

**Аннотация.** Социальная защита населения является важной задачей любого государства, в том числе и Республики Беларусь. В настоящее время в данной сфере наблюдаются определенные трудности, поскольку на протяжении ряда лет расходы внебюджетного государственного фонда социальной защиты Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь не покрываются его доходами. Это обусловлено тем, что в последние годы наблюдается рост расходов на выплату всех видов пенсий и государственных пособий. Это, конечно, делает систему социальной защиты в стране достаточно эффективной, но порождает в обществе тенденцию использования социальной помощи как способ преодоления своих жизненных трудностей. В этой связи для выработки направлений совершенствования социальной защиты в стране необходимо понимание того, где есть возможность поиска резервов.

**Ключевые слова:** социальная защита населения.

УДК 657.4

## ОЦЕНКА СЕБЕСТОИМОСТИ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ НА ОСНОВЕ ИХ ЭФФЕКТИВНОСТИ В ЧАСТНЫХ КЛИНИКАХ ЛИВАНА: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ИМПЛЕМЕНТАЦИИ

Хамади Ф., аспирант, УО «МИУ»

Желиба Б.Н., д.э.н., профессор, профессор УО «БГЭУ»

**Аннотация.** Рассматриваются системы управления затратами в медицинских учреждениях. В частности, системы калькулирования себестоимости медицинских услуг в клиниках Ливана на примере частной больницы Джамаль Амель в Бейруте. Сделана попытка применить в клинике авторскую модифицированную систему учета затрат на основе известной ABC-системы. Доказывается целесообразность предлагаемой системы калькулирования расходов в сравнении с традиционными системами учета, применяемыми в больницах страны, как более объективной и эффективной. Более объективное определение себестоимости медицинских услуг служит основой для установления более справедливых цен на эти услуги.

**Ключевые слова:** управление затратами, прямые и косвенные расходы, центры доходов, центры затрат, калькуляционные единицы, рентабельность.

**Введение.** В последнее десятилетие в фокусе исследований в Ливанских медицинских учреждениях были изменения управленческих функций в связи с инновациями, в том числе в области управленческого учета. Менеджеры клиник обычно полагаются на управленческую информацию для планирования, учета деятельности в области экономики лечебной организации. Технологические прорывы в сочетании с растущей конкуренцией во всем мире вынуждают предприятия любого профиля производить высококачественные товары и услуги, обеспечивать качественное обслуживание клиентов при возможно минимальных затратах. Эти условия предъявляют все более высокие требования к качеству и полноте информации, предоставляемой системами управленческого учета.

Система управления затратами – это система планирования и контроля для достижения многих целей. Среди них:

- измерение стоимости ресурсов, затрачиваемых на выполнение важных мероприятий организации;
- выявление и устранение затрат, не связанных с добавленной стоимостью, которые могут быть ликвидированы без ухудшения качества продукции и услуг;
- определение результативности и эффективности всех основных видов деятельности организации;
- выявление и оценка новых видов деятельности, которые определяют будущие результаты функционирования организации.

Исторически предприятия производили ограниченное количество продукции и услуг. Косвенные затраты (накладные расходы) составляли относительно небольшой процент от общих затрат. Поэтому использование относительно простых систем калькулирования результатов деятельности было вполне достаточным и удовлетворительным. Но по мере увеличения разнообразия продукции и услуг и вместе с этим косвенных затрат, эти системы перестали удовлетворять менеджмент. Это в полной мере относится к медицинским учреждениям.

В последние годы возникло множество дискуссий о более совершенных системах управления затратами в сфере здравоохранения. Сегодня система оказания медицинской помощи претерпевает значительные изменения и вместе с этим возрастает потребность в достоверных данных о медицинских расходах. Организации здравоохранения, клиники нуждаются в достоверных и детальных данных о своих расходах, без чего невозможно определять тактику и стратегию развития. Вопросами управления затратами медицинских услуг занимался ряд исследователей (Hilton R. W. [3], Boyce A. S, Rayan A. M. and Morgeson F. P. [1] и другие). Однако эти исследования носили разрозненный характер. Кроме того, необходимо при этом учесть специфику такой страны, как Ливан.

**Основная часть.** Целью настоящего исследования является научное обоснование и разработка теоретико-методических подходов к инновационной системе калькулирования затрат медицинских услуг применительно к частным клиникам Ливана для последующей имплементации авторских разработок.

