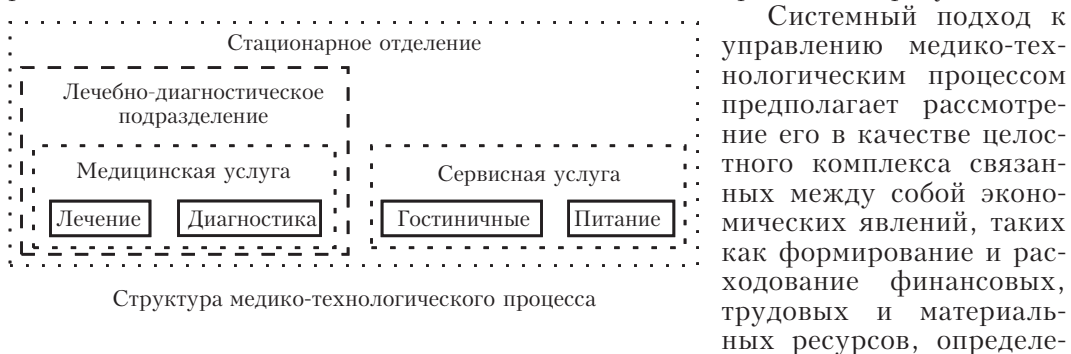


**КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ БОЛЬНИЦ В
СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

Больница как самостоятельная хозяйственная единица представляет социально-экономическую систему, состоящую из объекта и субъекта управления. Объектом управления в больнице является медико-технологический процесс (см. рисунок).



ние затрат и цен на оказываемые услуги, обеспечение расчетов с различными субъектами хозяйствования и др.

Исследования показали, что действующая система экономического управления, основанная на детальной регламентации всех сторон деятельности больницы, не позволяет гибко реагировать на изменения условий и потребностей в формирующейся рыночной среде. Одной из основных причин такого положения является, по нашему мнению, отсутствие возможности определения затрат по видам деятельности, местам их возникновения и проведения анализа эффективности использования имеющихся средств.

Функция бухгалтерского учета носит пассивный информационный характер из-за сложившейся системы учета расходов. Независимо от места их возникновения, выполняемой роли они учитываются на одном бюджетном счете лишь с разбивкой по статьям бюджетной классификации, структура которой (категория расходов → предметная статья → подстатья → элемент расходов) требует трудоемкого ведения бухгалтерского учета и, как следствие, он является недостаточно эффективным источником информации при принятии оперативных управленческих решений. Недостаточно глубоко разработана система иерархии информационных массивов для оперативного и текущего управления расходами учреждения.

В этих условиях по данным бухгалтерского учета не представляется возможным оперативно, рассчитать фактическую себестоимость медицинской, сервисной услуги, определить цену.

Наличие стандартов лечения позволяет установить прямые затраты исходя из утвержденных Министерством здравоохранения Республики Беларусь норм расхода материалов, времени на выполнение медицинской услуги. В то же время для учреждений здравоохранения отсутствует научно обоснованная методика учета и распределения косвенных расходов при калькулировании себестоимости услуги. Способ распределения косвенных расходов, предложенный в Инструкции о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги № 31/105/142 от 30.06. 2003 г., не позволяет определить цену “затратным” методом (Цена услуги = Прямые затраты + Косвенные затраты + Прибыль), как это делается на практике, поскольку предполагает, что косвенные расходы распределяются следующим образом:

Алексей Валентинович УСАТЫЙ, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ.

“...из суммы доходов (выручки) исключаются суммы налогов и рентабельности в размерах, предусмотренных в цене. Полученный доход сравнивается с объемом полученного бюджетного финансирования за отчетный период в целом по учреждению в виде процентного отношения. Найденный процент умножается на фактические (косвенные) расходы и делится на 100” (Нац. реестр прав. актов Республики Беларусь. 2003. № 98–99. С. 20–22.). Этот метод распределения косвенных расходов применим только в том случае, если цена на медицинские услуги устанавливается на основе закона спроса и предложения на них.

