

Разработанная методика учета расходов на поддержание основных средств в рабочем состоянии позволит отражать в составе издержек обращения только экономически целесообразные расходы на поддержание основных средств в рабочем состоянии, а экономически нецелесообразные – за счет собственных средств, что будет способствовать достоверному формированию конечного финансового результата деятельности предприятия (чистой прибыли или чистого убытка) и не искажать результативность его работы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Андреев Д. М. Классификация затрат на восстановление основных средств/ Справочник экономиста.— 2004.— № 11.— С. 55-59.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-практическое пособие под ред. Л.И. Кравченко.— Мн.: ФУАинформ, 2004.— 792 с.
3. Демина И.Д., Кришталева Т.И. Бухгалтерский и налоговый учет ремонта основных средств/ Все для бухгалтера.— 2002.— № 5.— С. 8-13.
4. Кравченко Т.Л. Методики документального оформления и учета ремонтов, модернизации и реконструкции основных средств на предприятиях сферы обращения/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2001.— № 2.— С. 3-5.
5. Кулаева Н. С. Создание резерва на ремонт основных средств/ Справочник экономиста.— 2004.— № 12.— С. 50-53.
6. Панина Н., Ковалева Г., Полхович И. Учет затрат на проведение работ по восстановлению объектов основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности/ Главный Бухгалтер.— 2005.— № 2.— С. 57-63.
7. Постановление Министерства финансов РБ от 30 мая 2003 г. № 89 «Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета».
8. Постановление Министерства финансов РБ от 20 декабря 2001 г. № 127 «Об утверждении инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств» с изменениями от 09.07.2004 г. № 110 и 07.07.2005 г. № 89.
9. Постановление Министерства финансов РБ от 12 декабря 2001 г. № 118 «Положение по бухгалтерскому учету основных средств» с изменениями и дополнениями от 31.03.2003 г. № 48 и 26.12.2003 г. № 183.
10. Сузанский В. Ремонтный фонд и резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств: порядок создания и использования/ Главный бухгалтер.— 2003.— № 11.— С. 75-78.

МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ФУНКЦИЯМ

О.П. Моисеева, канд. экон. наук, ассистент БГЭУ

Управленческий учет затрат по функциям (activity-based costing – ABC) является одним из новых направлений реформирования отечественного бухгалтерского учета на пути его адаптации к международным стандартам в условиях развития рыночных отношений. В настоящей статье рассмотрены результаты исследования некоторых его проблемных вопросов, принятые к внедрению в промышленных организациях. Это – определение перечня функций производственно-хозяйственной деятельности, установление состава затрат по функциям и их систематизация на счетах бухгалтерского учета.

При разработке перечня функций производственно-хозяйственной деятельности использовались существующие на предприятиях машиностроения республики иерархические схемы функциональных структур, отражающие их группировку по сферам деятельности. Кроме того, учитывались требования управленческого учета, которым, на наш взгляд, должна удовлетворять функциональная структура организации:

1. Взаимозависимость между сферами деятельности и объектами управленческого учета, которые являются прямым отражением объектов планирования таких как: производство, материально-техническое обеспечение, персонал, охрана природы, социальное развитие, фонды, инвестиции и другие.

2. Органическая связь управленческого учета затрат по функциям с традиционными методами учета затрат в бухгалтерском учете. Для выполнения этого требования необходимо, чтобы состав сфер деятельности и функций охватывал все виды затрат, отражаемых на счетах бухгалтерского учета. Кроме того, новая методика учета затрат должна не исключать традиционные методы, а дополнять их с целью более эффективного отнесения затрат на выпускаемую продукцию. Возможность учета затрат по функциям должна подтверждаться отражением функциональной группировки затрат на счетах бухгалтерского учета.

Для этой цели предлагаем открыть к счетам, отражающим общепроизводственные и общехозяйственные расходы, субсчета первого порядка, аккумулирующие затраты по сферам деятельности.

