

2. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности. Утв. Постановлением Министерства финансов республики Беларусь 17.02.2004 г. № 16.
3. Кулаковская Н.И. Бухгалтерское обеспечение расчетов по налогу на прибыль: Дис. канд. экон. наук: 08.00.12.– Москва, 2004.– 207 с.
4. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования/ Под ред. С.А. Николаевой – М.: Аналитика-Пресс.– 2001 – 672 с.
5. О внесении изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 № 16. Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 марта 2005 г. № 40.
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 114н.
7. Отчет о международном опыте применения МСФО Часть II 4 апреля 2003 г. Опыт перехода на МСФО в странах СНГ. [Электронный ресурс].– 21 сентября 2004 – Режим доступа: <http://www.fcsn.ru/attach/12/336.doc>.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИК УЧЕТА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ И РАСЧЕТА ВОЗМЕЩЕНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ В УЧРЕЖДЕНИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

Л.Ф. Еськова, ассистент БГЭУ

Для активной позиции на рынке платных медицинских услуг и успешного конкурирования с другими лечебно-профилактическими учреждениями государственным организациям здравоохранения необходима методологическая база, обеспечивающая раздельный учет прямых затрат и накладных расходов по источникам финансирования, обоснованное распределение управленческих расходов между лечебными отделениями, возмещение затрат, профинансированных за счет государственных источников и используемых для оказания платных медицинских услуг, что определяет единые подходы к объективной оценке стоимости медицинских услуг.

Исследование нормативной базы, регулирующей систему бухгалтерского учета накладных расходов в лечебно-профилактических учреждениях (далее ЛПУ), показало, что расходы, понесенных в основных отделениях, включают в состав накладных расходов в целом по учреждению с последующим их перераспределением между лечебно-функциональными подразделениями. Считаем, что практикуемый метод не исключает возможность отнесения части накладных расходов, неэквивалентной реальным затратам, понесенным данным подразделением, что может быть вызвано неточным выбором базы распределения и техникой их расчетов. С позиции автора, критерии отнесения накладных расходов целесообразно классифицировать по признаку сосредоточения затрат в местах их возникновения, что исключает процесс перераспределения этой группы расходов между отделениями в составе общеучрежденческих накладных расходов.

В перечень накладных расходов, сформированных в рамках основных отделений, предлагаем включать: заработную плату заведующего, старшей медицинской сестры, младшего медицинского персонала отделения с начислениями; расходы на материалы и предметы для текущих хозяйственных целей, расходы на мягкий инвентарь и обмундирование, приобретенные для персонала отделения в размере перенесенной стоимости ежемесячно; затраты на командировки и служебные разъезды, расходы на услуги связи основных отделений; оплату текущего ремонта оборудования и инвентаря, числящегося за отделением; амортизацию объектов основных средств отделения, непосредственно не участвующих в медицинском процессе

К накладным общеучрежденческим расходам считаем необходимым отнести расходы по управлению и обслуживанию деятельности учреждения в целом, в том числе: расходы на оплату труда общеучрежденческого персонала, занятого обслуживанием медицинского учреждения в целом с начислениями; хозяйственные расходы; расходы на приобретение мягкого инвентаря и обмундирования, необходимого для общеучрежденческого персонала, в размере ежемесячно перенесенной стоимости; затраты на командировки и служебные разъезды общеучрежденческого персонала; оплату транспортных услуг; оплату услуг связи общеучрежденческих подразделений; оплату коммунальных услуг; амортизацию мебели и оборудования, непосредственно не связанного с оказанием медицинских услуг; амортизацию зданий, сооружений.

Как показывает практика учета в ЛПУ, прямые и накладные расходы, понесенные за счет средств внебюджетной деятельности, относят в дебет субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам», что дает веские основания вести их раздельный учет. При этом для учета накладных расходов целесообразно применять субсчет 210 «Расходы к распределению», существенно расширив его перечень факторных признаков, качественно характеризующих особенности обеспечения и управления лечебно-технологическим процессом учреждений здравоохранения посредством введения следующих дополнительных аналитических признаков, которым присвоены соответствующие коды:

- источник финансирования (1 – бюджет, 2 – внебюджетные средства);

- виды деятельности (3.1 – платные медицинские услуги, 3.2 – аренда, 3.3 – реализация имущества 3.4 – прочие виды внебюджетной деятельности);
- места возникновения затрат (4.1 – основные отделения, 4.2 – общеучрежденческие службы, 4.3 – вспомогательные подразделения);
- носители издержек (5.1 – численность основного медицинского персонала, 5.2 – количество отработанных человеко-часов, 5.3 – нормативная потребность в материалах для текущих целей, 5.4 – площади помещений);
- периоды возникновения затрат (6.1 – расходы текущего периода, 6.2 – расходы будущих периодов);
- приобретение активов, переносящих свою стоимость на услуги (7.1 – приобретение основных средств, 7.2 – приобретение отдельных предметов в составе оборотных средств).

