

*Богатая И.Н.,
доктор экономической наук, профессор
профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»
Ростовский государственный экономический университет
Россия, г. Ростов-на-Дону*

*Бушнев Т.В.,
студент магистратуры
2 курс, экономический факультет
Южный федеральный университет
Россия, г. Ростов - на- Дону*

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ
ЗДРАВООХРАНЕНИЯ**

***Аннотация:** В статье рассматриваются методические подходы к организации управленческого учета в бюджетных учреждениях здравоохранения. Определены основная цель и задачи функционирования системы управленческого учета в бюджетных учреждениях. Сформулированы основные элементы системы управленческого учета и их влияние на учетно-аналитическую систему бюджетных учреждений здравоохранения. Выделены основные этапы разработки и внедрения системы управленческого учета в бюджетных учреждениях здравоохранения.*

***Ключевые слова:** управленческий учет, государственное бюджетное учреждение, здравоохранение, бюджетирование, отчетность*

***Annotation:** The article deals with methodological approaches to the organization of management accounting in public health institutions. Defined the main goal and tasks of functioning of system of management accounting in budget institutions. The main elements of the management accounting system and their impact*

on the accounting and analytical system of budgetary health institutions are formulated. The main stages of development and implementation of the system of management accounting in public health institutions are identified.

Key words: *management accounting, state budgetary institution, health care, budgeting, reporting*

Федеральным законом №323 Федеральный закон «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» на учреждения здравоохранения наложена обязанность по защите здоровья граждан и оказанию бесплатной медицинской помощи населению. Однако в условиях ограниченности финансовых и материальных ресурсов медицинским учреждениям все сложнее в полной мере обеспечить выполнение государственных гарантий в сфере здравоохранения. С целью наиболее эффективного управления финансовыми ресурсами медицинского учреждения необходимо использовать инструментарий управленческого учета. К основным инструментам управленческого учета относятся бюджетирование, планирование объема медицинской помощи, контроль расходования ресурсов и затрат с помощью учетно-аналитической информации и отчетности.

Государственные учреждения здравоохранения ограничены в своих действиях бюджетным законодательством. Обязательное выполнения требований законодательства, раскрытие информации в отчетах для контролирующих органов - все эти факторы лишают медицинские учреждения самостоятельности в принятии решений. Таким образом, расширение самостоятельности учреждений является одной из предпосылок необходимости внедрения управленческого учета в медицинские учреждения.

Управленческий учет может обеспечить эффективное управление финансовыми и материальными ресурсами посредством учетно-аналитической информации. Учетная информация используется для контроля за движением финансовых потоков в учреждении и обеспечивает руководство данными, необходимыми для оценки эффективности использования имеющихся ресурсов

и принятия решений, направленных на повышение качества медицинской помощи. Таким образом, управленческий учет позволяет разрабатывать план, контролировать его исполнение, оценивать результаты деятельности, выявлять скрытые резервы повышения эффективности деятельности учреждения.

Управленческий учет в медицинском учреждении решает следующие задачи:

- разработка и совершенствование системы бюджетирования
- улучшение системы учетной информации;
- разработка системы мотивации персонала, направленной на повышение качества медицинской помощи;
- создание системы управленческой отчетности;
- выявление центров ответственности и оценка результативности их деятельности;
- выявление резервов повышения эффективности и качества работы.

Для решения вышеперечисленных задач необходимо разработать систему управленческого учета, которая включает в себя следующие компоненты (Рисунок 1).



Рисунок 1. Система управленческого учета

Подсистема бюджетирования осуществляет планирование финансовой деятельности учреждения в целом, а также его отдельных подразделений. Бюджет составляется на основе анализа финансовой и нефинансовой

информации за прошлые периоды деятельности и включает в себя прогнозную составляющую.

Бюджетные учреждения здравоохранения обязаны составлять план финансово-хозяйственной деятельности (ПФХД) на текущий финансовый год на основании приказа Минфина России от 28.07.2010 № 81н (ред. от 30.10.2018) «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения». По своей сути ПФХД представляет собой бюджет медицинского учреждения и включает в себя расходную и доходную части.

Для разработки ПФХД используются следующие данные:

- сведения о договорах и контрактах, заключенных с поставщиками работ и услуг;

- прогнозный расчет прибыли за оказанные медицинские услуги в соответствии с тарифами и объемами медицинской помощи, установленными территориальной программой;

- прогнозные расчеты по объему предоставляемых платных медицинских услуг;

- численность сотрудников и планируемый фонд заработной платы в соответствии с установленными показателями «дорожной карты» в регионе;

- начисления на фонд заработной платы (вносы в ПФР, ФСС, ТФОМС);

- обязательные налоговые платежи, устанавливаемые НК РФ;

- затраты на обслуживание помещения медицинского учреждения.

ПФХД служит основой для составления управленческих бюджетов, которые будут содержать более подробную финансовую и нефинансовую информацию об отдельных бизнес-процессах в медицинском учреждении, например:

- бюджет затрат на оплату труда;

- бюджет затрат на медикаменты, основные средства, мягкий инвентарь;

- бюджет затрат на содержание имущества;

- бюджет затрат на оплату коммунальных услуг;

- бюджет доходов от оказания медицинской помощи по тарифам ОМС;

-бюджет доходов от оказания платных медицинских услуг.

Подсистема бюджетирования тесно связана с подсистемой управленческих отчетов. Управленческие отчеты используются для принятия руководством своевременных оперативных решений. Основными отличиями управленческих отчетов от бухгалтерских является их форма и периодичность. Управленческие учеты формируются по мере необходимости для руководства организации, в то время как бухгалтерские отчеты имеют строгие сроки предоставления. Форма бухгалтерской отчетности закреплена нормативно, а для управленческой отчетности характерна свободная форма. В управленческой отчетности используется финансовая и нефинансовая информация, которая необходима для принятия оперативных управленческих решений.

Оценочные финансовые и нефинансовые показатели деятельности являются одной из подсистем управленческого учета. Примером таких показателей может выступать удовлетворенность качеством оказания медицинской помощи, количество обращений и посещений в амбулаторно-поликлиническое подразделение, коэффициент текучести кадров и тд.

При разработке подсистемы калькулирования себестоимости платных медицинских услуг важно определить метод включения затрат. В управленческом учете выделяют 2 метода калькулирования себестоимости услуг:

-стандарт-кост

- директ-кост

«Стандарт-кост» или нормативный метод учета затрат предполагает полное включение затрат в себестоимость услуг. Метод «директ-кост» предполагает неполное включение затрат и группировку их на постоянные, которые не меняются в зависимости от количества оказанных услуг и переменные, которые прямо связанные с количеством оказанных услуг. В состав себестоимости услуги будет включаться только переменные затраты, которые можно разделить на материальные затраты, затрат на оплату труда, отчислений

на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты. Постоянные расходы при «директ-костинге» учитываются на счете прибылей и убытков и относятся на себестоимость предоставленных услуг, минуя счета затрат на производство.¹ Наиболее распространенной в практике работы медицинских учреждений является использование системы «директ-кост».

Во главе всех подсистем управленческого учета выступает подсистема управленческого контроля, которая включает в себя определение центров ответственности. В медицинском учреждении это может быть отдельное подразделение или конкретное лицо, которое ответственно за достижение эффективных показателей деятельности.

Создание и внедрение системы управленческого учета в медицинском учреждении может происходить в несколько этапов (Рисунок 2).



Рисунок 2. Этапы создания системы управленческого учета

На первом этапе необходимо установить цели и задачи внедрения управленческого учета, определить подходы к его организации.

При планировании важно:

¹ Рожкова Н.К. Учет затрат методом «Директ-костинг» // Вестник ГУУ. 2012. №3. 11.04.2019

- оценить масштаб, специфику деятельности медицинского учреждения;
- определиться необходимый объем человеческих ресурсов;
- оценить эффективность имеющейся системы информационного обеспечения;
- оценить затраты на внедрение системы управленческого учета;
- определить необходимость создания отдельного подразделения для ведения управленческого учета в структуре учреждения.

На основании полученных данных разрабатывается первоначальная концепция, которая послужит базой для внедрения системы управленческого учета.

Следующий этап- разработка плана создания системы управленческого учета в медицинском учреждении. Первоначально необходимо определить лицо, ответственное за разработку и внедрение системы управленческого учета в учреждении. Возможно создание временной комиссии, цель деятельности которой заключается в разработке общей концепции системы управленческого учета.

При разработке системы управленческого учета важно понять структуру бизнес-процессов в учреждении. При построении модели бизнес-процессов за основу можно взять организационную структуру учреждения. Организационная структура медицинского учреждения включает в себя перечень подразделений, оказывающих медицинские услуги, вспомогательные подразделения, административно-хозяйственная часть. В отношении каждого подразделения необходимо определить объем ресурсов, необходимых для осуществления деятельности, а также результат деятельности, который может быть выражен в числе пролеченных больных, объеме проведенных процедур и тд.

Затем после определения структуры бизнес-процессов необходимо разделить все подразделения на центры прибыли и центры затрат. По системе ОМС медицинские учреждения получают деньги от страховых медицинских организаций за каждый случай оказания медицинской помощи в соответствии с условиями, установленными территориальной программой ОМС. В

медицинском учреждении оказанием медицинской помощи занимаются основные подразделения (стационарные, амбулаторно-поликлинические), которые можно отнести к центрам прибыли.

Вспомогательные подразделения обеспечивают работу основных подразделений (клинико-диагностическая лаборатория, аптека, стерилизационное отделение). Деятельность вспомогательных подразделений не оплачивается по тарифам ОМС, а финансируется за счет зарабатывающих отделений, следовательно, вспомогательные подразделения можно отнести к центрам затрат. К центрам затрат также можно отнести административно-хозяйственную часть, которая непосредственно занимается управлением учреждения (планово-экономический отдел, бухгалтерия, отдел закупок и тд.), а также содержанием и эксплуатацией больничного хозяйства (хозяйственный отдел, прачечная, пищеблок).

На этапе планирования внедрения системы управленческого учета следует определиться с тем, какими способами будет осуществляться сбор, обработка и передача учетной информации. В современных условиях процедуры обработки информации осуществляются с использованием автоматизированных компьютерных программ. Компьютерная программа позволит сократить время на сбор и обработку информации, а также позволит руководству получать актуальную информацию для принятия оперативных управленческих решений.

Далее предполагается определить инструментарий управленческого учета, который будет использоваться в каждой подсистеме управленческого учета.

Например, для подсистемы управленческих отчетов следует принять решение в отношении:

- состава и структуры управленческой отчетности;
- типа формируемых отчетов и периодичности их выполнения;
- определения центров ответственности;
- формы контроля за выполнением отчетов.

Внедрения системы управленческого учета происходит поэтапно в зависимости от первоначальных целей и задач. Если необходимо

оптимизировать структуру прибыли и затрат учреждения, то первоначально нужно внедрить подсистему бюджетирования. И уже в дальнейшем возможно поэтапное внедрение подсистем управленческих отчетов, управленческого контроля на основе внедренной подсистемы бюджетирования.

После решения первоочередных задач можно приступить к внедрению ключевых финансовых и нефинансовых показателей деятельности на различных уровнях управления. Установленные финансовые и нефинансовые показатели необходимо детально описать в учетной политике для целей управленческого учета.

После того, как система управленческого учета была внедрена важно обеспечить ее непрерывное функционирование. Система управленческого учета должна совершенствоваться с учетом информационных потребностей руководства организации.

Таким образом, внедрение управленческого учета в бюджетное медицинское учреждение осуществляется в несколько этапов и требует комплексного подхода. С помощью системы управленческого учета руководители определяют основное направление развития медицинского учреждения с учетом материальных источников его обеспечения и рыночного спроса. Система управленческого учета необходима для успешной организации финансово-хозяйственной деятельности любой медицинской организации в современной конкурентной среде.

ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ

1. Приказ Минфина России от 28.07.2010 № 81н (ред. от 30.10.2018) «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения»

2. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Управленческий учет деятельности медицинских государственных (муниципальных) учреждений: организационные подходы / М.А. Вахрушина, Н.В. Малиновская //

Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях.- 2015. -№2-
с. 8-18

3. Вялков А.И., Кучеренко В.З., Вардосанидзе С.Л. Управленческий учет в медицинской организации/ А.И. Вялков, В.З. Кучеренко, С.Л. Вардосанидзе //«Главврач».- 2008.-№ 2.-с.42-49.

4. Рожкова Н.К. Учет затрат методом «Директ-костинг» /Н.К. Рожкова // Вестник ГУУ. 2012. №3. 11.04.2019.