3. Группировки затрат по функциям не должны пересекаться. В соответствии с отмеченным требованием один и тот же вид затрат должен принадлежать только одной сфере деятельности и включаться только в одну функциональную группу на каждом уровне подчиненности.

4. Единство базы распределения затрат в пределах одной функциональной группировки. Это требование вызывает необходимость включать в одну группу те затраты, которые относятся к определенным сферам деятельности, имеют общую причину возникновения и общий оценочный фактор. Например, затраты, связанные

с закупками, могут оцениваться количеством заказов на закупку, а затраты на рационализацию и изобретательство – количеством рационализаторских предложений и патентов. В таблице 1 приведена укрупненная номенклатура сфер деятельности и функций для машиностроительного предприятия.

Таблица 1

Укрупненный состав сфер деятельности и функций для машиностроительного предприятия

Сфера деятельности	Функция
1. Производство продукции	1.1. Производство продукции
	1.2. Контроль производства и качества продукции
2. Подготовка и освоение производства	2.1. Освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов
	2.2. Освоение новых видов продукции и технологических процессов
3. Научно-техническая деятельность	3.1. Научно-техническая деятельность
4. Обслуживание производственного процесса	4.1. Материально-техническое снабжение производства
	4.2. Внутризаводское перемещение грузов
	4.3. Поддержание производственного оборудования в рабочем состоянии
5. Содержание зданий, сооружений	5.1. Содержание зданий, сооружений
6. Сбыт (реализация) продукции (работ, услуг)	6.1. Сбыт (реализация) продукции (работ, услуг)
7. Обеспечение нормальных условий труда	7.1. Охрана труда
	7.2. Социальная защита
8. Охрана окружающей среды	8.1. Охрана окружающей среды
9. Управление производством	9.1. Содержание аппарата управления
	9.2. Командировки и транспортное обслуживание работников
	9.3. Автоматизация управления, организационное и информационно-методическое обеспечение управления
	9.4. Внешнеэкономические связи
10. Управление кадрами	10.1. Набор кадров
	10.2. Подготовка и повышение квалификации кадров

Основным шагом упорядочения затрат по сферам деятельности было создание классификатора косвенных затрат на примере затрат, включаемых в себестоимость продукции. Анализ номенклатуры и содержания косвенных расходов показал, что существующая в нормативных документах группировка затрат по статьям лишь частично отражает сферы деятельности. Например, статья общепроизводственных расходов «Ремонт оборудования и транспортных средств» характеризует деятельность ремонтных служб. Статья общехозяйственных расходов «Подготовка кадров» характеризует одну из функций по управлению кадрами. В то же время статья «Амортизация оборудования, транспортных средств и ценного инструмента» не отражает сферу деятельности, а показывает способ перенесения стоимости перечисленных в названии статьи объектов на продукцию. Статья «Прочие расходы» носит собирательный характер и включают затраты, относящиеся к разным сферам деятельности. Так, в группе прочих производственных затрат содержатся разные по направлению затраты: расходы на командировки работников цехов и компенсация работникам цеха за неиспользованный отпуск. В таблице 2 приведены результаты группировки – фрагмент классификатора (по функциям) косвенных затрат.

Направления затрат в таблице 2 соответствуют составу затрат, приведенному в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) [1]. Номера и наименования статей расходов в последней графе таблицы 2 соответствуют Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях машиностроительного комплекса [2]. Данные наглядно иллюстрируют выполненную перегруппировку затрат.

