

ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВПО  
СОЧИНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТУРИЗМА И  
КУРОТНОГО ДЕЛА



*На правах рукописи*

04200911782

МАТЕРИКИН МИХАИЛ ЕВГЕНЬЕВИЧ

**ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ МЕХАНИЗМ  
УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ  
МУНИЦИПАЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством  
(экономика, организация и управление предприятиями, отраслями,  
комплексными – сфера услуг).

**ДИССЕРТАЦИЯ**

на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
доктор экономических наук,  
профессор Чуваткин Петр Петрович

Сочи – 2009

<b>Содержание</b>	
<b>Введение.....</b>	<b>3</b>
<b>1 Система управления затратами как основа эффективного функционирования МУЗа.....</b>	<b>10</b>
1.1 Теоретические основы управления затратами .....	10
1.2 Затраты учреждения здравоохранения как объект управления .....	28
1.3 Современные подходы к управлению затратами в МУЗе.....	42
<b>2 Формирование системы управления затратами МУЗа .....</b>	<b>54</b>
2.1 Построение системы целей, задач и функций системы управления затратами МУЗа.....	54
2.2 Построение эффективной системы управления затратами МУЗа. ....	62
2.3 Метод оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга .....	85
<b>3 Механизм управления затратами муниципального учреждения здравоохранения .....</b>	<b>115</b>
3.1 Определение элементов механизма управления затратами МУЗа и их взаимодействие .....	115
3.2 Система мониторинга управления затратами МУЗа .....	122
<b>Заключение .....</b>	<b>141</b>
<b>Список литературы.....</b>	<b>146</b>

## Введение

Сфера здравоохранения Российской Федерации, начиная с 90-х годов XX века, претерпела множество изменений. Начиная с 1991 г. проводилось введение обязательного и добровольного медицинского страхования. Начало XXI века в здравоохранении ознаменовано принятием Программы государственных гарантий, затем последовала модернизация самой системы здравоохранения и системы ОМС в целом. Принятие новых нормативно-правовых актов в системе здравоохранения создавало предпосылки для появления коммерческих медицинских учреждений, а, следовательно, усилило конкуренцию между муниципальными учреждениями здравоохранения (МУЗ) и коммерческими лечебно-профилактическими учреждениями (ЛПУ). Коммерческие ЛПУ, ориентируясь на спрос и располагая достаточным количеством финансовых ресурсов, начали осуществлять параллельно с МУЗами различные виды медицинской деятельности. Поскольку коммерческие медицинские учреждения оказывать платную медицинскую помощь населению, они получают возможность организовывать свой бизнес только по тем видам медицинской деятельности, которые позволяют обеспечить высокую рентабельность. Это позволяет коммерческим медицинским учреждениям концентрировать дополнительные финансовые ресурсы на совершенствовании материально-технической базы, выплате достойной заработной платы медицинскому персоналу. В свою очередь это приводит к оттоку из МУЗов высококвалифицированных врачей с глубокими базовыми знаниями «советской школы» и большим опытом работы.

Источники финансирования здравоохранения можно разделить на две категории: бюджетное финансирование и внебюджетное финансирование. Сфера здравоохранения постоянно сталкивается с дефицитом бюджетного финансирования. И даже осуществление предпринимательской деятельности не позволяет МУЗам решить «наболевшие» проблемы уже на протяжении многих лет. Таким образом, конкурентоспособность МУЗов неуклонно

снижается из-за продолжающегося устаревания материально-технической базы здравоохранения, оттока высококвалифицированного медицинского персонала в коммерческие структуры, и, как следствие, - снижение качества предоставляемых медицинских услуг.

Недостаточная гибкость централизованной организационной структуры муниципальных учреждений здравоохранения не позволяет быстро и своевременно принимать управленческие решения. Финансовый бухгалтерский учет не в состоянии обеспечить руководство МУЗа необходимой информацией о реальной себестоимости и доходности того или иного медицинского вида деятельности, услуги. Вступление МУЗов в рыночные отношения изменяет философию построения системы управления. Получение достоверной и оперативной информации описывающей все бизнес-процессы МУЗа позволит руководителям определять конкурентоспособную цену предоставляемых медицинских услуг, проводить оперативный анализ безубыточности видов деятельности МУЗа, оптимизировать себестоимость услуг и пр.

Эти и другие проблемы в системе здравоохранения требуют построения новой адекватной сложившимся условиям системы управления затратами МУЗа, что обосновывает актуальность данного диссертационного исследования.

Указанные проблемы и частичное их решение нашли свое отражение в работах отечественных и зарубежных ученых.

Общетеоретические проблемы управления затратами и прибылью предприятий различных сфер деятельности рассматриваются в трудах А.И. Асаул, Р. Вандер Вила, Т.Е. Гварлиани, В.В. Глущенко, Т.Г. Дроздовой, Друри К., А.В. Игнатъевой, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, В.В. Ковалева, В. Кодацкого, С.Д. Котлярова, В.П. Кустарева, В.Г. Лебедева, М.М. Максимцева, А.А. Матвеева, Ж.А. Малхасьян, С.А. Николаевой, Р. Нуреева, И.Б. Осорьевой, В. Палия, Е.О. Пужановой, Т.В. Сизовой, Я.В. Соколова, Е.

Стояновой, В.Е. Хруцкого, А.Д. Шеремета и других отечественных и зарубежных ученых.

В отечественной литературе в силу ряда объективных причин ощущается недостаток в теоретических и методологических работах по вопросам управления затратами в здравоохранении. Отсутствуют комплексные разработки системы управления затратами МУЗа с указанием элементов механизма данной системы и их взаимосвязи.

Совершенствованию структуры управления затратами МУЗа, а также необходимости внедрения новых форм экономического анализа, стратегического планирования и управления затратами посвящены работы В.И. Калиниченко, И.М. Шеймана, С.В. Шишкина и др.

Основной целью диссертационного исследования является разработка организационно-экономического механизма управления затратами муниципального учреждения здравоохранения.

В соответствии с поставленной целью были поставлены и решены следующие задачи:

- проведен анализ отечественных и зарубежных исследований, посвященных калькулированию себестоимости медицинских услуг, управлению затратами;

- определены основные цели и задачи системы управления затратами муниципального учреждения здравоохранения;

- изучена структура затрат муниципального учреждения здравоохранения;

- классифицированы затраты муниципального учреждения здравоохранения по видам деятельности для принятия управленческих решений;

- определены эффективные методы управления затратами муниципального учреждения здравоохранения;

- выявлены бизнес-процессы и определены инструменты, позволяющие оптимизировать существующую систему управления затратами муниципального учреждения здравоохранения;

- разработана структура управления затратами муниципального учреждения здравоохранения на основе выделения в нем центров ответственности;

- классифицированы основные центры ответственности муниципального учреждения здравоохранения и построена взаимосвязанная система бюджетов затрат и доходов учреждения;

- разработан алгоритм отнесения затрат муниципального учреждения здравоохранения на себестоимость медицинских видов деятельности с использованием данных бюджетов центров ответственности учреждения;

- выявлены возможности оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга;

- разработана система мониторинга управления затратами муниципального учреждения здравоохранения.

Объектом исследования являются муниципальные учреждения здравоохранения.

Предметом исследования являются организационно-экономические отношения, складывающиеся в процессе формирования затрат при оказании медицинских услуг населению в МУЗе.

Теоретической основой диссертационной работы являются труды отечественных и зарубежных ученых в области построения экономических систем, управления затратами и построения систем бюджетирования деятельности учреждений.

При проведении диссертационного исследования в качестве методологической основы использовались приемы и методы системного, сравнительного, функционального, экономико-статистического и структурного анализа, а также синтеза и наблюдения.

Информационно-эмпирическую базу исследования составили федеральные законы, приказы, инструкции министерств и ведомств, документы методического и справочного характера, а также публикации научной периодики, конференций и семинаров, материалы, размещенные в сети Internet, касающиеся управления затратами в муниципальном учреждении здравоохранения, собственные исследования автора.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в следующем:

- разработана структура управления затратами муниципального учреждения здравоохранения на основе выделения в нем центров ответственности;

- сформирован метод управления затратами муниципального учреждения здравоохранения на основе методов учета затрат и калькулирования себестоимости – Activity Based Costing (ABC-метод), нормативного метода, классификации видов деятельности и механизма выделения центров ответственности;

- разработан метод оптимизации структуры затрат МУЗа основанный на организационно-экономическом анализе видов деятельности МУЗа, мониторинге услуг предоставляемых на рынке сторонними организациями и рассмотрении целесообразности вывода на аутсорсинг экономически невыгодных бизнес-процессов;

- разработан механизм управления затратами МУЗа, учитывающий многообразие объектов управления затратами;

- разработан метод определения эффективности системы управления затратами МУЗа.

Практическая значимость результатов исследования определяется тем, что основные положения, выводы и рекомендации диссертационной работы ориентированы на широкое использование при формировании систем управления затратами в муниципальных учреждениях здравоохранения страны. Отдельные положения работы могут быть использованы в учебном

процессе при чтении курса «Управление затратами» по специальности «Экономика и управление на предприятиях здравоохранения».

Материалы и основные результаты диссертационного исследования в период с 2006 по 2009 гг. докладывались и обсуждались на международных, российских, региональных научно-практических конференциях, совещаниях и семинарах, в том числе: 6-ая Международная научно-практическая конференция «Проблемы, инновационные подходы и перспективы развития индустрии туризма» (г. Сочи, 16-19 мая 2006 г.); 1-ая Региональная научно-практическая конференция «Социально-политические и правовые механизмы реализации прав человека в полиэтничном сообществе» (г. Сочи, 23-26 сентября 2008 г.); Всероссийская научно-практическая конференция «Система управления современной организацией» (г. Волгоград, февраль 2009 г.); Международная научно-практическая конференция «Влияние социально-экономических кризисов на развитие процесса глобализации мировой экономики» (17 февраля 2009 г.); Международная научно-практическая конференция «Влияние социально-экономических кризисов на развитие процесса глобализации мировой экономики» (г. Саратов, февраль 2009 г.).

Основные результаты диссертационного исследования приняты к внедрению Муниципальным учреждением здравоохранения г. Сочи «Городская больница № 2».

Структура работы построена на основе логического раскрытия цели и решения задач диссертационного исследования и состоит из введения, трех глав, заключения и библиографического списка.

В первой главе «Система управления затратами как основа эффективного функционирования МУЗа» рассматриваются и анализируются предпосылки формирования нового подхода к управлению затратами МУЗа, дается общетеоретический анализ управления затратами и анализ разработок в области управления затратами муниципальных учреждений здравоохранения.



Во второй главе «Формирование системы управления затратами МУЗа» строится система целей, задач и функций системы управления затратами МУЗа, предлагается новая система управления затратами на основе выделения в структуре МУЗа центров ответственности, распределение затрат МУЗа по центрам ответственности, определяется технология отнесения затрат центров ответственности на виды деятельности МУЗа, обосновываются методики расчета усеченной и полной себестоимости видов деятельности МУЗа, выявляется их взаимосвязь, предлагается методика оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга.

В третьей главе «Механизм управления затратами муниципального учреждения здравоохранения» сформированы взаимосвязи элементов механизма управления затратами МУЗа, а также предложен метод определения эффективности системы управления затратами МУЗа.

В заключении представлены основные выводы теоретического и прикладного характера, отражающие наиболее существенные результаты проведенного исследования.

# **1 Система управления затратами как основа эффективного функционирования МУЗа**

Изучение экономической эффективности систем здравоохранения, поиск моделей оптимального функционирования медицинских организаций - является одной из актуальных проблем социально-экономических исследований.

Действующие системы управления и финансирования в здравоохранении предопределили крайне низкую эффективность использования ресурсов и несбалансированность в структуре оказания медицинской помощи. В условиях острейшего дефицита средств в отрасли происходит смещение структуры оказания медицинской помощи в сторону относительно дорогостоящих ее видов. Как справедливо отмечает ряд ученых: система здравоохранения сегодня финансируется по остаточному принципу, а действует по затратному.

При этом основные потери средств связаны с несбалансированностью уровней и звеньев оказания медицинской помощи.

Эти и многие другие негативные тенденции развития здравоохранения лишь частично можно объяснить сложностью общей социально-экономической ситуации. В значительно большей степени они связаны с недостаточностью использования на практике методов и принципов стратегического управления в отрасли.

## ***1.1 Теоретические основы управления затратами***

Экономически наука и практика начала и продолжает заниматься изучением затрат одновременно с началом и развитием производства. Трудовая теория стоимости трактовала затраты производства как затраты труда и только труда. Логистическая теория трактует затраты как использование энергии любого вида, в том числе и умственной и физической энергии человека. Однако практика показывает, что в производстве материальных и нематериальных благ используются различные виды

ресурсов: труд, земля, капитал, предпринимательские способности. Поэтому наиболее приемлемым можно считать следующее определение затрат.

Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов за определенный период, использованных на производство и сбыт продукции (работ, услуг), и трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Согласно имеющимся системным представлениям [3, 36, 41, 96 и др.] систему управления затратами можно представить как совокупность элементов управляющей подсистемы, воздействующих на управляемую подсистему с помощью набора функций управления, образующих управленческий цикл, находящихся во взаимодействии с окружающей средой и имеющих определенную структуру взаимодействия.

Управляющая подсистема (субъект управления) включает в себя всех, руководителей и специалистов предприятия, выполняющих одну или несколько функций управления затратами.

Теория управления выделяет различные подходы к классификации функций управления.

Первый подход [3, 19, 41, 52, и др.] функциями управления называет разработку (принятие) решений, реализацию решений и контроль за исполнением решений. Данные функции реализуются через элементы управленческого цикла: прогнозирование, планирование, организацию, координацию, регулирование, активизацию, стимулирование, учет и анализ.

Второй подход [56, 59, 97 и др.] определяет следующие функции управления: планирование, организация, мотивация, контроль и регулирование.

Планирование - один из элементов управления, включающий в себя выбор цели предприятия и средств для ее достижения.

Планирование может быть краткосрочным, среднесрочным и долгосрочным. Краткосрочные планы составляются на месяц, квартал, год.

Среднесрочные планы – от одного до трех лет. Долгосрочные - определяют направления развития предприятия в течение 3-5 лет.

Задача долгосрочного планирования - на основании анализа шансов и рисков, порождаемых внешней макроэкономической средой, сильных и слабых сторон предприятия, выбрать адекватный вариант его деятельности. Для этого необходимо составить прогноз ожидаемой конъюнктуры и изменения внешней экономической среды (просчитать вероятность спада производства, усиления конкуренции; повышения уровня инфляции и т.д.). Планирование затрат - это определение целей предприятия и его подразделений в форме постановки производственных задач и выбора средств для их выполнения. Таким образом, планирование затрат заключается в выявлении состава затрат и их количественном выражении. Планирование затрат осуществляется для определения общей стоимости потребляемых, в процессе производства ресурсов и расчета предполагаемой прибыли. Оно служит базой для контроля за рациональным использованием ресурсов.

При планировании решаются следующие задачи: расчет стоимости ресурсов, необходимых для производства продукции; определение общего объема затрат на производство; исчисление себестоимости производства каждого вида продукции.

В западных странах для характеристики процесса планирования чаще всего применяют термин бюджетирование. Бюджет представляет собой финансовый план, выраженный в натуральных и денежных единицах [2, 21, 56, 110 и др.]. Бюджеты разрабатываются не только для организации в целом, но и для ее структурных подразделений или отдельных функций деятельности.

Функция организации помогает установить, кто на предприятии управляет затратами, каким образом, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, каким способом. На этапе организации разрабатывается структура управления затратами, которая представляет

собой совокупность линейных и функциональных взаимосвязей руководителей и специалистов предприятия, участвующих в управлении затратами. Здесь определяются места возникновения затрат, центры затрат и центры ответственности за их соблюдение.

В начале 20 в. в западных странах сложился определенный тип организации производства и управления. Его суть заключалась в жесткой централизации функций управления, вертикальной организационной структуре и административно-командном методе руководства. Однако в послевоенный период 20 в. организационные структуры крупных предприятий начали свое изменение в сторону децентрализации управления. Это изменение обусловили следующие факторы [48, 59, 92 и др.]:

- количественное увеличение масштабов деятельности предприятий;
- диверсификация направлений деятельности;
- развитие конкурентной среды.

Возникновение этих факторов привело к тому, что стало возрастать число оперативных решений, и линейные руководители уже не справлялись с потоком оперативной информации. В результате полномочия и ответственность за деятельность отдельных подразделений предприятия делегировали менеджерам «на местах». Обобщающим понятием для таких подразделений становится центр ответственности. Структуру любого предприятия, таким образом, стало возможным представить как совокупность центров ответственности, связанных между собой. Впервые концепцию организации управления по центрам ответственности выдвинул американский ученый Джон Хиггинс. С его именем связано также правило: каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те затраты или доходы, за которые она может отвечать и которые может контролировать.

В современной литературе [48, 97, 98, 100, 102 и др.] существует следующая классификация центров ответственности (Рисунок 1.1.1).

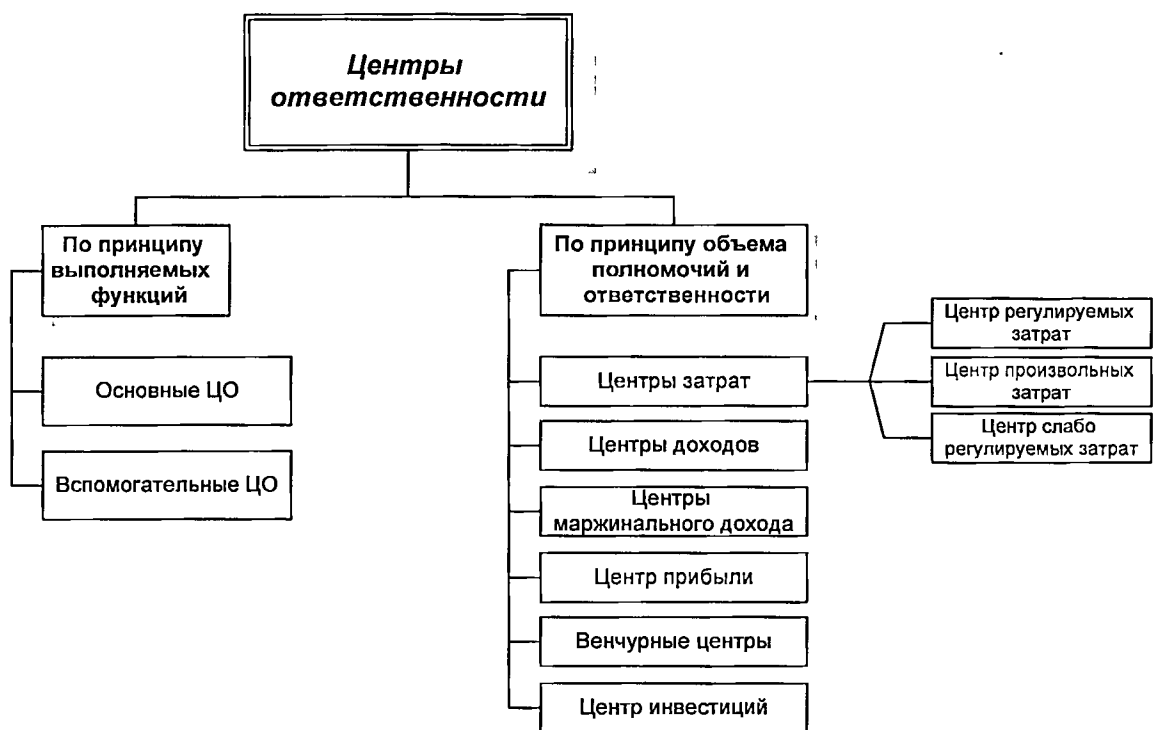


Рисунок 1.1.1 - Классификация центров ответственности<sup>1</sup>

Центры затрат представляют собой те центры ответственности, в которых сотрудники контролируют и отвечают только за затраты, но не контролируют остальных показателей, таких как доход, маржинальная прибыль, прибыль, инвестиции. Для центра регулируемых затрат устанавливается оптимальное соотношение между затратами и объемом выпуска продукции. Для центра произвольных затрат такого оптимального соотношения не существует. Руководство предприятия принимает затраты такого центра как заданную величину.

Центр доходов - структурное подразделение, отвечающее за доход (объем реализации), которое оно приносит предприятию своей деятельностью. Руководитель центра доходов отвечает за уровень доходов (реализации) подразделения. Это не значит, что в таком подразделении отсутствуют затраты. Просто функциональное предназначение данного

<sup>1</sup> Источник: авторский

подразделения — получение дохода. Центрами дохода, как правило, являются сбытовые подразделения компании.

Центры маржинального дохода - структурное подразделение, отвечающее за маржинальный доход (разница между выручкой и прямыми затратами) в рамках своей деятельности.

Центр прибыли - структурное подразделение, отвечающее за величину полученной прибыли в рамках своей деятельности (разница между выручкой и общими затратами).

Венчурный центр - структурное подразделение, которое до достижения заданного уровня доходов или рентабельности является центром затрат, а после его достижения — центром прибыли или инвестиций.

Центр инвестиций - структурное подразделение, имеющее право распоряжаться внеоборотными активами предприятия (осуществлять инвестиции) и отвечающее за величину ROI (рентабельность инвестиций).

Основные центры ответственности занимаются непосредственно производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг населению. Их затраты напрямую списываются на себестоимость.

Вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности.

Таким образом, придание организационной структуре статуса центра финансовой ответственности (ЦФО) позволяет переходить от административных методов управления к финансовым, а согласование деятельности с ее финансовыми результатами осуществлять с помощью центров ответственности. Таким образом, связь функциональных обязанностей подразделения с финансовыми результатами осуществляется через финансовую структуру компании. Соблюдение показателя финансовой ответственности ЦФО через достижение запланированных показателей деятельности, установленных в бюджете, будет обеспечивать прибыль и другие финансовые результаты компании.

Функция стимулирования в системе управления затратами призвана таким образом воздействовать на сознание работников, чтобы способствовать формированию мотива, подталкивающего к реализации целей и задач, поставленных при планировании затрат.

Согласно теории мотивации выделяют моральные и материальные стимулы.

Функция контроля обеспечивает обратную связь - сравнение запланированных и фактических затрат. При построении системы контроля затрат необходимо определить:

- систему подконтрольных показателей, состав и уровень детализации подконтрольных показателей;
- сроки представления отчетности;
- распределение ответственности за полноту, своевременность и достоверность информации, содержащейся в отчетах по затратам, т.е. "привязку" системы контроля к центрам ответственности на предприятии.

Обычно выделяют следующие основные процедуры контроля:

- оперативное планирование и учет;
- авторизация хозяйственных операций и проверка их на соответствие бюджету;
- управление платежами, финансовыми результатами и активами;
- корректировка бюджета.

В рамках системы контроля отклонений фактических показателей деятельности от планируемых по бюджету целесообразно начинать с проверки результатов работы всего предприятия в целом, с дальнейшей детализацией показателей в разрезе отдельных сфер деятельности, подразделений, групп продуктов и т.д. Соответствующая пирамида анализа схематично представлена на рисунке 1.1.2.



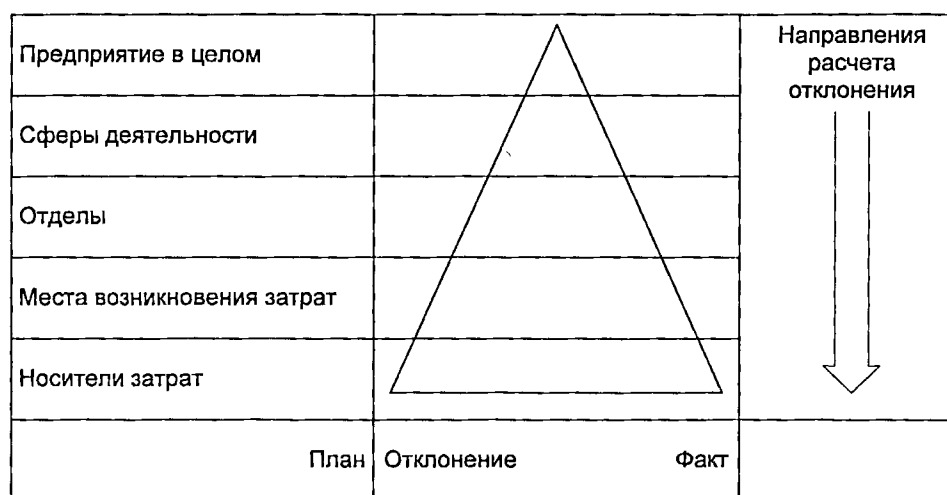


Рисунок 1.1.2 - Схема пирамиды анализа <sup>2</sup>

Анализ затрат помогает оценить эффективность использования всех ресурсов, выявить резервы снижения затрат, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат.

Составляющие анализа затрат на предприятии определяются применяемой на предприятии классификацией затрат, а также системой управления затратами. Вместе с тем, затраты могут быть классифицированы с точки зрения выполнения элементов управленческого цикла и функций управления. В таблице 1.1.1 представлены направления и признаки классификации затрат, применяемые в управленческом учете для различных процессов.

Таблица 1.1.1. - Классификация затрат по различным признакам <sup>3</sup>

Направления управленческого учета	Классификационные признаки и группы затрат
1. Процесс принятия управленческих решений	Явные и альтернативные, релевантные и нерелевантные, эффективные и неэффективные.
2. Процесс прогнозирования	Краткосрочные и долгосрочные.
3. Процесс планирования	Планируемые и непланируемые.
4. Процесс нормирования	Стандарты, нормы, нормативы и

<sup>2</sup> Источник: Бюджетирование. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. – 512 с.: ил.

<sup>3</sup> Источник: составлено автором на основе существующих классификаций

	отклонения от них.
5. Процесс организации	По местам возникновения и сферам возникновения, функциям деятельности и центрам ответственности.
6. В процессе учета	По экономическим элементам и статьям калькуляции, одноэлементные и комплексные, постоянные и переменные, основные и накладные, прямые и косвенные, текущие и единовременные.
7. В процессе контроля	Контролируемые и неконтролируемые.
8. В процессе регулирования	Регулируемые и нерегулируемые.
9. В процессе стимулирования	Обязательные и поощрительные.
10. В процессе анализа	Фактические, плановые, стандартные и нормативные, полные и частичные, общие и структурные.

В литературе, посвященной управлению затратами и финансовому управлению [33, 39, 48, 52, 74 и др.] выделяют следующие системы управления затратами:

- система «стандарт-кост»;
- система нормативного учета затрат;
- система «директ-костинг»;
- контроллинг;
- система «таргет-костинг»;
- система «кайзен-костинг»;
- система JIT (Just In time);
- система ABC (Activity Based Costing);
- система функционально-стоимостного анализа;
- система SCM (Strategic Cost Management);
- система MCS (Management Control Systems).

К разработке системы «стандарт-кост» имеют отношение множество зарубежных и отечественных ученых. Первые упоминания об этой системе встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Свое развитие теория нашла в трудах Г. Гантта. Однако полную действующую систему разработал и

внедрил Ч. Гаррисон. Система «стандарт-кост» прежде всего, направлена на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции — для контроля накладных расходов. В основе «стандарт-кост» лежит предварительное нормирование затрат по статьям расходов. В ходе производственного процесса фактические затраты стараются привести к стандартам, которые не изменяются в течение установленного периода. Возникшие отклонения накапливаются на отдельных счетах отклонений, но списываются не на себестоимость, а непосредственно на финансовый результат предприятия. Возникающие в процессе производства отклонения подвергаются тщательному анализу для установления и устранения их причин.

В российской действительности «стандарт-кост» модифицировался в такой метод, как нормативный метод учета затрат. Данный метод разрабатывался с участием таких отечественных ученых как Е.Г. Либерман, М.Х. Жебрак, Л.Ф. Аксененко, И.Л. Басманова, П.С. Безруких, Л.А. Додонова, В.Б. Ивашевич, Н.П. Кондраков, А.Ш. Маргулис А.Д. Шеремет и др. Нормативный метод предполагает обязательное предварительное составление по каждому изделию (работе, услуге) нормативных калькуляций, которые действуют на начало отчетного периода. По мере внедрения организационных и научно-технических мероприятий, нормативные калькуляции тоже обновляются. Для успешного применения нормативного метода необходимы следующие условия:

- строгое нормирование расхода всех видов ресурсов;
- предварительное составление нормативных калькуляций;
- разработка первичной документации, позволяющей фиксировать затраты как в пределах норм, так и по отклонениям от них в разрезе мест, причин и виновников их возникновения;
- организация работ по подведению итогов и принятию оперативных управленческих решений по результатам контроля за

формированием себестоимости по каждому производственному подразделению и предприятию в целом.

Основными достоинствами данного метода являются:

- возможность контроля над затратами путем составления нормативных калькуляций;
- возможность контроля затрат путем сопоставления фактических затрат с нормативными;
- возможность выявления и анализа мест, причин и виновников возникших отклонений фактических затрат от нормативных;
- возможность оперативного принятия мер в ходе производственного процесса, а не только в конце отчетного периода.

Система «директ-костинг» была создана в 1936 г. Американским экономистом Дж. Гаррисоном. Согласно этой системе в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Современный «директ-костинг» имеет два основных варианта:

- простой «директ-костинг», основанный на использовании в учете данных только о переменных затратах;
- развитой «директ-костинг», при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты.

Обобщенно сущность системы «директ-костинг» состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные, причем себестоимость учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой и переменными затратами составляет маржинальный доход. Постоянные затраты списывают на финансовый результат деятельности предприятия.

Основные преимущества учета «директ-костинг»:

- упрощение и точность исчисления себестоимости;
- возможность определения порога рентабельности, запаса прочности и нижней границы цены продукции;

- возможность определения оптимальной программы выпуска различных видов продукции;
- возможность оперативного реагирования на изменяющиеся рыночные условия.

Однако для этой системы характерны также и недостатки, основным из которых является трудность разделения всех затрат предприятия на постоянные и переменные.

Некоторые авторы выделяют в особую специфическую систему управления затратами систему контроллинга. Контроллинг сочетает в себе элементы систем «директ-костинг» и «стандарт-кост». Специфическим инструментом контроллинга является сумма покрытия, которая включает в себя постоянные затраты предприятия и прибыль. Однако по нашему мнению контроллинг по сути своей представляет собой развитой «директ-костинг».

Система таргет-костинга (Target Costing) появилась в 60-х годах 20 века в Японии и распространилась по всему миру в основном в инновационных отраслях (автомобилестроение, машиностроение, электроника, компьютерные, цифровые технологии) и сфере обслуживания.

Таргет-костинг применяется на этапе проектирования нового изделия или модернизации устаревающей продукции.

В основу его идеи положено понятие целевой себестоимости и формула ее расчета: *Себестоимость = Цена – Прибыль*.

Цена – рыночная стоимость изделия (услуги), которая определяется при помощи маркетинговых исследований. Прибыль – желаемая величина, которую стремятся получить от продажи изделия (услуги).

Таргет-костинг рассматривает себестоимость не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величину, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Поэтому задача метода – разработка изделия (услуги); сметная себестоимость которого равна целевой себестоимости. Если новое изделие таково, что

невозможно добиться его целевой себестоимости, не ухудшив при этом качества, принимается решение о том, что оно не будет разрабатываться.

Как и таргет-костинг, кайзен-костинг возник в Японии во второй половине 1980-х годов. Его использование возможно практически в любой отрасли производства и в совокупности с другими методами управления затратами.

Это процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства.

Кайзен-костинг используется в японской модели управленческого учета параллельно с таргет-костингом. Обе системы имеют одинаковую цель – достижение целевой себестоимости: таргет-костинг – на этапе проектирования нового изделия, кайзен-костинг – на этапе его производства.

Если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостью составляет до 10%, то принимается решение о начале производства такого изделия с расчетом на то, что 10% будут ликвидированы в процессе производства методами кайзен-костинга. Сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью называется кайзен-задачей, которая касается всего персонала организации, и ее выполнение должным образом поощряется.

Кайзен-задача определяется на этапе планирования производства на следующий финансовый год, как на уровне каждого изделия, так и для предприятия в целом по отдельным статьям переменных затрат. Постоянные затраты подсчитываются по отдельным подразделениям и группируются в специальные бюджеты.

Используя данные кайзен-задачи и бюджеты постоянных затрат, составляется годовой бюджет предприятия.

Система JIT зародилась в Японии в середине 70-х годов 20в. Данная система, по сути, является системой организации производства, главной целью которой является уничтожение товарно-материальных запасов. При

этом, данная организация позволяет не только снизить затраты, но и перевести часть затрат из косвенных в прямые, что упрощает расчет себестоимости.

Система ABC (Activity Based Costing) в буквальном смысле означает учет затрат по работам (функциональный учет затрат). Согласно этой системе предприятие рассматривается как набор рабочих операций. В рамках ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции: штучная работа (на уровне единицы изделия), пакетная работа (на уровне группы изделий) и продуктовая работа (на уровне производства в целом). Для учета затрат на функционировании предприятия в целом применяется четвертый тип работ - общехозяйственные работы. Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. Каждая рабочая операция должна иметь индекс-измеритель выходного результата кост-драйвер. Для каждого кост-драйвера рассчитываются показатели потребления ими каждого вида ресурса. Сумма работ, которая затрачена на производство продукта, составляет его себестоимость. Данная система обеспечивает возможность учета затрат по основным видам деятельности и выбор носителя затрат для каждого из них. Она закладывает основу для управления затратами по производственным центрам. Также в систему ABC включаются методы ABM и ABB. ABM (Activity Based Management) - процессно-ориентированное управление, в т. ч. издержками. ABB (Activity Based Budgeting) - процессно-ориентированное бюджетирование.

Основные преимущества учета затрат при помощи ABC-метода:

- При ABC-методе детализировано исследуется природа сущность затрат, природа их возникновения, возможность влияния на них как объективных факторов и тех или иных управленческих решений.
- ABC-метод дает информацию о производительности, достоверной стоимости видов деятельности (функций, процессов), реальной себестоимости конечных услуг, степени загрузки структурных подразделений, должностных лиц, оборудования

- На основе качественной информации ABC-метода можно оценить степень экономической полезности тех или иных процессов, выявить малоприбыльные процессы.
- ABC-метод отслеживает и применяет причинно-следственную связь между факторами затрат и расходами.
- В ABC-методе устанавливаются отдельные группировки затрат для видов деятельности (функций), которые распределяются непосредственно на конечные услуги через драйверы. Это позволяет избежать перераспределения затрат обслуживающих подразделений, т.е. избавляет от необходимости использовать методы перераспределения.
- ABC-метод может быть использован для предоставления информации, необходимой для принятия управленческих решений, в том числе и в рамках общей системы управления затратами учреждения. А именно: снижение затрат, составление смет на основе видов деятельности (функций), измерение показателей функционирования, определение сравнительной базы по видам деятельности (функциям), управление процессами и пр.

Наряду с преимуществами данная система учета имеет и недостатки:

- Сложность расчетов как на этапе внедрения, так и в процессе применения. Данная проблема обуславливает необходимость должного программного обеспечения, квалифицированных кадров, а также влечет иные затраты.
- Методологическая база расчетов ABC-системы рассчитана на типовые условия. Нестандартные ситуации требуют оперативного вмешательства специалистов, индивидуальных подходов к расчетам.
- ABC-метод не решает проблему вариантности фундаментальных факторов, влияние которых не берется во внимание при расчетах коэффициентов.



- Чтобы вычислить затраты на одну услугу, затраты на весь объем услуг делятся на их количество в данном периоде. Данный подход базируется на приведении вычисляемых значений к единичным показателям, при распределении затрат дает постоянные средние значения затрат на одну услугу. Игнорируется тот факт, что при изменении объема услуг это значение меняется. Поэтому существует опасность, что параметр затрат по виду деятельности, который вводился как независимый от объема услуг, трансформируется в затрату, меняющуюся с изменением уровня активности учреждения.

Функционально-стоимостной анализ (ФСА) активно применяется в США с 1960-х годов. Сегодня он популярен там, где большую часть затрат составляют накладные расходы (например, отрасли сферы услуг).

Его сущность – анализ затрат на выполнение изделием его функций. Все объекты рассматриваются как совокупность операций, которые они должны выполнять. Функции анализируются на предмет необходимости и полезности и подразделяются на основные (определяют назначение изделия), вспомогательные (способствуют выполнению основных функций) и ненужные (не содействуют выполнению основных функций).

Цель метода – развитие полезных функций при оптимальном соотношении между их значимостью для потребителей и затратами на их осуществление.

ФСА проводится для разрабатываемых и существующих продуктов, чтобы снизить затраты без потери качества и включает следующие основные этапы:

- сбор информации о функциях исследуемого объекта (назначение, технико-экономические характеристики, себестоимость и т.д.);
- исследование функций (степень полезности), разработка предложений по совершенствованию (снижение себестоимости путем устранения ненужных функций).

Система SCM (Strategic Cost Management) - стратегическое управление издержками - система управления издержками, в рамках которой минимизируются издержки по всей "цепочке ценности" бизнеса, а не локально по каждому отдельному звену этой цепочки [5, 91, 111, 115, 120, 121].

Система MCS (Management Control Systems) - система управления менеджментом, нашедшая свое отражение в управлении по центрам ответственности (когда каждому подразделению делегируются некоторые полномочия по принятию решений в отношении состояния своих издержек и результатов деятельности).

Необходимо также выделить методы учета затрат по отношению затрат к технологическому процессу производства: попередельный, позаказный, пооперационный.

Попередельный метод учета затрат используется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной переработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях. Сущность попередельного метода состоит в том, что учет затрат ведется по переделам (процессам), а внутри них - по статьям калькуляции и видам продукции. При этом методе прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные - по цеху, производству, предприятию в целом.

Принципиальная особенность позаказного метода состоит в том, что калькуляцию продукта составляют после полного завершения работ по заказу. Метод применяется в единичном и мелкосерийном производстве, в строительстве. По каждому заказу локализуют и группируют прямые затраты на производство. Между заказами периодически распределяют косвенные расходы. До завершения заказа затраты на него представляют собой себестоимость незавершенного производства, после завершения - себестоимость готовой продукции. Если заказ состоит из одного изделия, то калькуляцию рассчитывают способом суммирования с последующим прямым расчетом себестоимости.

При использовании пооперационного метода основным объектом отнесения затрат является операция. Затраты на каждую операцию распределяют по видам продукции, прошедшим данную операцию, пропорционально средней величине добавленных затрат. Затраты на основные материалы относят на определенную продукцию аналогично позаказному методу.

Таким образом, система управления затратами, адекватная существующим рыночным условиям, позволяет повысить эффективность деятельности, а также быстро и более обоснованно принимать управленческие решения.

## ***1.2 Затраты учреждения здравоохранения как объект управления***

С переходом России от плановой экономики к рыночной произошли глобальные изменения в способах хозяйствования предприятий всех секторов экономики, в том числе и муниципальных учреждений здравоохранения. Муниципальные учреждения здравоохранения сегодня сталкиваются с высокой конкуренцией со стороны коммерческих предприятий, предлагающих медицинские услуги адекватные потребностям рынка.

Одной из проблем современного этапа развития сферы здравоохранения в России явилась возникновение конкуренции между МУЗами «с историей» и новыми коммерческими предприятиями на рынке медицинских услуг. Преимущества первых в виде нематериальных активов (традиции сформировавшейся медицинской школы, опыт квалифицированных врачей) зачастую перекрываются лучшей материально-технической базой, членством в различных международных организациях и прочие. Из-за недостатка финансирования МУЗы многие годы лишались возможности совершенствовать свою материально-техническую базу, направляя большую часть ресурсов на финансирование текущих расходов. По результатам анализа данных отчетности МУЗов г. Сочи за 2008 г. оплата труда и приобретение материальных запасов составляют большую часть совокупных затрат в структуре затрат МУЗов (Таблица 1.2.1., Рисунок 1.2.1.).

Таблица 1.2.1 - Расходы финансовых средств МУЗов по статьям затрат, % <sup>4</sup>

<i>Статьи затрат</i>	<i>№ строки</i>	<i>Доля затрат, %</i>
<b>Оплата труда с начислениями, из них:</b>	<b>1</b>	<b>37,98</b>
Заработная плата	2	30,12
Прочие выплаты	3	0,08
Начисления на оплату труда	4	7,78
<b>Приобретение услуг, из них:</b>	<b>5</b>	<b>25,86</b>
Услуги связи	6	0,33
Транспортные услуги	7	0,25
Коммунальные услуги	8	3,53
Арендная плата за пользование имуществом	9	0,09
Услуги по содержанию имущества	10	19,32
Прочие услуги	11	2,35
<b>Социальное обеспечение</b>	<b>12</b>	<b>0,13</b>
<b>Прочие расходы</b>	<b>13</b>	<b>0,19</b>
<b>Итого поступление нефинансовых активов (15+18+19)</b>	<b>14</b>	<b>35,84</b>
<b>Увеличение стоимости основных средств, их приобретение, из них:</b>	<b>15</b>	<b>12,87</b>
Приобретение медицинского инструментария	16	0,32
Приобретение прочих основных средств	17	12,55
<b>Увеличение стоимости нематериальных активов</b>	<b>18</b>	<b>0,00</b>
<b>Увеличение стоимости материальных запасов, из них:</b>	<b>19</b>	<b>22,97</b>
Приобретение медикаментов и перевязочных средств	20	15,36
Приобретение продуктов питания	21	4,58
Приобретение горюче-смазочных материалов	22	1,35
Приобретение мягкого инвентаря	23	0,23
Приобретение прочих материальных запасов	24	1,45
<b>ИТОГО по кассовым расходам (1+5+12+13+14)</b>	<b>25</b>	<b>100,00</b>

<sup>4</sup> Источник: рассчитано автором по данным отчетности МУЗов г. Сочи 2008г.

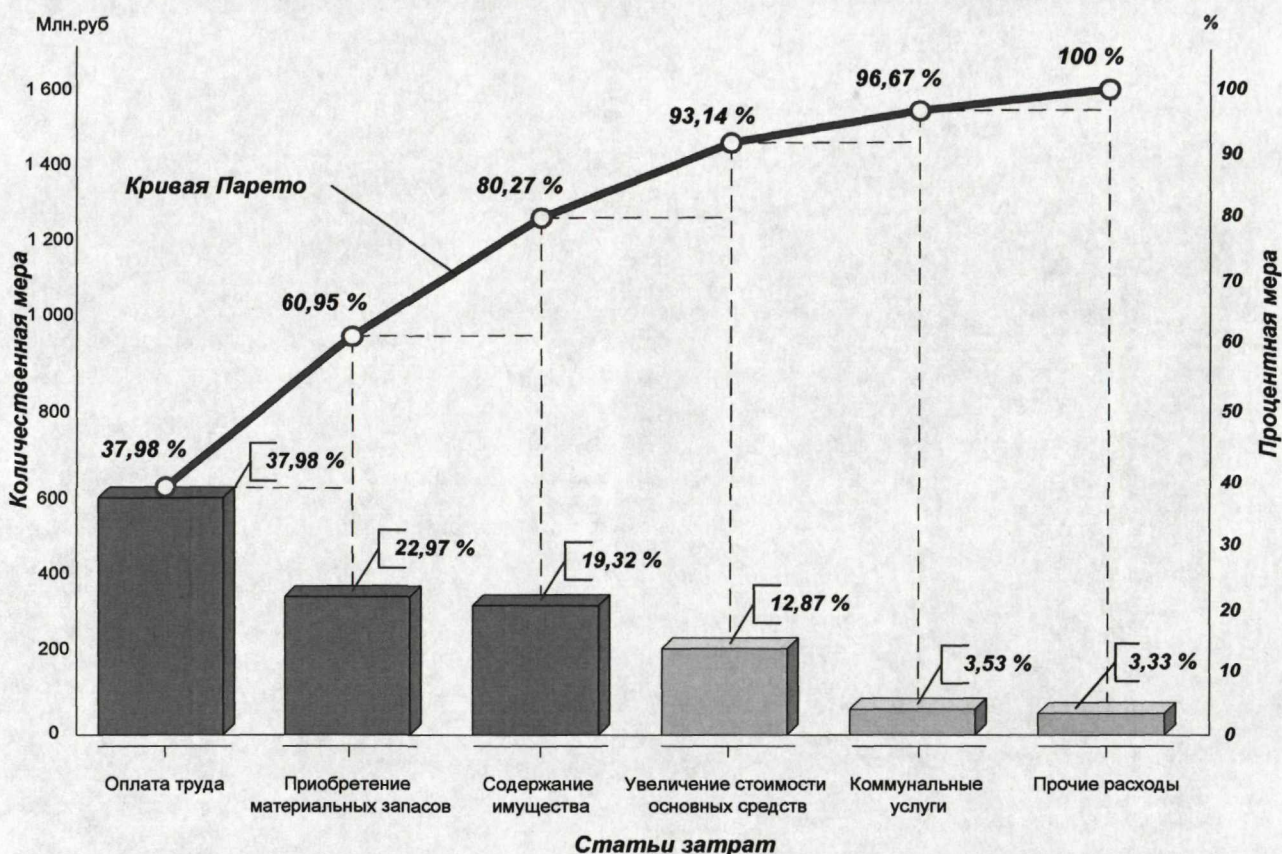


Рисунок 1.2.1. - Диаграмма Парето. Структура затрат МУЗов<sup>5</sup>

Таким образом, получается, что 80 % совокупных затрат МУЗов составляют оплата труда персоналу, приобретение материальных запасов (медикаменты, мягкий инвентарь, питание, ГСМ и прочие) и услуги по содержанию имущества. На приобретение основных средств (инструменты, оборудование и прочие) отводится менее 13 % общих затрат, что является, как видно из современного состояния МУЗов, недостаточным для обеспечения высокого уровня предоставления медицинских услуг населению. Не смотря на то, что на оплату труда в МУЗах отводится чуть меньше 40 % совокупных затрат (самая крупная статья затрат учреждений) данный показатель является субъективным из-за отсутствия разделения персонала на основной и вспомогательный, а следовательно требует более тщательного анализа.

<sup>5</sup> Источник: построено автором по данным отчетности МУЗов г. Сочи.

Практика свидетельствует о том, что недофинансирование капитальных затрат на воспроизводство материально-технической базы привело к устареванию и разрушению основных фондов МУЗов, что не позволяет качественно организовать лечебный процесс.

Число коек учреждений здравоохранения муниципального образования, включая койки дневного пребывания в больничном учреждении по городу, составляет 2 772 коек, население города по различным данным составляет от 400 до 750 тысяч человек, мощность амбулаторно-поликлинических учреждений на 10 тыс. населения – 228 посещений в смену. Основные показатели использования коечной сети в г. Сочи, а также динамика их изменения представлены в таблице 1.2.2.

Таблица 1.2.2 - Основные показатели использования коечной сети <sup>6</sup>

Показатели	г. Сочи			Изменение основных показателей 2006-2007 гг.
	2005г.	2006г.	2007г.	
Число коек	3418	3418	2402	-1016
Уровень госпитализации	235,6	236,5	201,5	-35
Оборот койки	27,4	27,6	33,6	-6
Сред. длительность пребывания пациента на койке	12,8	12,3	9,8	-2,5
Работа койки	352	338	330,2	-7,8
Больничная летальность	1,81	1,66	1,73	-0,07
Дневной стационар (число коек) при больнице	477	477	370	-107

Число коек в г. Сочи в 2007г. по сравнению с 2006г. сократилось в связи с выходом учреждений, оказывающих специализированную помощь в состав ГУЗов. Обеспеченность койками на 10 тыс. населения составила 59,8 (МО – 53,6). Показатели работы коечного фонда изменились следующим образом.: длительность пребывания больного на койке достигла 9,8 дней в 2007г., (12,8 дней - в 2005г.) незначительно снизилась работа койки (с 352 до 330,2 дней) и уровень госпитализации больных на 1000 населения (с 235,6 – 2005г. до 201,6 – 2007г.).

<sup>6</sup> Источник: Статистические показатели здравоохранения МУЗов Краснодарского края

К положительным моментам следует отнести снижение показателя больничной летальности с 1,81 (2005 г.) до 1,73 (2007 г.), но все равно, по ряду заболеваний, он остается выше краевого показателя.

Сравнительная характеристика обеспеченности медицинскими кадрами населения в городе Сочи и Краснодарском крае проиллюстрирована в таблице 1.2.3.

Таблица 1.2.3 - Обеспеченность медицинскими кадрами на 10 000 населения <sup>7</sup>

	г. Сочи			Краснодарский край		
	2005г.	2006г.	2007г.	2005г.	2006г.	2007г.
<b>Обеспеченность врачами:</b>						
Штатными должностями	64,7	62,4	52,0	54,7	55,5	56,3
Физическими лицами	37,4	39,0	32,7	37,3	38,2	38,0
<b>Обеспеченность средним мед.персоналом:</b>						
Штатными должностями	130,9	130,3	106,6	114,8	116,2	117,1
Физическими лицами	68,5	69,0	51,2	81,3	82,2	81,6

Обеспеченность врачами и средним медицинским персоналом в 2007 г. ниже краевого уровня.

Проанализировав выполнение территориальной программы государственных гарантий можно сделать вывод, что в связи с реорганизацией структуры ЛПУ и выделением из муниципальных образований в государственные ряда учреждений в 2007 году, проведение анализа по районам в динамике за 3 года не представляется возможным, т.к. полученные данные не будут являться сопоставимыми.

Аналитическая таблица сравнения объемов финансирования ТПГТ в г. Сочи и в других муниципальных образованиях Краснодарского края представлена в таблице 1.2.4.

<sup>7</sup> Источник: Статистические показатели здравоохранения МУЗов Краснодарского края



Таблица 1.2.4 - Подушевое финансирование ТПГГ  
(рублей на 1 человека) <sup>8</sup>

Источники финансирования.	г. Сочи		Среднее по муниципальным образованиям Краснодарского края	
	Руб.	В процентном соотношении	Руб.	В процентном соотношении
Подушевое финансирование ТПГГ - всего	3 362,77	100,0	2 554,57	100,0
Из средств системы ОМС	1 676,67	49,9	1 427,13	55,9
Из средств консолидированного бюджета	1 686,11	50,1	1 127,44	44,1

Территориальная программа государственных гарантий в 2007 году финансировалась преимущественно из средств консолидированного бюджета (50,1 %). В целом на одного жителя в г. Сочи было затрачено больше средств, чем в среднем по всем муниципальным образованиям края. Как за счет средств системы ОМС, так и за счет консолидированного бюджета было профинансировано больше средств, чем в среднем по районам.

Сравнение объемов финансирования по основным видам медицинской помощи в г. Сочи и в других муниципальных образованиях Краснодарского края продемонстрировано в таблице 1.2.5.

Таблица 1.2.5 - Подушевое финансирование по основным видам медицинской помощи (рублей на одного жителя в год) <sup>9</sup>

Виды медицинской помощи	г. Сочи		Среднее по муниципальным образованиям Краснодарского края	
	Руб.	В процентном соотношении	Руб.	В процентном соотношении
Скорая медицинская	206,16	6,1	183,82	7,2
Амбулаторно-поликлиническая	833,88	24,8	688,12	26,9
Стационарная	1583,77	47,1	1287,18	50,4
В дневных стационарах	107,17	3,2	87,09	3,4

<sup>8</sup> Источник: Статистические показатели здравоохранения МУЗов Краснодарского края

<sup>9</sup> Источник: Статистические показатели здравоохранения МУЗов Краснодарского края

Из общего объема финансирования территориальной программы государственных гарантий, большая часть денежных средств приходится на стационарную помощь, это связано, в первую очередь, с наиболее высокой ценой на данный вид помощи. При грамотном распределении преимущества между службами часть денежных средств направляемых в скорую помощь и на стационарную помощь должна быть смещена на амбулаторно-поликлиническую и помощь в дневных стационарах. Такое распределение будет целесообразно только в том случае, если часть объемов (вызова скорой помощи к больным с хроническими заболеваниями, выезды скорой с участковыми врачами; своевременная диспансеризация населения и профилактическое лечение) будет делегировано из одних подразделений лечебного учреждения в другие.

Сравнение стоимости единицы объема основных видов медицинской помощи в г. Сочи и в других муниципальных образованиях Краснодарского края показано в таблице 1.2.6.

Таблица 1.2.6 - Стоимость единицы объема основных видов медицинской помощи (рублей на единицу) <sup>10</sup>

Виды медицинской помощи	г. Сочи	Среднее по муниципальным образованиям Краснодарского края
Скорая медицинская (вызов)	496,59	480,60
Амбулаторно-поликлиническая (посещение)	104,45	98,81
Стационарная (койко-день)	886,98	721,08
В дневных стационарах (день лечения)	191,80	169,37

В городе стоимость всех видов медицинской помощи выше, чем в среднем по муниципальным образованиям края.

Обеспеченность финансовыми средствами основных видов медицинской помощи ТПГГ в расчете на одного обслуженного пациента в

<sup>10</sup> Источник: Статистические показатели здравоохранения МУЗов Краснодарского края

городе Сочи и в среднем по Краснодарскому краю представлена в таблице 1.2.7.

Таблица 1.2.7 - Обеспеченность финансовыми средствами основных видов медицинской помощи ТППГ в расчете на одного обслуженного пациента (рублей на 1 обслуженного) <sup>11</sup>

Виды медицинской помощи	г. Сочи	Среднее по муниципальным образованиям Краснодарского края
Скорая медицинская	446,57	460,09
Амбулаторно-поликлиническая	104,45	98,81
Стационарная	8 692,95	7 229,14
В дневных стационарах	1 975,38	1 969,72

По скорой медицинской помощи на одного обслуженного пациента было затрачено меньшее количество денежных средств, чем в среднем по муниципальным образованиям. На одного пролеченного по остальным видам помощи было затрачено больше средств, чем в среднем по территории края.

Статистические показатели МУЗов г. Сочи в сравнении с МУЗами Краснодарского края свидетельствуют о том, что подушевое финансирование в г. Сочи (2008 г.) из средств системы ОМС на 17 % превышает средний объем аналогичного показателя в Краснодарском крае, а подушевое финансирование из средств консолидированного бюджета – на 50 %.

Распределение объемов подушевого финансирования между основными видами медицинской помощи в г. Сочи выглядит следующим образом: из общего объема финансирования территориальной программы государственных гарантий, большая часть денежных средств приходится на стационарную помощь - 57 %, это связано, в первую очередь, с наиболее высокой ценой на данный вид помощи; на амбулаторно-поликлиническую помощь – 31 %; на скорую помощь – 8 % и на дневные стационары – 4 %. Необходимо отметить, что подушевое финансирование в г. Сочи превышает

<sup>11</sup> Источник: Статистические показатели здравоохранения МУЗов Краснодарского края

средние показатели подушевого финансирования в Краснодарском крае по стационарной помощи – на 23 %; по амбулаторно-поликлинической помощи – на 21 %; по скорой помощи – на 12 % и по дневным стационарам – на 22 %.

Величина показателей подушевого финансирования в г. Сочи объясняется высокой стоимостью единицы объема основных видов медицинской помощи: койко-день стационарной помощи в г. Сочи превышает краевой показатель на 23 %; амбулаторно-поликлиническое посещение – на 6 %; вызов скорой медицинской помощи - на 3 %; день лечения в дневном стационаре – на 13%.

Динамика стоимости единицы объема основных видов медицинской помощи представлена в таблице 1.2.8.

Таблица 1.2.8 - Стоимость единицы объема основных видов медицинской помощи (рублей на единицу)<sup>12</sup>

Виды медицинской помощи	г.Сочи			Среднее по муниципальным образованиям Краснодарского края		
	2000 год	2008 год	Измен., %	2000 год	2008 год	Измен., %
Скорая медицинская (вызов)	322,6	496,59	+ 53,9	306,5	480,60	+ 56,8
Амбулаторно-поликлиническая (посещение)	58,9	104,45	+ 77,3	53,2	98,81	+ 85,7
В дневных стационарах (день лечения)	59,4	191,80	+ 221,5	49,5	169,37	+ 242,2
Стационарная (койко-день)	215	886,98	+ 312,5	205	721,08	+ 251,7

Статистические данные обеспеченности врачами и средним медицинским персоналом на 10 000 населения представлены в таблице 1.2.9.

<sup>12</sup> Статистические показатели здравоохранения МУЗов Краснодарского края

Таблица 1.2.9 - Обеспеченность медицинскими кадрами  
на 10 000 населения (чел.)<sup>13</sup>

Наименование	Краснодарский край								
	1996 год	1997 год	1998 год	1999 год	2000 год	.....	2005 год	2006 год	2007 год
Врачи	35,6	37,4	37,6	38,1	38,5	...	37,3	38,2	38
Средний мед.персонал	84,9	89,7	88,7	88,5	87,9	...	81,3	82,2	81,6

Обеспеченность кадрами врачей за последние годы по сравнению с 1996 годом незначительно возросла (на 2,4 пункта), а в сравнении с 2000 годом – уменьшилась (- 0,5 пункта). Относительно среднего медицинского персонала в статистических данных зафиксировано стабильное уменьшение обеспеченности кадрами с 1997 года по 2007 года - данный показатель уменьшился на 8,1 пункт. Отрицательная динамика изменения общей численности среднего медицинского персонала на протяжении последних лет объясняется нежеланием молодых специалистов работать в качестве среднего медицинского персонала в учреждениях здравоохранения при фактически стабильном приеме в медицинские училища края. И, как следствие, низкий показатель соотношения врачей и среднего медицинского персонала – 1 : 2,1. Обеспеченность медицинским персоналом населения в Краснодарском крае остается ниже общероссийских показателей: обеспеченной врачами – 42, средними медработниками – 100,1.

В результате проведенного анализа статистических показателей учреждений здравоохранения Краснодарского края, можно выделить основные проблемы системы здравоохранения на рассматриваемой территории:

1. Недостаточная укомплектованность кадрами. Особенную проблему составляет укомплектованность средним и младшим медицинским персоналом.

<sup>13</sup> Статистические показатели здравоохранения МУЗов Краснодарского края.

2. Динамичное развитие города, связанное с подготовкой к проведению Олимпийских игр, способствует притоку рабочей силы. В результате отмечается рост первичной заболеваемости среди населения. Данный факт обязательно необходимо учитывать при планировании затрат на будущие периоды.

Интегральная оценка эффективности здравоохранения в рассмотренном муниципальном образовании в целом характеризуется как высокая, что связано с высокой оценкой медико-социальной эффективности и высокой оценкой эффективности использования ресурсов здравоохранения.

Оценка экономической эффективности использования ресурсов высокая. В качестве положительного фактора отмечается высокий уровень подушевого финансирования территориальной программы государственных гарантий, так же высок уровень обеспеченности врачами.

Также необходимо обратить внимание на показатели находящиеся ниже среднекраевого уровня: объемы стационарной и скорой медицинской помощи на 1 человека, обеспеченность средним медицинским персоналом, обеспеченность взрослого населения высокотехнологичной медицинской помощью, соотношение врачей и среднего медицинского персонала.

По результатам анализа реализации приоритетного национального проекта «Здоровье» в 2005, 2006, 2007 гг. можно сделать выводы, что средняя заработная плата по отрасли здравоохранения в 2006 году составила 5 726,75 руб., по сравнению с 2005 годом – 5 208,12 руб., прирост составил 10%. Среднемесячная заработная плата по муниципальным учреждениям Краснодарского края в 2007 году составила 7 061,29 рублей, прирост составляет 141,4 % (по сравнению с 4-м кварталом 2005 года).

Рассмотренные показатели иллюстрируют, что современный МУЗ является сложной системой организационного управления. Сложность порождается, прежде всего, разнообразным характером его деятельности, включающей большое количество медицинских видов деятельности и целый ряд обслуживающих видов деятельности. Причем, все направления

деятельности МУЗа тесно взаимосвязаны, как на уровне технологических процессов, так и на организационном и финансовом уровнях. Эффективное управление лечебно-профилактическим учреждением предполагает разработку структуры управления затратами, адекватной структуре видов деятельности по количеству управленческого персонала, затрачиваемым материальным ресурсам и, в конечном итоге, по объему финансирования каждого вида деятельности. Это вызывает необходимость при расчете смет расходов на содержание МУЗа определять величину расходов по каждому виду деятельности, а также по видам затрат МУЗа и отделениям. Актуальность этой проблемы повышается в современных условиях, когда лечебно-профилактические учреждения активно включаются в систему рыночных отношений и имеются определенные трудности в формировании доходной части бюджета, как источника финансирования непроизводственной сферы.

В тоже время методика исчисления затрат на содержание МУЗов с выделением расходов по видам деятельности и структурным отделениям отсутствует.

Несмотря на то, что в сложившихся условиях любой МУЗ старается активно участвовать в рыночных отношениях, предпринимательскую деятельность МУЗов отличает от предпринимательской деятельности обычных предприятий ряд особенностей. Главной особенностью является то, что эта деятельность носит (или должна носить) вспомогательный характер и мотивация ее направлена на компенсацию недостающих средств для поддержания и обновления основных фондов, для обеспечения возможности реализации потенциала сотрудников и для решения социальных задач коллектива МУЗа. Главной целью организации предпринимательской деятельности МУЗа является, не максимизация прибыли, а оказание квалифицированной медицинской помощи населению. Поэтому сокращение затрат МУЗа не должно сопровождаться снижением качества предоставляемых услуг.

Социально-экономическая эффективность здравоохранения имеет два аспекта: «внутренний» и «внешний». «Внутренний» непосредственный эффект достигается рациональным использованием ресурсов в отрасли здравоохранения в целом, и в каждом лечебно-профилактическом учреждении в частности. Ситуация в сфере деятельности бюджетных учреждений, в частности в здравоохранении, требует повышения социально-экономической отдачи финансовых, материальных и трудовых ресурсов, в связи с этим немаловажной задачей является не только своевременное и качественное отражение в учете МУЗа хозяйственного процесса, но и предоставление руководителю оперативной информации по всем видам деятельности с целью принятия рациональных и своевременных управленческих решений.

Наряду с бухгалтерами, занимающимися отражением хозяйственных операций в учете с целью составления бухгалтерской и прочей отчетности, в штатное расписание необходимо ввести бухгалтеров-аналитиков, владеющих как методологией бухгалтерского учета, так и способных осуществлять оперативный учет и анализ финансово-хозяйственной деятельности (управленческий учет). Органы управления затратами МУЗа должны постоянно получать информацию следующего характера:

- какова структура доходов МУЗа (по бюджетной и внебюджетной деятельности);
- как расходуются денежные средства в соответствии с лимитами бюджетных обязательств, сметами доходов и расходов и бюджетами отделений;
- как используются основные фонды и целевые назначения, материальные и трудовые ресурсы;
- как формируется себестоимость предоставляемых населению медицинских услуг;
- каковы виды фактических расходов, их распределение на прямые затраты и накладные расходы, на расходы отчетного и будущего периода;



- правильность распределения фактических расходов (затрат) по структурным отделениям;
- целесообразность отнесения затрат на конкретные виды деятельности, услуг;
- состояние конкурентоспособности МУЗа;
- какова эффективность деятельности структурных отделений.

На основании получаемой информации, ценность которой заключается в ее оперативности, создастся постоянное информационное поле о деятельности МУЗа, позволяющее руководителю любого уровня управления, в соответствии с его компетенцией:

- осуществлять контроль и прогнозирование доходов и расходов;
- контролировать и планировать денежные потоки;
- определять методы калькулирования себестоимости;
- составлять прогнозы финансово-хозяйственной деятельности учреждения на перспективу, учитывая новые виды деятельности и услуги;
- принимать управленческие решения, направленные на эффективное развитие деятельности МУЗа.

Многие задачи можно решить и усилиями самих МУЗов в рамках их расширяющихся полномочий на пути совершенствования экономических механизмов, их взаимодействия с быстро изменяющейся внешней средой, а также рационализации использования их внутренних ресурсов на основе построения эффективной системы управления затратами.

### 1.3 Современные подходы к управлению затратами в МУЗе

Высокая конкуренция на рынке медицинских услуг, недостаточность бюджетного финансирования, постоянно меняющиеся условия функционирования на рынке медицинских услуг, а также другие проблемы муниципальных учреждений здравоохранения явились предпосылками к возникновению исследований в области управления затратами МУЗов. Различные аспекты управления затратами МУЗа отражены в трудах ряда ученых [1, 4, 5, 7, 17, 20,45 и др.].

Анализ различных, источников позволил разделить управление затратами в МУЗе на стратегическое и текущее управление. Стратегическое управление направлено на долгосрочную перспективу и предполагает определение МУЗом миссии предприятия, целевых показателей (доли рынка, рентабельности, ROI), стратегий (путей достижения целей), предпосылок (предположений о поведении конкурентов и др. участников рынка) и мероприятий (Рисунок 1.3.1.). Текущее управление конкретизирует долгосрочные планы, находится с ними в согласовании и позволяет проводить мониторинг затрат с целью их снижения.



Рисунок 1.3.1 - Процесс стратегического управления МУЗом <sup>14</sup>

<sup>14</sup> Источник: авторский

Главной задачей стратегического управления затратами МУЗа является четкое определение его миссии и целей, которых необходимо достигать путем управления затратами. Можно выделить пять стратегий управления затратами МУЗа (по М. Портеру):

- Стратегия лидерства по затратам предусматривает снижение полных затрат на услуги МУЗа с сохранением, повышением качества этих услуг, что привлечет большее количество пациентов.
- Стратегия дифференциации затрат направлена на придание лечебным услугам специфических черт, отличающих их от других видов услуг, и повышение ценности для пациента.
- Сфокусированная стратегия низких затрат ориентирована на определенный более узкий сегмент получателей медицинских услуг, где МУЗ опережает своих конкурентов за счет более низких затрат на лечение.
- Сфокусированная стратегия дифференциации ставит своей целью обеспечение представителей выбранного сегмента медицинскими услугами, наиболее полно отвечающими их интересам.
- Стратегия оптимальных затрат дает возможность пациентам получить за свои деньги большую ценность за счет сочетания низких затрат и широкой дифференциации медицинских услуг.

По нашему мнению, данная классификация стратегий управление затратами в МУЗе не является исчерпывающей. В данном диссертационном исследовании мы постараемся расширить и более точно сформулировать стратегии согласно постоянно меняющимся условиям хозяйствования МУЗов.

Текущее управление затратами должно обеспечивать выполнение любой из названных стратегий. Это может быть реализовано через создание либо универсального механизма управления затратами, либо через создание нескольких механизмов, адекватных различным стратегиям или группам стратегий.

В отечественной литературе, рассматривающей управление затратами в МУЗе, основной акцент делается на предложения по усовершенствованию структуры управления затратами, закреплении за тем или иным уровнем управления функций по управлению затратами [5, 44, 66, 71, 72 и др.]. Существуют несколько видов организационных структур компании. С точки зрения управления МУЗом рассматривается два основных типа организационных структур:

- централизованная в управлении;
- децентрализованная в управлении.

Эти типы принято называть линейно-функциональной и дивизиональной (матричной) структурой управления предприятием.

Сторонники первой модели предлагают жестко централизовать функции управления затратами и закрепить их за администрацией МУЗа в целом, исключив децентрализацию управления затратами, осуществляемыми в отделениях учреждения, которые требуют индивидуального подхода и нестандартных решений. В данной модели упор делается на механизм распределения полученных МУЗом средств между его отделениями. Для этого предлагается составление плановым управлением совместно с заведующими отделений смет расходов этих отделений с учетом повышающих коэффициентов, основанных на превышении стоимости контрактов отделений над некой средней по МУЗу плановой стоимостью контракта. Все сметы по всем отделениям утверждаются Заместителями Гласного врача и Главным врачом МУЗа. На их основе распределяются средства централизованного денежного фонда МУЗа, при этом, если у отделений наступает ситуация «недофинансирования», то данная ситуация решается путем секвестрования некоторых статей расходов у отделений с полным финансированием.

С нашей точки зрения главными недостатками такой модели являются следующие:

- наименее востребованные виды деятельности финансируются за счет наиболее востребованных;
- секвестрование расходов ряда отделений может повлечь за собой снижение качества предоставления их услуг;
- составляя смету расходов своих отделений, заведующие этих отделений будут стремиться завысить реальный уровень затрат;
- снижается материальная заинтересованность отделений в улучшении качества услуг;
- снижается степень быстроты реагирования на изменения окружающей среды;
- механизм составления и утверждения смет излишне бюрократизируется.

Сторонники второй модели [5, 71, 72] предлагают построить систем управления затратами в МУЗе на основе выделения в нем центров ответственности - структурных подразделений наделенных определенными полномочиями в принятии управленческих решений и ответственностью за надлежащее их исполнение.

При выделении в МУЗе центров ответственности рядом авторов предлагается использовать бюджетирование [5, 71, 72 и др.]. Бюджетирование — это метод сбора и обработки информации о доходах и расходах по центрам ответственности.

Пример разработки системы бюджетирования МУЗа представлен в виде блок-схемы на рисунке 1.3.2.

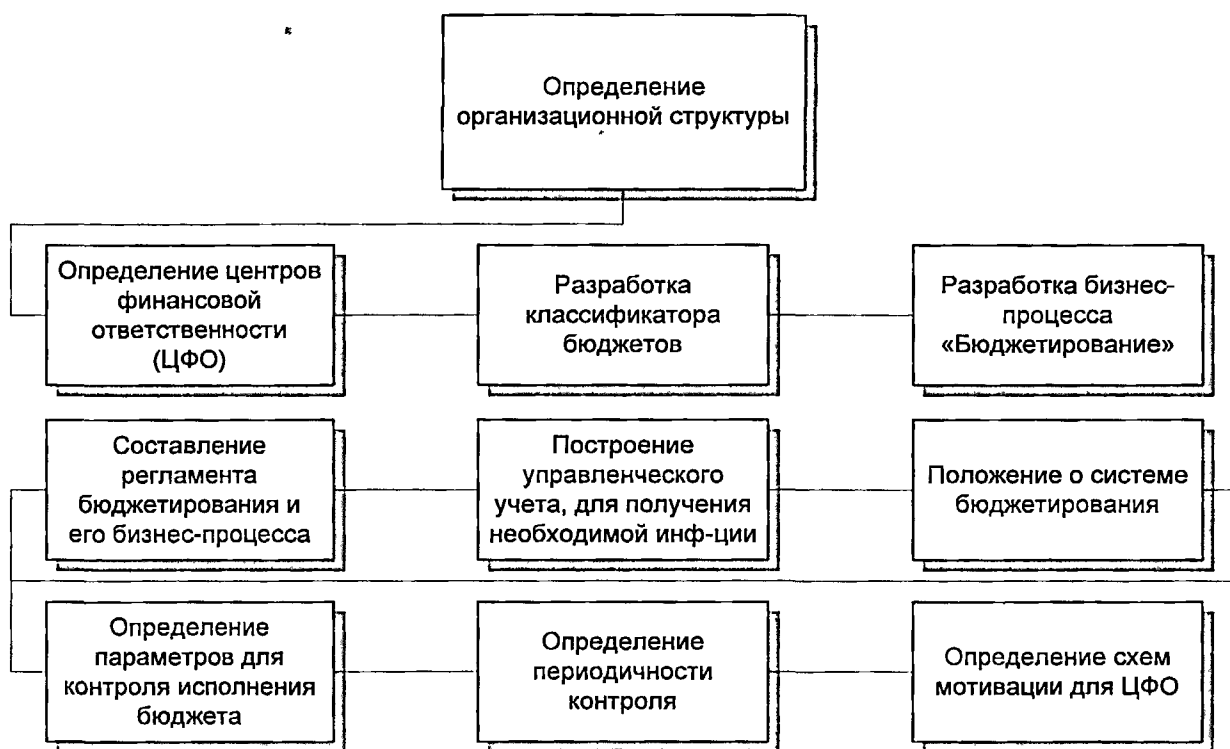


Рисунок 1.3.2 - Разработка системы бюджетирования МУЗа<sup>15</sup>

Обычно используют два основных методических подхода к бюджетированию:

- построение бюджетов на основе финансовой структуризации — бюджетирование по ЦФО;
- построение бюджетов на основе выделения бизнес-процессов (видов деятельности) — АBB-бюджетирование.

Примерная система бюджетов МУЗа представлена в таблице 1.3.1.

<sup>15</sup> Источник: составлено автором на основе существующих классификаций

Таблица 1.3.1 - Примерная система бюджетов МУЗа <sup>16</sup>

Бюджеты	Размер бюджетов структурных отделений						Сводный бюджет
	Основные (медицинские) отделения			Вспомогательные (немедицинские) отделения			
	1	2	3	4	5	6	
Фонд оплаты труда	ФОТ 1	ФОТ 2	ФОТ 3	ФОТ 4	ФОТ 5	ФОТ 6	$\Sigma$ ФОТ
Материальные запасы	МЗ 1	МЗ 2	МЗ 3	МЗ 4	МЗ 5	МЗ 6	$\Sigma$ МЗ
Накладные расходы	НР 1	НР 2	НР 3	НР 4	НР 5	НР 6	$\Sigma$ НР
Прочие расходы	ПР 1	ПР 2	ПР 3	ПР 4	ПР 5	ПР 6	$\Sigma$ ПР
ИТОГО	$\Sigma$ 1	$\Sigma$ 2	$\Sigma$ 3	$\Sigma$ 4	$\Sigma$ 5	$\Sigma$ 6	
Бюджеты отделений	Бюджеты основных отделений			Бюджеты вспомогательных отделений			$\Sigma$

При построении систем бюджетов главным принципом является принцип декомпозиции, т.е. каждый нижестоящий бюджет должен быть частью вышестоящего бюджета. По каждой составляющей затрат бюджетов рекомендуется построение собственного бюджета. Таким образом, управление затратами в данной модели сводится к управлению отдельными бюджетами центров финансовой ответственности.

Методика бюджетирования на основе финансовой структуры заключается в формировании финансовой структуры на базе организационной с закреплением финансовой ответственности и полномочий за руководителями центров финансовой ответственности. Несмотря на широкое использование данной методики для целей бюджетирования, она связана с определенными трудностями (как правило, организационного порядка). Основная трудность заключается в четком распределении функциональных обязанностей между отделениями с жесткой фиксацией границ финансовой ответственности, а также их прав и обязанностей. Обычно финансовое структурирование МУЗа производится на базе его

<sup>16</sup> Источник: авторский

организационной структуры и позволяет, по крайней мере, навести порядок в этой организационной структуре и сделать ее более управляемой.

Недостатком данной модели является то, что в системе бюджетирования рассматриваются только бюджеты центров финансовой ответственности (ЦФО) (по вертикали) и бюджеты отдельных статей затрат по элементам с возможной детализацией по калькуляционным статьям (по горизонтали); бюджеты отдельных направлений деятельности МУЗа не рассматриваются. По нашему мнению практическую ценность для комплексного управления МУЗом имеет не только управление затратами в различных отделениях МУЗа, но также и управление затратами на лечение по видам деятельности. Приведенная система бюджетного планирования не предусматривает возможность расчета бюджета лечения по видам деятельности МУЗа.

Необходимо отметить, что в описанных выше исследованиях не фигурирует методика взаимодействия отдельных центров ответственности между собой по поводу предоставления комплексных медицинских услуг, включающих затраты по нескольким центрам ответственности. Отсутствие такой методики может привести к тому, что:

- будут приниматься необоснованные и некомпетентные решения, когда благо подразделения становится выше, чем убытки МУЗа в целом;
- будет сокращаться деятельность ЦФО по отношению к МУЗу в целом, т.к. менеджеры ЦФО могут «не обращать внимание» на другие структурные отделения.

Вторая, более современная методика, предполагает построение бюджетирования на базе выделения бизнес-процессов МУЗа с закреплением полномочий и ответственности за ресурсы. Ее особенность в том, что структурирование деятельности МУЗа проводится не по функциям, а по выполняемым бизнес-процессам, с закреплением ответственных за каждый бизнес-процесс. Данная методика также требует четкого определения границ



отдельных бизнес-процессов и предполагает назначение лиц, ответственных за результаты работы отдельных бизнес-процессов, с наделением их полномочиями и ответственностью за потребляемые этими бизнес-процессами ресурсы. Такая методика используется МУЗами намного реже в силу более высоких требований к структурированию деятельности учреждения.

Обе обсуждаемые методики имеют общую логику построения бюджетирования, при этом модель бюджетирования на основе бизнес-процессов позволяет оценить эффективность процессов всего МУЗа и увидеть резерв для их оптимизации, а модель бюджетирования на основе финансового структурирования позволяет оптимизировать результаты деятельности и использования ресурсов различных отделений МУЗа.

Описанные выше модели имеют свои преимущества и недостатки, поэтому с нашей точки зрения необходима разумная децентрализация функций управления в МУЗах с большой номенклатурой видов деятельности.

Децентрализация функций управления по нашему мнению должна сопровождаться введением системы бюджетирования как центров ответственности, так и определением бюджетов отдельных видов деятельности МУЗа.

Выделение в МУЗе ЦФО предполагает, что они должны выполнять свои функции на определенном качественном уровне с минимальными затратами. Существуют разработки оценки качества выполнения центрами ответственности своих функций на основе функционально-стоимостного анализа. Качество определяется показателем функциональности, который определяется как степень удовлетворения потребностей МУЗа в целом и остальных центров ответственности в оказываемой данным центром ответственности услуге. Данный показатель рассчитывается как разница между общественным оптимумом (в баллах) и суммой штрафных баллов за неисполнение или ненадлежащее исполнение центром ответственности своих

функций. Практическая ценность такого метода оценки качества ЦО очевидна, однако отсутствуют разработанные общественные оптимумы для различных центров ответственности МУЗа, а также определенная классификация штрафных баллов.

Что касается минимизации затрат на исполнение центрами ответственности своих функций, то здесь важно точно разделить все функции каждого из центров ответственности МУЗа на главные и второстепенные, а также основные и вспомогательные. При этом важность функций сопоставляется с затратами на их выполнение, те функции, по которым затраты превышают важность, исключаются.

Ряд авторов [19, 20, 22, 23, 71 и др.] в управлении затратами МУЗа выделяет применение так называемых систем (методов) учета затрат, основанных на методах, описанных Друри К., Маисом Л., Николаевой С.А., Шереметом А.Д. и др.

В отечественной практике сложилась определенная методика учета затрат по полной себестоимости. Калькуляция полной себестоимости с распределением затрат представляет собой полный расчет себестоимости носителя затрат после пропорционального отнесения на него определенной доли накладных расходов. Полная себестоимость может рассчитываться по фактическим, плановым и нормативным затратам. Методы расчета полной себестоимости подразделяются на метод с одной базой распределения накладных расходов и метод с несколькими базами распределения. При первом методе расчет может вестись по укрупненным показателям или на основе распределения затрат с помощью коэффициентов приведения. При втором методе расчет ведется с применением штатных нормативов стандартных баз распределения затрат, на основе группировки затрат с подразделением их на прямые и косвенные, с использованием удельной трудоемкости.

Преимущества расчета полной себестоимости заключаются в следующем:

- возможность установления цен по каждому виду деятельности;
- возможность определения себестоимости лечения отдельного пациента.

Недостатками такого подхода являются:

- неточности в методике распределения накладных расходов, что приводит к завышению или занижению реальной себестоимости лечения;
- данный подход не учитывает изменений в количестве пролеченных пациентов.

Калькуляция по неполной себестоимости предполагает оценку себестоимости лечения пациентов исходя только из переменных (прямых) затрат. В данном случае выводы о прибыльности того или иного вида деятельности делаются на основании маржинального дохода, который представляет собой разницу между выручкой (ценой) за лечение и переменными (прямыми) затратами на это лечение. Все постоянные (косвенные) затраты списываются непосредственно на финансовый результат. При этом в зависимости от структуры управления затратами возможен расчет многоступенчатого маржинального дохода в разрезе различных видов деятельности и отделений.

Данный подход представляет собой не просто метод калькуляции, но и основу для оперативного управления затратами. В случае его использования повышаются возможности анализа затрат и результатов. Однако для использования такого подхода необходимо четко определить состав затрат МУЗа в разрезе:

- переменных и постоянных расходов;
- основных и накладных расходов;
- прямых и косвенных расходов.

Кроме того, при планировании затрат по центрам ответственности необходимо четко разделить затраты этих центров на регулируемые данным центром и нерегулируемые (заданные). Такое разделение затрат позволит

отнести ответственность за превышение затрат на заведующих отделений МУЗа.

В настоящее время нет четко сформулированного и общепринятого определения системы управления затратами. Некоторые ученые [5, 66] под системой управления затратами понимают фактически методику планирования, регулирования, учета и анализа затрат. Это представление основано на формировании правил расчета затрат и сравнении их с доходами с целью определения эффективности работы предприятия. Однако по нашему мнению определение системы управления затратами МУЗа должно основываться на более широком представлении о системе.

Согласно имеющимся системным представлениям, а также учитывая главную цель любого МУЗа - предоставление качественных медицинских услуг - можно предложить следующее определение:

*Система управления затратами муниципального учреждения здравоохранения* – это совокупность элементов управляющей подсистемы, воздействующих на управляемую подсистему с помощью набора функций и методов управления, образующих управленческий цикл, находящихся во взаимодействии с окружающей средой, имеющих определенную структуру и порядок взаимодействия, с целью оптимизации затрат на достижение высокого качества медицинской деятельности МУЗа.

В нашем исследовании мы постараемся сформировать такую систему управления затратами, которая отвечала бы особенностям функционирования МУЗа в современных условиях. В рамках такой системы необходимо:

1. Определить элементы управляющей подсистемы, а именно: перечислить все уровни управленческих должностей, которые участвуют в управлении затратами МУЗа, определить сферу полномочий и ответственности каждого из них, а также принципы их взаимодействия между собой по поводу управления теми или иными видами затрат.

2. Классифицировать элементы управляемой подсистемы, т.е. сами затраты МУЗа, таким образом, чтобы обеспечить удобство принятия управленческих решений на любом из уровней управления.

3. Выявить особенности осуществления функций управления затратами МУЗа и разграничить ответственность за исполнение тех или иных функций между субъектами управления.

4. Определить порядок осуществления функций управления затратами МУЗа, замыкая их в управленческий цикл.

5. Создать эффективную структуру взаимодействия всех элементов системы управления затратами, обеспечив тем самым их взаимосвязь и взаимозависимость.

6. Определить систему целей функционирования системы управления затратами МУЗа, с точки зрения ее взаимодействия с окружающей средой.

При таком подходе к определению системы управления затратами МУЗа необходимо построить адекватный организационно-экономический механизм управления затратами, разработать методику взаимодействия отдельных элементов этого механизма, а также методику исчисления затрат на медицинские услуги с учётом данного механизма, выделить и предложить классификацию затрат МУЗа, способную удовлетворить потребностям данного механизма.

## **2 Формирование системы управления затратами МУЗа**

### ***2.1 Построение системы целей, задач и функций системы управления затратами МУЗа***

Учитывая сложность положения, в котором оказались МУЗы страны, построение эффективной системы управления затратами МУЗа должно основываться на достижении главных целей учреждения здравоохранения, среди которых: оказание квалифицированной доврачебной, амбулаторно-поликлинической, стационарной, экстренной и иной медицинской помощи для обеспечения потребностей населения. При этом достижение данных целей невозможно без эффективного функционирования медицинского учреждения как составляющей сферы здравоохранения. Эффективность функционирования МУЗа ставит перед системой управления следующие задачи:

- обеспечение населения высококвалифицированной медицинской помощью;
- повышение эффективности использования врачебного потенциала МУЗа;
- повышение эффективности использования материально-технической базы МУЗа за счет выбора рациональных вариантов структурно-функциональных преобразований;
- привлечение дополнительных финансовых потоков за счет внебюджетных источников.

Реализация перечисленных задач системы управления невозможна без их интеграции в стратегические цели МУЗа. В свою очередь МУЗы, получившие право самостоятельного ведения внебюджетной деятельности, включились в рыночные отношения как коммерческие предприятия. Данное обстоятельство обязывает МУЗы формировать рыночную стратегию, а также преобразовывать свою структуру в зависимости от сложившихся условий

хозяйствования. Сосредоточение руководства МУЗа на какой-либо из перечисленных ниже стратегий (таблица 2.1.1) определяет генеральную цель МУЗа в области управления затратами.

Таблица 2.1.1 - Сочетание стратегий и целей управления затратами МУЗа <sup>17</sup>

<b>Стратегия управления затратами</b>	<b>Генеральная цель построения системы управления затратами</b>
Стратегия лидерства по затратам	Снижение полных затрат на медицинские услуги МУЗа
Стратегия дифференциации затрат	Придание медицинским услугам специфических черт, отличающих их от других видов услуг, и повышение ценности для пациента.
Сфокусированная стратегия низких затрат	Ориентация на определенный более узкий сегмент получателей медицинских услуг, где МУЗ опережает своих конкурентов за счет более низких затрат на лечение с сохранением качественного уровня.
Сфокусированная стратегия дифференциации	Обеспечение представителей выбранного сегмента медицинскими услугами, наиболее полно отвечающими их интересам.
Стратегия оптимальных затрат	Обеспечение возможности пациентам получить за свои деньги большую ценность за счет сочетания низких затрат и широкой дифференциации медицинских услуг.
Стратегия запланированных затрат	Обеспечение возможности МУЗу на основе целевых показателей прибыли устанавливать максимально допустимые затраты на лечение и стремиться к их достижению.

Различные стратегические решения руководства МУЗа предъявляют неодинаковые требования к системе управления затратами, которая должна содействовать достижению поставленной цели и реализации выбранной стратегии. Поэтому механизм управления затратами должен быть

<sup>17</sup> Источник: авторский

организован таким образом, чтобы существовала возможность реализации любой из перечисленных стратегий.

В настоящее время для МУЗов стало характерным ведение двух видов деятельности: бюджетной и внебюджетной. При этом возникает ситуация, когда из-за недостаточности бюджетного финансирования часть затрат по бюджетной деятельности финансируется за счет внебюджетных источников доходов. А значит, на данном этапе развития системы здравоохранения развитие внебюджетной деятельности является необходимым условием выживания МУЗов. При этом целевые установки системы управления затратами для этих двух по сути различных видов деятельности могут также отличаться друг от друга. При постановке целей и их декомпозиции необходимо обеспечить их непротиворечивость для бюджетной и внебюджетной деятельности.

При постановке целей формирования будущего механизма управления затратами МУЗа необходимо выявить состав конечных продуктов его функционирования, поскольку деятельность любого МУЗа характеризуется разнообразием предоставляемых услуг, востребованных как внешними потребителями, так и самой системой. При этом продукты МУЗа можно подразделить на услуги, предоставляемые в рамках системы обязательного медицинского страхования, и услуги, производимые на договорной основе. Мы определили следующий состав конечных услуг МУЗа, исходя из усредненной организационной структуры МУЗов и их видов деятельности:

- оказание квалифицированной медицинской помощи населению по полюсам ОМС;
- оказание квалифицированной медицинской помощи населению по полюсам ДМС и на договорной основе (предпринимательская деятельность МУЗа);
- оказание экстренной медицинской помощи населению;
- обеспечивающие виды деятельности, к которым относятся все виды деятельности МУЗа, обеспечивающие производство вышеназванных



продуктов и услуг (продукты деятельности административно-хозяйственных служб МУЗа).

Управление затратами МУЗа согласно теории управления затратами должно осуществляться на всех стадиях жизненного цикла конечных продуктов МУЗа [56, 59, 97, 98, 116 и др.]. Поэтому целевые установки системы управления затратами должны определяться данной моделью. В современных условиях функционирования МУЗа и тенденций его развития данная модель, по мнению автора, имеет вид, представленный на рисунке 2.1.1. Модель жизненного цикла продуктов МУЗа составлена исходя из особенностей МУЗа как структуры, призванной удовлетворять потребности общества.

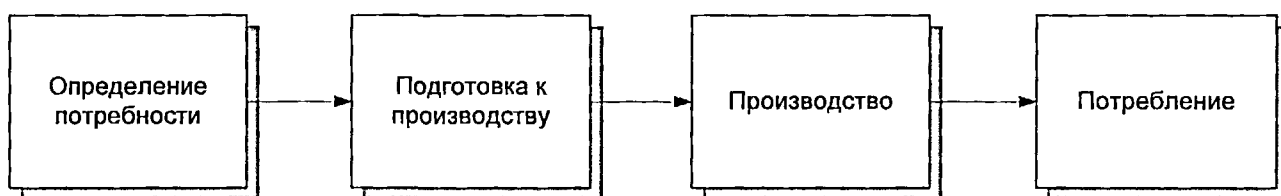


Рисунок 2.1.1. - Модель жизненного цикла конечного продукта МУЗа<sup>18</sup>

Следует отметить, что данная модель является обобщенной, конкретная модель жизненного цикла конечного продукта зависит от его вида. Например, модель жизненного цикла медицинской услуги МУЗа по удалению воспаленного аппендицита имеет следующий вид:

- воспаление аппендицита: определение потребности в операции (наблюдение за формированием заболевания, сбор анализов, установление диагноза), подготовка к хирургической операции, хирургическая операция, реабилитация пациента после операции, выписывание пациента из МУЗа. Жизненный цикл данной медицинской услуги составляет 3-7 дней.

Поскольку объектами управления затратами являются затраты ресурсов во всем их многообразии, необходимо выделить состав ресурсов,

<sup>18</sup> Источник: авторский

необходимых для обеспечения этапов жизненного цикла продуктов МУЗа. Можно выделить следующие виды обеспечения деятельности МУЗа:

- организационно-техническое;
- материально-техническое;
- финансовое;
- кадровое;
- информационное;
- правовое.

При построении дерева целей МУЗа особую роль играют функции управления затратами, поскольку на различных этапах реализации управленческого цикла целевые установки меняются. Система функций управления затратами состоит из прогнозирования, планирования, организации, координации, регулирования, мотивации, учета, контроля и анализа.

Как показывает практика, управление затратами эффективно только при его жесткой увязке с системой бюджетирования [2, 20, 66 и др.]. Внедрение в МУЗе системы бюджетирования может расцениваться как первый шаг на пути к управлению затратами. В свою очередь внедрение бюджетирования в МУЗе является основой для выделения в его организационной структуре центров ответственности при сохранении их технологической взаимоувязки. Поскольку организация управления затратами на основе выделения центров ответственности предполагает их относительную самостоятельность в постановке целей, то следующим основанием для декомпозиции может служить структура центров ответственности МУЗа (подробнее в параграфе 2.2.). Однако следует отметить, что эти цели должны быть взаимосвязаны и не противоречить генеральной цели развития МУЗа.

Таким образом, можно построить формализованную структуру целей МУЗа, представленную на рисунке 2.1.2.

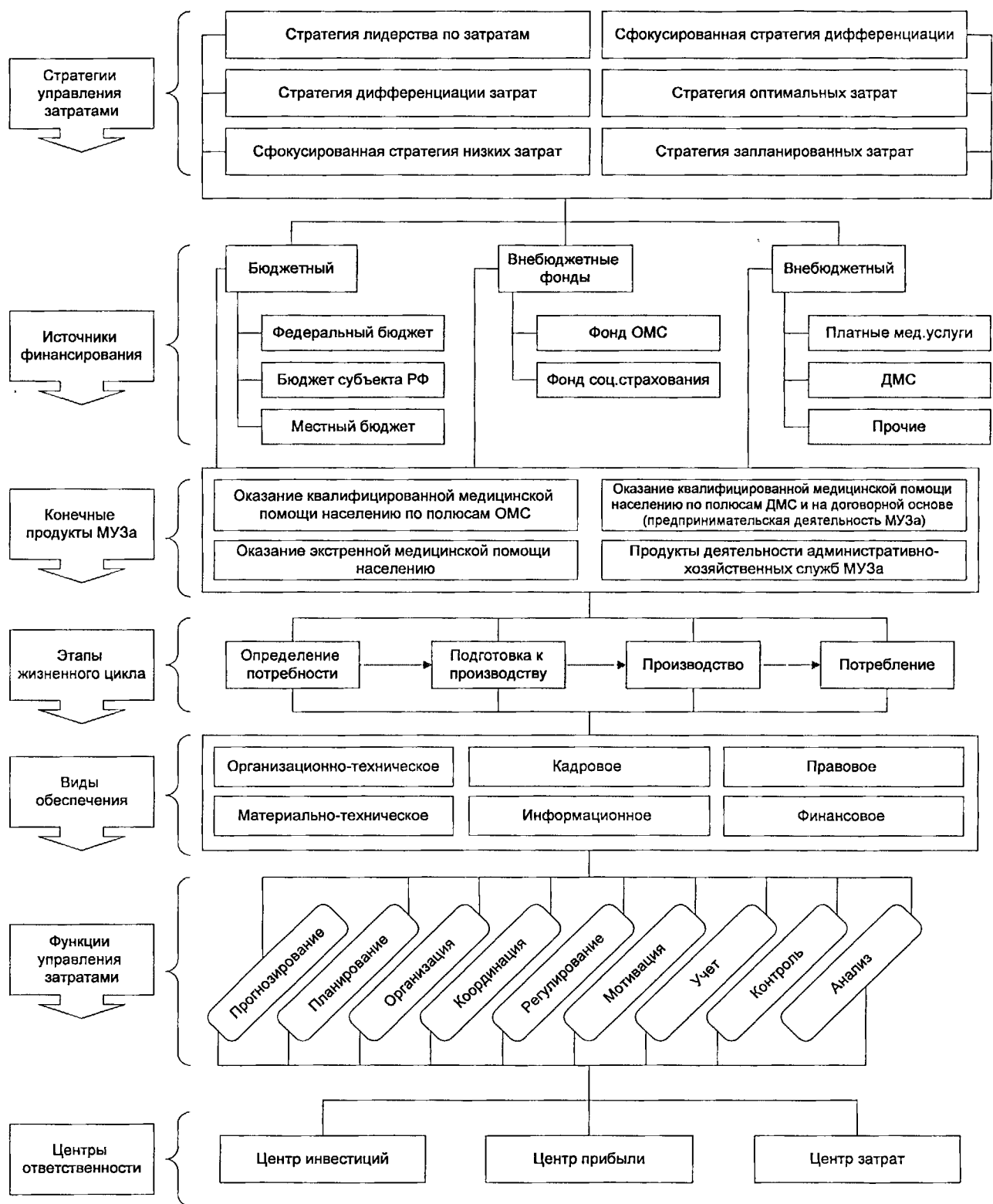


Рисунок 2.1.2 - Структура целей системы управления затратами МУЗа<sup>19</sup>

<sup>19</sup> Источник: авторский

Представленная структура целей в области управления затратами для МУЗа должна обеспечивать достижение общих для МУЗа в целом стратегических целей.

Кроме перечисленных общих целей системы управления затратами МУЗа существуют также задачи, выполнение которых позволяет достичь указанных целей. Главной задачей является оперативный мониторинг затрат с целью установления текущих проблем в состоянии системы управления затратами МУЗа и оперативного реагирования на эти проблемы с целью их устранения. Механизм мониторинга затрат МУЗа должен включать в себя составляющие его элементы, которые помогали бы управленцам различных уровней принимать обоснованные управленческие решения, направленные на оптимизацию затрат МУЗа.

Одним из наиболее эффективных элементов мониторинга затрат является методика анализа взаимосвязи «затраты - объем - прибыль». Этот анализ поможет руководству МУЗа выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой лечения различных видов заболеваний и количеством пациентов, которых можно принять в МУЗ на договорной основе, учитывая загрузку учреждения пациентами по полюсам ОМС.

Мониторинг затрат как система имеет вход и выход. Выходом системы являются управленческие решения, принимаемые на основе системы показателей: маржинальный доход, точка безубыточности, себестоимость, рентабельность, производственный левеидж, маржинальный запас прочности. Входными параметрами системы мониторинга должны стать планируемые объемы оказания медицинских услуг с разделением на лечение по полюсам ОМС и договорам, цены на медицинские услуги, переменные затраты на лечение одного пациента, постоянные затраты, связанные с ведением медицинской деятельности.

Что касается другого элемента мониторинга состояния затрат, бюджетирования, то в этом случае контроль состояния бюджетов отделений

необходимо производить как можно чаще, сравнивая нормативы затрат в бюджете с их реальной величиной. Чем выше частота такого мониторинга, тем более точно возможно определить как сами отклонения от нормативов, так и установить их причину, виновных лиц и отрегулировать выявленную проблему.

Таким образом, система задач управления затратами МУЗа будет строиться по двум основным составляющим:

- регулярный анализ «затраты - объем - прибыль»;
- анализ отклонений «плановый бюджет центра ответственности - реальный бюджет центра ответственности».

Кроме перечисленных составляющих мониторинг затрат МУЗа помогает решить и ряд сопутствующих задач, таких как установление цены на услуги МУЗа, материальное стимулирование сотрудников центров ответственности за экономию ресурсов или лучшие результаты труда и т.п.

Перечисленные цели и задачи системы управления затратами определяют необходимость изменения централизованной структуры управления МУЗом в сторону разумной децентрализации функций управления. Часть из указанных целей и задач разумнее решать на более низких уровнях управления, «на местах». Например, с задачей мотивации сотрудников отделения, имея достаточные полномочия и сэкономленные ресурсы этого отделения, лучше всего справится заведующий отделением, так как только он может более точно и полно определить вклад того или иного специалиста в выполнение основных функций отделения. В то же время задача проведения анализа «затраты - объем - прибыль» может быть выполнена лишь с использованием всей информации о затратах МУЗа, а значит данная функция должна выполняться на уровне руководства МУЗа совместно с планово-экономическим отделом. Более подробно децентрализованная система управления затратами будет представлена в параграфе 2.2.

## ***2.2 Построение эффективной системы управления затратами МУЗа.***

Одним из главных преимуществ при развитии и усилении конкуренции на рынке медицинских услуг становится снижение их себестоимости при сохранении высокого уровня качества, которое в свою очередь становится главным конкурентным преимуществом. При переходе к решительным административным действиям по снижению затрат МУЗа необходимо их правильно посчитать и распределить между различными видами деятельности, а также отделениями МУЗа.

Рыночный характер деятельности учреждений здравоохранения проявляется в том, что по значительной номенклатуре оказываемых медицинских услуг себестоимость, цены, прибыль и другие экономические показатели складываются под влиянием спроса и предложения на эти услуги. В этой связи построение адекватной системы управления затратами, удовлетворяющей целям и задачам МУЗа имеет неопределимое значение при необходимости быстрого реагирования на изменяющуюся рыночную ситуацию.

В настоящее время большое распространение получил такой подход к построению структуры управления затратами, как разделение предприятия на центры ответственности [1, 5, 71 и др.]. Данный подход позволяет закрепить за определенными отделениями полномочия по управлению затратами, выявить прямые издержки с целью полного их включения в себестоимость услуги, а также соотнести возникающие непроизводительные затраты с ответственностью за них конкретных лиц.

По нашему мнению построение структуры управления затратами на основе выделения в МУЗе центров ответственности является необходимым условием построения эффективной системы управления затратами МУЗа.

В литературе, посвященной управлению затратами, обращается внимание на тот факт, что управление затратами на предприятии,

включающем в себя множество подразделений, осуществляющих различную по своей технологии деятельность, невозможно без внедрения системы бюджетирования центров ответственности. Поскольку МУЗы РФ относятся именно к таким организациям, в диссертационном исследовании предлагается новая структура управления затратами, основанная на выделении центров ответственности.

Цель метода управления затратами в центрах ответственности - планирование и накопление данных о затратах и доходах рассматриваемого центра [71]. Это позволяет руководителям отчитываться за затраты и доходы отделения и фиксировать отклонения от плана. Таким образом, руководство МУЗа получает возможность контролировать затраты и доходы отделений и фиксировать результаты их работы с целью эффективного управления МУЗом.

Центром ответственности признается функционально, технологически и организационно обособленное структурное подразделение МУЗа, оказывающее свой вид услуг [4, 5, 46, 56 и др.].

В зависимости от того, по каким результатам контролируется основная ответственность отделения, определяется его принадлежность к тому или иному типу центров ответственности.

В соответствии с решаемыми задачами управленческого учета в МУЗе выделяют три типа центров ответственности: центр затрат, центр прибыли и центр инвестиций. Описание и сравнительная характеристика выделенных типов ЦО представлена в таблице 2.2.1.

Таблица 2.2.1 - Сравнительная характеристика центров ответственности <sup>20</sup>

Типы ЦО	Задачи управленческого учета	Критерии оценки деятельности и ЦО	Критерии финансовой ответственности руководителей ЦО	Управленческие полномочия руководителей ЦО	Примечание
Центр затрат	Измерение и фиксация затрат на входе в ЦО	Прямые затраты	Руководитель ЦО отвечает за произведенные затраты	Наименьшие управленческие полномочия, ограничивающиеся контролем за формированием затрат и их целесообразностью	Центры затрат могут быть обособленными или входить в состав других ЦО
Центр прибыли	Измерение и фиксация издержек на входе в ЦО, затрат внутри этого центра, конечных результатов его деятельности на выходе	Размер полученной прибыли	Руководитель отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты ЦО	Большие полномочия в принятии решений (например, по количеству и качеству оказываемых услуг)	Количество центров прибыли зависит от степени децентрализации управления
Центр инвестиций	Измерение и контроль затрат и доходов центра ответственности, а также оценка эффективности использования инвестиций	Эффективность использования инвестиций (норма прибыли на инвестиции)	Руководитель отвечает за доходы и затраты центра, а также за эффективность использования инвестированных в него средств	Наибольшие управленческие полномочия (например, принятие собственных инвестиционных решений)	Как правило, центр инвестиций - это организация в целом, в данном случае - МУЗ

Кроме того, все центры ответственности делятся по функциональному признаку на основные, затраты которых прямо ложатся на выпускаемую ими продукцию (услуги), и вспомогательные, затраты которых являются косвенными (Рисунок 2.2.1.) [2, 71, 72, 110 и др.].

<sup>20</sup> Источник: авторский



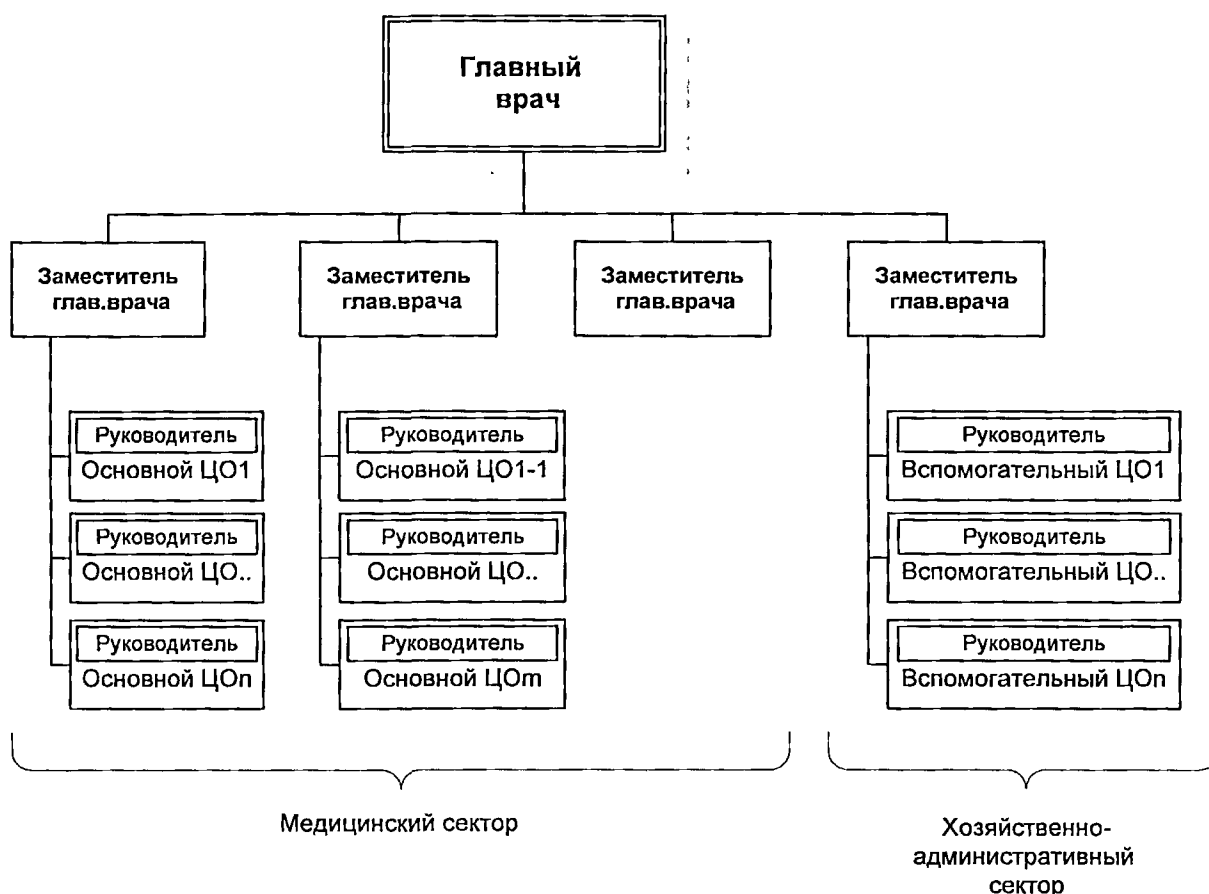


Рисунок 2.2.1 - Классификация центров ответственности МУЗа<sup>21</sup>

Необходимо отметить, что данная классификация центров ответственности МУЗа достаточно условна, поскольку в структуре МУЗа сложно выделить центры ответственности любого типа в чистом виде. Некоторые центры ответственности могут сочетать в себе признаки нескольких. Для типового МУЗа Российской Федерации мы постарались выявить преимущественное наличие в отделениях того или иного вида ответственности.

В литературе, посвященной бюджетированию [2, 6, 110 и др.], первым шагом при выделении центров ответственности является выявление всех видов деятельности предприятия, а также видов производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг. Для МУЗов Российской

<sup>21</sup> Источник: авторский

Федерации основными видами деятельности являются медицинские виды деятельности.

В соответствии с типовыми организационными структурами российских МУЗов можно выделить следующие центры ответственности:

1. Центрами инвестиций являются полностью самостоятельные подразделения, ответственные за все виды деятельности МУЗа, в том числе и осуществление капитальных вложений в развитие. В существующих условиях хозяйственной деятельности МУЗов центром инвестиций можно признать МУЗ в целом, так как только у высшего руководства МУЗа (в лице Главного врача и его заместителей) имеются необходимые полномочия и информация для осуществления инвестиций. При этом признание МУЗа центром инвестиций налагает на него ответственность не только за развитие его деятельности путем осуществления капиталовложений, но и за эффективность вложенных средств.

2. Центрами прибыли, в которых контроль ведется не только по расходам, но и по доходам, являются подразделения, оказывающие населению не только бесплатные для пациента медицинские услуги, на основе одноканального финансирования (бюджетные средства и ОМС), но и платные, на основе договорных отношений. Руководители данных центров ответственности должны планировать и учитывать доходы и расходы, а также нести ответственность по ним. К центрам прибыли МУЗа относятся: аптека, кабинет УЗИ, кабинет рентгена, пищеблок, Заместители Главного врача. Для этих центров ответственности характерно как наличие затрат на производство продукции и оказание услуг, так и получение доходов от реализации данных товаров и услуг. Бюджет этих центров ответственности должен иметь как расходную, так и доходную часть. При этом доходная и расходная часть бюджета каждого отделения должна подразделяться на оказание медицинских услуг по договорам и оказание медицинских услуг за счет средств бюджета и по полюсам ОМС.

3. Центрами затрат являются те отделения, в которых планирование и учет ведется только по затратам на их деятельность. При этом медицинские отделения МУЗа, затраты которых напрямую зависят от количества пролеченных пациентов и прямо включаются в себестоимость оказываемых медицинских услуг, являются центрами регулируемых затрат. Центрами регулируемых затрат являются: приемное отделение, хирургическое, гинекологическое и прочие медицинские отделения МУЗа, а также прачечная, служба снабжения, служба уборки помещений. Затраты данных подразделений можно соотнести с количеством лечащихся пациентов. Руководители этих центров ответственности получают самостоятельность в использовании части ресурсов, необходимых для осуществления деятельности подразделения. Планово-финансовое управление и различные административно-хозяйственные службы, участвующие в обслуживании основной (медицинской) деятельности МУЗа, являются центрами нерегулируемых (заданных) затрат, поскольку их деятельность не зависит (или мало зависит) от количества пациентов. Центрами нерегулируемых затрат являются все остальные отделения МУЗа, преимущественно административные – отдел кадров, бухгалтерии, статистики и пр. Затраты данных подразделений считаются заданными и напрямую не зависят от количества оказываемых услуг.

В соответствии с вышеперечисленным, структуру центров ответственности МУЗа можно изобразить следующим образом (рисунок 2.2.2).

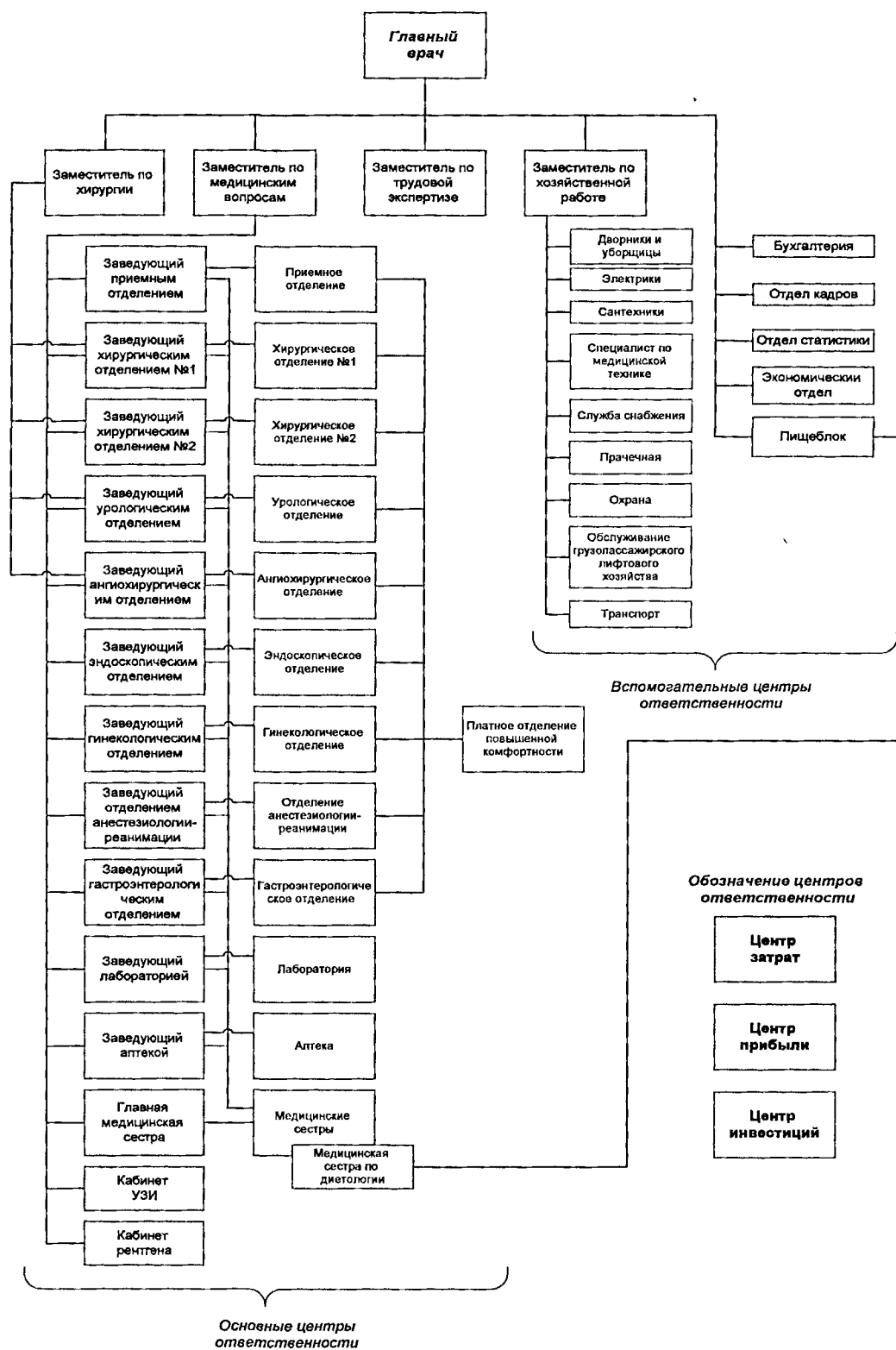


Рисунок 2.2.2 - Структура центров ответственности МУЗа<sup>22</sup>

Необходимо отметить, что в данной классификации Заместители главного врача как центры прибыли включают в себя такие центры затрат как медицинские отделения МУЗа, лабораторию и службы административно-

<sup>22</sup> Источник: авторский

хозяйственной деятельности. Такая классификация центров ответственности помогает разграничить ответственность за затраты, возникающие в различных отделениях, и определить формат бюджетов затрат, составляемых для данных отделений. Данные центры ответственности характеризуются наличием следующих признаков: свой вид оказываемых услуг, локализация в центре ответственности планово-учетных функций, ответственность за результаты деятельности, один руководитель, внутренний контроль, устойчивые связи с МУЗом, отчетность непосредственно перед руководством МУЗа.

Такое разделение необходимо для правильного расчета себестоимости предоставления медицинских услуг. Затраты основных центров ответственности можно прямо отнести на ту или иную услугу, тогда как затраты вспомогательных центров ответственности являются косвенными, и решение об их распределении и включении в себестоимость различных услуг, либо возмещении из выручки, принимается, исходя из системы учета (по полной или усеченной себестоимости), используемой в МУЗе. Чтобы разделить все центры МУЗа по функциональному признаку, необходимо определить номенклатуру оказываемых МУЗом услуг. Для среднестатистического российского МУЗа виды продукции и услуг следующие:

- оказание квалифицированной медицинской помощи населению по полюсам ОМС;
- оказание квалифицированной медицинской помощи населению по полюсам ДМС и на договорной основе (предпринимательская деятельность МУЗа);
- оказание экстренной медицинской помощи населению;
- обеспечивающие виды деятельности, к которым относятся все виды деятельности МУЗа, обеспечивающие производство вышеназванных продуктов и услуг (продукты деятельности административно-хозяйственных служб МУЗа).