Для достижения цели исследования авторами решались следующие задачи:

1. Изучить теоретические подходы и практические аспекты систем калькулирования затрат медицинских услуг, применяемых в медицинских учреждениях Ливана и других стран. Выявить их преимущества и недостатки. Проанализировать пригодность различных систем калькулирования медицинских расходов для медицинской практики с учетом особенностей ливанских клиник.

2. Исследовать инфраструктуру ливанских частных клиник для оценки затрат по видам лечебной деятельности. Определить стимулы и препятствия для внедрения инновационной системы калькулирования затрат медицинских услуг с учетом реальных возможностей ливанских частных клиник в соответствии с обобщенными теоретическими аспектами функционирования различных систем калькулирования медицинских расходов.

3. На основе математических и статистических методов исследовать процесс формирования затрат на единицу услуг для основных видов деятельности в частных ливанских клиниках. Определить экономическую эффективность услуг с учетом тарифов на эти услуги в ливанских клиниках.

4. Обосновать вывод о применимости предлагаемой автором системы калькулирования себестоимости медицинских услуг для условий ливанских частных клиник и определить требования для успешного внедрения этой системы калькуляции.

Объектом исследования являлась система калькулирования себестоимости медицинских услуг в медицинских учреждениях. Предмет исследования - модели формирования и учета затрат, используемые для экономической оценки медицинских услуг в частных клиниках Ливана. Выбор объекта и предмета исследования был сделан в связи с необходимостью повышения качества информации по формированию и учету затрат в частных клиниках в Ливане.

Исследователи Cheatham C. B. and Cheatham L. R. [2], Stammerjohan W. W. [6] делали попытку объяснить, что традиционные системы калькулирования не устарели, но их необходимо пересмотреть. Авторы рекомендовали сочетать традиционные системы калькулирования себестоимости с калькулированиями по видам деятельности организаций, известным как системы ABC. Еще Ramsey Ralph H. [5] утверждал, что системы ABC в состоянии помочь медицинскому учреждению справиться с проблемами, возникающими в управлении клиниками. В свете текущих и будущих тенденций в области здравоохранения система учета затрат в медицинских учреждениях должна служить достижению трех целей:

- правильно разработанная система учета затрат должна способствовать повышению эффективности затрат в рамках клиники без ущерба качеству оказываемых медицинских услуг;

- учреждение здравоохранения в системе учета затрат должно иметь возможность максимально использовать свои ресурсы;

- клиника в системе учета затрат должна видеть и выделять имеющиеся ресурсы для улучшения своей деятельности.

Больница обычно имеет очень сложную структуру услуг, клиентов, выполняемых лечебных процедур, операций и финансовых потоков. Rajabi A and Dabiri A.[4] исследовали ABC-систему для расчета себестоимости медицинских услуг в больнице Шахид Фагихи. Для чего:

1) больничные отделения были разделены на три основных подразделения – административное, диагностическое и госпитальное;

2) центры активности выделялись на основе характера их деятельности;

3) расходы на административную деятельность распределялись между подразделениями клиники.

Сделана попытка применения ABC-системы учета затрат, назовем ее модифицированной, на примере Ливанской частной клиники Джамаль Амель. Отделы клиники были разделены на три группы - центры главных затрат, центры затрат на хозяйственное обслуживание пациентов, центры доходов. Первая группа могла быть представлена как: управление, строительство, биометрическая инженерия и т.п. Во вторую группу вышли питание пациентов и прачечная. В третью – лаборатории, радиология, эндоскопия, фармация и т.д.

Центры доходов – это отделения, которые предоставляют заключительное медицинское обслуживание пациентам и выставляют на счет стоимость обслуживания в соответствии с тарифами. Это отделение радиологии, операционное отделение, лабораторное отделение и т.д. Центры затрат – являются отделами, которые предоставляют услуги поддержки центрам доходов. Они могут оказывать услуги пациентам напрямую, например, прачечная, питание, или предоставлять услуги общего характера, к примеру, техническое обслуживание, административное и экономическое управление и т.п.