Введение дополнительных признаков значительно расширяет аналитическое содержание субсчета, позволяет идентифицировать накладные затраты, связанные с источником финансирования и видами деятельности, разграничивает расходы по местам их возникновения и отчетным периодам, накапливает информацию о размере расходов, подлежащих дальнейшему распределению между функциональными подразделениями в соответствии с носителями затрат (общей базой распределения для каждой группы накладных расходов).

Современная практика отнесения накладных расходов на основную и предпринимательскую деятельности показала, что механизм их распределения основан на соотношении объемов бюджетного финансирования и доходов от внебюджетной деятельности, что в большей степени ориентировано на налоговое законодательство, определяющее данное распределение осуществлять пропорционально выручке, полученной от отдельных видов деятельности [2]. Учитывая, что бюджетное финансирование выделяется не всегда своевременно и не соответствует реальным потребностям учреждения, считаем, что использование данного метода не обеспечивает обоснованного распределения накладных расходов между видами деятельности, обеспеченных государственным и внебюджетным источниками финансирования для последующего включения в себестоимость услуг.

Для устранения приведенных недостатков предлагаем распределение накладных расходов осуществлять поэтапно. На первом этапе выделяются издержки, которые обеспечивают общий процесс оказания услуг в отделении (накладные расходы отделения). Второй этап состоит в распределении общеучрежденческих накладных расходов между основными отделениями (местам возникновения затрат) пропорционально принятым базам распределения (численность основного медицинского персонала, количество отработанных человеко-часов, площади основных медицинских отделений), что повышает точность расчетов, поскольку учитывает факторы, обусловившие возникновение каждой группы накладных расходов. Третий этап предполагает дополнение накладных расходов отделений отнесенной долей общеучрежденческих расходов. Включение их в стоимость услуги осуществляется путем корректировки суммы накладных расходов, приходящихся на калькуляционную единицу, на продолжительность платной услуги.

После распределения между основной и предпринимательской деятельностью субсчет 210 «Расходы к распределению» и открытые к нему дополнительные признаки ежемесячно будут закрываться в корреспонденции с субсчетами 200 «Расходы по бюджету» и 211 «Расходы по внебюджетным средствам» — в части расходов, приходящихся на данный вид деятельности

В настоящее время состояние теории и практики учета расчетов по восстановлению бюджетных затрат, понесенных в процессе оказания платных медицинских услуг, показало, что система взаиморасчетов при смешанном финансировании предпринимательской деятельности законодательно не урегулирована. В медицинских учреждениях возмещение осуществляется только по ограниченному перечню прямых и накладных затрат. Нами предложена принципиально новая методика расчета возмещения бюджетных затрат, основанная на использовании разработанного регистра группировки, расчета и учета восстанавливаемых затрат. Постатейный расчет всех затрат на оказание платных медицинских услуг в регистре текущего учета осуществляется путем умножения стоимости пациенто-минуты или койко-дня по каждой статье расходов, заложенной в калькуляции, на продолжительность платных услуг за месяц (см. расчет в таблице). Суммированием полученного результата определяем общую величину расходов, как в рамках подразделения, так и учреждения в целом. Конечный результат будет являться основанием для проведения расчетных операций по восстановлению бюджетных затрат со счета по внебюджетным средствам на текущий счет по бюджету.

Предложенная методика обеспечивает соблюдение интересов государства по возмещению отвлеченных бюджетных средств на осуществление предпринимательской деятельности, а также позволяет осуществлять расчет и оценку всех затрат, понесенных при оказании платных услуг, в том числе и за счет средств бюджета, планирование статей затрат при формировании сметы доходов и расходов по внебюджетной деятельности, проводить анализ затрат и эффективности работы по каждому отделению и в целом по организации здравоохранения, что в конечном итоге создает обоснованный механизм ценообразования на медицинские услуги, как основополагающего условия построения системы управления здравоохранения при наличии нескольких источников финансирования.

Таблица

Ведомость расчета, учета восстанавливаемых затрат, понесенных в процессе оказания платных медицинских услуг

(руб.)

