спальний відділ; лікувальний відділ; відділ харчування, причому наступним аспектом є визначення відповідальних осіб та причин відхилень. З метою проведення контролю витрат за центрами відповідальності у санаторно-курортних установах нами пропонується здійснювати розробку системи кодування витрат як за кожним центром відповідальності, так і за статтями витрат. На перший погляд, така побудова бухгалтерського рахунку є громіздкою та трудомісткою, разом з тим, коли бухгалтерський облік ведеться в умовах застосування сучасних інформаційних технологій, процес кодування допомагає отримувати інформацію про склад витрат за їх центрами виникнення та статтями з метою проведення оперативного контролю за діяльністю санаторію.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Основою управління санаторієм є прямий та обернений зв'язок між суб'єктами та об'єктами контролю. Прямий зв'язок внутрішнього контролю впливає на оцінку здійснення контролю з урахуванням рівня впливу на об'єкт. Обернений зв'язок сприятиме якісній оцінці результатів від прийнятих управлінських рішень. Нами запропоновано номенклатуру причин і винуватців у відхиленнях від норм витрачання запасів у процесі надання санаторно-курортних послуг. З метою отримання оперативної інформації про доцільність використання медикаментів доцільно формувати повідомлення про відхилення використання медикаментів і медичних препаратів від встановлених норм, дані яких узагальнюються у зведених контрольних-накопичувальних відомостях витрачання медикаментів і медичних препаратів на надання процедур.

На основі проведених досліджень нами розроблено реєстри оперативного обліку та контролю витрат діяльності санаторно-курортних установ, використання яких забезпечить отримання точної інформації за центрами витрат і центрами відповідальності за видами путівок і курсівок, що дозволить приймати обґрунтовані управлінські рішення.

