**Модуль 1 Затраты на услуги медицинских организаций**

**1.1 Теоретические основы управления затратами на производство продукции, товаров, работ и услуг.**

Кардинальное реформирование здравоохранения как отрасли экономики государства, отражает тенденции экономического развития, при которой административные методы управления уступаю место экономическим методам посредством эффективного использования ограниченных ресурсов с целью создания системы управления, основу которого определяет принцип окупаемости затрат на производство продукции, товаров, работ и услуг. В рамках концепции ограниченности ресурсного потенциала конкурентоспособность определяется умением эффективного использования ресурсов

Управление затратами на медицинские и сервисные услуги является базовым компонентом системы управленческого учета и средством достижения высокого экономического результата финансово-хозяйственной деятельности организации и включает в себя:

* учет затрат,
* калькулирование их себестоимости,
* планирование,
* бюджетирование и анализ.

Все это формирует целостную управленческую систему функционирования мдицинской организации.

***Сущность затрат, задачи и принципы управления затратами***

Затраты любой организации представляют собой выраженные в денежной форме расходы на производство и реализацию продукции, товаров, работ и услуг, по своей экономической сущности, являются элементом управленческого учета, основное назначение которого состоит: в обеспечении необходимой информацией руководства хозяйствующего субъекта для принятия управленческих решений.

Представление о затратах организации основывается на ряде предположений, в частности, на том, что:

– затраты определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких именно израсходовано в процессе производства и реализации продукции, товаров (работ, услуг);

– объем затрат может быть представлен в натуральных и денежных единицах;

– определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами хозяйствующего субъекта и (или) его структурного подразделения;

Цель управления затратами заключается в формировании информации для управления, планирования, контроля и обеспечении ею внутренних пользователей для принятия соответствующих обоснованных управленческих решений.

Основные задачи учета и управления затратами хозяйствующих субъектов

– своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством и реализацией продукции, товаров (работ, услуг) и непроизводительных расходов;

– исчисление необходимых затрат на единицу продукции, товаров (работ, услуг),

- выбор методов нормирования затрат;

- выбор системы управления ими;

– контроль эффективного использования всех видов ресурсов организации (материальных, трудовых и т.п.);

- соблюдения смет расходов на обслуживание и управление (при их наличии);

- выбор технических способов и средств контроля и измерения затрат;

– выявление результатов деятельности структурных подразделений и организации в целом через определение себестоимости продукции;

– поиск и выявление возможных резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса, во всех производственных и непроизводственных подразделениях организации;

– подготовка информационной базы с целью оценки затрат при выборе и принятии управленческих решений;

– выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности организации.

Инструменты управления затратами

- система показателей затрат, под которой понимается упорядоченное множество взаимосвязанных и взаимосогласованных показателей, которые обеспечивают их количественную оценку, позволяют провести сравнительный анализ (по организациям, группам товаров, работ, услуг, в соизмерении с другими показателями хозяйственной деятельности и т.п.),

- комплекс функций управленческого цикла, направленных на повышение эффективности использования всех видов ресурсов организации

А) прогнозирование и планирование (бюджетирование);

***Бюджетирование*** как процесс согласованного планирования работы и управления деятельностью подразделений организации с помощью смет и экономических показателей является составной частью управленческого учета и непосредственно связано с управлением затратами и их оптимизацией

***Прогнозирование п***редставляет собой процесс разработки и составления прогноза (предвидения, предсказания) как научно обоснованной гипотезы о вероятном будущем состоянии организации и характеризующих состояние ее возможных показателей, которое широко используется на предварительных стадиях разработки планов и программ как инструмент научного предвидения, вариантного анализа, получения дополнительной информации при выработке определенных управленческих решений, например, при прогнозировании спроса, рыночной конъюнктуры; и т.п

***Планирование*** – это процесс постановки целей деятельности организации в виде количественных и качественных показателей, которые необходимо достигнуть хозяйствующему субъекту в определенный период.

В зависимости от горизонта (промежуток времени) планов различают разные виды планирования затрат: оперативное (текущее); тактическое (среднесрочное); стратегическое (долгосрочное).

