

Санкт-Петербургский государственный университет

Насонова Виктория Игоревна

Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг медицинского учреждения

Диссертация на соискание степени магистра
Направление "Экономика"
Магистерская программа "Бухгалтерский учет, анализ, аудит"

Подпись диссертанта

Научный руководитель: Карельская С.Н., к.э.н.

Подпись научного руководителя

Дата:

Санкт-Петербург
2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ РАБОТ И УСЛУГ	6
1.1. Экономическое содержание затрат и калькулирования себестоимости работ, услуг	6
1.2. Классификация и методы учета затрат	12
1.3. Методы калькулирования себестоимости	22
ГЛАВА 2. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В МЕДИЦИНСКОМ УЧРЕЖДЕНИИ	27
2.1. Организационно-экономическая характеристика медицинского учреждения	27
2.2. Отраслевые особенности бухгалтерского и налогового учета в медицинских учреждениях.....	32
ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ	42
3.1. Общая характеристика организации и анализ финансового положения на рынке	42
3.2. Совершенствование учета затрат на оказание услуг в медицинском учреждении	47
3.3. Рационализация методов учета затрат и использование данных учета и контроля затрат для оценки эффективности услуг медицинского учреждения	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	72
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	75

Введение

Цель функционирования любой коммерческой организации состоит в извлечении прибыли от своей деятельности. Данная задача решается не только путем поиска возможности реализации товара (работ, услуг) по оптимально высокой цене, но и снижением затрат на его производство и продажу.

Актуальность выбранной темы исследования состоит в том, что от правильности учета затрат и калькулирования себестоимости услуг зависит успешность управления любой организацией.

Большой вклад в разработку проблем, связанных с организацией учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в разное время внесли отечественные исследователи: Р. А. Алборов, П.С.Безруких, М.А.Вахрушина, Н.Д.Врублевский, О.В.Ефимова, В.Б.Ивашкевич, Н.Н.Ильшева, Ф.Н.Кадыров, Т.П.Карпова, В.В.Ковалев, М.М.Кузьменко, М.И.Кутер, Е.А.Мизиковский, О.Е.Николаева, С.А.Николаева, В.Д.Новодворский, В.Ф.Палий, Я.В.Соколов, А.Ю.Соколов, В.И.Ткач, М.В.Ткач, А.Д.Шеремет, Т.В.Шишкова и др.

Вопросы организации управления медицинскими учреждениями, учета медицинских услуг и затрат, связанных с их оказанием, наиболее полно рассмотрены в работах Г.Н.Голухова, Ф.Н.Кадырова, Н.А.Мешкова, В.Ю.Семенова, Ю.В.Шиленко.

В разработке и углублении теоретических и организационно-методических основ учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) полезен зарубежный опыт, представленный в работах Х.Андерсон, К.Друри, Д.Колдуэлл, Б.Нидлз, Б.Райан, Дж.Форстер, Ч.Т.Хонгрэн и др.

Целью данной работы выступает совершенствование методов учета затрат и использования данных учета и контроля затрат для оценки эффективности услуг медицинского учреждения.

Поставленная цель работы определяет необходимость решения следующих задач:

- 1) определить ключевые теоретические основы учета затрат и калькулирования себестоимости работ и услуг организации;
- 2) выяснить экономическую сущность расходов и калькулирования себестоимости работ и услуг организации;
- 3) исследовать существующую классификацию расходов и методов калькулирования себестоимости организации;
- 4) исследовать и перечислить действующие методы учета расходов и калькулирования себестоимости организации;
- 5) проанализировать осуществление учета расходов и калькулирования себестоимости организации.

Предмет работы – финансово хозяйственная деятельность медицинской организации с точки зрения учета затрат и калькулирования себестоимости.

Область и объект исследования – экономическое обоснование эффективности деятельности медицинских учреждений с точки зрения грамотного управления расходами.

Объектом изучения в этой работе выступает медицинская организация.

В качестве методов изучения используются комплекс разных общенаучных и особых методов, к которым относятся обзор литературы, составление таблиц анализа, динамический и структурный анализ, метод финансовых коэффициентов и другие методы.

Научная новизна исследования заключается:

- 1) в обобщении теоретических и методических положений по совершенствованию методов учета и контроля затрат, основанных на современных представлениях формирования, организации и учета затрат по оказанию медицинских услуг;
- 2) в совершенствовании методов учета затрат и калькулировании себестоимости конкретного медицинского учреждения;

3) в использования данных учета и контроля затрат для оценки эффективности услуг медицинского учреждения.

Практическое значение диссертационного исследования состоит в применении изученных теоретических подходов к обеспечению учета и контроля затрат на объекте исследования.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы. Во введении обозначена актуальность исследования, цель и задачи работы, научная новизна, практическая значимость. В главе 1 описываются теоретические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости, рассматриваются экономическое содержание затрат и калькулирования, классификация затрат и методов их учета, а также методы калькулирования себестоимости. В главе 2 уделено внимание практическим аспектам организации учета затрат и калькулирования себестоимости в медицинском учреждении, рассмотрены отраслевые особенности бухгалтерского и налогового учета в медицинских учреждениях. В главе 3 дана общая характеристика организации, сделаны предложения по совершенствованию учета затрат на оказание услуг в медицинском учреждении а также методов учета затрат и использование данных учета и контроля затрат для оценки эффективности услуг медицинского учреждения. В заключении обобщены выводы по работе, подведены итоги по достижению цели и задач.

Глава 1. Теоретические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости работ и услуг

1.1. Экономическое содержание затрат и калькулирования себестоимости работ, услуг

Современный бухгалтерский учет построен на формировании информации о фактах, хозяйственной жизни, которые в финансовой отчетности распределяются на основные элементы, характеризующие финансовое положение и финансовые результаты предприятия. Информация о финансовом положении предприятия раскрывается в показателях бухгалтерского баланса, а информация о финансовых результатах в отчете о прибылях и убытках, которые в нашей стране сейчас называется отчетом о финансовых результатах.

Между указанными отчетными формами существует тесная взаимосвязь. В отчете о финансовых результатах показывается информация о доходах и расходах, а показатели баланса – это информация об остатках прошлых или будущих доходов и расходов, которые либо уже стали финансовым результатом и частью капитала, либо еще не декапитализированы в их составе (в доходах и расходах).

Отмечая, таким образом, важность информации о расходах в финансовой отчетности, составляемой для внешних пользователей, следует отметить ее ключевую роль для внутренних пользователей учетной информации, для удовлетворения которых на предприятиях организуется управленческий учет, важнейшую роль, которого составляет информация о расходах или затратах.

Прежде чем перейти к рассмотрению основного вопроса, необходимо четко определить содержание основных понятий, о которых пойдет речь в данной работе. В современной российской учетной литературе многие авторы отмечают отсутствие четкого определения и разграничения терминов «затраты», «расходы» и «себестоимость».

В частности, данные определения и терминологии можно найти в работе О.Д. Кавериной «Актуальные проблемы исчисления себестоимости» (Каверина, 2014, с.123).

Я. В. Соколов в своей работе «Основы теории бухгалтерского учета» определил затраты, как часть расходов, которые станут таковыми в последующие отчетные периоды. Если в данном отчетном периоде расходы не были списаны на затраты, то говорят об их капитализации. Списание расходов представляет собой их декапитализацию (Соколов, 2003, с.447).

По мнению В. В. Ковалева, затраты, во-первых, возникают тогда и только тогда, когда проводится сопоставление соответствующих расходов и начислений, с одной стороны, с доходами — с другой, и во-вторых, они всегда “привязаны” к тому периоду, за который исчисляется финансовый результат. Именно затраты важны для исчисления финансового результата, поскольку последний рассчитывается сопоставлением доходов с расходами (или их частью), этот доход обусловившими (Ковалев, 2010, с. 181-182).

М.И. Кутер считает, что затраты возникают в момент приобретения организацией товаров (долгосрочных материальных и нематериальных активов, сырья, материалов, полуфабрикатов, товаров для перепродажи т. п.) и услуг сторонних организаций (освещение, отопление, канализация, водоснабжение, транспортные услуги и т. д.), а также при расчетах с персоналом по оплате труда, социальным и другим обязательствам. Возникновение затрат сопровождается выплатой денежных средств, другого имущества, уменьшением прав требования (дебиторской задолженности), ростом долговых обязательств организации (Кутер, 2012, с. 203).

Таким образом, можно видеть, что мнение авторов относительно определения затрат кардинально различаются. Я.В. Соколов понимает под затратами любое выбытие ресурсов, В.В. Ковалев говорит только о том, что отражается в составе отчета о финансовых результатах, а М.И. Кутер о выплате денежных средств о приобретении товаров и услуг (Еременко, 2012, с. 205).

В нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации, под расходами понимается декапитализация активов, которая относится к финансовым результатам данного отчетного периода. Такое понимание расхода содержит п. 2 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации». «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации».

Как можно заметить, это не соответствует ни одному из авторских определений. Такое положение дел, приводит к тому, что каждый автор выбирает свой подход к трактовке этих терминов. Следует заметить, что отсутствие терминологического единства не является сугубо российской (Ковалев, 2010, с.463).

Затраты – выраженные в денежной оценке некапитализируемые и декапитализируемые расходы и начисления, относимые к отчетному периоду при исчислении финансового результата за этот период. Затраты представляют собой либо часть ранее сделанных, т. е. капитализированных, расходов, либо расходы и начисления, признаваемые затратами в момент их производства (Ковалев В.В., Ковалев Вит.В., 2016, с. 253).

Начисления обусловлены необходимостью использования привлеченных ресурсов (например, начисление заработной платы наемным работникам). Именно затраты важны для определения финансового результата, поскольку последний рассчитывается сопоставлением доходов с расходами (или их частью), этот доход обусловившими.

Таким образом, затраты, во-первых, возникают тогда, и только тогда, когда производится сопоставление соответствующих другу расходов и начислений, с одной стороны, с доходами — с другой, и, во-вторых, они всегда привязаны к тому периоду, за который исчисляется финансовый результат. Признание затрат автоматически означает сокращение

потенциальных экономических выгод, приводящее к уменьшению капитала собственников.

Начисления и последующие расходы ресурсов, связанные с уменьшением капитала собственников по их решению, как затраты не трактуются. Затраты являются ключевым элементом управленческого учета в целом и систем калькулирования себестоимости в частности. Принято выделять различные их виды, что позволяет рассчитать себестоимость продукции, организовать учет по центрам ответственности, рассчитать различные показатели прибыли и рентабельности.

Затраты имеют место на различных стадиях создания продукта: заготовлении (приобретении), производстве, распределении (продаже). Они подразделяются на индивидуальные, накопленные и агрегированные. Индивидуальные затраты – стоимостная оценка потребленных ресурсов на одной отдельной операции. Затраты, накопленные в пределах одного изделия на нескольких технологических операциях, составляют себестоимость изделия. Здесь следует выделить себестоимость незавершенного производства, себестоимость готовой продукции, себестоимость проданной или реализованной продукции, работ и услуг, перепроданных товаров.

Разновидностью стоимостной оценки считается калькуляция. Калькуляция позволяет исчислить по данным учета себестоимость отдельных изделий, услуг, незавершенного производства.

Толкование понятия «себестоимость» носит дискуссионный характер. Главное существенное содержание себестоимости заключается в том, что этот показатель отвечает на вопрос, во сколько обошлось предприятию производство товара и продвижение его до потребителя. Важнейшей особенностью себестоимости является то, что она носит объективный характер, т.е. не зависит от такого рода обстоятельств, как наличие или отсутствие нормативных документов по ее регулированию, желание или возможность ее исчисления бухгалтерскими службами бизнеса и других (Осипенкова, Горемыкина, 2007, с. 38).

По мнению Супруновой Е.А. необходимость расчета себестоимости связана с:

- 1) необходимостью выдержать конкуренцию;
- 2) целью изучения влияния факторов, формирующих себестоимость;
- 3) целью получения данных для установления отпускных цен;
- 4) целью определения результатов деятельности структурных подразделений, филиалов, бригадах, предприятия;
- 5) целью выявления «узких» мест в управлении предприятием и организации производственного процесса;
- 6) целью планирования заданий по затратам, систематического контроля за выполнением смет (Супрунова, 2010, с. 14).

М.А. Вахрушина и Т.П. Карпова, а также другие специалисты в современной экономической литературе калькулирование определяют как систему экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (Карпова, 2010, с. 68).

Между калькулированием и учетом затрат имеется определенная связь. Е.А. Супрунова выделяет существование четыре мнений по этому поводу (Супрунова, 2010, с. 38).

- 1) калькулирование обуславливает учет затрат;
- 2) учет затрат обуславливает калькулирование;
- 3) калькуляция и учет тождественны;
- 4) калькулирование и учет – это независимые друг от друга понятия и приемы.

В хозяйственной практике существуют различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции, ее составом, способом обработки. Это более подробно будет рассмотрено в следующем параграфе.

Авторы А. Э. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, С.М. Янг полагают, что сама по себе калькуляция – это определение расходов в стоимостной

(денежной) форме на выпуск единицы или совокупности единиц изделий, или на конкретные виды производств. Калькуляция позволяет идентифицировать плановую или фактическую себестоимость отдельного объекта или изделия и выступает базой для их оценки. Калькуляция служит базой для оценки средних издержек производства и определения себестоимости (Аткинсон, Банкер, Каплан, Янг, 2016, с. 207).

Ж.В. Дегальцева дает немного иное определение, она считает, что под калькулированием себестоимости необходимо понимать не только оценку фактической себестоимости единицы выпущенной продукции, но также другие работы по определению себестоимости (Дегальцева, 2014, с. 44):

- 1) продукции, работ, услуг вспомогательных производств, которые были потреблены ключевым (основным) производством организации;
- 2) промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства организации, применяемых на следующих производственных стадиях;
- 3) продукции подразделений предприятия для обнаружения результатов их работы;
- 4) всего товарного выпуска организации;
- 5) выпуска и соответственно отдельной единицы вида готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства организации (исполненных работ или услуг и т.д.), продаваемых на сторону.

Д.Г. Усольцев делает акцент на другом аспекте, называя калькулирование системой экономических расчетов себестоимости, где наиболее значимый процесс организации при управлении производством, выступает последним этапом учета производственных расходов и продажи продукции (Усольцев, 2010 с. 47).