Каждое отделение (центр доходов) предоставляет широкий спектр однородных услуг. В частности, отделение радиологии производит МРТ (магнитно-резонансная томография), КТ-сканирование, маммографию, эхо-доплер и другие. И каждая из этих медицинских услуг имеет свою цену (тариф), которая рассчитывается по формуле:

$$P = R \times Pr$$

где: P – цена услуги рентгенологического исследования; R - значение коэффициента для рентгенологического исследования; Pr - цена значения коэффициента для рентгенологического исследования.

Тогда стоимость услуги, оказываемой в отделении радиологии, рассчитывается как:

$$C = R \times Cr,$$

где: C – стоимость любого рентгенологического исследования; Cr – стоимость значения коэффициента для рентгенологического исследования.

Прибыль или убыток по любой услуге определяется следующим образом:

$$\text{Прибыль} = R \times (Pr - Cr).$$

Тогда общая прибыль по клинической больнице будет рассчитываться как:

$$\text{Общая прибыль} = \sum_{r=1}^n R \cdot (P_r - C_r)$$

Специфика медицинских услуг, равно как и деятельность центров доходов клинических больниц (отделений), делает весьма важным вопрос правильного определения при расчете себестоимости услуг их калькуляционных единиц.

В таблице 1 представлены калькуляционные единицы в разрезе центров доходов, предлагаемые авторами.

**Таблица 1 – Калькуляционные единицы в разрезе центров доходов**

Центр доходов (отделение)	Калькуляционная единица
Аптека	1\$ продаж
Палата и кровать	Сутки
Отделение интенсивной терапии	Сутки
Скорая помощь	Пациент
Операционная	Операция
Лаборатория	Анализ
Радиология	Процедура
Клиники	Пациент
Катетерная лаборатория	Процедура
Онкология	Процедура
Эндоскопия	Пациент
Акушерство	Пациент
Отделение по уходу за новорожденными	Сутки
Диализ	Процедура

Больница имеет для предоставления своих услуг множество рабочих мест. Поэтому они были сгруппированы в сходные виды деятельности. В таблице 2 отражены эти виды деятельности медицинского учреждения, компоненты их затрат и источники на основе которых они измеряются.

**Таблица 2 – Виды деятельности больницы, компоненты и источники измерения затрат**

Деятельность (центр затрат)	Компоненты затрат	Источники измерения
Работа медсестры	Зарплата, расходные материалы	Трудовой час
Диагностическая деятельность	Зарплата врачей	Трудовой час
Больничная деятельность	Расходы отделений	Дни пребывания
Больничное питание	Расходы отдела питания (продукты, кухня, столовая)	Дни приема пищи
Строительная деятельность	Расходы на строительство, амортизацию	Площадь строительства
Управление (менеджмент)	Руководство, администрирование, контроль и т.п.	Число сотрудников

В таблице 3 представлена калькуляционная матрица, в которой на данных Ливанской частной больницы в Бейруте Джабаль Амель суммированы прямые затраты по видам деятельности в разрезе центров доходов на единицу услуг по методике модифицированной системы-ABC.

**Таблица 3 – Калькуляционная матрица прямых расходов видов деятельности больницы в разрезе центров доходов на единицу услуг, в долларах**

Центры доходов	Виды деятельности больницы					
	Медсестринская	Дигностическая	Больничная	Питание	Строительство	Управление
Аптека	137 592	0	0	0	500	13
Палата и кровать	229 320	7 862	54 641	39 749	31 000	401
Отделение интенсивной терапии	64 210	9 828	13 660	10 841	1 000	25
Скорая помощь	55 037	9 828	18 214	0	1 500	19
Операционная	165 110	0	36 427	9 395	2 500	32
Лаборатория	9 173	0	10 928	0	1 500	14
Радиология	27 518	0	7 285	0	2 000	14
Клиники	917	0	364	0	1 000	7
Катетерная лаборатория	27 518	3 931	5 464	1 445	2 000	13
Онкология	18 346	0	7 285	723	1 500	13
Эндоскопия	22 932	0	5 464	0	1 000	7
Акушерство	95 397	3 931	18 214	7 227	2 000	25
Отделение по уходу за новорожденными	45 864	3 931	2 186	2 891	1 000	19
Диализ	18 346	0	2 368	0	1 500	25
<b>Итого на единицу услуг</b>	<b>917 280</b>	<b>39 312</b>	<b>182 135</b>	<b>72 270</b>	<b>50 000</b>	<b>627</b>

В таблице 4 представлена аналогичная матрица по распределению косвенных расходов.