Код статьи бюджетной классифи- кации	Стоимость одной пациенто-минуты по эндоскопиче- скому отделению согласно кальку- ляции	Расходы на оказание услуг (д-т субсч. 211) стр. 2 x 2355 мин.	Стоимость одной пациенто-минуты по терапевтиче- скому отделению согласно кальку- ляции	Расходы на ока- зание услуг (д-т субсч. 211) стр. 4 x 3240 мин.	И т.д.	Итого по учреж- дению подлежит отражению по д-ту субсч. 211 (стр. 3 + стр. 5)	Перечислено с текущего счета по внебюджет- ным средствам к-т субсч. 111	Начисле- но по д-ту субсч. 211	Подлежит вос- становлению (стр. 7- стр. 8 - стр. 9)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Продолжительность платных услуг по отделению 2355 мин.			Продолжительность платных услуг по отделе- нию 3240 мин.			Расчет восстановления расходов			
Прямые расходы в расчете на одну пациенто-минуту (согласно калькуляции)									
1100100	83,4	196407	69,6	225504		421911			421911
1100200	29,9	70415	24,9	80676		151091			151091
1100302	-	145600	-	89200		234800	150000		84800
1100303	5	11775	5,6	18144		29919		20500	9419
1100304	1,8	4239	-	-		4239			4239
2400100		299644		1114536		1414180			1414180
Накладные расходы в расчете на одну пациенто-минуту (согласно калькуляции)									
1100100	11,4	26847	5,7	18468		45315			45315
1100200	4	9420	2,3	7452		16872			16872
1100301 — 1100305	56	131880	20	64800		196680	10500		186180
1100400	0,8	1884	0,4	1296		3180			3180
1100500 — 1100700	26,4	62172	93,8	303912		336084	55800		280284
1101002	1,5	3533	5,3	17172		20705			20705
1101003	3,5	8243	2	6480		14723	10000		4723
2400100	15,9	37445	33,6	108864		146309			146309
Всего	x	1009504	x	2056504		3036008	226300	20500	2789208

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Инструкция о порядке исчисления себестоимости медицинской помощи и других услуг, оказываемых организациями здравоохранения, финансируемые из бюджета: Утв. постановлением Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 01.04.2004 г. № 13/ НРПА Республики Беларусь.– 2004.– № 59, 8/10812.– С. 67–71.

2. Об утверждении Инструкции о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета: Постановление Министерства здравоохранения Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 30.06.2003 г. № 31/105/142/ НРПА Республики Беларусь – 2003 – № 98, 8/9947 – С. 8–20.

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ РАСХОДОВ,
ВЛИЯЮЩИХ НА ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Д.Т. Солодкий, БГЭУ

Под издержками строительного производства принято понимать затраты живого и овеществленного труда на выполнение строительно-монтажных работ, оказание услуг и их реализацию. В действующей практике для характеристики всех издержек строительного производства за определенный период используют термин «затраты на производство». Издержки, относящиеся к строительно-монтажным работам, отражаются в ее себестоимости.

Себестоимость строительной продукции представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В себестоимости строительной продукции как синтетическом показателе отражаются все стороны производственно-хозяйственной деятельности строительной организации. Величина себестоимости строительной продукции, строительно-монтажных работ влияет на формирование прибыли.

Важная роль в определении себестоимости отводится бухгалтерскому учету. Он призван обеспечивать правильное отражение и своевременный контроль затрат, связанных со строительством объектов. Учет должен способствовать правильному исчислению фактической себестоимости строительно-монтажных работ, продукции подсобных и вспомогательных производств, а также выявлению резервов для снижения затрат на строительное производство и снижения сметной стоимости строительства. На основании вышесказанного можно сделать вывод, что учет затрат на основное производство и исчисление себестоимости строительно-монтажных работ являются одним из важнейших элементов в системе управления строительной организацией.

Состав затрат, включаемых в себестоимость строительной продукции, и порядок отражения в бухгалтерском учете регламентирован Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными Министерством экономики Республики Беларусь 26 января 1998 года № 19-12/397, Министерством финансов Республики Беларусь 30 января 1998 года № 3 Министерством статистики и анализа Республики Беларусь от 30 января 1998 года № 01-21/8 и Министерством труда Республики Беларусь от 30 января 1998 года № 03-02-07/300 (Бюллетень нормативно правовой информации 1998 год № 5); Методическими рекомендациями по планированию и учету затрат на производство строительно-монтажных работ, утвержденными Приказом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 11 января 2000 года № 3, с учетом внесенных в них изменений и дополнений, нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету; а также Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года № 89.

По характеру участия в процессе строительства расходы подразделяются на основные и накладные. Накладные расходы – это затраты, связанные с управлением, организацией и обслуживанием производственного процесса строительного производства [1, с. 326]. По принципу отражения накладных расходов в себестоимости строительных объектов они относятся к группе косвенных расходов и распределяются по объектам калькуляции косвенным путем. Для определения сметной стоимости строительства и расчетов между заказчиками и подрядчиками применяются нормы накладных расходов на строительно-монтажные работы, исчисляемые в процентах к сумме основной заработной платы рабочих и стоимости эксплуатации строительных машин и механизмов, учтенных в сметных прямых затратах.

На практике строительные организации учитывают накладные расходы на счете 26 «Общехозяйственные (накладные) расходы». По дебету этого счета в течение месяца собираются фактические накладные расходы, а затем в конце месяца они списываются в дебет счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» и включаются в себестоимость объектов строительства и продукции вспомогательных производств. Накладные расходы вспомогательных производств учитываются на данном счете отдельно от накладных расходов основного производства и относятся на себестоимость работ, услуг этих производств. В тех