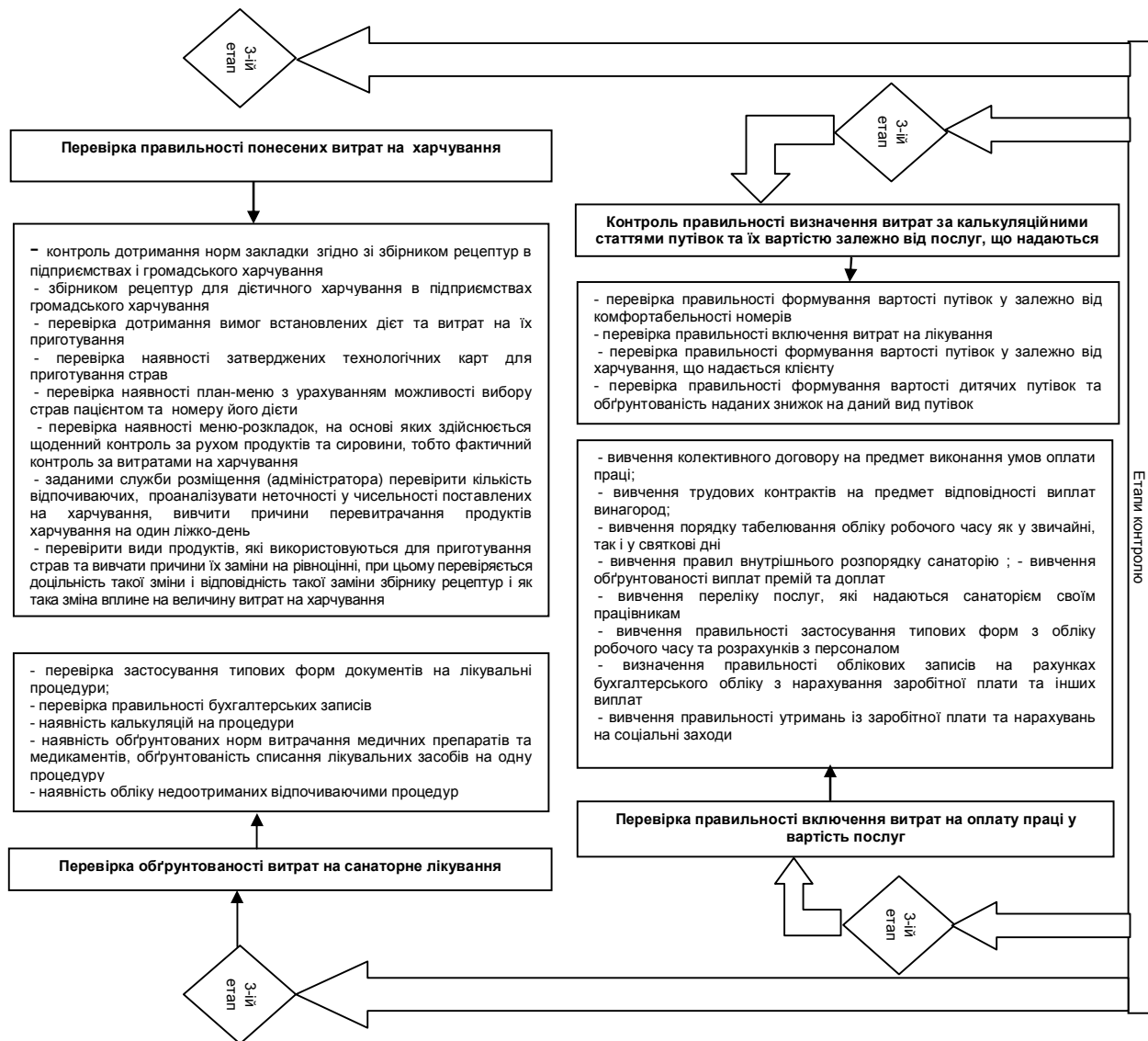


Рис. 3. Методика внутрішньогосподарського контролю формування собівартості санаторно-курортних послуг

Проведені нами дослідження показали, що у санаторно-курортних організаціях управлінський контроль не набув широкого застосування. Хоча саме компонента контролю дозволяє отримати важливу інформацію, на основі якої здійснюється управління, тобто приймаються обґрунтовані рішення та здійснюється відповідні дії. Запропонована організація та методика контролю витрат за центрами відповідальності є передумовою ефективного управління санаторієм в умовах нестабільної економічної ситуації. Практичне запровадження обліку та контролю за центрами відповідальності та системи бюджетування, як комплексної програми планування і жорсткого регламентування витрат і доходів, забезпечить не лише безбиткове функціонування, але й розвиток підприємств санаторно-курортного комплексу.

Список використаної літератури:

1. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень: [монографія] / С.В. Бардаш. – К.: Київ. нац. тог. - екон. ун-т, 2008. – 312 с.
2. Гончарук Я.А. Аудит: [навч. посіб.] / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – [3-тє вид., переробл. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет: [учебник] / Колин Друри; [пер. с англ.] – [5-е изд., перераб., и доп.]. – М.: Юнити, 2002. – 1071 с.
5. Загородній А.Г. Аудит: теорія і практика: [навч. посіб.] / [А.Г. Загородній та ін.]. – Львів: вид-во НУ "Львівська політехніка", 2003. – 364 с.
6. Івашкевич В. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 56-60.
7. Куцик П.О. Методика і організація обліку прямих

8. Куцик П.О. Сучасний підхід до оперативного контролю витрат на виробництво у харчовій промисловості. Сучасні підходи / П.О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії: зб. наук. пр. / [ред. кол. Башнянин Г.І., Дайновський Ю.А., Єлейко В.І. та ін.]. – Львів: вид-во ЛКА, 2004. – С. 293-299. – (Серія: Економічна; Вип. 16).
9. Пушкар М.С. Управлінський облік / М.С. Пушкар. – Тернопіль: вид-во Прінтерінформ, 1997. – 160 с.
10. Полянська О.А. Сучасна сфокусованість управлінського обліку / Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету: зб. наук. пр. / [гол. ред. Шкарабан С.І.]. – Тернопіль: вид-во ТНЕУ, 2010. – С.301-303
11. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія / Б.Ф. Усач. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – К.: Ін Юре, – 1998. – 352 с.
12. Чабанюк О.М. Деякі особливості вивчення об'єктів та суб'єктів внутрішнього контролю у санаторно-курортних організаціях / О.М. Чабанюк // Економіка України в євроінтеграційних процесах: наук. зб. / за ред. С.М. Панчишина. – Львів: Інтерек, ЛНУ, 2004. – С. 618 – 621. – (Серія: Формування ринкової економіки в Україні; Спецвип. 13).

КУЦИК Петро Олексійович – кандидат економічних наук, перший проректор Львівської комерційної академії

ЧАБАНЮК Одарка Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії