

РОЗДІЛ 9. МЕНЕДЖМЕНТ

МІСЦЕ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ
ОРГАНІЗАЦІЙ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'ЯTHE PLACE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN COST MANAGEMENT
OF HEALTHCARE ORGANIZATIONS

УДК 657.471

DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastruct82-27>**Гладкова О.В.**к.е.н., доцент,
доцент кафедри менеджменту,
маркетингу
та забезпечення якості у фармацевції,
Національний фармацевтичний
університет**Деренська Я.М.**к.е.н., доцент,
доцент кафедри менеджменту,
маркетингу та
забезпечення якості у фармацевції,
Національний фармацевтичний
університет**Братішко Ю.С.**д.фарм.н., професор,
завідувач кафедри організації,
економіки та
управління фармацевцією ІПКСФ,
Національний фармацевтичний
університет**Hladkova Olga**

National University of Pharmacy

Derenska Yana

National University of Pharmacy

Bratishko Yuliia

National University of Pharmacy

Стаття присвячена питанням розвитку управлінського обліку (УО) в охороні здоров'я. Встановлено, що завданням УО є надання інформації для аналізу, планування, контролю та прийняття рішень, що сприяє підвищенню ефективності управління організацією. Даний вид обліку є достатньо гнучким, може бути ефективно використаний як в комерційних, так і в комунальних установах системи охорони здоров'я. В роботі представлені основні принципи УО, наведена загальна характеристика витрат ЗОЗ, визначені напрямки управління ними та основні завдання, що повинні вирішуватись під час впровадження системи УО в медичних установах. Для більш глибокого розуміння місця УО в управлінні витратами ЗОЗ представлені вимоги до формування системи показників діяльності медичної установи та критерії, яким повинна відповідати управлінська звітність в ЗОЗ. Наприкінці окреслені ключові тенденції розвитку УО в організаціях сфери охорони здоров'я.

Ключові слова: управлінський облік, управління витратами, заклад охорони здоров'я, принципи УО, завдання УО, тенденції розвитку УО.

The article is devoted to the issues of development of management accounting in the healthcare system. Its purpose is to determine the place of management accounting in cost management of healthcare institutions. Theoretical research conducted by the authors allowed to determine that management accounting occupies one of the key places in the modern system of organization management. Its task is to provide the necessary information for analysis, planning, control and decision-making, which contributes to increasing the efficiency of management and overall productivity of the organization. Since this type of accounting is not subject to the current legislation, it is quite flexible, can be used quite effectively in both commercial and municipal institutions of the healthcare system. The article presents the basic principles of management accounting and emphasizes that the implementation of these principles in healthcare institutions is extremely necessary when managing their costs. Therefore, the authors presented a general characteristic of the costs of healthcare institutions, identified areas of cost management and the main tasks that must be solved during the implementation of the management accounting system in healthcare institutions. In order to better understand the place of management accounting in the management of healthcare organizations' costs, the general requirements for the formation of a indicators' system of the healthcare institution' performance and the criteria that management reporting in this institution must meet are presented. At the end, the authors outlined the key trends in the development of management accounting in healthcare, which included: the implementation of a process-oriented approach to management accounting; the development of strategic management accounting; digitalization of management accounting, integration of management accounting with the medical care quality management system; strengthening the role of management accounting in risk management; development of management accounting in project activities; formation of environmental management accounting; strengthening the role of management accounting in the personnel management system and the development of social management accounting.

Key words: management accounting, cost management, healthcare institution, principles of management accounting, tasks of management accounting, trends in the development of management accounting.

Постановка проблеми. Сучасні заклади охорони здоров'я (ЗОЗ), що функціонують в умовах жорсткої конкуренції, надають різноманітні види медичної допомоги (МП). Від їх якості і вартості напряму залежать можливості організації до подальшого стратегічного розвитку. Це висуває відповідні вимоги до керівників медичних установ, які повинні володіти ґрунтовними знаннями про особливості ринку МП та впроваджувати сучасні управлінські підходи, одним із яких є управлінський облік (УО).

УО є основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, що сприяють ефективному функціонуванню та довгостроковому розвитку

медичних установ. У контексті ринкових відносин у сфері охорони здоров'я впровадження цього виду обліку стає критично важливим для суб'єктів медичного ринку.

Одним із пріоритетів у сучасних ЗОЗ є створення системи планування, контролю та управління фінансовими потоками. Досягнення цих цілей можливе лише за умов впровадження УО як ефективного механізму сучасного менеджменту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації УО в організаціях присвячено багато праці. В роботах Голова С. [2], Єршової Н.Ю. [3], Карпенко О.В. [4] Мікрюкова Л.В. [6], Охотник С.І. [8], Хансена Д.Р та Мовена М.М.

[14], Друрі К. [15], Аткинса А. [16], та інших вітчизняних та іноземних науковців відображені загальні принципи організації УО, системи обліку витрат, їх калькулювання, сучасні підходи до бюджетування та створення ЦВ. Разом з тим, питання УО в охороні здоров'я не достатньо розкриті. В роботах Краснікової Н.Г. [5], Розіт Т.В. та Слюніної Т.Л. [11], Рури І.В. [12], Лубенченко О.Е. [13] представлені загальні підходи до організації УО в ЗОЗ, проте детальної уваги щодо алгоритму його впровадження в діяльність ЗОЗ та розробки методичного забезпечення щодо реалізації відповідних його етапів в них не надано.

Постановка завдання. Мета роботи є визначення місця УО в управлінні витратами організацій сфери охорони здоров'я.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі трансформації економічних відносин в організаціях система обліку зазнає суттєвих змін. Вона виконує дві важливі функції: по-перше, забезпечує зовнішніх користувачів інформацією про фінансовий стан і результати діяльності організації; по-друге, надає менеджерам достовірні дані для ухвалення управлінських рішень. Ефективна система УО стає ключовим інструментом, що сприяє прийняттю як стратегічних, так і тактичних рішень керівництвом.

Науковці пропонують різні визначення цього поняття, які, попри певні відмінності, об'єднують спільна економічна ідея: УО забезпечує менеджерів необхідною інформацією для ефективного управління. Спираючись на дослідження, проведені Мірошниченко О.В. та Крухмаль О.В. [7] сучасні підходи до трактування сутності УО можна відзначити, що УО є центральним елементом сучасної системи управління організацією. Його завдання – надання необхідної інформації для аналізу, планування, контролю та прийняття рішень, що сприяє підвищенню ефективності управління і загальної продуктивності діяльності організації.

УО, в протилежність фінансового, зосереджений переважно на прогнозуванні та аналізі перспективної інформації, що використовується внутрішніми користувачами організації. Цей вид обліку не підпадає під дію чинного законодавства, оскільки функцію контролю він виконує шляхом задоволення інформаційних потреб менеджерів та керівників.

На відміну від фінансового обліку, УО не регламентується суворими нормативними вимогами щодо впровадження, обробки чи обсягу інформації. Його функціонування базується на цілях управління та індивідуальних потребах кожної організації. Завдяки своїй гнучкості УО ефективно використовується як у комерційних, так і в некомерційних структурах, зокрема в медичних та освітніх установах.

Зазначимо, що УО займає ключове місце в організації. Його завдання полягає у спрощенні складних процесів і створенні зрозумілих та обґрунтованих рішень для вирішення наявних проблем. Враховуючи фінансову та нефінансову інформацію, УО слугує інструментом для управління організацією, контролю її діяльності та підвищення ефективності.

У роботі «Глобальні принципи УО» [1] сформульовано чотири основні принципи, які є базовими для організації цього процесу. Ці принципи включають:

1. Комунікація породжує інформацію:
 - стратегія розробляється і реалізується через діалог;
 - комунікація сприяє прийняттю точних і ефективних рішень;
 - інформаційний обмін є цілеспрямованим і орієнтованим на результат.
2. Інформація повинна бути релевантною:
 - використовується найкраща з доступних інформація;
 - інформація є надійною, доступною та адаптованою до контексту.
3. Вплив на вартість підлягає аналізу:
 - моделювання варіантів забезпечує краще розуміння наслідків рішень.
 - поступовість дій залежить від їх впливу на кінцевий результат.
4. Розумне управління формує довіру:
 - забезпечуються підзвітність і надійність процесів;
 - дотримується принцип сталого розвитку;
 - діяльність базується на професійній добросовісності та етичних стандартах.

Представлені принципи спрямовані на створення прозорої та ефективної системи управління, яка здатна адаптуватися до сучасних викликів і підтримувати стабільність організації.

Що стосується сучасний організацій сфери охорони здоров'я, то відповідно до рекомендацій ВООЗ та МОЗ України щодо відновлення та трансформації системи охорони здоров'я [9] та побудови системи управління якістю в медичному закладі [10] діяльність ЗОЗ повинна бути пацієнт-орієнтованою. Це передбачає розширення спектра МП та врахування потреб пацієнтів у процесі обліку витрат і розрахунку собівартості послуг. Раціональне управління витратами є важливим чинником, оскільки їх рівень безпосередньо впливає на фінансові результати та рентабельність закладу.

У сучасних ринкових умовах медицина є однією з найдинамічніших та найприбутковіших галузей економіки, оскільки відновлення здоров'я є критично важливою потребою для кожної людини.

Комунальні ЗОЗ вирізняються специфікою, характерною для бюджетних установ [12]. Основна

частина їхнього фінансування надходить із бюджету відповідного рівня, водночас вони надають як матеріальні, так і нематеріальні послуги. Матеріальні послуги включають проведення медичних процедур за участю лікарів і медичного персоналу, реалізацію медикаментів і супутніх медичних товарів. Нематеріальні послуги охоплюють консультації, діагностичні обстеження, прийом пацієнтів, проведення консилиумів та інші види послуг інтелектуального характеру.

Накладні витрати займають значну частку в загальних витратах ЗОЗ, особливо у сфері надання МП. Це пояснюється високою часткою адміністративних витрат, які включають утримання управлінського персоналу, оплату комунальних послуг, амортизацію обладнання та будівель, що є типовим для таких закладів порівняно з виробничими підприємствами.

Тож, одним із головних викликів для КНП-ЗОЗ є створення ефективної системи УО. Це передбачає стандартизацію облікових процесів для комерційних послуг і впровадження внутрішнього контролю. Основним завданням у цьому контексті є визначення витрат на койко-місце, що слугує базою для розробки бюджету закладу [12].

На розрахунок собівартості МП і обсяг фінансування суттєво впливають трудові витрати (зокрема, заробітна плата медичного персоналу) і матеріальні витрати (вартість ЛЗ, засобів дезінфекції, інших витратних матеріалів, що використовуються в процесі роботи з пацієнтом).

Для ефективного функціонування ЗОЗ необхідно враховувати комерційні, адміністративні, та інші накладні витрати. Ці витрати потребують чіткого планування, нормування, аналізу, обліку, контролю та бюджетування. Зазначені процеси повинні бути організовані з урахуванням ЦВ, статей витрат і місць їх виникнення, що спрямовуються на розвиток ЗОЗ.

Формування цілей УО в ЗОЗ включає такі основні етапи:

- створення ЦВ;
- класифікація витрат;
- нормування витрат;
- бюджетування витрат.

Управління доходами та витратами в ЗОЗ здійснюється за двома ключовими напрямками:

1. Забезпечення закладу актуальною інформацією для аналізу, узагальнення та формування бюджету операційної діяльності.

2. Створення деталізованих даних про доходи / витрати в структурних підрозділах ЗОЗ для управління ними на основі статей витрат, елементів і місць виникнення.

Основні завдання, які вирішуються в рамках впровадження системи УО в ЗОЗ:

- зростання ефективності використання койко-місць у стаціонарах;

- удосконалення методів формування клініко-статистичних і клініко-профілактичних груп для оптимізації обслуговування населення;

- розробка методик оптимізації та стимулювання системи оплати праці медичних працівників;

- технічне та технологічне оснащення ЗОЗ відповідно до світових стандартів якості;

- стандартизація медичної допомоги та МП;

- систематизація й класифікація МП;

- розробка механізмів формування та ефективного використання ресурсів ЗОЗ;

- встановлення обґрунтованої вартості МП із впровадженням сервісної моделі розрахунку;

- моніторинг виконання програм надання МП.

Упровадження цих заходів сприятиме раціональному використанню ресурсів, підвищенню ефективності роботи ЗОЗ і забезпеченню якісного медичного обслуговування населення.

Зазначимо, що КНП-ЗОЗ не функціонують як комерційні організації, тому їхня діяльність не спрямована на отримання прибутку. Їх головна мета - забезпечення соціальних благ для суспільства. Впровадження системи УО дозволяє оптимізувати витрати та підвищити ефективність виконання цих завдань.

Особливості організації УО в ЗОЗ визначаються специфікою діяльності закладів залежно від їхньої категорії. Різні групи закладів застосовують різні підходи до обліку витрат на платні послуги. Наприклад, в амбулаторних закладах витрати обчислюються за принципом подушного фінансування, у стаціонарних закладах – за кожен пролікований випадок.

Результати роботи закладів формуються у вигляді річних звітів, які містять узагальнену інформацію про діяльність установи, досягнення її структурних підрозділів (центрів відповідальності), оцінку роботи їхніх керівників та рекомендації для подальшого вдосконалення. Такі звіти враховують специфіку джерел фінансування і структуру витрат, сприяючи розвитку ЗОЗ.

Ключовою особливістю УО є його оперативність, яка дозволяє проводити аналіз діяльності ЗОЗ на регулярній основі, навіть щоденно. Водночас витрати на розробку і експлуатацію системи УО мають бути виправданими і не перевищувати економічну вигоду від її впровадження. Це вимагає чіткого визначення обсягу та рівня деталізації даних, які необхідно відобразити у звітах.

До системи показників оцінки діяльності ЗОЗ висуваються певні вимоги, які допомагають забезпечити ефективне управління та прийняття рішень (табл. 1).

З огляду на вищезазначене, внутрішня управлінська звітність у ЗОЗ має відповідати таким критеріям:

- оперативність та лаконічність: звітність повинна бути стислою, але достатньо інформативною,

Таблиця 1

Вимоги до системи показників діяльності медичної установи

Вимоги	Вимоги до змісту	Формальні вимоги	Цільові вимоги
До показників, включених до системи	Зрозумілість та наочність	Релевантність, об'єктивність вимірювання	Охоплення всіх тимчасових періодів
До складу економічних величин, які підлягають виміру	Повнота відображення величин, які підлягають виміру	Мінімальна кількість змінних величин	Облік вимог всіх зацікавлених сторін
До структури системи показників	Можливість агрегації та дезагрегації	Відсутність дублювання	Кількісна характеристика середовища установи

Джерело: сформовано автором

щоб забезпечити своєчасне прийняття управлінських рішень. Вона має подаватися в потрібний момент і містити лише необхідну інформацію, що дозволяє швидко оцінити ситуацію.

– доцільність та достовірність: звіти мають базуватися на точних і об'єктивних даних, які відображають реальний стан справ і відповідають потребам управління.

– адресність та аналітичність: звітність має бути адаптованою до потреб конкретних керівників ЦВ, надаючи релевантну та корисну інформацію для ухвалення ефективних рішень.

Ключовим елементом формування управлінської звітності є розробка тематичних звітів за основними показниками діяльності ЗОЗ. Такі звіти можуть складатися як на регулярній основі, так і у випадках виявлення значних відхилень.

У комерційних ЗОЗ активно розвивається стандартизація форматів управлінської звітності та впроваджуються інтерактивні інструменти для візуалізації KPI. Особлива увага приділяється створенню систем раннього попередження, що дають змогу виявляти відхилення від запланованих показників і оперативно ухвалювати коригувальні рішення.

Застосування таких підходів підвищує прозорість управління, покращує контроль за діяльністю ЗОЗ і сприяє ефективному використанню ресурсів.

Формування сучасної концепції УО в ЗОЗ ґрунтується на запровадженні інноваційних систем обліку витрат та сучасних підходів до визначення собівартості МП.

Разом із цим, процес впровадження та функціонування УО супроводжується низкою викликів, а саме:

– складність у виборі оптимальної моделі УО, що враховувала б специфіку діяльності медичних установ;

– недостатня кількість кваліфікованих фахівців у сфері УО, які розуміють особливості медичної галузі;

– необхідність реорганізації структури закладу для адаптації до нових вимог УО;

– нерегульованість комунікацій між учасниками процесу, що створює бар'єри у передачі облікової інформації;

– технічна складність реалізації системи, зокрема інтеграція сучасних технологій та їх стабільне функціонування.

Успішне впровадження УО вимагає таких критичних ресурсів, як належне фінансування та професійно підготовлений персонал. Реалізація цього процесу повинна бути поетапною, із чітким визначенням завдань для кожного етапу.

Підсумовуючи зазначимо, що розвиток УО в охороні здоров'я відбувається під впливом глобалізаційних процесів, що визначають ключові тенденції, особливо у комерційних ЗОЗ. Такі заклади зосереджуються на підвищенні прибутковості та рентабельності своєї діяльності. Основними тенденціями у цій сфері є:

1. Впровадження процесно-орієнтованого підходу до УО. Цей підхід дозволяє розглядати діяльність медичних організацій як систему взаємопов'язаних процесів, яка забезпечує точніший розрахунок собівартості МП і оцінку ефективності окремих напрямків. Особливо поширеним стає ABC-костинг (процесно-орієнтований облік витрат), який враховує складність та варіативність медичних процедур при визначенні їхньої вартості.

Разом із цим активно впроваджуються: процесно-орієнтоване бюджетування, що дозволяє планувати витрати, базуючись на аналізі медичних процесів; гнучкі бюджети, які реагують на зміну обсягів надання МП, забезпечуючи оперативну корекцію планових показників.

2. Розвиток стратегічного УО. Сучасні ЗОЗ активно використовують інструменти стратегічного УО, серед яких: СЗП для довгострокової оцінки ефективності діяльності; стратегічне бюджетування, яке орієнтоване на досягнення глобальних цілей закладу; таргет-костинг, що забезпечує управління собівартістю на етапі планування послуг.

Особливу увагу приділяють впровадженню KPI, адаптованих до специфіки медичної діяльності. Вони дозволяють оцінювати досягнення стратегічних цілей, сприяючи підвищенню конкурентоспроможності та стабільності закладів.

3. Цифровізація УО. Сучасні інформаційні системи та технології стають важливими інструментами підвищення ефективності УО в ЗОЗ. Вони автоматизують процеси збору, обробки й аналізу даних,

інтегрують різні види обліку та покращують якість управлінської звітності. Зокрема, значення мають: хмарні технології, що дозволяють використовувати облікову інформацію в реальному режимі, спрощують обмін даними та їх аналіз; використання аналітичних інструментів нового покоління, які дозволяють працювати з великими обсягами даних та приймати більш обґрунтовані управлінські рішення.

4. Інтеграція УО з системою управління якістю медичної допомоги. Зростання ролі нефінансових показників змінює акценти УО, зосереджуючи його на таких напрямках, як: оцінка якості медичної допомоги для забезпечення стандартів лікування; рівень задоволеності пацієнтів, що відображає ефективність роботи закладу; результативність лікування, яка є ключовим індикатором успішності медичної допомоги. Все це вимагає створення нових підходів до оцінки нефінансових показників, їх інтеграції з фінансовими метриками для отримання повної картини діяльності медичних закладів.

5. Посилення ролі УО в управлінні ризиками. УО стає важливим інструментом оцінки та управління ризиками, які можуть впливати на діяльність ЗОЗ: клінічні ризики, пов'язані з якістю наданих послуг; фінансові ризики, що виникають через зміни у витратах і доходах; операційні ризики, які можуть бути наслідком організаційних або технічних проблем. Особливий акцент робиться на розробці систем внутрішнього контролю / аудиту, спрямованих на мінімізацію ризиків і раціональне використання ресурсів.

6. Розвиток УО у проєктній діяльності. Проєктний підхід стає важливою складовою управління ЗОЗ, що потребує адаптації УО для: контролю витрат і оцінки ефективності проєктів, таких як впровадження інноваційних медичних технологій чи модернізація обладнання; розробки проєктних бюджетів, які враховують специфіку завдань і дозволяють контролювати їх виконання.

7. Формування екологічного УО. Управління екологічними аспектами в ЗОЗ стає важливим елементом їх діяльності. Це включає: облік і контроль екологічних аспектів, таких як енергоефективність, управління медичними відходами та мінімізація від'ємного впливу на навколишнє середовище; розробку показників екологічної ефективності, які інтегруються в загальний УО для забезпечення екологічної відповідальності та стійкості закладу.

8. Посилення ролі УО у системі управління персоналом. УО у сфері персоналу орієнтований на: оцінку ефективності роботи персоналу, з урахуванням показників продуктивності та витрат на навчання / розвиток; розробку систем мотивації, які сприяють підвищенню ефективності працівників і забезпечують досягнення стратегічних цілей закладу; використання КРІ для оцінки діяльності медичного персоналу, що дозволяє ефективно управляти кадрами та підтримувати високий рівень надання послуг.

9. Розвиток соціального УО. Зростання соціальної відповідальності в медичній сфері вимагає від УО адаптації до нових умов: оцінки доступності медичної допомоги для різних верств населення; визначення рівня задоволеності пацієнтів, що є ключовим показником якості медичної допомоги; оцінку внеску в розвиток місцевої громади, підкреслюючи соціальну роль ЗОЗ в суспільстві.

Ці тенденції свідчать про зростаючу роль УО як дієвого інструмента оптимізації ресурсів, підвищення ефективності діяльності та забезпечення сталого розвитку ЗОЗ. Вони сприяють трансформації УО в інструмент стратегічного управління, здатний підтримувати ефективну, адаптивну та стійку діяльність медичних закладів.

Висновки. УО є центральним елементом сучасної системи управління організацією. Його завдання – надання необхідної інформації для аналізу, планування, контролю та прийняття рішень, що сприяє підвищенню ефективності управління і загальної продуктивності діяльності організації. На відміну від фінансового обліку, УО не регламентується суворими нормативними вимогами щодо впровадження, обробки чи обсягу інформації. Його функціонування базується на цілях управління та індивідуальних потребах кожної організації.

Щодо особливостей УО в ЗОЗ, то в роботі представлені основні статті вимоги до системи показників діяльності медичної установи та зазначено, що сучасними тенденціями розвитку УО в ЗОЗ, які формуються під впливом глобалізаційних процесів є: впровадження процесно-орієнтованого підходу до УО; розвиток стратегічного УО; цифровізація УО, інтеграція УО з системою управління якістю медичної допомоги; посилення ролі УО в управлінні ризиками; розвиток УО у проєктній діяльності; формування екологічного УО; посилення ролі УО у системі управління персоналом та розвиток соціального УО.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Глобальні принципи управлінського обліку ефективний управлінський облік: оптимізація рішень та створення успішних організацій. URL: <https://surl.li/ujwfrp> (дата звернення: 19.01.2025).
2. Голов С. Управлінський облік : підручник. Київ : ЦНЛ, 2023. 532 с.
3. Єршова Н.Ю. Стратегічний управлінський облік в умовах інноваційно-орієнтованої моделі економіки: монографія. Харків : Лібуркіна Л. М., 2019. 391 с.
4. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. Управлінський облік: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2017. 296 с.
5. Краснікова Н.Г. Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Бізнес Інформ*. 2020. №9. С. 212–218. URL: https://www.business-inform.net/article/?year=2020&abstract=2020_9_0_212_218. (дата звернення: 11.01.2025).

6. Мікрюкова Л.В. Управлінський облік: навч. посіб.; Миколаїв. нац. ун-т ім. В. О. Сухомлинського. Миколаїв: Швець В. М., 2018. 294 с.

7. Мірошниченко О.В., Крухмаль О.В., Хвостенк А.Г. Еволюція управлінського обліку: сутність та принципи. *Вісник Сумського державного університету. Сер. Економіка*. 2022. № 3. С. 51–59.

8. Охотнік С.І., Свічкач Н.М. Управлінський облік : від теорії до практики. Дніпро : Акцент ПП, 2023. 512 с.

9. Принципи відновлення та трансформації системи охорони здоров'я в Україні. URL: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/361136/WHO-EURO-2022-5750-45515-65487-ukr.pdf> (дата звернення: 19.01.2025).

10. Рекомендації з побудови системи управління якістю в медичному закладі URL: <https://surl.li/cngmnx> (дата звернення: 19.01.2025).

11. Розіт Т. В., Слюніна Т. Л. Особливості обліку та аудиту в медичній сфері. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 43. С. 450–454. DOI <https://doi.org/10.32843/infrastruct43-80> (дата звернення: 22.01.2025).

12. Рура І.В. Особливості організації і методики обліку медичних послуг у бюджетних установах. *Науковий журнал «Наукові записки Національного університету «Острозька академія» серія «Економіка»*. 2013. Вип. 22. С. 123–127. URL: <https://ecj.oa.edu.ua/articles/2013/n22/26.pdf>. (дата звернення: 22.01.2025).

13. Лубенченко О., Костирко Р., Шульга С., Василюк М. Формування облікової політики закладів охорони здоров'я в новітніх умовах їх реформування. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. № 5 (40). С. 167–177.

14. Don R. Hansen, Mowen M. M. Cost Management: Accounting and Control, Fifth Edition. Washington, 2019. 1035 p.

15. Drury C. Management and cost accounting (e-book). Boston : Springer, 2013.

16. Atkinson A A. et al. Management Accounting / 3th ed. New Jersey : Prentice Hall. Upper Saddle River, 2005. 878 p.

REFERENCES

1. Hlobalni pryntsyvy upravlinskoho obliku efektyvnyi upravlinskyi oblik: optymizatsiia rishen ta stvorenia uspishnykh orhanizatsii. [Global principles of management accounting effective management accounting: optimization of decisions and creation of successful organizations]. Available at: <https://surl.li/ujwfp> (accessed January 19, 2025).