В.Ф. Палий подробно описал эту стадию, он написал, что на данной стадии группируются расходы, соотносятся по своему количественному взаимному соотношению на производство с числом произведенной продукции. Кроме того, характеризуются расходы, приходящиеся на единицу

их носителя, иными словами – на единицу продукции (работ, услуг), которая предназначена для выполнения или внутреннего пользования. В конечном счете, непосредственно оценивается себестоимость продукции (Палий, 2009, с. 115).

Как пишет Т.А. Фролова, калькулирование дает возможность:

- 1) рассматривать формирование себестоимости полученных во время производства конечных видов продукции организации;
- 2) сопоставлять фактические значения расходов с плановыми значениями;
- 3) сравнивать расходы организации на определённый вид продукции с расходами на подобную продукцию у конкурентов;
- 4) вырабатывать аргументированные цены на каждый вид продукции организации (с учётом фактических затрат на выпуск и продажу, потребительскую ценность продукции и так далее);
- 5) разрабатывать аргументированные решения о выпуске новых видов продукции и снятия с производства продукции, которая уже не пользуется популярностью, и т.д. (Чернов, Баканов, 2013, с. 236).

Проведенный анализ позволяет говорить о том, что понятия затрат и калькулирование себестоимости тесно взаимосвязаны. Затраты – это истраченные ресурсы предприятия, а калькулирование себестоимости – это процесс распределения затрат на единицу продукции, работ, услуг, процесса и т.п.

Далее рассмотрим классификации затрат и методы их учета.

1.2. Классификация и методы учета затрат

Распределение затрат является одной из важнейших задач их учета. Такое распределение обычно называют классификацией затрат. Существует множество таких классификаций, которые определяются различиями объектов и целями учета.

Целевые классификации затрат, используемые на предприятиях, являются обязательным элементом системы управленческого учета. Из

многочисленных оснований для учебных целей выделены следующие группы:

- 1) по целям управления;
- 2) для ценовых решений;
- 3) по видам деятельности;
- 4) по отношению ко времени возникновения и окончания производственных процессов.

Классификация затрат по целям управления предназначена для достоверного измерения и учета: ранее понесенных затрат на общий объем производства конкретного продукта и единицу выпущенной продукции; полного обеспечения информацией всего цикла принятия управленческих решений, начиная от выбора цели и заканчивая контролем и регулированием заданного курса действий, а также оперативного сбора, обработки и предоставления данных для планирования, обобщения и оценки деятельности подразделений и предприятия в целом.

Управленческие решения касаются таких проблем, как: выбор видов продукции для сокращения, увеличения, поддержания в постоянном объеме; увеличение или сокращение объема производства и продаж по предприятию в целом; изменение структуры затрат при увеличении (уменьшении) покупных полуфабрикатов в общей сумме производственных затрат. В основу принятия решений о вложениях в производство новых продуктов, в НИОКР, о реконструкции предприятия, совершенствовании технологии и организации производства положена себестоимость единицы продукции. Без исчисления этого показателя невозможно исчислить прибыль предприятия, доходность продаж, дать оценку реализованной продукции и запасов. Такая информация не только полезна, но и необходима руководству для осуществления функций управления, что и послужило основанием для выделения группы затрат, отражающих процесс формирования себестоимости. Обычно ограничиваются тремя элементами затрат; материальными, затратами на труд и накладными производственными

расходами. В некоторых случаях (что зависит от принятого метода оценки готовой продукции) используется статья «Управленческие (общепроизводственные) расходы». При этом главным принципом сбора «исторических» затрат выступает их соизмерение с доходами:

Затраты > Выпуск > Доходы

Процесс принятия управленческих решений менеджмент разделяет на три стадии, каждая из которых требует сбора и обработки экономической информации о затратах: на подготовку решения, принятие решения, реализацию решения.

На стадии подготовки управленческого решения проводятся сбор и группировка информации о затратах, а также выявляются и формируются дополнительные затраты, возникающие при принятии решения.

На стадии принятия решения разрабатываются возможные варианты действий. По каждому варианту рассчитываются затраты на базе прошедших, настоящих и будущих данных. Эти затраты называются альтернативными, так как они имеют конкретное отношение только к одному из альтернативных вариантов решений и подчиняются принципу:

Доходы > Затраты > Прибыль.

Изучение альтернативных затрат привело не только к их делению по стадиям принятия решения, но и к выделению из общей величины четырех уровней фактического формирования:

- 1) затраты на финансирование деятельности предприятия;
- 2) затраты на управление предприятием, выполнение им функций маркетинга, исследований, разработки и т.п.;
- 3) затраты на производство, связанные с выпуском определенных видов продукции, конкретной технологией, уровнем качества и т.д.;
- 4) затраты на совершение определенных видов деятельности, выбранных в соответствии с тактикой предприятия.

Альтернативные затраты имеют свою отличительную характеристику. Они субъективны, пригодны только для краткосрочных решений (тактики

организации), не учитывают ранее произведенных затрат, не связанных с данным вариантом решения, игнорируют постоянные накладные расходы.

Поскольку основное назначение управленческого учета заключается в наблюдении и анализе использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей деятельности предприятия, цели управления определяют состав и детализацию производственных издержек.

Для осуществления контроля и регулирования производственные затраты дифференцируют относительно объема (уровня) производства. При этом информация должна быть собрана и обработана в следующей последовательности:

Затраты > Объем производства > Прибыль.

Здесь затраты могут быть представлены в виде плановой (нормативной) или фактической величины в непосредственной связи с натуральной основой производства и вкладом каждого подразделения, сегментированном в общие результаты деятельности предприятия. Основанием для системы контроля в этом случае будут какие-то предельные затраты в отношении: продукта, производственного подразделения или конкретного периода.

В любом случае под предельными затратами понимают определенный перечень таких переменных затрат, какие растут пропорционально увеличению объема производства. При этом не все предельные затраты будут иметь прямое отношение к продукту и должны быть рассчитаны на единицу изделий, работ, услуг. В таком случае система контроля на основе «покрытия затрат доходами» должна быть построена на базе расчета предельных нормативных затрат.

Система контроля за затратами, базирующаяся на принципе их погашения, должна отражать взаимосвязь между степенью использования ресурсов и конечными результатами деятельности, причинно-следственную связь между продуктом и затратами внутри производства по его

подразделениям. Главным инструментом данной стороны управленческого учета выступают нормы и сметы.

Управленческий учет формирует информацию об ожидаемых затратах, соответствующую концепции их управления и контроля. Важным моментом в системе контроля выступает положение, при котором большая часть затрат закреплена за ответственными лицами. Из всего состава затрат выбирают контролируемые статьи по каждому центру ответственности, которые будут характеризовать возможности влияния на их величину менеджеров структурных подразделений.

Процедурами управленческого учета предусматривается пересчет ожидаемых (плановых или нормативных) затрат на фактический выпуск продукции. Основаниями для пересчета служат особая классификация затрат и влияние на переменные затраты изменения объема производства. Поскольку объем производства не контролируется центрами возникновения затрат, то это позволяет рассчитать неконтролируемые менеджером затраты и вывести их из состава совокупных издержек конкретного подразделения. В отчетах об исполнении смет должны содержаться данные сопоставления фактических затрат с предельными, а также о результатах деятельности по подконтрольным показателям.

Следовательно, система управленческого учета с помощью особой группировки затрат, отвечающей требованиям контроля, информирует аппарат управления о ходе производственного процесса, динамике затрат и результатах.

Группировка затрат для ценовых решений отличается своеобразием подхода к организации учета не только состава затрат, но и объемов продаж, времени использования ресурсов, способу оценки потребительских свойств продукции и ее качества. Поскольку ценовые решения связаны с определением объема выпуска продукции и зависят от влияния стратегических и тактических факторов и реального положения предприятия на рынке, оно вынуждено собирать обширную информацию о ценах на свою

продукцию, определять свое место на рынке, вырабатывать стратегию и политику затрат. Относительно последних, можно отметить, что многочисленные основания классификации затрат для ценообразования позволяют сделать оптимальный набор статей, соответствующий стратегии предпринимательства. В связи с этим предприятия разрабатывают методологию сбора и обработки информации о затратах, используя различные методы оценки самих затрат и изделий.

Следующим основанием для классификации затрат выступает их группировка по видам деятельности. Каждый вид деятельности предприятия сопровождается определенными затратами, полная классификация которых будет приведена ниже. Одним из возможных оснований классификации можно предложить деление затрат на прямые (связанные с определенным видом деятельности) и косвенные (имеющие общий для предприятия характер). Косвенные затраты в машиностроении, как и во многих отраслях промышленности, могут достигать до 90 % общей суммы затрат.

Принцип деления затрат по перечисленным основаниям не является новым относительно изделий, но в данном случае предлагается применить его к процессам деятельности - от начала снабженческо-заготовительных процессов до последних операций организационной деятельности предприятия. Размежевание затрат позволяет проводить их обобщение по продуктам внутри видов деятельности и группировать косвенные расходы по местам их возникновения.

Важным моментом в таком подходе к классификации затрат выступает выбор для каждого «потребителя» единиц измерения косвенных расходов, которые варьируют в зависимости от источников их возникновения, организационной и производственной структуры предприятия, а также от системы оценки продукции и незавершенного производства. Принцип «в каждом виде деятельности - свои затраты» создает возможность определить сумму фиксированных затрат предприятия. Они должны быть как фактическими, так и планируемыми. В этом смысле группировка позволяет

вскрывать «потребителей» затрат, нерациональные и непроизводительные расходы, а также не предусмотренные сметами косвенные расходы.

Аргументируя необходимость различных типов классификаций производственных затрат, следует особо остановиться на систематизации затрат с учетом времени, для которого разрабатывается управленческое решение. В зависимости от сроков принимаемых к исполнению проектов управленческих решений затраты могут касаться короткого или длительного периода. Однако классификация затрат на основе временной концепции требует иного подхода, чем группировка по целям управления, хотя она также учитывает временный фактор.

Симулируя интерес к классификации затрат на основе концепции временной определенности, следует по-иному подходить к разграничению затрат, выбирая для этого такие критерии, как: среда и сроки возникновения; время (мера) использования производственных мощностей; время возникновения колебаний затрат и сроки планирования. Данная классификация необходима для осмысления последствий влияния времени возникновения затрат на получение дохода после окончания производственных процессов с целью достоверного исчисления себестоимости всей продукции и ее отдельных видов и анализа конкурентной ситуации, цен с учетом внешних издержек в стратегическом и тактическом планировании себестоимости и доходности отдельных видов продукции, работ, услуг.

Отличием одной временной классификации от другой служат: круг принимаемых решений, степень воздействия на ожидаемые результаты внешней среды и общая оценка реальной экономической ситуации.

Рассматривая разные виды группировок затрат, можно сделать вывод о том, что управленческий учет оперирует не только бухгалтерскими издержками, которые находят отражение в отчетах о прибылях и убытках, но и экономическими.

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Поэтому в управленческом учете цели классификации затрат определяются, исходя из целей и задач менеджмента. Для управления недостаточно данных о величине затрат в целом по предприятию. Менеджерам нужна информация об издержках, сгруппированных по объектам учета затрат или объектам калькулирования (единица или партия продукции, услуга, операция, бизнес-процесс, жизненный цикл и т.д.). Информация по центрам ответственности необходима для мотивации и контроля; о переменных затратах — для анализа соотношения выручки затрат и объема (критической точки), принятия решения «покупать или производить комплектующие изделия».

Сведения о затратах нужны менеджерам практически на всех этапах разработки и реализации управленческих решений — выявления проблемной ситуации и постановки цели; сбора всесторонней информации для изучения существа вопроса, постановки условий для эффективного решения и установления ограничений; разработки альтернатив решений и выбора оптимального варианта; организации выполнения принятого решения и контроля за его выполнением.

Налаженная система учета затрат позволяет предприятию функционировать, оставаясь прибыльным, в современном коммерческом и административном окружении. Она обязательно согласуется с учетной политикой и корпоративными принципами, а также опирается на стандарты функциональной деятельности.

Последнее особенно значимо для производственных предприятий, так как расчет производственной себестоимости связан с особенностями технологических процессов.

Экономически наиболее целесообразный подход к построению системы учета затрат — выделение типичных групп решений (например, контроль за трудозатратами или использованием сырья, материалов), выбор соответствующих им объектов учета затрат и выбор наиболее удобной

классификационной группы затрат. Главной целью классификации затрат в управленческом учете является удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей информации.

Огромное значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация.

Поэтому в связи с разнообразием целей решений, методов их достижения, степени новизны, периода действия и других классификационных признаков управленческих решений можно указать разные цели классификации затрат. Иначе говоря, исходя из того, что учетные системы должны обслуживать комплекс управленческих целей, существуют различные способы измерения и группировки затрат.

Классификация затрат по основным направлениям управленческого учета для калькулирования и определения полученной прибыли:

- 1) По местам возникновения (в основном производстве, во вспомогательном производстве, в обслуживающих производствах и хозяйствах, общепроизводственные, общехозяйственные).
- 2) По способу распределения (прямые и косвенные).
- 3) По экономической роли в процессе производства (основные и накладные).
- 4) Затраты на продукт и периодические затраты.
- 5) Статьи калькуляции.

Для подготовки информации по управленческим решениям:

- 1) Учитываемые и не учитываемые при принятии решений (безвозвратные).
- 2) Альтернативные (вмененные) затраты.
- 3) Приростные (инкрементные)

Для контроля и регулирования производственной деятельности:

- 1) Контролируемые и не контролируемые.
- 2) Планируемые и непланируемые.
- 3) Затраты по центрам ответственности

Производственные затраты в управленческом учете классифицируются по разным признакам в зависимости от информационных потребностей. Цель любой классификации затрат — помочь руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений. Принимая решения, руководитель любого уровня обязан знать, какие затраты и выгоды оно за собой повлечет. Следовательно, суть процесса классификации затрат состоит в том, чтобы выделить ту часть затрат, на которую может повлиять руководитель.

Потребность в анализе вариантов групп затрат обусловлена тем, что для разных целей необходимы одни и те же компоненты затрат.

В российской учебной и научной литературе называется до десяти классификационных признаков затрат, однако они не нашли практического применения. В отечественном учете на практике преобладает калькуляционный подход, т.е. используются группировки затрат, необходимые для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Западный управленческий учет предлагает целевой, функциональный подход и др. В России пропагандируется функциональный подход.