После распределения косвенных затрат общие затраты в разрезе центров доходов рассчитывались путем суммирования прямых и косвенных расходов и в расчете на калькуляционную единицу, что сделано в соответствии с методикой модифицированной ABC-системы формирования и учета затрат по калькуляционным матрицам (таблица 5).

В таблице 6 представлена аналогичная по форме калькуляционная матрица распределения общих расходов с разделением на прямые и косвенные затраты на основе традиционной системы учета затрат на медицинские услуги, применяемой в Бейрутской клинике Джамаль Абель. Сравнение данных таблиц 5 и 6 показывает значительные различия по некоторым позициям в абсолютных суммах формирования прямых и косвенных расходов. Так, например, по отделению интенсивной терапии по модифицированной системе учета затрат на долю прямых расходов пришлось 395,9 млн долларов, а на косвенные – 1490,3 млн долларов. По традиционной системе учета эти данные соответственно 1195,9 и 593,3 млн рублей. По операционной деятельности по учету затрат на основе модифицированной системы прямые расходы составили 763,1 млн долларов, а косвенные – 1015,8 млн. Тогда как по традиционной системе учета затрат эти расходы

составили соответственно 1163,1 и 1186,5. Естественно, есть различия и в формировании величин калькуляционных единиц как основы для ценообразования на медицинские услуги.

**Таблица 4 - Калькуляционная матрица косвенных расходов видов деятельности больницы в разрезе центров доходов, в тыс. долларах**

Центры доходов	Виды деятельности больницы						Косвенные расходы
	Медсестринская	Диагностическая	Больничная	Питание	Строительство	Управление	
Аптека	598,2	0	0	0	10,1	5,7	614,0
Палата и кровать	996,9	788,4	155,3	568,9	629,2	151,1	3 289,8
Отделение интенсивной терапии	279,1	985,4	38,8	155,1	22,3	9,4	1 490,3
Скорая помощь	239,3	985,4	51,8	0	33,5	7,6	1 317,5
Операционная	717,8	0	103,5	134,5	48,7	11,3	1 015,8
Лаборатория	39,9	0	31,1	0	33,4	5,7	110,1
Радиология	119,6	0	20,7	0	36,6	5,3	182,2
Клиники	4,0	0	1,0	0	20,3	3,0	28,3
Катетерная лаборатория	119,6	394,2	15,5	20,7	41,6	4,5	596,1
Онкология	79,7	0	20,7	10,3	29,4	4,5	144,8
Эндоскопия	99,7	0	15,5	0	17,3	3,0	135,5
Акушерство	414,7	394,2	51,8	103,4	42,6	9,1	1 015,8
Отделение по уходу за новорожденными	199,4	394,2	6,2	41,4	20,8	7,6	669,4
Диализ	79,8	0	6,7	0	29,0	9,1	124,6
<b>Итого на единицу услуг</b>	<b>3 987,6</b>	<b>3 941,8</b>	<b>517,7</b>	<b>1 034,3</b>	<b>1 014,9</b>	<b>236,8</b>	<b>10 734,1</b>

**Таблица 5 – Калькуляционная матрица распределения общих расходов по центрам доходов и на калькуляционную единицу в соответствии с модифицированной ABC-системой учета затрат**

Центры доходов	Прямые расходы, тыс. долл.	Косвенные расходы, тыс. долл.	Всего расходов, тыс. долл.	Калькуляционная единица	Количество единиц	На калькуляционную единицу, долл.
Аптека	2 997,9	614,0	3 611,9	1\$ продаж	3 560 295	1,01
Палата и кровать	688,8	3 289,8	3 978,5	Сутки	62 050	64,12
Отделение интенсивной терапии	395,9	1 490,3	1 886,3	Сутки	5 256	358,88
Скорая помощь	852,8	1 317,5	2 170,3	Пациент	29 930	72,51
Операционная	763,1	1015,8	1 778,9	К	855 600	2,08
Лаборатория	1 663,4	110,1	1 773,5	L	10 042 542	0,18
Радиология	1 751,9	182,2	1 934,1	R	9 245 870	0,21
Клиники	57,9	28,3	86,2	Пациент	8 760	9,85
Катетерная лаборатория	577,9	596,1	1 174,0	Сессия	1 460	804,13
Онкология	331,2	144,8	476,0	Ссессия	6 570	72,44
Эндоскопия	219,8	135,5	355,3	Пациент	5 475	64,9
Акушерство	393,8	1 015,8	1 409,6	Пациент	2 920	482,74
Отделение по уходу за новорожденными	313,5	669,4	982,9	Сутки	4 015	244,8
Диализ	444,8	124,6	569,4	Сессия	2 910	194,8
<b>Итого</b>	<b>11 452,6</b>	<b>10 734,2</b>	<b>22 186,8</b>			

В таблице 7 представлены сравнительные результаты затрат на медицинские услуги в расчете на калькуляционную единицу, полученные на основе традиционной системы формирования и учета затрат и с использованием модифицированной методики на базе ABC-системы. К примеру, себестоимость единицы услуги отделения интенсивной терапии по традиционной системе учета 340,41 доллара, в модифицированной – 358,88 доллара. Соответственно, по операционной

деятельности – 2,75 доллара и 2,08 доллара. Отклонения по центрам доходов по калькуляционным единицам достигают от плюс 193% (уход за новорожденными), до минус 33% (лаборатория).

**Таблица 6 – Калькуляционная матрица распределения общих расходов по центрам доходов и на калькуляционную единицу в соответствии с применяемой (традиционной) системой учета затрат**

Центры доходов	Прямые расходы, тыс. долл.	Косвенные расходы, тыс. долл.	Всего расходов, тыс. долл.	Калькуляционная единица	Количество единиц	На калькуляционную единицу, долл.
Аптека	2 997,9	614,0	3 072,1	1\$ продаж	3 560 295	0,86
Палата и кровать	2 729,4	2 595,5	5 324,9	Сутки	62 050	85,82
Отделение интенсивной терапии	1 195,9	593,3	1 789,2	Сутки	5 256	340,41
Скорая помощь	852,7	370,8	1 223,5	Пациент	29 930	40,88
Операционная	1 163,1	1 186,5	2 349,6	К	855 600	2,75
Лаборатория	1 663,4	1 038,2	2 701,6	L	10 042 542	0,27
Радиология	1 751,9	964,1	2 715,9	R	9 245 870	0,29
Клиники	57,9	14,8	72,7	Пациент	8 760	8,3
Катетерная лаборатория	577,9	148,3	726,2	Сессия	1 460	497,38
Онкология	331,2	111,2	442,4	Ссессия	6 570	67,34
Эндоскопия	219,8	118,7	338,5	Пациент	5 475	61,82
Акушерство	493,8	148,8	642,1	Пациент	2 920	219,91
Отделение по уходу за новорожденными	313,5	22,2	335,7	Сутки	4 015	83,32
Диализ	444,8	7,4	452,2	Сессия	2 920	154,85
<b>Итого</b>	<b>11 452,6</b>	<b>10 734,2</b>	<b>22 186,8</b>			

**Таблица 7 – Сравнительные результаты расчета себестоимости единицы услуг по традиционной и модифицированной системе формирования и учета затрат**

Центры доходов	Традиционная система	Модифицированная ABC-система	Отклонения	
Аптека	0,86	1,01	0,15	17%
Палата и кровать	85,85	64,12	-21,7	-25%
Отделение интенсивной терапии	340,41	358,88	18,47	5%
Скорая помощь	40,88	72,51	31,63	77%
Операционная	2,75	2,08	-0,67	-24%
Лаборатория	0,27	0,18	-0,09	-33%
Радиология	0,29	0,21	-0,08	-28%
Клиники	8,3	9,85	1,55	19%
Катетерная лаборатория	497,38	804,13	306,75	62%
Онкология	67,34	72,44	5,1	8%
Эндоскопия	61,82	64,9	3,08	5%
Акушерство	219,91	482,74	262,83	120%
Отделение по уходу за новорожденными	83,62	244,8	161,18	193%
Диализ	154,85	194,8	39,95	26%

Различия в стоимости калькуляционных единиц по центрам доходов можно объяснить двумя основными причинами: во-первых, это разная методика распределения затрат между центрами доходов и центрами затрат клиники; во-вторых, распределения отдельных прямых расходов по традиционной методике не соответствует их реальному потреблению подразделениями больницы. Например, заработная плата медсестер, коммунальные услуги, расходы, связанные со строительством, административно-управленческие расходы служат хорошим примером затрат, которые должны быть распределены с учетом их реального потребления.

В итоге по данным частной клинической больницы Ливана в Бейруте Джабаль Амель проведено сравнительное исследование практических результатов использования двух систем формирования и учета затрат медицинских услуг – модифицированной авторской матричной

системы калькулирования себестоимости медицинских услуг на основе усовершенствованной системы ABC и традиционной системы учета расходов. Сравнительные результаты, касающиеся тарифов на медицинские услуги, и их эффективности в разрезе центров доходов представлены в таблице 8. Так, согласно авторской системе калькулирования затрат, услуги по уходу за больными (палата и кровать) рентабельны, тогда как согласно традиционной системе затрат они убыточны. В то время как ситуация по услугам скорой помощи обратная.

**Таблица 8. Сравнительные результаты тарифов и себестоимости единицы медицинских услуг инновационной и традиционной систем**

Отделения (Центры доходов)	Тариф	Затраты на единицу услуги		Результаты эффективности по модифицирован-ной системе учета затрат на единицу услуги		Результаты эффективности по традиционной системы учета затрат на единицу услуги		Отклонения по рента- бельности, %
		Моди- фици- рован- ная система	Тради- ционная система	Прибыль	Рентабель- ность, %	Прибыль	Рентабель- ность, %	
Аптека	1	1,01	0,86	-0,01	1,00	0,14	14,00	-15,00
Палата и кровать	75	64,12	85,82	10,88	14,51	-10,82	-14,43	28,93
Отделение интенсивной терапии	375	358,88	340,41	16,12	4,30	34,59	9,22	-4,93
Скорая помощь	60	72,51	40,88	-12,51	-20,85	19,12	31,87	-52,72
Операционная	5	2,08	2,75	2,92	58,40	2,25	45,00	13,40
Лаборатория	0,25	0,18	0,27	0,07	28,00	-0,02	-8,00	36,00
Радиология	0,3	0,21	0,29	0,09	30,00	0,01	3,33	26,67
Клиники	15	9,85	8,3	5,15	34,33	6,7	44,67	-10,33
Катетерная лаборатория	900	804,13	497,38	95,87	10,65	42,65	44,74	-34,08
Онкология	100	72,44	67,44	27,56	27,56	32,66	32,66	-5,10
Эндоскопия	125	64,9	61,82	60,1	48,08	63,18	50,54	-2,46
Акушерство	400	482,74	219,91	-82,74	-20,69	180,09	45,02	65,71
Отделение по уходу за новорожденными	150	244,8	83,62	-94,8	-63,20	66,38	44,25	-107,45
Диализ	175	194,8	154,85	-19,8	-11,31	20,15	11,51	-22,83

Как видим, определение рентабельности услуг в разрезе каждой системы калькулирования их себестоимости дает довольно разные результаты. Например, по центру доходов «палата и кровать» рентабельность поднялась с -14,43% до 14,43%, превратив его из отделения, приносящего убытки, в услуги, дающие прибыль. И, наоборот, отделение по уходу за новорожденными превратилось в службу, генерирующую убытки. Это может быть объяснено различным распределением косвенных расходов в сравниваемых системах формирования и учета затрат. Скорректированные данные по себестоимости единицы медицинских услуг, согласно авторской методике, свидетельствуют о том, что расценки, особенно на высокотехнологичные медицинские услуги, такие как радиология, лабораторные исследования завышены, тогда как расценки на низко технологичные услуги занижены. Так, рентабельность услуг скорой помощи составила -20,85%, оказалась убыточной работа акушерского отделения (-20,69%). В целом расхождения результатов калькулирования себестоимости медицинских услуг между применяемой системой формирования и учета затрат и авторской системой составляет 15,40%, что весьма существенно. Учитывая ограниченность трудовых ресурсов в секторе здравоохранения Ливана, необходимо пересмотреть методику формирования цен (тарифов) на медицинские услуги для частных больниц страны.

**Заключение.** Медицинские учреждения Ливана в настоящее время функционируют на жестко конкурентном рынке, что создает для клинических больниц условия более высоких требований к системам формирования и учета затрат на оказание медицинских услуг. Требуемая система управления затратами должна быть нацелена на обеспечение высокого уровня экономической эффективности при соблюдении необходимого качества оказываемых медицинских услуг и экономного использования ресурсов.

Традиционные системы калькулирования себестоимости медицинских услуг не обеспечивают решение этих задач. Принимая во внимание особенности учреждений и служб здравоохранения Ливана, можно сделать вывод, что система формирования и учета затрат, базирующаяся на калькулировании расходов по видам деятельности клиник является в этом смысле наиболее адекватной.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Boyce A. S, Rayan A. M. and Morgeson F. P. Temporary Worker, Permanent Loser? a model of the stigmatization of temporary workers [Journal]. - New York : Journal of Management, 2007. - 1 : Vol. 33. - pp. 5-29.
2. Cheatham C. B. and Cheatham L. R. Redesigning cost systems: Is standard costing obsolete? [Journal]. - [s.l.] : Accounting Horizons Journal, 1996. - Dec. - pp. 23-31.
3. Hilton R. W. Managerial Accounting [Book]. - New York : McGraw-Hill, 1995. - 3rd Ed.
4. Rajabi A and Dabiri A. Applying activity based costing (ABC) method to calculate cost price in hospital and remedy services [Journal]. - [s.l.] : Iranian journal of Public Health, 2012. - 4 : Vol. 41. - pp. 100-107.
5. Ramsey Ralph H. Activity-based costing for hospitals [Journal]. - [s.l.] : Hospital & Health Services Administration, 1994. - 3 : Vol. 39. - p. 385.
6. Stammerjohan W. W. Better information through the marriage of ABC and traditional standard costing techniques [Journal]. - [s.l.] : Management Accounting Journal, 2001. - Fall. - pp. 15-21.
7. Hamady, F. Effect of activity-based costing on profitability of healthcare services in Lebanese private hospitals—Applied case study: Jabal Amel Hospital / F. Hamady // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. №6, 2018 —С. 144-148.

#### ESTIMATING THE COST OF MEDICAL SERVICES BASED ON THEIR EFFECTIVENESS IN PRIVATE CLINICS IN LEBANON: THEORY AND PRACTICE OF IMPLEMENTATION

Hamadi F., Postgraduate Student, EE Minsk Innovation University

Zhelyba B.N., professor, Doctor of Economics, professor of the Belarusian State Economic University

**Annotation.** Cost management systems in medical institutions are considered. In particular, the costing system for medical services in clinics in Lebanon, using the example of the Jamal Amel private hospital in Beirut. An attempt was made to apply in the clinic an author's modified cost accounting system based on the well-known ABC system. The feasibility of the proposed costing system is proved in comparison with the costing system of medical services traditionally used in hospitals in the country as more objective and effective.

**Key words:** cost management, direct and indirect costs, revenue centers, cost centers, calculation units, profitability.

УДК 657.2: 336.2

#### ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ФЛАГИ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Коротаев С.Л., партнер ЗАО «АудитКонсульт», д.э.н., профессор, аудитор

**Аннотация.** Рассматриваются актуальные вопросы бухгалтерского учета операций, связанных с использованием и списанием государственной символики, в частности государственных флагов, приобретаемых коммерческими организациями Республики Беларусь. Рассмотрение осуществляется с учетом того, что указанные активы не используются в предпринимательской деятельности, законодательством не определено к каким объектам учета их следует относить, а в отношении флагов, отнесенных к основным средствам, не установлен нормативный срок их службы. Особое внимание уделено вопросам налогообложения при списании флагов.

**Ключевые слова:** государственный флаг, объект учета, приобретение, использование и списание флагов, бухгалтерский учет, налогообложение.

**Введение.** На практике у субъектов хозяйствования нередко возникают вопросы, связанные с учетом и налогообложением активов, которые либо не регламентируются, либо неоднозначно регламентируются действующим законодательством.

Рассмотрим некоторые из таких вопросов, имеющих место применительно к следующей конкретной ситуации.

ОАО с долей государства приобрело флаги Республики Беларусь. Один был установлен в кабинете директора, а остальные помещены на принадлежащих организации зданиях.

К каким объектам учета следует отнести приобретенные флаги: к основным средствам или к запасам?