2. Holov S. (2023) Upravlinskyi oblik: pidruchnyk [Management accounting: textbook]. Kyiv: TsNL, 532 p.

3. Yershova N.Yu. (2019) Stratehichni upravlinskyi oblik v umovakh innovatsiino-oriantovanoi modeli ekonomiky: monohrafiia. [Strategic management accounting in the conditions of an innovation-oriented model of the economy: monograph] Kharkiv: Liburkina L. M., 391 p.

4. Karpenko O.V., Karpenko D.V. (2017) Upravlinskyi oblik: navch. posib. [Management accounting: teaching aids]. Kyiv: TsUL, 296 p.

5. Krasnikova N.H. (2020) Shliakhy vdoskonalenia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia diialnosti komunalnykh nekomertsyinykh pidpriemstv okhorony zdorovia. [Ways to improve the accounting and analytical support of the activities of municipal non-profit healthcare enterprises]. *Biznes Inform*, no. 9, pp. 212–218. Available at: https://www.business-inform.net/article/?year=2020&abstract=2020_9_0_212_218. (accessed January 11, 2025).

6. Mikriukova L.V. (2018) Upravlinskyi oblik: navch. posib [Management accounting: teaching aids]. Mykolaiv. nats. un-t im. V.O. Sukhomlynsko. Mykolaiv: Shvets V. M., 294 p.

7. Miroshnychenko O.V., Krukmal O.V., Khvostenk A.H. (2022) Evoliutsiia upravlinskoho obliku: sutnist ta pryntsyvy [Evolution of management accounting: essence and principles]. *Visnyk Sumskoho derzhavnoho universytetu. Ser. Ekonomika*, vol. 3, pp. 51–59.

8. Okhotnik S.I., Svichkar N.M. (2023) Upravlinskyi oblik: vid teorii do praktyky. [Management accounting: from theory to practice]. Dnipro : Aktsent PP, 512 p.

9. Pryntsyvy vidnovlennia ta transformatsii systemy okhorony zdorovia v Ukraini [Principles of restoration and transformation of the healthcare system in Ukraine]. Available at: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/361136/WHO-EURO-2022-5750-45515-65487-ukr.pdf> (accessed January 19, 2025).

10. Rekomendatsii z pobudovy systemy upravlinnia yakistiu v medychnomu zakladi [Recommendations for building a quality management system in a medical institution]. URL: <https://surl.li/cngmnx> (accessed January 19, 2025).

11. Rozit T.V., Sliunina T.L. (2020) Osoblyvosti obliku ta audytu v medychnii sferi [Peculiarities of accounting and audit in the medical sector]. *Інфраструктура ринку*, vol. 43, pp. 450–454. DOI <https://doi.org/10.32843/infrastruct43-80> (accessed January 19, 2025).

12. Rura I.V. (2013) Osoblyvosti orhanizatsii i metody obliku medychnykh posluh u biudzhetykh ustanovakh [Peculiarities of organization and methodology of accounting for medical services in budgetary institutions]. *Naukovyi zhurnal "Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu "Ostrozka akademiia" seriia "Ekonomika"*, vol. 22, pp. 123–127. Available at: <https://ecj.oa.edu.ua/articles/2013/n22/26.pdf>. (accessed January 22, 2025).

13. Lubenchenko O., Kostyrko R., Shulha S., Vasyliuk M. (2021) Formuvannia oblikovoi polityky zakladiv okhorony zdorovia v novitnikh umovakh yikh reformuvannia [Formation of accounting policy of healthcare institutions in the modern conditions of their reform]. *Finansovo-kredytna diialnosti: problemy teorii i praktyky*, vol. 5 (40), pp. 167–177.

14. Don R. Hansen, Mowen M. M. Cost Management: Accounting and Control, Fifth Edition. Washington, 2019. 1035 p.

15. Drury C. Management and cost accounting (e-book). Boston: Springer, 2013.

16. Atkinson A.A. et al (2005) Management Accounting / 3th ed. New Jersey: Prentice Hall. Upper Saddle River, 878 p.