Сложившаяся практика учета производственных затрат показала, что группы затрат целесообразно объединять по трем направлениям.

Таким образом в управленческом учете классификация затрат очень разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

А к основным задачам управленческого учета, как известно, относят:

- 1) калькулирование и определение полученной прибыли;
- 2) принятие управленческого решения и планирование;
- 3) контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат. Далее рассмотрим методы калькулирования себестоимости.

1.3. Методы калькулирования себестоимости

В продолжение рассуждений об отсутствии общепринятой классификации методов калькулирования себестоимости, можно предположить, что под методом учета производственных расходов и калькулирования себестоимости в организациях зачастую признают совокупность определенных способов организации документирования и отражения затрат производства, формирующих оценку фактической себестоимости и нужную информацию для контроля за данным процессом.

Выбор определенного способа калькулирования себестоимости напрямую обусловлен производственной технологией, его организацией, спецификой производимой продукции (Лагутенко, 2011, с. 304).

В основании классификации методов, как считает Ерохина О.С. – объекты учета производственных расходов, объекты калькулирования и методы контроля себестоимости (Ерохина, 2012, с. 44). При всем их многообразии существует возможность группировки методов по двум наиболее значимым направлениям: объектам учета расходов и по оперативности контроля расходов.

По объектам учета расходов зачастую выделяют два ключевых метода калькуляции расходов:

- 1) позаказный метод калькуляции расходов;
- 2) попроцессный метод калькуляции.

По оперативности контроля есть методы учета расходов во время производства продукции и способы учета и калькулирования расходов (Николаева, 2013, с. 241).

Остановимся на трех важных методах, установленных в типовых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости.

Ключевыми методами учета расходов и калькулирования себестоимости выступают позаказный и попроцессный методы учёта расходов, а остальные известные системы калькулирования, в большинстве

случаев, это разновидности названных методов. В отечественном управленческом учете взаимодействуют простой (попроцессный) и попередельный методы калькулирования себестоимости как один, который можно перевести как «попроцессное калькулирование» (process-costing), также отметим, что значительных различий между содержанием терминов «процесса» и «передела» фактически не существует (Большухина, 2013, с. 126).

В основании выделения позаказного и попроцессного методов подразумевается методика калькулирования себестоимости каждой единицы выпускаемой и реализуемой продукции. Такой показатель – определенно необходим для работы организации по ряду весомых причин. Расчет расходов на единицу продукции нужен для обоснования необходимости производства новых видов продукции, расчета доходности определенных производственных линий, оценки величины отпускных стоимостей и пр. Калькулирование себестоимости конкретной единицы продукции, кроме того, благоприятствует процессам планирования и контроля на разных уровнях управления компанией (Яркина, 2009, с. 304).

В тех отраслях, где отдельная единица продукции характеризуется определенными свойствами и характеристиками, и легко идентифицируется, используется позаказный метод. Другими словами, ключевая сфера использования на практике позаказного метода – это личное (индивидуальное) и мелкосерийное производство, а также калькуляция во вспомогательных производствах.

Там, где отдельная единица продукции фактически находится в массе еще таких же идентичных единиц, наиболее предпочтительным выступает попроцессный метод, который преимущественно преобладает в популярных массовых производствах с последующей переработкой исходного сырья и материалов в готовый продукт, с системным применением сырья, а также в добывающих производственных отраслях и энергетике. Отличия в расчете себестоимости конкретной единицы продукции с теоретической стороны

достаточно хорошо обосновывается, но с практической стороны зачастую используют сочетания данных методов (Шим, 2013, с. 169).

Нормативный метод учета расходов оценивается тем, что на предприятии по каждому изделию на базе действующих норм формируется предварительная калькуляция нормативной себестоимости выпускаемых и реализуемых изделий. Учет организуется с точки зрения текущих производственных издержек по нормам, их трансформациям и отклонениям от норм. Если бы на протяжении месяца все издержки производства в организации соответствовали сметам, то действительная себестоимость изделия была бы нормативной (Карпова, 2014, с. 184).

Попроцессный метод учета расходов используется в организациях, производящих продукцию ограниченной номенклатуры, где незавершенное производство отсутствует. Объектами учета производственных издержек выступают отдельные процессы в производстве продукции как составные части процесса производства.

Попередельный метод учета расходов присущ массовым производствам, в которых исходное сырье или материалы обязательно последовательно преобразуются в готовую продукцию. Процессы производства образуют переделы. Каждый из данных переделов заканчивается выпуском промежуточных полупродуктов-полуфабрикатов, которые можно в подобном виде продавать на сторону.

На основе технологических особенностей в переработке сырья и материалов используют полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты попередельного способа калькулирования.

Первый из них, то есть полуфабрикатный вариант попередельного метода калькулирования себестоимости, применяют в случаях, когда каждый передел, кроме последнего, - законченная стадия обработки сырья, вследствие которой возникают полуфабрикаты собственного производства, готовые для последующего применения в производстве или для выполнения. Калькулируют себестоимость этих полуфабрикатов после каждого передела,

что дает возможность выявлять себестоимость полуфабрикатов на разных этапах их обработки и таким образом формировать контроль себестоимости продукции (Ковалев, 2014, с. 235).

Второй вариант – бесполуфабрикатный вариант попередельного метода – учет расходов по переделам, себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не устанавливаются, а определяют итоговую себестоимость уже готового продукта.

Комбинированный метод калькуляции себестоимости предусматривает применение нескольких методов.

Верное использование какого-либо метода учета расходов производства и калькулирование себестоимости даст возможность менеджменту своевременно получить объективные данные о себестоимости (работ, услуг) организации (Раицкий, 2015, с. 241).

Показный метод учета производственных расходов используется в организациях, где продукция выпускается по заказам отдельных покупателей. Показный метод дает возможность осуществлять учет расходов по заказам вне зависимости от длительности его исполнения, а в границах каждого заказа он происходит по статьям калькуляции. Данный метод используется, например, в столярных, ремонтных, швейных мастерских или подсобных хозяйствах. Себестоимость каждого заказа характеризуется суммой всех производственных затрат с даты открытия заказа до дня его исполнения.

В общем и целом, напомним, что методов учета расходов и калькулирования себестоимости большое количество. Но, на практике часто используются только несколько основных среди них, учитывая специфику деятельности предприятия.

То есть в этой главе были изучены теоретические основы учета расходов организации и калькулирования себестоимости работ и услуг.

Отметим, что при оценке себестоимости зачастую возникают сложности с выбором метода калькулирования, особенно в отношении к

конкретным областям профессиональной деятельности. При этом сама процедура является объёмной и зачастую сложно применимой, её сложно преобразовать к использованию в условиях конкретной организации.

Это определяет необходимость для каждой конкретной ситуации – организации и вида деятельности – комплексно рассматривать вопросы калькулирования себестоимости на основе материалов конкретной организации.

После представления теоретического материала по теме диссертационного исследования необходимо перейти к практическим аспектам организации учета затрат и калькулирования себестоимости в медицинском учреждении.

Глава 2. Практические аспекты организации учета затрат и калькулирования себестоимости в медицинском учреждении

2.1. Организационно-экономическая характеристика медицинского учреждения

Здравоохранение – это особая сфера деятельности государства по обеспечению прав граждан на жизнь и здоровье, а также одно из приоритетных направлений в политической и социальной жизни страны. Оно относится к сфере услуг наряду с народным образованием, социальным обеспечением, спортом, туризмом, культурой, искусством, бытовым обслуживанием, транспортом, связью, торговлей и общественным питанием. В связи с этим медицинские учреждения необходимо рассматривать как услугопроизводящие предприятия.

Стоматологическая помощь относится к числу самых массовых видов медицинской помощи. Для обеспечения населения стоматологической помощью в Российской Федерации в 2015 г. функционировало 28,2 тысяч организаций, занимающихся стоматологией. В этих учреждениях работает около 47 тыс. врачей-стоматологов и свыше 19 тыс. зубных врачей. Количество стоматологических приемов в 2015 году в российских государственных и частных клиниках насчитывает порядка 238,2 млн. приемов.

За последние десять лет уровень стоматологической заболеваемости возрос, а доступность бесплатной стоматологической помощи, прежде всего среди декретированных контингентов, снизилась: у взрослых доля санированных к числу нуждающихся уменьшилась с 70 до 40%, у детей - с 80 до 60%.

Характер услуг, оказываемых в медицинских учреждениях, весьма разнообразен. В. И. Стародубов с соавторами разработал классификацию услуг здравоохранения по признакам (В.И. Стародубов, 2007., № 10/22). Так, с точки зрения потребителя этих услуг (пациента) ему может оказываться:

- простая медицинская услуга (неделимая медицинская услуга). Выполняется по формуле «пациент + специалист», т. е. равняется одному элементу профилактики, диагностики и лечения;
- сложная медицинская услуга. Требует для своей реализации определенного состава персонала, комплексного технического и фармацевтического оснащения, специальных помещений и т. д. и состоит из набора простых медицинских услуг;
- комплексная медицинская услуга. Включает в себя набор сложных и простых медицинских услуг и заканчивается либо установлением диагноза, либо проведением определенного этапа лечения.

Кроме того, выделяют признаки медицинских услуг по функциональному назначению и по условиям их оказания. Более подробно классификация видов медицинских услуг представлена на рисунке 2.1.



Рис. 2.1. Классификация видов медицинских услуг

Составлено по: В.И. Стародубов Основные положения концепции стандартизации медицинских услуг – 2007 – № 10/22.

Так, Ю. Ю. Спирякина считает, что особенности медицинских услуг можно разделить на три группы (Рисунок 2.2).

I группа	II группа	III группа
<ul style="list-style-type: none">• Услуга может являться рыночной или нерыночной• Стоимость услуги определяется в зависимости от источника её финансирования	<ul style="list-style-type: none">• Результат воплощен в самом человеке (материальные составляющие услуги)• Услуга всегда носит индивидуальный характер (на рынок выносятся не услуга, а лишь информация об услугах)• Результат всегда разнообразен по своему физическому объему• Результат имеет сложную структуру и распадается на множество квазирезультатов• Величина необходимых для достижения результата ресурсов заранее точно определена быть не может• Результат разнообразен по сроку проявления	<ul style="list-style-type: none">• Зависимость от местных природно-климатических условий• Высокая степень риска• Наличие активной взаимосвязи "врач - пациент"• Возможность территориальных перемещений• Разнообразие длительности периода оказания идентичных адекватных услуг

Рис. 2.2. Особенности медицинских услуг

Составлено по: Ю.Ю. Спирякина Особенности рынка медицинских услуг – 2005 – № 3.

Изучив представленные выше особенности медицинских услуг, необходимо выделить следующие из них:

- 1) оказание медицинских услуг при обязательном условии личных контактов производителя и потребителя услуг с высоким уровнем индивидуальности и нестандартности врачебного подхода к пациенту;
- 2) трудности в потребительском выборе медицинских услуг в результате их неосвязаемости и низкой информированности потребителя;
- 3) специфика формирования спроса на медицинские услуги из-за высокой социальной приоритетности и низкой эластичности;
- 4) нечеткая связь между затратами труда медперсонала и конечным результатом оказания медицинских услуг;
- 5) необходимость сочетания экономической эффективности и социальной справедливости, определяющих тип финансирования оказываемых услуг.

Таким образом, основываясь на выделенных особенностях и видах медицинских услуг, можно привести следующую формулировку: медицинская услуга – это определенный набор медицинских мероприятий, проводимых в отношении одного пациента по единичному поводу его контакта с медицинским учреждением и имеющих самостоятельное значение и определенную стоимость.

Цена является денежным выражением стоимости медицинской услуги. Ценообразование – сложнейшая медико-экономическая проблема здравоохранения, которая определяется рядом обстоятельств, таких как:

- 1) особенности бухгалтерского учета в бюджетной сфере и в самом здравоохранении;
- 2) централизация бухгалтерского учета, что не соответствует требованиям ценообразования, отсутствие отдельного учета видов затрат по службам и подразделениям;
- 3) невозможность использования одних и тех же методик ценообразования по условиям оказания медицинской помощи (стационар, поликлиника, центр);

- 4) разнообразие характеристик конкретных условий лечебных учреждений и нозологических групп (видов заболеваний);
- 5) использование различных принципов расчета тарифов для оказания медицинской помощи по программам государственных гарантий, добровольному медицинскому страхованию, по договорам с предприятиями, организациями и населением.

В России в настоящее время ценообразование в сфере медицинских услуг осуществляется с использованием любой из восьми действующих федеральных методик, разработанных в период с 1992 по 2011 годы. Положения этих методик во многом противоречат друг другу, так как основаны на учете затрат для различных расчетных единиц, таких как: койко-день, посещение, простая медицинская услуга, комплексная медицинская услуга, законченных случаев лечения, клинико-статистическая группа, медико-экономический стандарт и другие. Все перечисленные методики используют затратный метод ценообразования, т.е. учитываются фактические затраты медицинских организаций вместо норм и нормативов ресурсного обеспечения, что приводит к консервации устаревших технологий лечения, нерациональному использованию ресурсов и неэффективному менеджменту медицинских организаций.

Проблемы формирования цен на медицинскую помощь являются в настоящее время ключевыми в вопросах улучшения качества системы здравоохранения. Методы ценообразования зависят от поставленных конкретным учреждением здравоохранения целей. Цена выполняет информационную, стимулирующую, регулирующую и распределительную функции, с учетом которых она может быть разделена на отдельные разновидности: бюджетные расценки, тарифы обязательного медицинского страхования (ОМС) и договорные цены (таблица 2.1).

Таблица 2.1.

Виды цен на медицинские услуги

Особенности разновидностей цен	Определение
Бюджетные расценки. Утвержденные бюджетные ассигнования.	Финансирование медицинских учреждений на основе бюджетной сметы, рассчитанной по сетевым показателям.
Тарифы ОМС. Утверждаются решением комиссии по согласованию тарифов в системе ОМС субъекта Федерации.	Регулируемые тарифным соглашением цены на медицинские услуги, направленные на возмещение расходов медицинской организации по выполнению территориальной программы государственных гарантий бесплатной медицинской помощи населению.
Договорные цены. Рассчитываются по утвержденной в учреждении методике.	Цены согласовываются договорами между медицинскими учреждениями и организациями, предприятиями, другими юридическими или непосредственно физическими лицами с целью медицинского обслуживания населению.