Названная инструкция платные медицинские услуги регламентирует: “...организации здравоохранения обязаны обеспечить учет расходов на оказываемые платные медицинские услуги отдельно от аналогичных расходов по исполнению сметы финансирования...”. Она указывает на счета, которые необходимо использовать для учета фактических расходов на оказываемые платные медицинские услуги, но в ней нет ответа, как обеспечить этот “раздельный” учет. По нашему мнению, для этого счета, которые корреспондируют со счетом 211 “Расходы по внебюджетным средствам”, должны иметь отличительный признак, например, “2” (061 “Продукты питания”, а 061-2 – “Продукты питания, приобретенные за внебюджетные средства”). В ней нет ответа также на вопрос, как поставить учет в кабинетах, отделениях, функционирующих за счет внебюджетных средств.

Постановлением Министерства здравоохранения Республики Беларусь №87 от 18.12. 2002 г. утвержден состав затрат, включаемых в себестоимость медицинской помощи и других услуг, оказываемых организациями здравоохранения (Нац. реестр прав. актов Республики Беларусь. 2003. № 10. С. 95.). По нашему мнению, предлагаемый состав затрат требует серьезного уточнения по следующим причинам.

1. Перечисленные статьи затрат связаны с организацией и оказанием медицинской помощи и других услуг. Это и расходные материалы, и расходы на оплату труда, и сумма начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов и т.п. По нашему мнению, неверно характеризовать только первую статью как “Материальные затраты”, которые включают затраты, связанные с организацией и оказанием медицинской помощи и других услуг.

2. Расходы на текущий ремонт оборудования и зданий согласно бюджетной классификации являются элементом предметной статьи “Прочие текущие расходы на закупки товаров и оплату услуг”. Поэтому правильно было бы отнести этот элемент к четвертой статье – “Прочие затраты” – предлагаемого состава затрат, а не к первой – “Материальные затраты”.

3. Предлагаемая группировка затрат по статьям калькуляции не соответствует принципам бухгалтерского учета. Она не позволяет организовать аналитический учет по предлагаемому составу. Нельзя на счете расходов по статье “Материальные затраты” вести учет одновременно прямых (медикаменты, перевязочные средства, изделия медицинской техники, используемые одноразово) затрат и косвенных (оплата услуг связи, коммунальных услуг и т.д.) затрат. В этой связи показательна группировка, используемая в хозрасчетных предприятиях реального сектора экономики.

4. В предлагаемом составе затрат не предусмотрена статья “Начисления на оплату труда”, которая в силу экономической сущности, размера, по нашему мнению, должна быть выделена из статьи “Расходы на оплату труда штатных работников, непосредственно выполняющих услуги, а также штатных работников, содействующих их выполнению”.

5. Действующей методологией бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, не предусмотрено начисление износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, а также нет методических разъяснений, как в рамках бухгалтерского учета отражать в расходах износ основных средств и нематериальных активов, используемых для получения доходов от платных видов деятельности.

На необходимость решения названных проблем и задач указывали министр здравоохранения Республики Беларусь Л.А. Постоляк (в части организации оказания платных услуг) [1, 82–117], экономисты А.А. Чернюк (учет доходов от оказания платных медицинских услуг учреждениями здравоохранения, финансируемыми

из бюджета) [2, 72–74], Е.Б. Бохан (официальное разъяснение по ценообразованию на медицинские услуги) [3], Л.Ф. Еськова (распределение косвенных расходов, развитие страховой медицины в республике) [4, 70–73; 5, 69–72].

Таким образом, характеризуя действующую систему экономического управления городской больницы и указывая на необходимость и направления ее совершенствования на примере организации учета затрат на медико-технологический процесс, можно сделать следующие выводы.

- Процесс оказания медицинской помощи объективно требует подробной детализации информации о величине затрат, доходов и финансовых результатов учреждения здравоохранения, что предполагает выделение новых, нетрадиционных объектов учета, калькулирования, таких как медицинские, сервисные услуги, расходы на управление, обслуживание медико-технологического процесса.

- Действующая система планирования, учета и анализа не обеспечивает систему управления больницы информацией о величине затрат на медико-технологический процесс, о себестоимости медицинских, сервисных услуг, о расходах структурных подразделений и видов деятельности.