Методика ведения управленческого учета затрат по функциям предполагает использование разработанной системы счетов управленческой бухгалтерии. В существующем плане счетов бухгалтерского учета, что видно из таблицы 3, разные сферы деятельности находят отражение на одних и тех же счетах, создавая трудности систематизации и анализа затрат по сферам деятельности. Для устранения этого недостатка в новой системе (см. табл. 4) к счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» открыты субсчета, отражающие сферы деятельности:

1 – Производство, 2 – Подготовка и освоение производства, 3 – Научно-техническая деятельность, 4 – Обслуживание производственного процесса, 5 – Содержание зданий, сооружений, 6 – Охрана труда и социальная защита, 7 – Управление производством. На счете 26 дополнительно открываются субсчета 8 – Охрана окружающей среды и 9 – Управление кадрами. Для отражения функций открыты субсчета второго уровня. Например: на счете 26/4/2 будут отражаться общехозяйственные расходы для сферы деятельности «Обслуживание производственного процесса» и функции «Внутризаводское перемещение грузов».

Управленческий учет затрат по функциям при внедрении в учетную практику предприятий машиностроения республики предполагает проведение подготовительных организационно-методических мероприятий. Анализ

Таблица 2

Классификатор (по функциям) косвенных затрат, включаемых в себестоимость продукции для машиностроительного предприятия (фрагмент для сферы деятельности «Управление производством»)

Наименование сферы деятельности, функции	Направление затрат	Характеристика и содержание расходов в разрезе статей калькуляции
<i>Управление производством:</i>		
1. Содержание аппарата управления	Содержание аппарата управления и структурных подразделений предприятия; отчисления филиалов, представительств и других обособленных структурных подразделений, не имеющих юридической самостоятельности, на содержание аппарата управления предприятий, производственных объединений и трестов; оплата услуг, осуществляемых сторонними организациями (включая предпринимателей) по управлению производством (предприятием), в тех случаях, когда штатным расписанием предприятия не предусмотрены те или иные функциональные службы	Статья 7 ОПР «Содержание аппарата управления». Статья 8 ОПР «Содержание неуправленческого цехового персонала». Статья 1 ОХР «Затраты на оплату аппарата управления предприятия». Статья 4 ОХР «Содержание персонала неуправленческого характера». Статья 3 (пункт 2) ОХР «Прочие расходы»
2. Командировки и транспортное обслуживание работников	Материально-техническое и транспортное обслуживание деятельности работников аппарата управления; содержание служебного легкового автотранспорта и компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в соответствии с законодательством; приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования, за исключением такси, для работников, работа которых носит разъездной характер, если эти работники на время выполнения служебных обязанностей не обеспечиваются специальным транспортом; командировки, связанные с производственной деятельностью; расходы по перевозке работников внутри предприятия	Статья 2 ОХР «Командировки и перемещения». Статья 17 (пункт 1) ОХР «Прочие расходы». Статья 7 (пункты 3, 4) ОПР «Содержание аппарата управления». Статья 17 (пункт 3) ОХР «Прочие расходы»
3. Автоматизация управления, организационное и информационно-методическое обеспечение управления	Содержание и обслуживание технических средств управления: вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации, других технических средств управления; оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием предприятий; погашение стоимости нематериальных активов, используемых в процессе уставной деятельности; оплата консультационных и информационных услуг, а также аудиторских услуг по обязательной аудиторской проверке	Статья 3 (пункт 1) ОХР «Прочие расходы». Статья 6 ОХР «Амортизация нематериальных активов». Статья 3 (пункты 5, 6) ОХР «Прочие расходы». Статья 3 (пункт 3) ОХР «Прочие расходы»
4. Внешнеэкономические связи	Оформление загранпаспортов и других выездных документов, уплата государственной пошлины, сборы иностранных представительств, а также комиссионные при обмене чеков в банке на иностранную валюту; представительские расходы на прием и обслуживание иностранных делегаций и отдельных лиц	Статья 15 ОХР «Представительские расходы, связанные с деятельностью предприятия»

и обобщение точек зрения отечественных и зарубежных авторов по данному вопросу позволили выработать методику проведения таких работ (табл. 5) [3-7].

В графе «Методические разработки» таблицы 5 представлен состав документации, рекомендуемый в качестве организационно-методологической базы управленческого учета затрат по функциям.