Спецификой медицинской услуги является то, что в ней присутствует гуманная суть врачевания. В то же время цены на медицинские услуги должны обеспечивать рентабельность деятельности лечебного учреждения.

Поэтому цена должна быть доступной для пациента и в то же время покрывать все расходы, связанные с ее оказанием, и приносить прибыль, которую необходимо направлять на дальнейшее развитие материально-технической базы и стимулирование сотрудников медицинских учреждений. Далее рассмотрим специфику бухгалтерского и налогового учета в медицинских учреждениях.

2.2. Отраслевые особенности бухгалтерского и налогового учета в медицинских учреждениях

Бухгалтерский учет – это совокупность хозяйственных фактов, поддающихся счетному изображению или, другими словами, бухгалтерский учет охватывает факты изменения хозяйственных средств и ресурсов предприятия, измеряемых в числах по цене и количеству и отражаемых в специальных носителях информации - бухгалтерских документах.

Совокупность счетов бухгалтерского учета предназначается для обобщения информации о совокупности хозяйственных фактов, относящихся

к определенному объекту учета, которыми являются хозяйственные средства, источники их образования, хозяйственные процессы, составляющие содержание деятельности предприятия.

Система бухгалтерского учета создается и функционирует как основа информационной системы отдельной хозяйственной организации, выступающей составной частью общественного хозяйства. В этом смысле конкретный вариант организации бухгалтерского учета раскрывается в диалектике общего, единичного и особенного.

Другими словами, сложная поэлементная структура системы бухгалтерского учета раскрывается в определенном варианте организации бухгалтерского учета и контроля через отражение относительной обособленности, дискретности, ограниченности в пространстве и во времени хозяйственного процесса отдельного предприятия, учреждения или организации с присущими ему специфическими особенностями, составляющими его качественную и количественную определенность и, в свою очередь, через отражение особенности конкретного варианта организации бухгалтерского учета и контроля, как выражение его цельности в смысле соотношения, реализации в информационной системе определенного предприятия общей поэлементной структуры системы бухгалтерского учета.

Основным содержанием изменений хозяйственного механизма отечественного здравоохранения стало включение системы охраны здоровья в систему рыночных товарно-денежных отношений. Этим определяется признание товарного характера продукта медицинского учреждения - медицинской услуги, имеющей свою стоимость и цену. Поэтому настоятельная потребность получения информации о процессе формирования себестоимости медицинской услуги одинаково возникает как для частного, коммерческого медицинского учреждения, так и для учреждения, осуществляющего оказание бесплатной медицинской помощи за счет благотворительных фондов, т.к. при разной системе расчетов за

выполненные медицинские услуги и разных источниках восполнения израсходованных средств общим является потребность в контроле за процессом создания конечного продукта.

Главной особенностью организационной структуры большинства лечебно-профилактических учреждений является наличие ряда лечебно-профилактических подразделений, каждое из которых предназначено для реализации определенной медицинской программы и в целом они представляют собой некоторый замкнутый технологический цикл. Это - лечебные отделения в стационарах, медицинские кабинеты в амбулаторно-поликлинических учреждениях. В то же время, важной особенностью сферы медицинских услуг является то, что производство и потребление медицинской услуги совпадают в пространстве и во времени, т.е. при отсутствии в некоторый момент времени спроса на медицинские услуги (не загруженность лечебно-профилактических отделений) однозначно сохраняется необходимость средств на содержание конкретного лечебно-профилактического подразделения с целью обеспечения его готовности к приему и пользованию пациентов. Другими словами, разрабатывать организацию учета расходов на оказание медицинской помощи, производство медицинских услуг необходимо во взаимосвязи с организацией учета расходов на содержание учреждения в целом. Последнее является ничем иным, как организацией учета использования сметы расходов на содержание медицинского учреждения. Этим определяются особенности в организации учета расходов на оказание медицинской помощи.

Организация учета расходов должна строиться по принципу отражения в учете факта списания производственных расходов. За счет соответствующего источника отражаемого на отдельном синтетическом счете в качестве фонда обеспечения основной деятельности учреждения. Соответственно, финансовый результат определяется как превышение имеющихся в распоряжении средств (фактического наличия или

находящихся в виде обязательств) над произведенными расходами или соответственно расходов над средствами.

Независимо от формы собственности вышеперечисленные особенности являются общими для всех лечебно-профилактических учреждений. Отличия могут быть в случае особенностей организационно-технологического строения. Следовательно, основным критерием оценки эффективности того или иного варианта организации бухгалтерского учета и, в первую очередь, учет затрат на производство и калькулирование себестоимости медицинских услуг, следует признать степень его адекватности условиям и обстоятельствам деятельности предприятия, учреждения или организации.

Учет затрат лечебно-технологического процесса оказания медицинской услуги является центральной частью всей учетной работы в лечебно-профилактических учреждениях. К нему тянутся результаты всех остальных сфер деятельности и хозяйственных процессов. Задачи этой сферы учета определяют организацию и методику учета материалов, заработной платы, расчетных и других хозяйственных операций медицинского учреждения. Поэтому изменения в организации учета, обусловленные переходом к рыночным отношениям, и возникающая на этой основе новая социально-экономическая ситуация в наибольшей степени предполагают обратить внимание на «производственный» учет затрат по оказанию медицинской помощи.

Таким образом, возникает потребность в получении информации о фактических расходах на единицу оказываемой медицинской помощи - медицинской услуги.

Для осуществления этой задачи необходима реализация нетрадиционных для медицинских учреждений подходов организации системы сбора, обработки и передачи экономической информации.

В части учета расходов потребуется экономически обоснованная группировка расходов по местам, сферам возникновения и т.п., их характеристика (включаемые, не включаемые в себестоимость услуг),

правильное отнесение расходов на выполненные и незаконченные медицинские услуги, обоснование распределения расходов и т.д.

Коммерческие учреждения здравоохранения ведут бухгалтерский учет согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Затраты по оказанным услугам формируются в установленном порядке в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации». В структуре затрат большое место занимает стоимость использованных лекарственных средств, медикаментов и прочих материалов.

В соответствии с пунктом 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 9 июня 2001 года №44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (далее ПБУ 5/01), материалы, используемые при оказании услуг, являются частью материально-производственных запасов организации.

К бухгалтерскому учету материалы принимаются согласно пунктами 5, 6 ПБУ 5/01 по фактической себестоимости, которой в случае приобретения за плату признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Согласно Плану счетов, для обобщения информации о наличии и движении материалов предназначен счет 10 «Материалы». Постановка на учет материалов отражается записью:

Дебет счета 10 «Материалы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Фактический расход материалов при

оказании услуг отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство.

Согласно пункту 16 ПБУ 5/01, учреждение вправе самостоятельно выбирать один из способов оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство (выбытии). Оценка материалов производится одним из следующих способов:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);

Выбранный метод должен быть отражен в учетной политике организации и должен использоваться на протяжении всего отчетного года (по отдельному виду (группе) запасов).

Однако, в случае, если законодательно будут внесены корректировки и изменения в нормативную базу учета отдельных хозяйственных операций, организации вправе вносить изменения в действующую учетную политику, утвержденные приказом руководителя по организации в соответствии со статьей 313 НК РФ.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (например, драгоценные металлы), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в

течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, то есть по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых по времени приобретений.

Ввиду значительного ассортимента материалов медицинские организации на отбор метода оценки запасов должны обратить особое внимание и взвесить все «за» и «против» по ряду из них.

Однако использование метода означает только способ оценки отпускаемых в производство (для оказания услуг) материалов, но не решает проблему, стоящую перед учреждениями медицины, когда материалы списывать в расход.

Дело в том, что после отпуска со склада материалы могут храниться по всем кабинетам и другим структурным подразделениям длительное время, а просчитать остатки зачастую оказывается просто невозможно.

Исходя из этого, существует реальная необходимость введения оперативных отчетов медицинских работников об использовании полученных со склада материалов. Кроме реальной необходимости существует и требование законодательства, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 года №119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Медицинскими учреждениями могут быть использованы разработанные уполномоченными органами или непосредственно самими организациями, примерные нормы расходов медикаментов (такие нормы в обязательном порядке должны быть объявлены в приказе по учреждению) и формы отчетного документа (они должны быть составлены с учетом требований Федерального закона от 06 декабря 2011 года №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»), а для удобства с заранее пробитой в них примерной номенклатурой материалов).

Перечень медицинских услуг, оказываемых населению медицинскими и санитарно-профилактическими учреждениями, по диагностике, профилактике и лечению, независимо от формы и источника их оплаты, реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 20 февраля 2001 года №132 «Об утверждении Перечня медицинских услуг по диагностике, профилактике и лечению, оказываемых населению, реализация которых независимо от формы и источника их оплаты не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость».

При осуществлении организацией операций как облагаемых, так и не облагаемых НДС, ведение отдельного учета может быть организовано путем открытия соответствующих субсчетов второго порядка по счету учета реализации. Кроме того, организация может организовать отдельный учет затрат на производство облагаемой и необлагаемой продукции путем открытия соответствующих субсчетов к балансовому счету учета затрат на производство продукции.

В соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК РФ, суммы НДС, предъявленные продавцами товаров налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые, так и не облагаемые налогом операции, в зависимости от их дальнейшего использования, учитываются: в стоимости товаров, используемых для осуществления операций, не облагаемых НДС;

принимаются к вычету по товарам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

Пунктом 4 статьи 170 НК РФ установлено требование ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций. При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, не включается.

Организацию раздельного учета можно осуществить путем открытия соответствующих субсчетов к балансовому счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», например, субсчет 31 «НДС по ценностям, используемым для осуществления не подлежащих налогообложению операций» и субсчет 32 «НДС по ценностям, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС».

Если организация при приобретении материалов предполагает их использовать для оказания услуг, реализация которых не облагается НДС, то при постановке на учет материалов вся сумма НДС, подлежащая уплате поставщикам, отражается по дебету счета 19 субсчет «НДС по ценностям, используемым для осуществления не подлежащих налогообложению операций» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». С кредита счета 19 субсчет 31 данная сумма списывается в дебет счета 10 «Материалы».

Сумма НДС, уплаченная поставщикам материалов, использованных для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС, после оплаты материалов поставщику и при наличии счета-фактуры, принимается к вычету на основании пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 НК РФ.

С изменением хозяйственного статуса медицинских учреждений и созданием рынка медицинских услуг существенно меняется круг задач учета расходов.

Если показателями, формируемыми в бухгалтерском учете расходов бюджетного финансирования, является состав расходов учреждений, состоящих на бюджете: заработная плата, начисления на заработную плату, канцелярские расходы, стипендии, питание, приобретение медикаментов и перевязочных средств и др., то в условиях рыночных отношений появляется задача осуществления контроля за ходом хозяйственной деятельности медицинского учреждения и выявления ее результатов.

В этом смысле объектом учета расходов являются реально возникающие издержки, связанные с предоставлением медицинских услуг, которые могут быть сгруппированы по различным признакам с целью формирования показателей себестоимости оказываемой медицинской помощи и ее единицы – медицинской услуги.

Организация учета расходов должна быть тесно увязана с организационной структурой учреждения.

Таким образом, в главе 2 были рассмотрены практические аспекты организации учета и калькулирования себестоимости в медицинских учреждениях, а также отраслевые особенности бухгалтерского и налогового учета. Далее необходимо перейти к конкретному медицинскому учреждению и на его примере рассмотреть особенности учета затрат и калькулирования себестоимости в медицинских учреждениях.

Глава 3. Анализ затрат и калькулирования себестоимости медицинских услуг

3.1. Общая характеристика организации и анализ финансового положения на рынке

Euromed Kids является частью холдинга EuromedGroup, управляющей компании в сфере коммерческого здравоохранения и государственно-частного партнерства. Высокотехнологичная хирургия и сельские амбулатории, бутиковая клиника и бесплатные центры врачей общей практики, работающие по полисам ОМС. В управлении EuromedGroup — медицинские проекты самых разных масштабов и специфики.

EuromedGroup выросла из врачебной практики. Сегодня компании группы входят в топ-5 частных медицинских организаций Санкт-Петербурга по обороту и количеству пациентов, а проекты государственно-частного партнерства направлены на решение одного из самых трудных вопросов отрасли — качественной и современной медицины, доступной широкому населению.

Помимо Euromed Kids в группу входит несколько проектов частной медицины, а также государственно-частного партнерства (Рисунок 3.1).

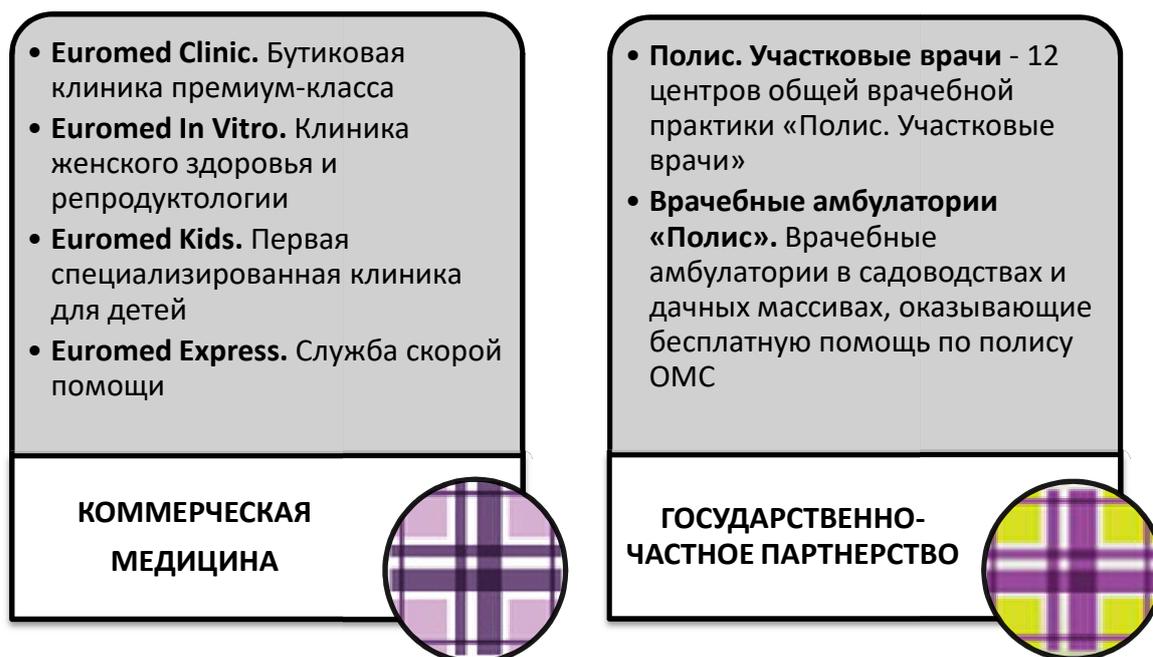


Рис.3.1. Структура холдинга EuromedGroup

Каждый проект холдинга, в том числе и Euromed Kids (ООО «Ассист Экспресс») отличается множественной структурой управления компанией. Это обусловлено сложной системой взаимодействия специалистов. Схематично эта система представлена на рисунке 3.2.

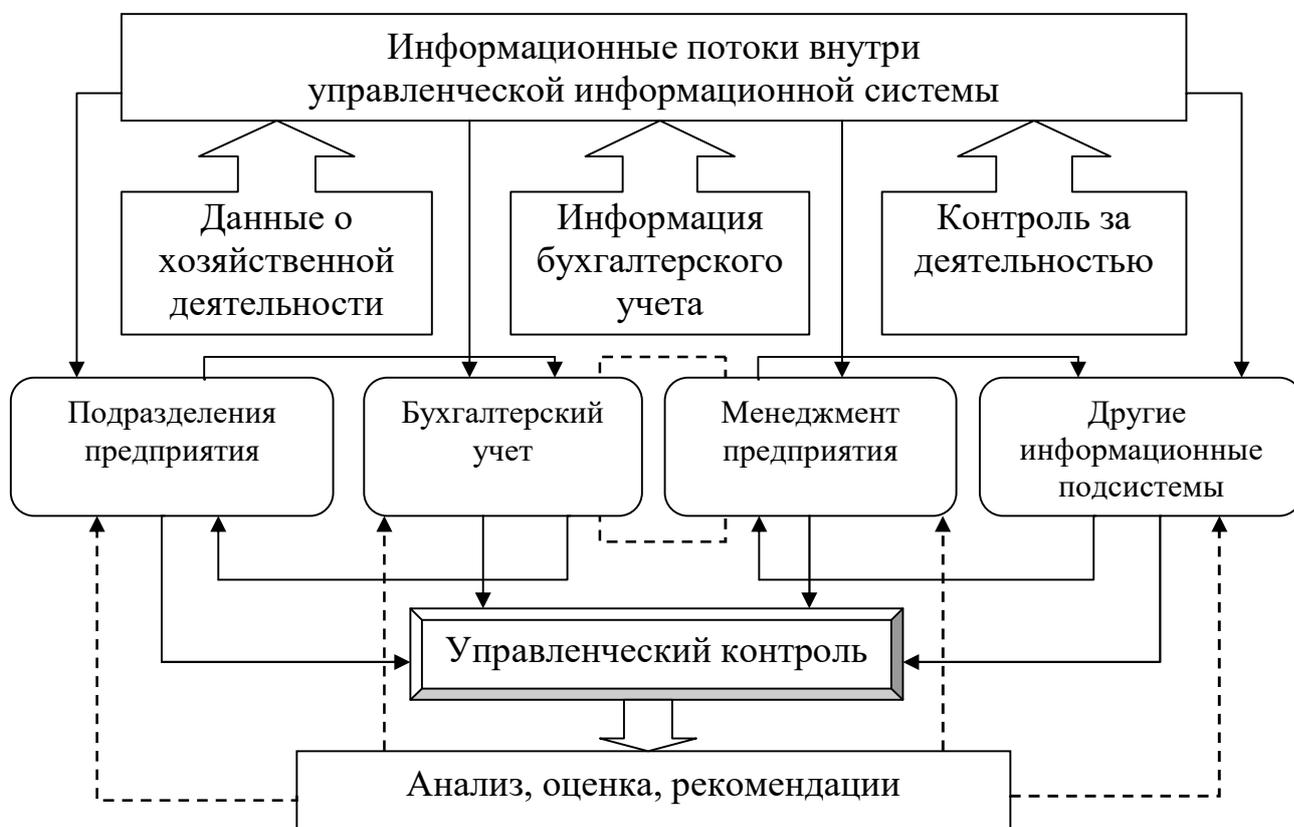


Рис. 3.2. Система взаимодействия специалистов в ООО «Ассист Экспресс» (Euromed Kids)

В штате каждой клиники, входящей в группу работает как минимум 15 человек.

Проведем анализ численности персонала (Таблица 3.1).

Таблица 3.1

Численность, состав работников и определение годового запаса труда клиники ООО «Ассист Экспресс»

Показатель	2014	2015	2016
Среднегодовая численность работников, чел.	15	15	15
Численность работников основной деятельности, чел.	11	11	11
Численность постоянных работников, чел.	15	15	15

Продолжение таблицы 3.1

Отработано работниками			
тыс. чел. дней	7534	7659	5651
тыс.чел. часов	48971	49784	36728
Выработано на одного среднегодового работника в год:			
-дней	502,27	510,60	376,73
-часов	3264,73	3318,93	2448,53
Норматив выработки на 1 работника, дней	303	302	227
Средняя продолжительность рабочего дня, часов	6,5	6,50	6,50
Получено на 1 среднегодового работника прибыли от продажи	167,53	175,4	263,47

Как видно из таблицы 3.1, среднегодовая численность работников не изменилась и составляет 15 человек, что связано как с малыми размерами предприятия, так с материальным, социальным и психологическим вознаграждением работников, когда работник стараются держаться своего рабочего печати. За исследуемый период численность работников основной деятельности составила 11 человек, так и неизменна численность постоянных работников – 15 человек. Всеми работниками было отработано 7534 тыс. чел.дней в 2014 году, 7659 тыс.чел. дней в 2015 году и 5651 тыс. чел. дней в отчетный период. Рассчитанный годовой запас труда составляет 2989 тыс. чел. дней в базовом 2014 году, 3129 тыс. чел. дней в базовом 2015 году, 2246 тыс. чел. дней в текущий отчетный период. Средняя продолжительность рабочего дня составляет 6,5 дней.

Гарантированный оклад заработная плата зубного врача (врач со средне-специальным образованием) составит 15000 рублей. А оклад врача-стоматолога (врач с высшим образованием) составит 17000 рублей. Все медицинские сестры имеют оклад 8000 рублей. Стоматологической клиникой ежемесячно производятся выплаты в социальные фонды: ОМС, ПФР, ФСС в размере 30% от заработной платы каждого сотрудника. Таким образом, фонд оплаты труда с учетом социальных выплат составляет 171600 рублей в месяц.

Таблица 3.2

**Штатное расписание стоматологической клиники ООО «Ассист
Экспресс» на 2016 год**

Должность	Количество штатных единиц	Тарифная ставка (оклад), руб.	Социальный взнос, руб.	ФОТ (с учетом социальных выплат), руб.
Зубной врач	5	15000	4500	39000
Врач - стоматолог	2	17000	5100	44200
Медицинская сестра	4	8000	2400	41600
Регистратор-кассир	2	8000	2400	20800
Уборщица	1	4000	1200	5200
Бухгалтер	1	16000	4800	20800
Итого:	15	-	-	171600

Таким образом, организационная структура является линейной. Она позволяет директору оперативно управлять работой клиники и находиться в курсе событий.

В стоматологической клинике так же производится денежные выплаты при увеличении нагрузки, что будет считаться определенным стимулированием труда. При условии увеличения выручки более 85000 рублей на одного врача будет проводиться соответствующее увеличение заработной платы данному врачу и его ассистенту (медицинской сестре) на определенное количество процентов. Подробное материальное стимулирование представлено в таблице 3.3.

Таблица 3.3

Материальное стимулирование труда сотрудников

Должность	Гарантированная заработная плата, руб.	Индивидуальная надбавка в случае выработки плана (% от объема выручки)
Зубные врачи	15000	18%
Врачи – стоматологи	17000	20%
Медицинские сестра	8000	8%

Таким образом, врачи будут иметь стабильную достойную заработную плату, даже при условии низкой посещаемости клиники, что является мотивирующим фактором для сотрудников. Если врач будет оказывать услуги на сумму более 85000 рублей, то его заработная плата соответственно будет выше.

Например, если какой-либо врач – стоматолог оказал в месяц стоматологических услуг на сумму 110000 рублей, то соответственно его заработком будет считаться сумма в 22000 руб., так как врачам стоматологам планируется оплачивать 20% от выручки, а его ассистенту 8% и соответственно 8800 рублей.

Далее рассмотрим состав и структуру затрат ООО «Ассист Экспресс» (Таблица 3.4).

Таблица 3.4

Состав и структура затрат клиники ООО «Ассист Экспресс»

Статья затрат	2014 г		2015 г		2016 г.	
	млн. руб.	%	млн. руб.	%	млн. руб.	%
Материальные затраты, включенные в себестоимость услуг	25,252	40	14,353	40	17064	40
Затраты на оплату труда	12,626	20	7,176	20	8532	20
Отчисления на социальные нужды	3787,8	5,2	2,153	5,7	2560	6
Амортизация	9,6	0,15	39	0,11	21	0,05
Прочие затраты	6,218	9,85	3549	9,89	4245	9,95
Всего затрат	63,131	100	35,882	100	42660	100

В структуре затрат наибольший удельный вес занимают материальные затраты (затраты на материалы, на энергию), удельный вес данной статьи расходов составил 40% на протяжении всего исследуемого периода. Довольны высоки затраты на заработную плату (порядка 20%) и расходы на социальные нужды (порядка 30%). Наименьший удельный вес имеют затрат на амортизацию. Величина прочих затрат примерна одинакова и составляет около 10% от всего объема расходов.

Далее предложим направления совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости услуг в медицинском учреждении.

3.2. Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости услуг в медицинском учреждении

Далее в качестве примера медицинского учреждения рассмотрим деятельность стоматологической клиники.

Бухгалтерский учет в стоматологии имеет ряд особенностей.

Бухгалтерский учет должен содержать следующие участки:

- 1) учет реализации услуг;
- 2) учет основных средств и оборудования;
- 3) учет основных и вспомогательных материалов;
- 4) учет начисления оплаты труда работникам;
- 5) учет выручки от реализации стоматологических услуг.

Для учета выручки от реализации стоматологических услуг необходимо составить прейскурант цен на услуги. Составлению прейскуранта цен предшествует работа по калькулированию себестоимости услуг клиники.

Учет оборудования и основных средств стоматологической клиники.

Бухгалтерский учет стоматологии предусматривает повышенное внимание к учету основных средств и оборудования. Поскольку это наиболее дорогостоящее, что имеется в клинике. Однако, стоматологическое оборудование быстро совершенствуется и требует замены на новое, более производительное и уникальное по сравнению с конкурентами.

Учет основных и вспомогательных материалов.

Один из самых сложных участков – учет поступления основных и вспомогательных материалов, медикаментов и препаратов, их выдача в производство и списание.

Списание материалов в производство происходит в тот момент, когда они фактически израсходованы и включены в лечебный лист назначения или карту пациента.

Для нормирования списания материалов по каждой процедуре необходимо разработать методические обоснованные технологические карты списания материалов по каждой процедуре.

В конце каждого месяца на основании заполненных технологических карт составляется производственный отчет и передается на обработку в бухгалтерию.

Ответственный за этот участок бухгалтер составляет сводку всех выполненных в отчетном периоде процедур, на основании этой сводки будут учтены и проведены произведенные расходы.

В конце месяца проводят полную инвентаризацию склада материалов, препаратов, медикаментов, вспомогательных материалов.

Учет оплаты труда работникам

Работники стоматологической клиники подразделяются на производственный и непроизводственный. Оплату труда непродуктивного персонала возможно производить по окладной системе.

Более сложные подходы к формированию оплаты труда производственного, т.е. врачебного персонала и медсестер. Их оплата труда должна напрямую зависеть от числа принятых пациентов и от сложности выполняемых процедур.

Выбор системы налогообложения.

Особенностью налогообложения НДС стоматологических услуг (как и медицинских услуг вообще) является освобождение от налогообложения в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Этот факт является определяющим при выборе системы налогообложения.

В современных условиях, когда предприятиям дана самостоятельность в разработке своих производственных программ, планов производственного и социального развития, в определении стратегии в области ценовой политики, существенно возрастает ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения. Для выработки эффективных и

оперативных решений управляющим необходима достоверная информация, как о производственном, так и о финансовом положении предприятия. Решением второй части этой задачи и занимается бухгалтерская служба предприятия.

В самом общем виде бухгалтерский учет — это информационная система, которая измеряет, обрабатывает и передает финансовые данные. Говоря о такой системе, в первую очередь следует определить, что именно ею измеряется. Бухгалтерский учет связан с измерением влияния (в денежном выражении) хозяйственных операций на капитал конкретных хозяйствующих единиц — организаций. Объектом измерения в бухгалтерском учете являются хозяйственные операции.

Основным документом, определяющим принципы формирования учетной политики организации для целей бухгалтерского учета, является Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08, утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.12.1998 №60н (ПБУ 1/08).

Для получения информации о затратах используют данные синтетических счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Следует иметь в виду, что по кредиту указанных счетов отражаются все расходы соответствующих ресурсов - на осуществление обычной деятельности, капитальных вложений, финансовых вложений и др. Поэтому для определения затрат по экономическим элементам по обычным видам деятельности нужно из кредитовых оборотов счетов 02, 04, 05, 10, 69, 70 и ряда счетов по учету прочих затрат исключить суммы оборотов, не относящиеся к обычным видам деятельности.

В бухгалтерском учете затраты на производство и выход продукции отражаются в соответствии со следующей записью на счетах бухгалтерского учета, представленных в таблице 3.5.

Таблица 3.5

Корреспонденция счетов ООО «Ассист Экспресс»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
20	10	Списание материалов в производство.
20	23	Списание затрат вспомогательных подразделений на основное производство
20	68	Списан НДС, предъявленный продавцом и оплаченный покупателем при приобретении материалов
20	25, 26	Распределены общепроизводственные и общехозяйственные расходы на основное производство
20	28	Списаны потери от брака на себестоимость выпущенной продукции
20	97	Включены затраты на подготовку и освоение новых производств в себестоимость продукции
20	70,69, 68	Начислена заработная плата с отчислениями производственному персоналу
20	94	Отнесены налоги и потери от порчи ценностей на затраты основного производства в пределах естественной убыли.
20	96	Начислен резерв на оплату отпусков.
10	20	Оприходованы возвратные отходы по ценам возможного использования.
91.2	20	Сформирована себестоимость услуги

В медицине, и, в частности рассматриваемой сегодня, стоматологической отрасли в основном осуществляется производство однородной продукции и отсутствует незавершенное производство, при калькуляции себестоимости используется в основном котловой или простой метод учета затрат в сочетании со способом суммирования затрат.