Особенности хозяйствования больниц в современных условиях позволили установить такие основные (прямые) объекты калькулирования и учета затрат, как медицинские услуги по лечебным, диагностическим отделениям; сервисные услуги по отделениям (питание), видам (гостиничные, телевизор, холодильник и т.п.). К накладным (косвенным) объектам учета затрат следует относить управленческие расходы по отделениям (общелечебные для медицинских услуг, общепроизводственные для сервисных услуг) и по лечебному учреждению (общепольничные).

С учетом технологических особенностей функционирования больниц, а также предъявляемых требований к системе управления предложена следующая комплексная группировка затрат по оказанию услуг.

Затраты на медико-технологический процесс (медицинская услуга + сервисная услуга)	Затраты на обслуживание медико-технологического процесса (“общелечебные” ↔ медицинская услуга; “общепроизводственные” ↔ сервисная услуга)	Затраты на организацию и управление медико-технологическим процессом (“общепольничные”)
Бюджетные и внебюджетные источники происхождения		
Основные	Накладные	
Центры затрат (центры ответственности)		
Стационарные отделения, лечебно-диагностические подразделения, пищеблок	Стационарные отделения, лечебно-диагностические подразделения, пищеблок в части косвенных затрат Вспомогательная часть (подсобный обслуживающий персонал: гардеробщик, дворник, рабочий по текущему ремонту и обслуживанию зданий, швея по ремонту одежды и т.п.)	Административная часть Вспомогательная часть (подсобный обслуживающий персонал: дворник, рабочий по текущему ремонту и обслуживанию зданий и т.п.)
Статьи затрат	Статьи затрат	Статьи затрат

При выборе способа деления больницы как объекта управления затратами на центры затрат необходимо учитывать следующие требования.

- В каждом центре затрат должны быть показатели для измерения объема деятельности и база для распределения косвенных расходов.
- В каждом центре затрат должно быть ответственное лицо за понесенные расходы.
- Степень детализации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было чрезмерно трудоемким.

- На центр затрат необходимо относить только прямые затраты (непосредственно связанные с его работой).
- Организация бухгалтерского учета затрат на основе предлагаемой их классификации позволяет решить следующие задачи.
 - Совершенствование ценообразования. С учетом особенностей технологических, функционирования больниц в рыночных условиях классификация позволяет определять цены на услуги (т.е. рассчитывать прямые затраты, распределять косвенные), отказаться от “котлового” метода учета затрат и, как следствие, внедрять новые “рыночные” методы ценообразования. Например, по переменным затратам, когда платные услуги оказывают штатные работники больницы в основное рабочее время на общих площадях с использованием расходных материалов и оборудования, содержащихся за счет средств бюджета.
 - Согласно мероприятиям по повышению эффективности работы отраслей экономики, обслуживающих население (Нац. реестр прав. актов Республики Беларусь. 2003. № 61. С. 38–40.), классификация позволяет повысить эффективность работы больницы через совершенствование контроля над расходами в местах их возникновения, а также полнее и точнее устанавливать причины и виновников отклонений от сметы, норм.
 - Организация отдельного учета и калькулирования по медицинским, сервисным услугам. Функционирование больниц, финансируемых из бюджета, в рамках системы медицинского страхования, при оказании платных услуг предусматривает выделение и организацию отдельного учета и калькулирования таких объектов, как медицинская, сервисная услуга и определение номенклатуры статей их затрат.
 - Организация отдельного учета по источникам происхождения затрат. Согласно Инструкции о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета, классификация позволяет организовать их отдельный учет по источникам происхождения затрат.
 - Совершенствование планирования затрат. Организация учета затрат по местам их возникновения облегчает процедуру составления сметы расходов исходя из планируемых объемных показателей деятельности больницы.
 - Организация учета расходов по кабинетам, отделениям, функционирующим за счет внебюджетных средств.

Нами предлагается следующая номенклатура статей затрат для определения себестоимости медицинских и сервисных услуг.

М е д и ц и н с к а я у с л у г а

Статьи затрат

I. Переменные прямые затраты

1. Медикаменты и перевязочные средства.
2. Заработная плата основного медицинского персонала.
3. Отчисления на социальные нужды.

4. Амортизация основных средств, в части медицинского оборудования. При начислении производительным способом (исходя из установленных норм расхода времени на выполнение медицинской услуги), если оборудование используется только в предпринимательской деятельности. В противном случае является элементом общелечебной статьи затрат и начисляется линейным способом.