Предложенная методика управленческого учета затрат по функциям принципиально отличается от традиционных методов. Во-первых, сбор затрат осуществляется не по структурным подразделениям, а по сферам деятельности и функциям. В результате отпадает необходимость перераспределения затрат обслуживающих подразделений по производственным подразделениям промышленных предприятий. Во-вторых, используется новая технология формирования базы распределения затрат. При методе функционального учета устанавливается максимальная связь базисных параметров с распределяемыми расходами, применяется несколько баз распределения затрат. Это дает возможность учесть влияние многих факторов на уровень распределяемых затрат.

Таблица 3

Отражение сфер деятельности, как объектов учета затрат, на счетах бухгалтерского учета

Сфера деятельности	Объект управления	Номер счета
1. Производство продукции	Производственная программа	20, 25, 26, 28
2. Подготовка и освоение производства	Новые цеха, производства, виды продукции, технологические процессы	20, 23, 25, 26
3. Научно-техническая деятельность	Средства повышения эффективности производства	20, 23, 25, 26
4. Обслуживание производственного процесса	Заказы на материально-техническое обеспечение производства, оборудование, транспорт	23, 25, 26, 44
5. Содержание зданий, сооружений	Здания, сооружения	25, 26
6. Сбыт (реализация) продукции (работ, услуг)	Готовая продукция (работы, услуги)	44
7. Обеспечение нормальных условий труда, охрана труда, социальная защита	Средства охраны труда, Социальной защиты	23, 25, 26, 29
8. Охрана окружающей среды	Средства охраны окружающей среды	26
9. Управление производством	Средства управления производством (люди, техника, информация)	25, 26
10. Управление кадрами	Кадры	26

Таблица 4

Методика учета затрат по функциям с использованием субсчетов первого и второго порядка

Вид расходов	Дебет		Кредит
	счет	субсчет	счет
Стоимость смазочных и обтирочных материалов, израсходованных на содержание собственных транспортных средств общезаводского назначения	26	4/2	10
Амортизация собственных транспортных средств общезаводского назначения	26	4/2	02
Затраты на оплату труда вспомогательных рабочих, обслуживающих оборудование	25	4/3	70
Затраты на оплату труда рабочих, выполняющих ремонтные работы здания цеха	25	5/1	70
Затраты на оплату труда рабочих, выполняющих ремонтные работы здания заводоуправления	26	5/1	70
Услуги сторонних организаций по сторожевой охране	26	7/1	60
Погашение стоимости используемых программных средств	26	9/3	05

Таблица 5

Содержание подготовительных работ при внедрении управленческого учета затрат по центрам ответственности

Номер этапа	Наименование работы	Информационная основа	Методические разработки
1	Разработка перечня сфер деятельности и функций	Функциональная и организационная структуры предприятия	Перечень сфер деятельности и функций
2	Определение видов затрат по сферам деятельности и функциям	Методические рекомендации по планированию, учету, калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях машиностроительного комплекса. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)	Классификатор видов затрат по функциям
3	Выбор (разработка) методики отражения затрат на счетах управленческого учета	План счетов бухгалтерского учета. Учетная политика предприятия	Система счетов управленческого учета
4	Создание информационного-методического обеспечения управленческого учета затрат по функциям	Система документации по отражению затрат	Регистры управленческого учета и формы внутрипроизводственной отчетности
5	Разработка технологии управленческого учета затрат по функциям	Методические разработки на этапах 1–4 настоящей методики	Раздел учетной политики по управленческому учету. Инструкции по организации и ведению учета по функциям

Наряду с оперативностью заметным преимуществом управленческого учета затрат по функциям, на наш взгляд, являются: большая информативность, наглядность и открытость управленческой отчетности о фактическом состоянии уровня затрат на предприятии. Руководство имеет возможность получить сведения о том, какое звено в числе производственных функций наиболее слабое, где кроются резервы экономии затрат.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) – 17-е изд., доп. – Мн.: ООО «Информпресс», 2004 – 248 с.