При использовании этого метода все затраты учитываются на счете 20 «Основное производство» без распределения по видам продукции. Себестоимость единицы продукции определяется путем деления всей суммы затрат (способ суммирование затрат), произведенных за отчетный период, на количество выпущенной за этот период продукции.

В случаях, когда осуществляется заказ на нестандартные протезы, осуществляется позаказный метод учета затрат на производство в разрезе отдельных заказов на изготовление изделия, партии изделий.

К счету 20 «Основное производство» открываются субсчета для каждого отдельного заказа, на которых учитываются расходы, осуществленные при выполнении этих заказов. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммы затрат на производство заказа на количество изделий, изготовленных в рамках этого заказа.

Для обобщения информации о затратах на производство предназначен счет 20 «Основное производство».

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с затратами на производство, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и другие.

Данные операции должны оформляться следующими бухгалтерскими записями (Таблица 3.6).

Таблица 3.6

Списание расходов в бухгалтерском учете для формирования себестоимости продукции

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
20	10	Списаны материалы, переданные в производство для изготовления протезов
20	70	Начислена оплата труда работников основного производства
20	69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
20	02	Начислена амортизация основных средств

Расходы вспомогательных производств предварительно отражаются по

дебету счета 23 «Вспомогательные производства», а затем списываются на счет 20 «Основное производство».

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, отражаются по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и списываются в дебет счета 20 «Основное производство».

Рассмотрим конкретную ситуацию по формированию себестоимости продукции в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете ООО «Ассист Экспресс» (Euromed Kids) были сделаны следующие записи (Таблица 3.7).

Таблица 3.7.

Формирование себестоимости продукции

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операций
Дебет	Кредит		
10.01	60	25 000	Приняты к учету материалы для протезирования (НДС в т.ч.)
60	51	25 000	Отражена оплата поставщику
20	10.01	25 000	Переданы материалы в производство
20	02, 70, 69	5 000	Отражены расходы, связанные с изготовлением протезов
40	20	30 000	Отражена фактическая себестоимость продукции
62	90-1	43 000	Признана выручка от продажи протезов
90-2	40	30 000	Списана фактическая себестоимость проданных протезов
90-9	99	13 000	Отражен финансовый результат от реализации протезов за отчетный месяц (без учета других хозяйственных операций)

В декабре 2016 г. ООО «Ассист Экспресс» закупила материалы для изготовления зубных протезов, общая стоимость которых составила 25 000 рублей (в том числе НДС). В этом же месяце все протезы были изготовлены и уставлены пациентам. Иные расходы, связанные с изготовлением протезов составили 5 000 рублей. Изготовленные протезы были реализованы на

общую сумму 43 000 рублей (без НДС).

Бухгалтерский учет в организации ООО «Ассист Экспресс» (Euromed Kids) ведется с использованием субсчетов: 10-1 «Сырье и материалы»; 90-1 «Выручка»; 90-2 «Себестоимость продаж»; 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Далее изложим предложения по совершенствованию калькулирования себестоимости услуг стоматологической клиники ООО «Ассист Экспресс».

Наши предложения сводятся к расчету себестоимости и цены на стоматологические услуги на основе клинико-статистических групп.

Для расчета стоимости случаев заболеваний использованы КСГ, классификатор процедур, перечень возможных осложнений и сопутствующих заболеваний. В классификаторе каждая процедура характеризуется временными затратами на ее выполнение. КСГ содержат десятки медико-экономических стандартов, определяющих, с одной стороны, перечень лечебно-диагностических процедур для каждого случая заболевания, с другой – формирование цен на них.

Случай лечения заболевания включает сумму процедур и соответственно время на лечебно-диагностический процесс. Наличие процедур и время на их выполнение дают возможность рассчитать стоимость лечения случая заболевания.

Сложность курации и операции определяются с учетом возраста, степени тяжести болезни, сроков лечения, наличия осложнений и сопутствующих заболеваний, специфики трудозатрат.

Итак, стоматологическая услуга является специфическим товаром, который имеет цену. Цена на услугу состоит из двух основных элементов: себестоимости и прибыли. Себестоимость услуги состоит из денежного эквивалента трудовых ресурсов, материалов, основных фондов, энергии и других затрат.

Стоматологические услуги могут быть охарактеризованы также как детальные. Под детальной услугой понимается элементарная услуга,

оказанная больному (физиопроцедура, иссечение, блокада и др.). При расчете себестоимости детальной услуги необходимо знать трудоемкость и трудозатраты процедуры, выраженные временными затратами, которые включают виды и количество потребляемых медикаментов, количественный и качественный состав медицинских работников, оказывающих данную услугу, и иметь сведения о затратах подразделения в целом.

Структура затрат на стоматологические услуги складывается из следующих основных блоков:

- 1) прямые затраты отделения;
- 2) затраты параклинических служб;
- 3) консультации специалистов;
- 4) затраты на операции;
- 5) затраты на медикаментозное лечение в соответствии с КСГ;
- 6) накладные расходы.

Таким образом, формула расчета стоимости случая оказания помощи больному по КСГ будет иметь следующий вид:

$$C_y = L_{10} + L_{d.p.} + L_m + O + K,$$

где L_{10} – стоимость посещения врача;

$L_{d.p.}$ – стоимость диагностического исследования или лечебной процедуры;

L_m – стоимость медикаментов в соответствии с объемом лечения, затраты на которое несет учреждение;

O – стоимость амбулаторной операции;

K – стоимость консультации специалиста.

В соответствии с данной методикой все подразделения стоматологической поликлиники делятся на две группы: основные (лечебные кабинеты, лечебно-диагностическая служба) и не основные (вспомогательные и общеучрежденческие), к которым относятся хозяйственные службы, административно-управленческий аппарат и т. д.

К затратам, относимым на себестоимость услуги, в соответствии с

действующей системой бухгалтерской отчетности относятся:

- 1) расходы на оплату труда основного состава отделения, начисленные по всем основаниям;
- 2) начисления на заработную плату в размере 38,5% в настоящее время от суммы основной и дополнительной заработной платы, премий и надбавок;
- 3) материальные затраты, к которым относятся стоимость материальных ресурсов, потребляемых в процессе оказания услуги полностью (медикаменты, перевязочные материалы, одноразовые принадлежности, пломбирочные материалы и т. д.) или частично (амортизация оборудования, используемого при оказании услуги, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов). Суммы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов рассчитаны исходя из балансовой стоимости основных фондов и утвержденных норм износа. Износ мягкого инвентаря и обмундирования определяется исходя из фактической стоимости мягкого инвентаря и их нормативных сроков службы. Все перечисленные затраты относятся к прямым расходам. Также в себестоимость включаются накладные расходы.

Накладные расходы – это затраты учреждения, непосредственно не относящиеся к лечению. В себестоимость медицинской услуги накладные расходы включаются пропорционально фонду оплаты труда основного медицинского персонала учреждения.

К накладным расходам относятся:

- 1) расходы на оплату труда (основную и, дополнительную) и отчисления в социальные фонды вспомогательного персонала;
- 2) канцелярские и хозяйственные расходы по фактически произведенным затратам;
- 3) командировочные расходы и служебные разъезды;
- 4) расходы на спецпитание сотрудников;
- 5) амортизация машин не медицинского и медицинского оборудования, не учтенного при расчете затрат;

- б) износ мягкого инвентаря и обмундирования за вычетом используемого в основных подразделениях;
- 7) капитальный ремонт зданий (принимается в размере годового износа зданий и сооружений);
- 8) прочие расходы.

Для учета накладных расходов в себестоимости конкретной услуги рассчитывается коэффициент накладных расходов (К_{нр});

Сумма накладных расходов в целом по поликлинике:

$$K_{нр} = \frac{\text{Расходы по плану финансово – хозяйственной деятельности}}{\text{Фонд основной заработной платы персонала лечебных отделений}}$$

Последующим умножением К_{нр} на сумму расходов по оплате труда персонала данного подразделения определяется величина их накладных расходов.

При расчетах себестоимости стоматологических услуг необходимо использовать данные за последний истекший год, который принимается как базовый.

Для отражения изменяющегося уровня затрат, обусловленного ростом цен, следует производить индексацию, которая предполагает пересчет базового периода в ценах на коэффициент инфляции (дефлятор), рассчитываемый как микроэкономический показатель на государственном уровне. Таким образом, цена лечения – постоянно корректируемая величина.

Калькуляция прямых затрат лечебно-диагностических отделений осуществляется так же как и лечебных, т. е. прямым способом по вышеупомянутым экономическим элементам.

При расчете затрат на одно посещение врача общая сумма расходов конкретного подразделения (месячная, квартальная или др.) делится на нормативные трудозатраты врачебного персонала за этот же период, выраженные во временных затратах. Таким образом рассчитывается стоимость 1 мин. Умножением полученной величины на количество минут по данной услуге определяется её стоимость (себестоимость).

Услуги параклинических отделений рассчитываются как детальные услуги на основании элементов затрат, отнесенных на себестоимость параклинической услуги и бюджета рабочего времени, определяется себестоимость 1 мин. исследования (анализа, процедуры) и последующим умножением последней на нормативную длительность определяется себестоимость C_p соответствующего анализа (исследования, процедуры):

$$C_p = \frac{L_p}{F} t$$

где

C_p – себестоимость параклинической услуги;

L_p – затраты данного параклинического отделения;

F – фонд рабочего времени персонала, оказывающего услугу (с учетом коэффициента использования рабочего времени);

t – нормативная длительность услуги.

Для тех служб, где на исследование затрачивается не одинаковое время врача и среднего и младшего персонала, рассчитываются отдельно стоимость минуты работы врача, среднего и младшего медицинского персонала, определяется себестоимость процедуры по нижеследующей формуле:

$$C_p = \frac{Зв}{Fв} tв + \frac{Зм/с}{Fм/с} tм/с + \frac{Змл. \frac{М}{П}}{Fмл. \frac{М}{П}} tмл. м/п + L_0$$

$Зв$, $Зм/с$, $Змл.м/п$ – оплата труда врача, среднего и младшего медицинского персонала;

L_0 – другие затраты отделения в расчете на 1 мин. работы;

$tв, tм/с, tмл.м/п$ – соответственно нормативное время на исследование у врача, среднего и младшего медицинского персонала.

Определив себестоимость детальных услуг, можно перейти к расчету себестоимости простых услуг, представляющих совокупность детальных, т.е. определить себестоимость законченного случая лечения заболевания или группы заболеваний.

При формировании стоимости непосредственного процесса лечения по КСГ нами были выделены лечебные процедуры в соответствии с классификатором, а также медикаментозное лечение с учетом набора фармпрепаратов и частоты их назначения, установленной экспертным путем. Это позволило более точно рассчитать стоимость лечения.

Ниже представим примерный расчет стоимости диагностики и лечения случая заболевания.

Таблица 3.8

Пример расчета

МЭС	Альвеолит челюсти
Профиль отделения	Хирургическая стоматология
Затраты отделения	15 330 руб.

Таблица 3.9

Диагностические исследования

Наименование исследования	Цена, руб.	Частота назначения, %	Кратность	Стоимость, руб.
Анализ крови общий	1850	100	1	1850
Анализ мочи общий	1450	50	1	725
Бактериологическое исследование	10520	10	1	1052
Рентгенография	5850	5	1	292

Далее рассчитаем стоимость медикаментов.

Таблица 3.10

Стоимость медикаментов

Наименование препаратов	Частота назначения, %	Количество на курс	Единица измерения	Цена за единицу руб.	Стоимость руб.
Лидокаин 2%	30	5 x 1	мл	181	271,5
Тримекаин 2%	30	5 x 1	мл	300	450,0
Новокаин 2%	20	5 x 1	мл	41	41,0
Перекись водорода 3%	100	10 x 5	мл	4	200,4
Калия перманганат 0,1%	100	100 x 5	мл	0,7	350,0

Продолжение таблицы 3.10

Хлоргексидин 0,05%	100	20 x 5 мл	мл	1,8	180,0
Анестезин	100	0,5 x 3	г	850	1275,0
Иодоформ	100	0,3 x 3	г	0,8	0,73
Прополис 10%	100	1 x 5	мл	40	200,0
Спирт	100	0,2 x 5	мл	25	25,0
Вата	100	10 x 5	г	32	1600,0
Бинт	100	0,1 x 5	м	19	96,0
Всего					4689,22

Далее приведем стоимость различных физиопроцедур.

Таблица 3.11

Стоимость физиолечения различных видов

Наименование физиолечения	Частота назначения, %	Число процедур	Единица измерения	Цена за единицу, руб.	Стоим. руб.
УВЧ	50	5	Процедура	3800	9500
Микроволны	20	5	-«-	3800	3800
Гелий – неоновый лазер	20	5	-«-	5700	5700
Флюктуоризация	5	5	-«-	3600	900
УФО	5	5	-«-	3800	950
				Всего:	20850
Консультации специалистов					-
Итого стоимость лечения составила					44788,22

Таким образом, оплата за стоматологическую помощь осуществляется в соответствии с КСГ.

Приведенные для примера данные таблиц помогают наглядно представить, из чего складываются затраты отдельных кабинетов или отделений поликлиники. Подсчитав затраты, мы фактически определили себестоимость совокупных услуг каждого кабинета или отделения. Но это нижняя граница цены. Чтобы определить настоящую цену, необходимо заложить в расчет и ожидаемую прибыль данного подразделения. Затем данную цену необходимо скорректировать на коэффициент инфляции. Затем

можно присоединить альтернативные издержки. Это и определит истинную цену стоматологической услуги в данной поликлинике.

Преимуществом предложенной методики является то, что определив себестоимость детальных стоматологических услуг и сгруппировав их в необходимом наборе, мы можем определить себестоимость КСГ. Кроме того, появилась возможность закладывать в цену научно-обоснованные затраты, а под них и объем финансирования поликлиники. И, наконец, оплата по законченному случаю через цены КСГ будет стимулировать медперсонал к завершению лечения, улучшению результатов работы за счет одновременного повышения качественных и количественных показателей.