II. Условно-переменные и условно-постоянные косвенные затраты

5. Общелечебные.

Итого производственная себестоимость

III. Условно-постоянные косвенные затраты

6. Общебольничные.

Итого полная себестоимость

С е р в и с н а я у с л у г а

I. Переменные прямые затраты

1. Расходы на продукты питания.
2. Заработная плата обслуживающего медицинского персонала.

3. Отчисления на социальные нужды.

4. Амортизация основных средств, в части бытовой техники (телевизор, холодильник). При начислении производительным способом (исходя из количества дней пребывания пациента в больнице), если оборудование используется только в предпринимательской деятельности. В противном случае является элементом общепроизводственной статьи затрат и начисляется линейным способом.

II. *Условно-переменные и условно-постоянные косвенные затраты*

5. Общепроизводственные.

Итого производственная себестоимость

III. *Условно-постоянные косвенные затраты*

6. Общебольничные.

Итого полная себестоимость

Исследования по совершенствованию учета основных средств в бюджетных учреждениях и начислению амортизации проводились экономистом А.А.Чернюк [2, 72–74]. При разработке номенклатуры статей затрат для определения себестоимости сервисной и медицинской услуг их результаты нами учитывались.

Типовая номенклатура общелечебных, общепроизводственных и общебольничных расходов больницы состоит из следующих статей.

Общелечебные расходы

I. *Условно-постоянные косвенные расходы*

1. Заработная плата руководящего состава отделения (заведующего отделением, старшей медицинской сестры).

2. Отчисления на социальные нужды.

3. Амортизация общелечебного оборудования и производственных помещений (например, мебель, холодильники и прочее, которые находятся в ординаторской, сестринской, кабинете заведующего отделением, старшей медсестры).

4. Прочие расходы (на канцелярские принадлежности, услуги связи, отопление, освещение и содержание помещений).

II. *Условно-переменные косвенные расходы*

5. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

Общепроизводственные расходы

I. *Условно-постоянные косвенные расходы*

1. Заработная плата обслуживающего персонала (сотрудников пищеблока, подсобного обслуживающего персонала).

2. Отчисления на социальные нужды.

3. Амортизация общепроизводственного оборудования и производственных помещений (например, мебель в палатах, холодильник, телевизор общего доступа, оборудование пищеблока).

4. Прочие расходы (транспортные услуги (например, при доставке продуктов питания), услуги связи, отопление, освещение и содержание помещений).

II. *Условно-переменные косвенные расходы*

5. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

Общебольничные расходы

1. Заработная плата административно-управленческого персонала, подсобного обслуживающего персонала.

2. Отчисления на социальные нужды.

3. Амортизация оборудования, зданий, сооружений общебольничного назначения.

4. Прочие расходы (на командировки, канцелярские принадлежности, услуги связи, коммунальные, транспортные услуги, на ремонт зданий, помещений общебольничного назначения, услуги внешних организаций).

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определить назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявить качественные показатели хозяйственной деятельности как организации в целом, так и ее отдельных подразделений, установить, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения затрат на оказание услуг.

Литература

1. Ведущие отрасли социальной сферы РБ: состояние и актуальные проблемы развития: Материалы постоянно действующего семинара рук. работников респ. и местных гос. органов 17–18 окт. 2002 г. / Под ред. Н.М. Иванченко, С.П. Ткачева, В.А. Руденко, Э.М. Скобелева. Мн., 2003.
2. *Чернюк А.А., Абарникова В.Е.* О необходимости внесения изменений в план счетов // Бюджетные организации. Прил. к журн. “Гл. бухгалтер”. 2002. № 4.
3. *Бохан Е.Б.* Порядок формирования цен на платные медицинские услуги, оказываемые юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями // Гл. бухгалтер. 2003. № 8.
4. *Еськова Л.Ф.* О формировании цен на платные медицинские услуги // Бюджет. организации. Прил. к журн. “Гл. бухгалтер”. 2002. № 1.
5. *Еськова Л.Ф.* Состояние и перспективы страхования в медицине // Бюджет. организации. Прил. к журн. “Гл. бухгалтер”. 2002. № 3.