2. Методические рекомендации по планированию, учету, калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях машиностроительного комплекса – Мн., 1993 – 192 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учеб. / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002 – 1071 с.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов – М.: Юрист, 2003 – 618 с.
5. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учеб. – 2-е изд., изм. и доп. – М.: Дашков и К, 2003 – 416 с.
6. Палий В.Ф. Организация управленческого учета – М.: Бератор- Пресс, 2003 – 224 с.
7. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учеб. пособие – Мн.: Новое знание, 2002 – 256 с.

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ДИФФЕРЕНЦИАЦИИ РАСЧЕТОВ СТОИМОСТИ ПЛАТНЫХ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ В УЧРЕЖДЕНИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

Л.Ф. Еськова, БГЭУ

Стабильность экономики в значительной степени определяется устойчивостью такой социально-значимой сферы, как здравоохранение. Изменения, происходящие в отрасли, в последнее десятилетие характеризуются введением многочисленных новшеств в системе управления и финансирования. Поиски критериев, позволяющих достаточно полно и конкретно оценить деятельность этой отрасли, далеки от завершения, поскольку она является наиболее активно реформируемой в республике.

Несмотря на применение механизма контроля за ценообразованием на предоставляемые медицинские услуги учреждениями здравоохранения все еще существует ряд проблемных аспектов, связанных с исчислением их себестоимости. Поэтому необходима разработка новых и совершенствование действующих методик калькулирования предоставляемых медицинских услуг, включая оценку их надежности и устойчивости.

На протяжении нескольких лет в Беларуси предпринимались попытки создания приемлемых способов расчета тарифов на платные медицинские услуги. Однако, необходимо отметить, что отличительной особенностью предложенных методик исчисления себестоимости услуг, является схематичность и отсутствие четких алгоритмов расчета стоимости медицинской помощи, привязок к типам и специфике учреждений здравоохранения, видам предоставляемых услуг.

Разнообразие методик расчета себестоимости лечебно-профилактических услуг обусловлены наличием различных объектов калькулирования. К их числу в условиях амбулаторно-поликлинических учреждений относится посещение, которое является преобладающей и основной формой взаимоотношений между пациентом и медицинским персоналом в процессе оказания медицинской помощи. На наш взгляд, способ расчета стоимости поликлинического обслуживания с применением калькуляционной единицы посещение может быть успешно применен не во всех медицинских учреждениях, а только в определенных организациях здравоохранения, например, в консультативных поликлиниках, диагностических центрах, где оказываются разовые консультации, отсутствуют основания для привлечения к многократным посещениям пациентов и не ставится задача полного излечения больного: этим призваны заниматься специалисты участковых поликлиник. В перечисленных медицинских учреждениях расчет стоимости посещения можно осуществлять по следующей формуле:

$$\overline{Cn} = \frac{\sum 3o}{Nn}, \quad (1)$$

где $\overline{Cn}$ — стоимость посещения, руб.;

$\sum 3o$ — затраты в целом по отделению, руб.;

Nn — плановое количество посещений.

Однако посещение, предложенное в качестве калькуляционной единицы при формировании тарифов на медицинские услуги, является усредненным показателем, не отражающим особенности каждого из обращений, например, первичного, отличающегося от повторного большей продолжительностью, интенсивностью, сложностью труда и количеством манипуляций. При этом расчетные нормы нагрузки для врачей амбулаторно-поликлинических учреждений, утвержденные Комитетом по здравоохранению, не разграничивают затраты времени на первичные и последующие посещения. В связи с чем требуется дополнительное изучение соотношений затрат времени на прием пациентов по каждому из обращений к специалисту на основании данных о количестве первичных и вторичных (повторных) визитов, отмеченных в ведомости учета посещений, заболеваний и пролеченных больных. Для более точного исчисления стоимости каждого из посещений, необходимо определить коэффициент соотношении затрат времени на вторичные посещения к первичному