Далее рассмотрим методы совершенствования учета и контроля затрат с целью повышения эффективности деятельности медицинского учреждения.

3.3. Рационализация методов учета затрат и использование данных учета и контроля затрат для оценки эффективности услуг медицинского учреждения

Цель контроля затрат в стоматологии та же, что и комплексного контроля и оценки состояния бухгалтерского учета в целом, однако общие задачи последней модифицируются и детализируются в соответствии с особенностями учета и контроля затрат (Лабынцев, 2060, с. 210).

Обратимся, например, к общей задаче проверки соблюдения законности на всех участках учета. В области контроля издержек производства она превращается в частные задачи той же проверки при формировании затрат по элементам и статьям калькуляции, в плане экономического развития предприятия, учете и отчетности, организации сохранности материальных ценностей в производстве, размежевании расходов между готовой продукцией и затратами в остатках незавершенного производства.

В процессе проверки затрат на производство бухгалтером необходимо решить следующие задачи:

- 1) оценить обоснованность применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- 2) подтвердить достоверность оформления и отражения в учете прямых и накладных (косвенных) расходов;
- 3) оценить качество инвентаризаций незавершенного производства;
- 4) произвести арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство;
- 5) подтвердить правильность включения в себестоимость отдельных видов затрат, в том числе нормируемых;
- 6) проверка обоснованности, целесообразности и правомерности включения в затраты стоимости материалов, оплаты труда, амортизации, отчислений на социальные нужды, косвенных расходов и т.д.;
- 7) изучается порядок учета и списания затрат на производство;
- 8) проверка правильности отражения в отчетности информации о затратах.
- 9) типичные ошибки, выявляемые в ходе проверки затрат на производство.

На рисунке 3.3 представлены центры ответственности, которые возможны на предприятии. Центры издержек как начальная стадия развития управленческого учета представляют собой только один вид. Есть и другие центры (например, центры доходов). Это значит, что данная структурная единица несет расходы, но они являются настолько незначительными, что контролировать их смысла нет, а доходы, которые центр формирует (например, служба маркетинга на предприятии), намного превышают те расходы, которые несет данный объект. Центры прибыли - это симбиоз центра издержек и центра доходов там, где можно это организовать.

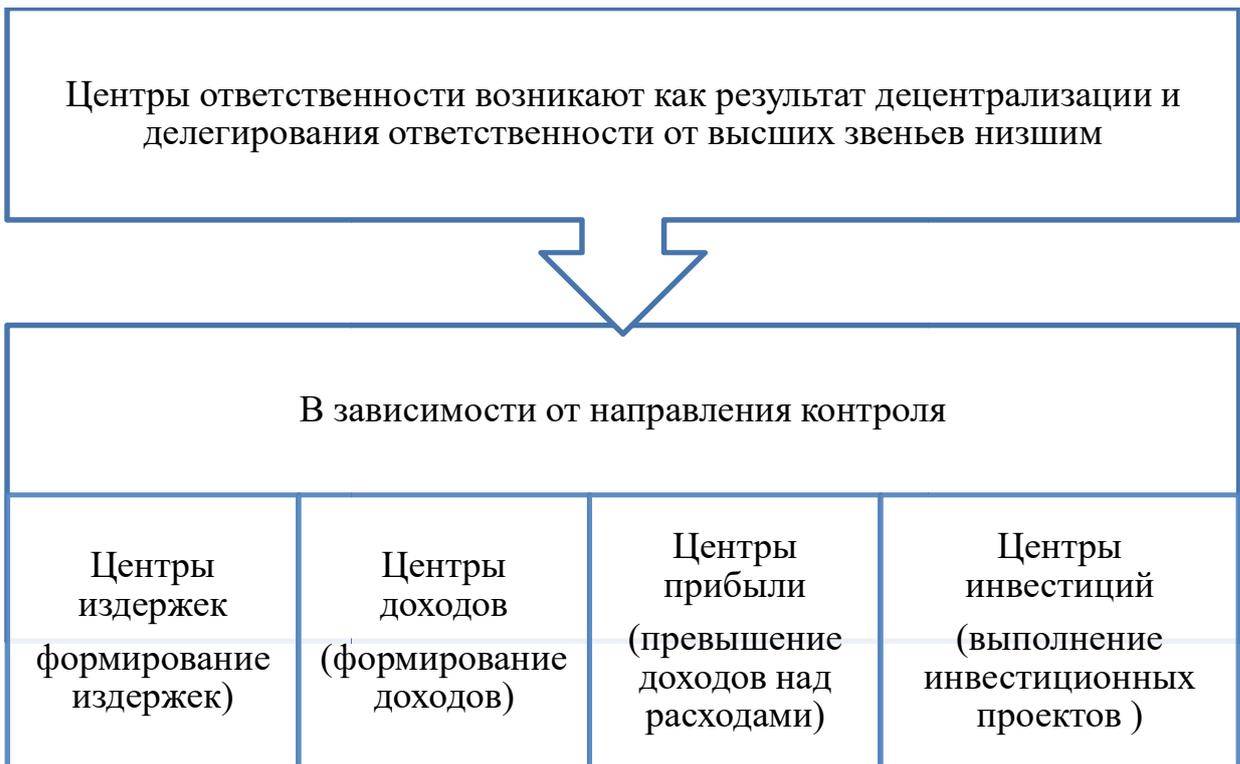


Рис. 3.3. Центры ответственности на предприятии

Структуризация бизнеса по центрам ответственности, в отличие от деления его на информационные сегменты, является типовой для всех организаций, независимо от их отраслевой принадлежности, размеров и организационной формы.

Для иллюстрации содержания организационного аспекта сегментации бизнеса можно воспользоваться формулой расчета рентабельности активов (РА), широко используемой в экономическом анализе:

где РА - рентабельность активов сегмента бизнеса;

Р - прибыль сегмента бизнеса;

А - стоимость его активов;

Н- доходы (выручка) сегмента бизнеса;

S-расходы сегмента бизнеса.

Степень ответственности руководителей сегментов бизнеса за отдельные составляющие этой зависимости представлена в таблице 3.12.

Таблица 3.12

Степень влияния руководителей организационных сегментов бизнеса на параметры производственной деятельности

Вид центра ответственности	Показатель, контролируемый руководителем центра ответственности и составляющий основу его мотивации
Центр затрат	S
Центр доходов	N
Центр прибыли	$P = N - S$
Центр инвестиций	$PA = P/A = (N - S)/A$

Поскольку у каждого центра ответственности имеются свои цели, то для их осуществления они вырабатывают свою стратегию. Иногда такую процедуру управления называют стратегическим планированием. Но по существу стратегическое планирование не входит в систему внутреннего управленческого контроля, так как стратегия вырабатывается предприятием и достаточно стабильна по причине редкого появления дополнительных, новых возможностей или трудностей в достижении целей.

Поэтому внутренний управленческий контроль в большей мере представляет собой процесс, с помощью которого управленцы оказывают влияние на работников организации для действительного выполнения организационной стратегии.

Повышение эффективности хозяйствования на любом этапе экономического развития страны является главной задачей. Это делает необходимым применение нормативной системы управления как на уровне отраслей национального хозяйства, так и в рамках одного предприятия.

Нормативная система управления затратами представляет собой совокупность процедур по планированию, нормированию, отпуску материалов в производство, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости продукции, осуществлению экономического анализа и контроля на основе норм затрат. Но основной целью является полное использование производственных факторов и экономное ведение хозяйства.

Нормативные издержки служат основой управления бизнесом. Они обусловлены рядом ограничений и ориентируют предприятие на будущее.

Рассчитывают нормативные затраты на материал и труд, накладные расходы. Исходя из сущности нормы подразделяются на основные, идеальные и текущие. Соответственно они характеризуют тенденцию эффективности производства отдельных изделий в течение длительного периода; минимальную величину затрат для деятельности в идеальных условиях производства; достижимые затраты на короткий отрезок времени.

Система текущих норм, нормативов и смет расхода различных ресурсов называется нормативным хозяйством. Основой расчета нормативных величин выступают пооперационные, подетальные, поузловые нормы материальных затрат, нормы времени, нормы выработки и т.п. Нормативное хозяйство есть отправная точка системы контроля за издержками производства.

Большой удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции промышленности предопределяет их значение в процессе формирования норм и нормативов. Именно с нормирования материальных запасов и затрат начинают организацию системы нормативного управления издержками.

Нормы материальных затрат относительно продукта делят на пять групп: пооперационные, подетальные, поузловые, поиздельные и функциональные. Каждый вид норм несет отдельную полезную информацию и рассчитывается на основе своих источников информации.

Для регулирования ежегодной общей суммы затрат на содержание запасов и расхода материалов большое значение имеет оценка.

Методы оценки запасов: ФИФО, средневзвешенная цена, стоимость замещения. Установлено, что для преодоления противоречий в требованиях следует использовать в практике предприятий либо два вида оценки, либо оценивать затраты на материалы с учетом стандартных затрат. Стоимость полуфабрикатов собственного производства или услуг, передаваемых одним центром ответственности другим, определяется с помощью трансфертных цен. Они подразделяются на рыночные и затратные.

Нормативные затраты по рабочей силе состоят из норм времени, норм выработки продукции, обслуживания и численности, сдельных и часовых ставок. На нормировании труда основана система организации труда на предприятии.

На управленческий контроль воздействуют факторы окружающей среды: существо организации, правила, направления и процедуры по управлению деятельностью членов организации, культура организации, внешняя среда. Имеются две системы контроля за существом организации: механическая и сметного контроля.

Механическая система контроля действует чаще всего в текущий период и заключается в следующем:

- 1) регулярной проверке работы подчиненных;
- 2) регулировании на основе фактических результатов, полученных после проведения работы.

Система сметного контроля использует элементы механического контроля и обратной связи. Она неразрывно связана с планированием и потому применяется как в текущий период, так и в долгосрочной перспективе.

Механическая система и система сметного контроля организуются по-разному в зависимости от типа управления: с обратной или прямой связью.

Обратная связь предусматривает «вход» и «выход». Под «входом» понимаются ресурсы: материальные, трудовые, финансовые. Под «выходом» — товары, услуги и затраты на их проведение. Такая связь включает в себя контроль путем сопоставления фактических данных с плановыми, корректировку плановых данных в случаях выявления отклонений, например, при учете затрат. В данной системе фактические показатели сравнивают со сметными (стандартными) и корректируют в целях приведения в соответствие сметных показателей с будущими результатами.

Рыночные экономические отношения связаны с изменениями во внутрихозяйственных экономических отношениях, что требует

совершенствования организационно – экономического механизма и форм внутривозвратной интеграции и децентрализации управления. Одновременно необходима организация системы учета в рамках выделенных подразделений, обеспечивающая отражение, накопление, контроль и анализ информации о затратах и результатах деятельности.

Организация такого учета на предприятии даст возможность осуществлять контроль за формированием затрат, повышать ответственность за их целесообразность и обоснованно распределять косвенные затраты по носителям затрат.

Актуальность и острота проблемы требовала от многих исследователей обосновывать предложения по распределению затрат в разрезе мест их возникновения, центров затрат и центров ответственности в еще более ранние периоды, когда учет ограничивался единой финансовой бухгалтерией.

Анализ нормативной литературы свидетельствует о том, что побудительным мотивом обобщения затрат в разрезе цехов определялось в учетном механизме как место возникновения затрат, что позволяло без особого труда относить прямые расходы на изготавливаемую в цехе продукцию, а косвенные расходы через процедуру распределения более или менее приблизить к этой продукции.

В отличие от «мест затрат» «центр ответственности» более масштабен. Каждый «центр ответственности» может состоять из нескольких мест затрат и, кроме того, осуществлять расходы, не имеющие четко выраженного места формирования внутри предприятия. Довольно часто центр ответственности связан с выполнением функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности. Однако, у данного места затрат есть ответственное лицо не только за объем и качество производственно-хозяйственной деятельности, но и за расходы. Такое подразделение можно считать «центром ответственности».

Организация учета по «центрам ответственности» позволяет децентрализовать управление затратами, осуществлять контроль за их формированием на всех уровнях управления, устанавливать виновных за возникновение непроизводительных затрат и существенно повышать экономическую эффективность хозяйствования.

В.Ф. Палий отмечает: «Вся деятельность компании, все ее направления, как основные, так и вспомогательные, должны быть покрыты «центрами ответственности», связанными между собой линиями ответственности и обеспечены необходимой информационной инфраструктурой» (Палий, 1987, с. 288).

Поскольку объектами учета являются места возникновения затрат, то не возникает необходимости в специальной организации их учета по «центрам ответственности». Следует только выделить контролируемые и неконтролируемые затраты на каждом структурном уровне. Ответственность авторы пытались привязать к приемлемой на практике единой бухгалтерии, группировке и организации учета затрат по факторам, определяющим процесс: предметы труда, средства труда и рабочая сила, выделение затрат на организацию и обслуживание производства и расходов на управление.

Таким образом, осуществлялись первые шаги в организации центров затрат и ответственности, не меняя содержания функций, выполняемых отделами и службами, при определении ответственности каждого работника, от начальника цеха до наладчика.

Мы считаем, что на практике ведения учета в стоматологии такая возможность исключена (очень трудоемкая). Организовать документальное оформление и подвергнуть первичному учету все операции на каждом рабочем месте трудоемко, а в большинстве случаев было практически невозможно. Поэтому «центры ответственности» определили по тем лишь местам затрат, где возможно не только установить плановое задание и

зафиксировать в соответствующих регистрах его выполнение, но и определить отклонение от выполнения производственного задания и от задания по расходованию ресурсов.

Используя опыт отечественных ученых, в настоящее время нам представилась возможность расширить детализацию и учет затрат. Идея деления предприятия на «центры затрат» и «центры ответственности» применима нами к предприятиям медицинской сферы.

В связи с рядом специфических особенностей, присущих области стоматологии, таких как: индивидуальность выполнения технологических процессов; выпуск особого вида продукции (услуги), которую нельзя накопить или отложить в запас, к управлению затратами выдвигаются следующие дополнительные требования: своевременное, полное и достоверное документирование фактических затрат на момент их возникновения.