Б) учет и контроль (мониторинг);

**Учет** как элемент управления затратами необходим для формирования информации при принятии управленческих решений.

***Бухгалтерский учет,*** в рамках которого осуществляются: наблюдение, денежное измерение, оценка, документальная регистрация, обработка и передача информации о хозяйственных процессах и явлениях, составляющих содержание деятельности самостоятельно хозяйствующего субъекта с индивидуальным кругооборотом средств и обязательным отражением присущих процессу воспроизводства взаимосвязей между хозяйственными процессами и явлениями, предназначен для управления деятельностью организации и представления информации о ее результатах всем заинтересованным пользователям.

В современных экономических условиях с течением времени в информационном поле организаций произошло разделение бухгалтерского учета на обособленные его подсистемы:

***Финансовый учет*** является носителем всех существенных свойств бухгалтерского учета, призван предоставлять информацию пользователям вне организации и предполагает сравнение затрат с доходами для целей определения прибыли (убытка).

***Управленческий учет*** предназначен только для внутренних пользователей, удовлетворяет их информационные потребности за определенный период по организации в целом и ее структурным подразделениям, является активным инструментом управления затратами, ориентирован на анализ ситуаций и отклонений от стандартных (нормативных) затрат, изучение запросов пользователей информации.

***Налоговый учет*** выделен, в первую очередь, для обеспечения фискальной функции государства – исчисления налогооблагаемой базы по налогам с организаций (юридических лиц), правила его ведения и отчетности закреплены соответствующими положениями Налогового кодекса РФ.

В) организацию, координацию и регулирование;

***Контроль (мониторинг)*** в системе управления затратами обеспечивает обратную связь для сравнения запланированных и фактически произведенных затрат.

Эффективность контроля определена корректирующими управленческими действиями, которые направлены на приведение фактических затрат в соответствие с запланированными, либо на уточнение плановых заданий, если их выполнение невозможно по объективно изменившимся производственным условиям. Организация как важнейший элемент эффективного управления затратами призвана устанавливать: кто, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами управляет затратами в предпринимательской структуре. В рамках организации определяются центры возникновения затрат (ЦЗ) и центры ответственности (ЦО), разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей менеджеров и иных специалистов, которые связаны с управлением затратами, которая должна быть совместима с организационной структурой хозяйствующего субъекта

***Координация и регулирование затрат*** предполагают осуществление сравнения фактических затрат с запланированным их уровнем, определение отклонений и принятие оперативных мер по ликвидации этих отклонений. Своевременная координация и регулирование затрат позволяют организации избегать серьезных срывов в процессе достижения запланированных экономических результатов ее деятельности. Анализ затрат является элементом функции контроля в системе управления затратами и предшествует управленческим решениям (действиям), обосновывает и подготавливает их принятие и осуществление.

Г) анализ

**Анализ** позволяет оценить эффективность использования организацией всех имеющихся ресурсов, выявить резервы снижения (оптимизации) затрат, подготовить материалы для принятия рациональных и эффективных управленческих решений.

В условиях рынка пациент покупает медицинские услуги по рыночным ценам, выбирая устраивающего его производителя, независимо от его формы собственности (государственная, муниципальная, частная), руководствуясь собственными соображениями о ценности услуги, выбор которой он определяет приемлемым для него соотношением цена-качество, которое в условиях рынка является и для медицинского учреждения важнейшим условием существования и развития, достигаемого посредством производства и реализации высококачественной, конкурентоспособной медицинской услуги.

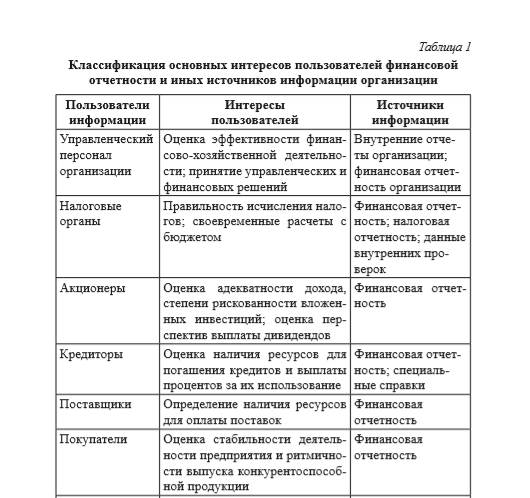
Противоречие заключается в том, что, как правило, высокое качество медицинской услуги, наряду с повышением ее конкурентоспособности, ростом объема продаж и увеличением доли рынка, ведет и к увеличению затрат на ее оказание, а следовательно, к повышению цены. Поэтому рационально организованный процесс управления формированием затрат на медицинские услуги дает возможность увеличить их производство и реализацию по экономически обоснованным ценам, удовлетворяя таким образом все возрастающие потребности граждан, создавая предпосылки развития финансирования учреждений здравоохранения в рамках его продолжающегося реформирования, предусматривающего системно-целевой подход и создание условий для перехода медицинских учреждений на самофинансирование, создание эффективной системы менеджмента медицинских учреждений.

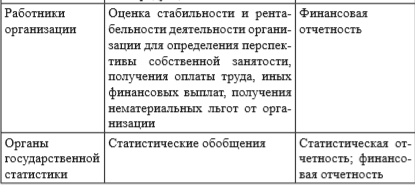
**1.2 Классификация затрат, ее назначение и виды**

Главная цель классификации затрат заключается в удовлетворении информационных потребностей различных групп внешних и внутренних пользователей.

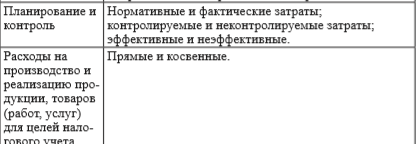
***Внешние пользователи*** представлены двумя основными группами юридических и (или) физических лиц: пользователями, непосредственно заинтересованными в деятельности организации, и пользователями, заинтересованными в ней опосредованно.

Вторая группа внешних пользователей, заинтересованных опосредованно в деятельности организации, представлена теми ***юридическими и физическими лицами***, кому изучение отчетности необходимо для осуществления защиты интересов первой группы внешних пользователей:









* 1. **Состав затрат, формирующих себестоимость продукции, товаров, работ и услуг**

**Себестоимость** как экономический показатель отражает затраты организации, связанные с производством и доведением до конечного потребителя посредством реализации той или иной продукции, товара, выполненных работ или оказанных услуг.

На определение себестоимости и состав затрат, которые ее формируют, оказывают влияние различные факторы, такие как:

– степень готовности продукции, товара (работ, услуг) к процессу реализации, предопределяющей разделение себестоимости на валовую, товарную, себестоимость отгруженной и себестоимость реализованной продукции;

– количество продукции, товаров (работ, услуг), для чего рассчитывается себестоимость единицы продукции, товаров (работ, услуг) и себестоимость всего объема выпуска;

– полнота включения текущих затрат, для чего исчисляется полная и ограниченная себестоимость;

– оперативность формирования себестоимости, которая обеспечивается необходимостью определить фактическую и нормативную (плановую) себестоимость.

При формировании затрат по обычным видам деятельности организации осуществляют их группировку по экономическим элементам, единым для всех отраслей экономики РФ, используя признак: «что и сколько израсходовано на производство» и отражая, таким образом, производственное использование всех ресурсов организации.

1. Материальные затраты, которые за вычетом стоимости возвратных отходов, отражают стоимость сырья и материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, стоимость работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями, стоимость топлива, иного природного сырья, покупной электроэнергии, потери от недостач материальных ценностей в пределах норм естественной убыли. Вычитаемые возвратные отходы формируются за счет стоимости остатков сырья, образовавшегося в процессе производства готовой продукции и утративших полностью или частично исходные потребительские свойства или используемых не по прямому назначению.

2. Затраты на оплату труда производственного персонала, включая премиальные выплаты за производственные результаты и различные компенсации, гарантированные положениями Трудового кодекса РФ (ТК РФ).

3. Отчисления на социальное страхование по законодательно установленным нормам страховых выплат во внебюджетные социальные фонды: государственного социального страхования, пенсионного фонда и медицинского страхования, которые включаются в себестоимость продукции, товаров (работ, услуг).

4. Амортизация, отражающая сумму амортизационных отчислений, ежемесячно определяемая по всем основным средствам, находящимся на балансе организации, а также по нематериальным активам.

5. Прочие затраты включают сумму налогов, сборов и платежей, другие обязательные отчисления, которые производятся в законодательно установленном порядке: затраты на уплату процентов по кредитам, на командировочные и подъемные, оплата услуг связи, вычислительных центров, аудиторских фирм и банков, платежи за выбросы вредных веществ и т.п.

**1.4 Роль калькулирования себестоимости в управлении затратами**

***Калькулирование*** себестоимости представляет собой систему экономических расчетов себестоимости (величины затрат) единицы определенного вида товара, продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Себестоимость товаров, продукции (работ, услуг) является важной характеристикой деятельности организации в целом и ее структурных подразделений, а также отдельных направлений деятельности и отражает величину всех видов ресурсов (материальных, трудовых и т.д.), а также денежных средств на производство товаров, продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Цель калькуляции себестоимости состоит в определении размера затрат производства в цене товара, продукции, работы или услуги и их последующем возмещении при продаже для возобновления процесса производства в новом цикле.

Как правило, себестоимость является базой расчета организацией рыночной цены на производимую продукцию, работы и услуги, которые регулируются факторами себестоимости и факторами рыночной конкуренции, и одновременно выступает одним из главных показателей, характеризующих эффективность производства в конкретной организации.

Уровень себестоимости зависит от производительности труда персонала организации и величины их оплаты труда, поэтому снижение себестоимости является обобщающим показателем производительности применяемого (текущего) и прошлого труда. В ней отражается эффективность использования основных средств, влияющая на уровень затрат в зависимости от уровня фондоотдачи, связанной напрямую с ценами на основные средства, их структурой и характеристикой производственного использования. На себестоимости отражается и степень использования материальных оборотных ресурсов, измеряющаяся материалоемкостью и энергоемкостью продукции, работ и (или) услуг, уровень которых, в свою очередь, зависит от структуры материалопотребления, степени использования ресурсов и рыночных цен на них.

Себестоимость включает

- однократные затраты, формируемые за счет оборотных средств организации,

- амортизационные отчисления от стоимости основного капитала

и обеспечивает средства для полного восполнения израсходованного оборотного капитала и постепенного восстановления основного капитала.

На уровень себестоимости в значительной степени влияют рыночные факторы, такие как цены и тарифы, она во многом зависит от того, как организован производственный (технологический) процесс в организации и отражает усилия управленческого персонала по изысканию резервов повышения эффективности процессов производства продукции, работ, услуг.

Снижение себестоимости напрямую связано с внутрипроизводственными факторами: продолжительностью производственного цикла, качеством продукции и услуг, труда и используемых материальных ресурсов и технических средств и т.п.; отражает дополнительные затраты на повышение качества продукции и услуг, являясь незаменимым обобщающим показателем, всесторонне характеризующим основные причины и факторы, определяющие качество управления организацией в целом, ее отдельных структурных подразделений.

**1.5 .** **Основные методы калькулирования себестоимости в сфере услуг**

Под методами калькулирования себестоимости в сфере услуг понимают способы аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц, в совокупности представляющих систему калькулирования затрат, которая имеет три уровня, различающихся по характеристическим признакам методов учета затрат и их калькулирования: вид объекта учета затрат; степень разделения затрат по объектам учета; требуемая полнота планирования затрат.

Независимо от множества объектов калькулирования учет затрат можно производить двумя способами:

– способом учета фактических затрат, который представляет собой метод последовательного накопления информации о фактических производственных затратах без отражения в учете данных об их величине по действующей норме;

– способом нормативного учета, который предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям и объектам и выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат, а расчет фактических затрат производится путем алгебраического сложения затрат по нормам с выявленными отклонениями по ним.

Нормативный учет затрат и калькулирование себестоимости характеризуются тем, что по каждому виду изделия, работы, услуги составляется предварительная нормативная калькуляция на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов.

Нормативный метод учета затрат состоит в том, что все затраты, как прямые, так и косвенные, учитываются по заранее разработанным нормативам, а затем фактические значения сравниваются с теми, которые были рассчитаны по нормам, и определяются отклонения от установленных норм. При нормативном методе учета затрат весь большой объем работ, связанный с распределением косвенных расходов по видам продукции, осуществляется по мере поступления данных из подразделений (цехов, отделов) организации в бухгалтерию. По истечении отчетного периода (как правило, месяца) расчеты, произведенные в бухгалтерии, сравниваются с фактическими значениями косвенных расходов, зафиксированными в первичной учетной документации, и выявленные отклонения ликвидируются. Нормативные ставки распределения косвенных расходов позволяют не откладывать всю работу по распределению затрат на начало следующего месяца, а проводить ее планомерно в течение всего отчетного периода. Оба способа учета затрат направлены на выявление и отражение, в конечном счете, величины фактической себестоимости, но

при способе фактического учета – путем непосредственного учета произведенных затрат, а во втором – через их отклонение от норм.