Данные особенности позволяют предположить оперативность отражения используемых ресурсов при совершении хозяйственных операций в количественном и стоимостном выражении, обеспечить объективность принятия управленческих решений.

Выявление изменений установленных норм способствует оперативному управлению расходами по отклонениям от норм и обеспечивает возможность их устранения непосредственно в процессе формирования эксплуатационных расходов.

Следует отметить, что перечисленные требования к управлению затратами – оперативность, своевременность, достоверность в стоматологических фирмах не всегда выполняются, а разногласия рассеивают информационную обзримость, усложняют предвидение проблемных ситуаций, возникающих в производственном процессе.

При этом снижается оперативность принятия действенных управленческих решений по устранению и предупреждению возможных

отклонений от норм на перспективу и эффективность принятых решений в будущих периодах. Точность исполнения и результативность процесса управления затратами зависят от управленческих и творческих качеств персонала, способности коллектива в достижении целей предприятия.

С целью организации учета по местам возникновения объектов затрат нами были выделены производственные элементы предприятий различной степени детализации, где осуществляется планирование, учет, контроль прямых и косвенных расходов и места возникновения затрат совпадают центрами ответственности за затраты.

Выделение объектов учета затрат, степень детализации мест возникновения затрат не регламентируются и поэтому определены нами, исходя из экономической целесообразности и потребностей управления в данной компании. Выбор способа деления предприятия на центры затрат и ответственности определялся спецификой конкретной ситуации, при этом нами учитывались следующие принципы.

1) Центр затрат должен избираться с позиций, чтобы для каждого из них мог быть избран показатель измерения объема деятельности и базы для распределения косвенных расходов, которые необходимы для обеспечения точности учета.

2) Для стоматологических предприятий выбор правильной базы распределения тем легче, чем детальнее разделение предприятия на места возникновения издержек: установить базы распределения издержек для подразделений, которые объединяют однородные производственные процессы наиболее просто.

3) Для каждого центра возникновения затрат должна быть возможность формирования схемы документооборота, позволяющая по мере необходимости оперативно составлять формы внутренней отчетности.

4) Возможность разработки и применения внутренней отчетности в подразделениях, учитывающей технологические особенности и организацию

производственного процесса. Различия выполняемых функций отдельными подразделениями обследованных нами предприятий определяют состав и содержание информации, включенной в состав этой отчетности.

5) В каждом центре должен быть ответственный за возникающие издержки производства. При выделении мест возникновения издержек, центров затрат по принципу разграничения ответственности мы опирались на уже существующую организационную структуру и использовали номенклатуру подразделений и участков обследованных предприятий.

6) Степень детализации объектов сбора затрат соответствовала организации ведения учета различных видов издержек по этим местам, таким образом, чтобы максимально упростить распределение.

Тем самым при организации процедур учета необходимо учитывать: факторы, вызывающие необходимость в том или ином виде деятельности, затраты на виды деятельности и взаимосвязь видов деятельности с продуктом.

Исходя из требований Российского и международного законодательства (ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»; «Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг»; «Международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности»), в качестве вида деятельности выделяется часть деятельности организации по производству определенного продукта, услуги или группы родственных продуктов, услуг.

При формировании на обследованных предприятиях центров затрат и центров ответственности нами были выполнены следующие этапы: определение основных видов деятельности, имеющих место в компании; создание для каждого вида деятельности центра группировки затрат; определение носителя издержек для каждого вида деятельности; отнесение продукта затрат на виды деятельности в соответствии с «потребностью» продукта в этих видах деятельности.

Основная деятельность включает деятельность, связанную с эксплуатацией производственного оборудования и деятельность, связанную с трудом основных производственных рабочих (врачей, медицинского персонала). К вспомогательным видам деятельности относятся обеспечивающие процессы: приемка, перемещение материалов, подготовительные процессы, а также производственное, календарное планирование, хозяйственная деятельность.

С точки зрения процедур учета можно выделить издержки основных мест возникновения затрат, когда затраты распределяются напрямую, и вспомогательных мест возникновения издержек, когда затраты определяются опосредованно. Результаты классификации мы предлагаем зафиксировать в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии с присвоением регистрационного номера каждому участку, шифр которого при необходимости способен расширяться до нескольких позиций.

Итак, в результате исследования объединение мест возникновения затрат в рамках иерархически более высокой структурной единицы позволяет дать обоснованную характеристику хода производственного процесса на новом уровне, вплоть до получения совокупного финансового результата деятельности предприятия и компании в целом. При этом важно правильно сформировать перечень показателей, позволяющих осуществлять управление затратами в местах их возникновения.

Таким образом, в третьей главе рассмотрены метод учета в ООО «Ассист Экспресс», а также предложены новый подход к калькулированию себестоимости стоматологических услуг. Для управления подразделениями ООО «Ассист Экспресс» предложено введение системы бюджетирования через построение финансовой структуры предприятия, выделения центров затрат и мест возникновения затрат.

Заключение

Учет затрат на производство продукции, работ и услуг занимают важное место в системе бухгалтерского учета организаций. В то же время это и наиболее сложный участок учета, так как при его организации следует учитывать отраслевые особенности управления, техники, технологии и организации производства продукции, работ и услуг и организационной структуры организации.

В ходе подготовки работы заявленная во введении цель и поставленные задачи достигнуты. В первой главе определены ключевые теоретические основы учета затрат и калькулирования себестоимости работ и услуг организации, выяснена экономическая сущность расходов и калькулирования себестоимости работ и услуг организации, исследована существующая классификация расходов и методов калькулирования себестоимости организации, рассмотрены действующие методы учета расходов и калькулирования себестоимости организации, проанализированы существующие подходы к учету расходов и калькулированию себестоимости в организации, сделаны выводы и даны рекомендации по всем вышеперечисленным вопросам.

По первому пункту новизны достигнуты следующие результаты.

Обобщены теоретические и методические положения по совершенствованию методов учета и контроля затрат, основанных на современных представлениях формирования, организации и учета затрат по оказанию медицинских услуг;

Теоретические аспекты управления затратами изучены на базе нормативных документов и политики по вопросам организации учета затрат в медицинском учреждении. В составе материальных затрат учитываются расходы на приобретение материалов и медицинских препаратов, которые используются стоматологами в работе. Это медицинские пломбирочные и слепочные материалы, пластмассы, материалы для зубопротезирования,

имплантанты, обезболивающие препараты и т.п. Основной проблемой калькулирования себестоимости стоматологических услуг является определение точного количества израсходованных материалов. Здесь разные клиники могут использовать два пути. Первый заключается в том, что количество использованных материалов врач указывает в расчете стоимости услуг, который выдается на руки каждому пациенту. Другие же самостоятельно, для внутреннего пользования, утверждают нормы расхода материалов для выполнения различных видов услуг. По этим нормам исходя из объема оказанных услуг и определяется количество использованных материалов. Особенностями включения в калькуляцию статьи «заработная плата» является то, что врачи-стоматологи имеют различную квалификацию. Визит к доктору, имеющему ученую степень, обойдется дороже, чем посещение врача без научного звания. В большинстве кабинетов зарплата стоматологов рассчитывается в процентах от стоимости оказанных ими услуг.

Таким образом, предложенная в работе методика калькулирования себестоимости позволит более точно и быстро рассчитывать прямые затраты и обоснованно распределять накладные.

По второму пункту новизны достигнуты следующие результаты.

Расходы стоматологического кабинета целесообразно разделять не только по элементам затрат, но и по видам услуг. Для этого бухгалтер прежде всего должен разделять затраты на прямые и косвенные, то есть выделять те, которые относятся к какому-то конкретному виду услуг, и те, которые производятся в интересах всей клиники.

К прямым затратам нужно относить: цену медикаментов и стоматологических материалов; зарплату врачей; стоимость услуг сторонних организаций; расходы на ремонт и амортизацию стоматологического оборудования.

Прямые расходы должны учитываться на счете 20 «Основное производство». Косвенными расходами являются плата за аренду помещения

и услуги связи, заработная плата управленческого персонала и т.п. Эти расходы отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», а в конце отчетного периода списываются на себестоимость по видам услуг пропорционально полученной выручке, прямым затратам или же фонду оплаты труда. Порядок списания должен быть отражен в учетной политике организации.

Таким образом, в ходе проведенной работы, нами приведен процесс формирования себестоимости услуг медицинского учреждения, выделены основные моменты и особенности учета затрат при реализации медицинских услуг, в частности при осуществлении стоматологических услуг. Разработаны направления по совершенствованию учета и контроля затрат в стоматологии за счет внедрения системы центров ответственности по затратам и местам возникновения затрат. Данные предложения будут способствовать повышению эффективности управления медицинским учреждением, иметь необходимую оперативную и аналитическую учетную информацию, оптимизировать эффективность контроля за финансированием и хозяйственной деятельностью учреждения, усилить контроль за качеством медицинских услуг.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно-правовые акты

1.Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». – [Электронный ресурс – Гарант].

2.Приказ Минпромнауки РФ от 04.01.2003 2 ред. От 10.07.2003г. об утверждении методических положений по планированию и учету затрат. – [Электронный ресурс – Гарант].

3.Положение по бухгалтерскому учету Расходы организации ПБУ 10/99. Приказ Министерства Финансов РФ №323н от 06.05.2000. – [Электронный ресурс – Гарант].

4.ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 №106н. – [Электронный ресурс – Гарант].

5.Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов , учитываемых при налогообложении прибыли – Постановление Правительства РФ №552 от 05.08.1992г.; в редакции Постановлений Правительства РФ №627, №661, №1133, №1211, №1387, №273. – [Электронный ресурс – Гарант].

Книги

6.Абрютина М.С. Экономика предприятия: Учебник. – М.: Высшая школа, 2012. – 421 с.

7.Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции. Учебник для ВУЗов – М.: Мисанта, 2009. – 225 с.

8.Большухина И.С. Экономика предприятия. – Ульяновск: УлГТУ, 2013. – 512 с.

9.Головизина А.Т., Архипова О.И. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. – М.: Проспект, 2013. – 184 с.

10. Грузинов В.П. Экономика предприятия: Учебник для ВУЗов. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 2011. – 471 с.
11. Ерошова И.В. Имущество и финансы предприятия. Правовое регулирование: Учебно-практическое пособие. – М.: Юрист, 2015. – 397 с.
12. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет, 2015.
13. Каверина О.Д. Актуальные проблемы исчисления себестоимости – Вестник Санкт-петербургского Университета, № 4 – 2014 – 123 с.
14. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 392 с.
15. Касьянова Г.Ю. Себестоимость продукции, работ и услуг: бухгалтерская и налоговая. – М.: АБАК, 2014. – 336 с.
16. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. – М.Н: Финансы и статистика, 2014. – 233 с.
17. Кузнецова А.А. Формирование себестоимости продукции. – М.: Налоговый вестник, 2013. – 287 с.
18. Кузнецова Н.В. Финансово-хозяйственная деятельность: управление и анализ. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 476 с.
19. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. 3-е изд. перераб. и доп.– М.: ИНФРА-М, 2012. – 476 с.
20. Лагутенко И.Л. Экономика предприятия.– М.: ИНФРА, 2011.– 338 с.
21. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: Аналитика-Пресс, 2013. – 241 с.
22. Подобед М.А. Состав и учет затрат, включаемых в себестоимость. – М.: Приор, 2011. – 362 с.
23. Раицкий К.А. Экономика организации. – М.: Дашков и К, 2015. – 516 с.
24. Сергеев И.В. Экономика предприятия. Учебное пособие. Второе издание. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 221 с.

25.Серебрянников Г.Г. Основы управления затратами предприятия. – Тамбов: Изд-во Тамбовского государственного технического университета, 2012. – 322 с.

26.Соколова Я.В. Управленческий учет. – М.: ЮНИТИ, 2011. – 321 с.

27.Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2014. – 286 с.

28.Чернов В.А., Баканов М.И. Управленческий учет: торговая калькуляция: Учебное пособие для студентов ВУЗов, обучающихся по экономическим специальностям. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 236 с.

29.Шим Дж. К. Методы управления стоимостью и анализа затрат. – М.: Филин, 2013. – 344 с.

30.Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг «Управленческий учет», 2016.

31.Яркина Т.В. Основы экономики предприятия: краткий курс. – М.: ИНФРА, 2009. – 198 с.

Статьи в журналах

32.Аранович Л.М., Рогоцкая Н.Д. Логистические подходы к ресурсному обеспечению ЛПУ. /Бюллетень медицинских интернет-конференций/ 3 том 3, 2013.

33.Городкова С.А. Проблема дифференциации категорий «издержки» и «затраты» на современном этапе. /Известия дальневосточного федерального университета, экономика и управление/ №2, 2010.

34.Дегальцева Ж.В. Сравнительная характеристика различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости. /Политематический сетевой электронный журнал Кубанского государственного аграрного университета/ Выпуск 104, 2014.

35.Динмухаметов И.Ф. Нормативный учет как метод калькулирования себестоимости продукции/ Science Time/ Выпуск 5(17), 2015.

36.Ерижев М.К. Развитие методов управления затратами, учета и калькулирования себестоимости /Менеджмент в России и за рубежом/ Выпуск 6, 2012.

37.Ерохина О.С., Федорович Т.В. Обоснование метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами/Проблемы учета и финансов/ Выпуск 2(6), 2012.

38.Ковалев А.С. Концептуальный подход к построению системы учета затрат предприятия. /Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент/ Выпуск 2 том 9, 2015.

39.Ложков И.Н. Некоторые вопросы организации бухгалтерского учета затрат на производство в современных условиях /Главный бухгалтер/ Выпуск 12, 2014.

40.Мушенко Н.Ф. Перспективные калькуляционные системы /Все для бухгалтера/ Выпуск 8, 2012.

41.Парасоцкая Н.Н. Бизнес процессы как способ повышения эффективности принимаемых управленческих решений/ Все для бухгалтера/ Выпуск 6, 2010.

42.Рафикова Н. Влияние цен на себестоимость продукции /Экономист/ Выпуск 18, 2015.

43.Салмина Н.А. Классификация затрат для целей управления затратами организации/ Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского/ Выпуск 4-1, 2011.

44.Супрунова Е.А. Учет затрат и его связь с калькулированием себестоимости. /Сибирский торгово-экономический журнал/ 10, 2010.

45.Усольцев Д.Г. Прямой метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)/ Известия Иркутской государственной экономической академии/ Выпуск 2, 2010.