Таким образом, основными для услуг «оказание различных видов медицинской помощи населению» центрами ответственности будут являться медицинские отделения МУЗа, а обслуживающими центрами ответственности являются все административно-хозяйственные службы. Причем для каждого центра ответственности характерно наличие одного или нескольких видов деятельности, оказываемых услуг.

Для построения эффективной системы управления затратами огромное значение имеет правильный выбор метода или методов учета затрат. В первую очередь, метод учета затрат в МУЗе должен решать задачу корректного и точного определения себестоимости универсального носителя затрат. Под носителем затрат МУЗа понимается законченный случай, койко-день, медицинская услуга, врачебная манипуляция и пр.

В виду специфики смешанного финансирования учреждения здравоохранения необходима возможность исчисления себестоимости, как медицинской услуги, так и законченного случая лечения пациента, как койко-дня круглосуточного стационара, так и дня лечения пациента в дневном стационаре. Кроме того, перед методом учета затрат в МУЗе ставится задача определения себестоимости медицинских и немедицинских видов деятельности МУЗа которые выполняет учреждение, для построения методики оптимизации структуры затрат МУЗас применением аутсорсинговой стратегии. Также метод учета затрат должен давать возможность для глубокого всестороннего анализа структуры и динамики затрат, факторного анализа затрат.

Сравнительный анализ существующих методов учета затрат показал, что наиболее полно все выше перечисленные задачи решают «Activity-Based Costing» (ABC-метод) и нормативный метод учета затрат. Нами разработан гибридный метод управления затратами МУЗа, основанный на вышеперечисленных методах.

Предлагаемый метод управления затратами позволяет учитывать затраты в полном объеме в разрезе статей калькуляции, центров

ответственности, а также видов деятельности МУЗа. Кроме того, особенностью предлагаемого метода является обширная система показателей (драйверов), пропорционально которым каждая статья накладных расходов с учетом ее специфики относится на носитель затрат. Это позволяет определить полную себестоимость объекта калькуляции с высокой степенью точности. Кроме того, данная система учета затрат будет служить фундаментом для построения метода оптимизации структуры затрат муниципального учреждения здравоохранения с применением аутсорсинговой стратегии (параграф 2.3).

Техника применения рассматриваемого метода управления затратами основана на том, что расходы анализируются с позиции полезного вклада в осуществление определенной функции.

Данный метод позволит МУЗу оптимизировать планирование, нормирование, учет и контроль затрат. Кроме того, данный метод позволяет автоматизировать процесс управления затратами, что обеспечит быстрое и точное определение себестоимости любого носителя затрат. Нами предлагается поэтапная схема расчета себестоимости носителя затрат МУЗа (Рисунок 2.2.3).

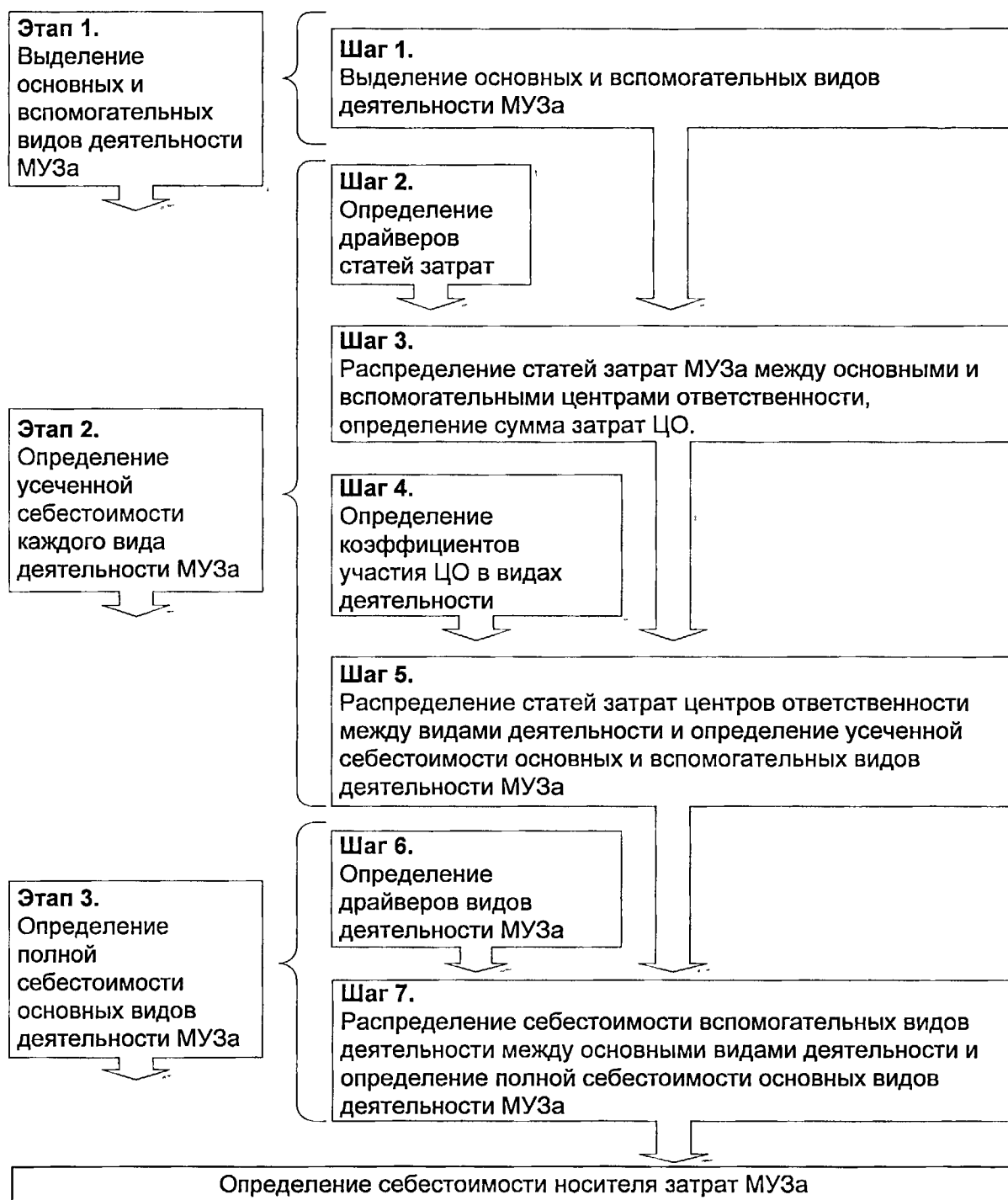


Рисунок 2.2.3 - Поэтапная схема определения себестоимости носителя затрат МУЗа<sup>23</sup>

### Шаг 1. Выделение основных и вспомогательных видов деятельности МУЗа.

<sup>23</sup> Источник: авторский



Главной целью учреждения здравоохранения является, оказание своевременной и квалифицированной медицинской помощи населению, осуществляемой с применением современных лечебно-диагностических методов. Достижение основных задач МУЗа обеспечивается выполнением определенных видов медицинской деятельности, перечень которых закреплен в Уставе каждого МУЗа.

Вся деятельность МУЗа разделяется по видам: основные (медицинские) виды деятельности, в рамках которых оказывается медицинская помощь населению, и вспомогательные (немедицинские) виды деятельности, обеспечивающие возможность осуществления первых (Таблица 2.2.2).

Таблица 2.2.2 - Классификация видов деятельности МУЗа <sup>24</sup>

Основной вид деятельности МУЗа	Вспомогательный вид деятельности МУЗа
Медицинская деятельность:	Немедицинская деятельность:
Акушерство и гинекология	Питание
Анестезиология и реанимация	Уборка помещений и территории
Гастроэнтерология	Охрана
Диетология	Стирка белья и мягкого инвентаря
Колопроктология	Формирование, учет и обслуживание персонала
Клиническая лабораторная диагностика	Обслуживание систем жизнеобеспечения
Лабораторное дело	Бухгалтерия
Лабораторная диагностика	Экономика
Нейрохирургия	Статистика
Общественное здоровье и организация здравоохранения	Обслуживание мед.техники и оборудования
Операционное дело	Снабжение
Организация сестринского дела	Транспортные услуги
Сестринское дело	Обслуживание грузопассажирского лифтового хозяйства
Управление сестринской деятельностью	
Рентгенология	
Сердечно-сосудистая хирургия	
Терапия	
Травматология и ортопедия	
Трансфузиология	
Ультразвуковая диагностика	
Урология	
Физиотерапия	
Функциональная диагностика	
Хирургия	
Экспертиза временной нетрудоспособности	
Эндоскопия	
<b>Фармацевтическая деятельность:</b>	
Приобретение, хранение, отпуск и применение лекарственных средств и изделий медицинского назначения.	
Приобретение, хранение, перевозка, отпуск, использование наркотических средств.	

<sup>24</sup> Источник: авторский, таблица составлена на основании анализа Уставов МУЗов.

Однако для возможности осуществления основных (медицинских) видов деятельности МУЗу необходимо выполнение таких функций, как обслуживание систем жизнеобеспечения, системы питания, работа прачечной, уборка помещений, ведение бухгалтерского учета, системы финансового контроля деятельности учреждения и пр. Данные функции носят вспомогательный характер и относятся к немедицинской деятельности учреждения. Соответственно выделяются основные и вспомогательные центры ответственности.

После выделения медицинских и немедицинских видов деятельности МУЗа необходимо выделить статьи затрат и распределить их между центрами ответственности согласно драйверов статей затрат.

## **Шаг 2. Определение драйверов статей затрат.**

На данном этапе создается база распределения затрат МУЗа по центрам ответственности, путем присвоения каждой статье затрат определенного драйвера. Драйвер статьи затрат – физический показатель, характеризующий специфику статьи затрат, являющийся базой распределения затрат учреждения по центрам ответственности. Главной задачей, таким образом, является выбор оптимального показателя – драйвера статей затрат – который бы наиболее полно и точно отражал специфику каждой статьи затрат и определял долю затрат ЦО в совокупных затратах МУЗа. Предложенная нами база распределения драйверов статей затрат представлена в таблице 2.2.3.

Таблица 2.2.3 - Определение драйверов статей затрат МУЗа<sup>25</sup>

Статья затрат	Драйвер затрат	Единица измерения	Итого по МУЗу
Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда	Количество отработанных дней сотрудниками ЦО	Человеко-день	$\Sigma D1$
Транспортные услуги	Количество вызовов ЦО	Вызов	$\Sigma D2$
Коммунальные услуги	Площадь помещения ЦО	Кв.м.	$\Sigma D3$
.....	.....	.....	$\Sigma D...$
Работы, услуги по содержанию имущества	Количество вызовов ЦО	Ед.	$\Sigma Dn$

В соответствии с драйверами статей затрат МУЗа назначаются коэффициенты драйверов статей затрат по каждому ЦО (Таблица 2.2.4). Коэффициент драйвера статьи затрат – числовой множитель, характеризующий долю отнесения определенных затрат на тот или иной ЦО.

Таблица 2.2.4 - Коэффициенты драйверов статей затрат по центрам ответственности<sup>26</sup>

Наименование статей затрат	Итого по МУЗу, ед. изм.	Центры ответственности				
		ЦО1	ЦО2	ЦО3	....	ЦОn
1	$\Sigma D1$	D1/1	D2/1	D3/1	D.../1	Dn/1
2	$\Sigma D2$	D1/2	D2/2	D3/2	D.../2	Dn/2
3	$\Sigma D3$	D1/3	D2/3	D3/3	D.../3	Dn/3
....	$\Sigma D...$	D1/...	D2/...	D3/...	D.../...	Dn/...
n	$\Sigma Dn$	D1/n	D2/n	D3/n	D.../n	Dn/n

где  $\Sigma Di$  – суммарный показатель по МУЗу драйвера i-ой статьи затрат,  
 $Dj/i$  – коэффициент драйвера j-го центра ответственности по i-ой статье затрат.

<sup>25</sup> Источник: авторский

<sup>26</sup> Источник: авторский

### Шаг 3. Определение себестоимости ЦО.

С помощью коэффициентов драйверов статей затрат определяется себестоимость каждого ЦО. Распределение статей затрат МУЗа между центрами ответственности представлено в таблицах 2.2.5.

$$\text{Себестоимость ЦО} = \sum (\text{Сумма по статье затрат} * \text{Коэффициент драйвера статьи затрат по ЦО})$$

Таблица 2.2.5 - Распределение статей затрат МУЗа между центрами ответственности<sup>27</sup>

Наим-ие статей затрат	Центры ответственности					
	Сумма затрат, тыс.руб	ЦО1	ЦО2	ЦО3	....	ЦОn
1	S1	S1 * D1/1	S1 * D2/1	S1 * D3/1	....	S1 * Dn/1
2	S2	S2 * D1/2	S2 * D2/2	S2 * D3/2	....	S2 * Dn/2
3	S3	S3 * D1/3	S3 * D2/3	S3 * D3/3	....	S3 * Dn/3
...	....	....	....	....	....	....
n	Sn	Sn * D1/n	Sn * D2/n	Sn * D3/n	....	Sn * Dn/n
<b>ИТОГО себестоимость ЦО:</b>		<b>C1</b>	<b>C2</b>	<b>C3</b>	<b>....</b>	<b>Cn</b>

где Si – сумма затрат по i-ой статье,

Dj/i– коэффициент драйвера j-го центра ответственности по i-ой статье затрат,

Cj – себестоимость j-го центра ответственности.

После определения себестоимости каждого ЦО необходимо произвести их распределение между видами деятельности МУЗа с помощью коэффициентов участия ЦО в видах деятельности.

### Шаг 4. Определение коэффициентов участия ЦО в выполнении видов деятельности МУЗа.

На основе разработанной ранее классификации видов медицинской и немедицинской деятельности МУЗа осуществляется идентификация

<sup>27</sup> Источник: авторский

основных центров ответственности (ОЦО), выполняющих конкретные виды медицинской деятельности и использующих результаты немедицинской деятельности, а также вспомогательных центров ответственности (ВЦО), выполняющих конкретные виды немедицинской деятельности для поддержания медицинских видов деятельности ОЦО.

Каждое отделение в большем или меньшем объеме выполняет несколько видов медицинской деятельности, таким образом, совокупные затраты ОЦО будут разноситься на каждый вид, выполняемой им деятельности, пропорционально определенному показателю. Поэтому на данном этапе необходимо иметь следующее:

- определить основные и вспомогательные ЦО;
- установить перечень медицинских видов деятельности, выполняемых конкретным ОЦО;
- определить показатель, устанавливающий долю каждого вида медицинской деятельности для определенного ОЦО;
- для каждого ВЦО выделить, выполняемые им, немедицинские виды деятельности;
- определить показатель, устанавливающий долю каждого вида немедицинской деятельности для определенного ВЦО.

Для каждого ЦО назначается коэффициент участия ЦО в выполнении видов деятельности МУЗа (Таблица 2.2.6). Коэффициент участия центра ответственности определяет долю его вклада в выполнение определенного вида деятельности МУЗом в целом. За критерий определения доли участия ЦО целесообразно принять количество проведенных операций (манипуляций). Как было сказано выше, один ЦО, как правило, выполняет несколько видов деятельности.

Таблица 2.2.6 - Коэффициенты участия центров ответственности в выполнении видов деятельности МУЗа «Городская больница № 2»<sup>28</sup>

Наименование ЦО	Виды деятельности (основные и вспомогательные)				
	I	II	III	...	n
ЦО1	-	K2/1	K3/1	...	-
ЦО2	K1/2	-	K3/2	...	-
ЦО3	-	K2/3	-	-	Kn/3
...	...	...	...	...	...
ЦОn	K1/n	-	K3/n	...	Kn/n

где  $K_{f/j}$  – коэффициент участия j-го центра ответственности в f-ом виде деятельности.

#### **Шаг 5. Определение усеченной себестоимости основных и вспомогательных видов деятельности МУЗа.**

После определения коэффициентов участия ЦО рассчитывается усеченная себестоимость всех видов деятельности МУЗа (медицинских и немедицинских видов деятельности отдельно друг от друга). Распределение статей затрат центров ответственности между видами деятельности МУЗа проиллюстрировано в таблице 2.2.7.

*Усеченная себестоимость основных и вспомогательных видов деятельности МУЗа =  $\sum$  (Себестоимость ЦО \* Коэффициент участия ЦО в выполнении видов деятельности МУЗа)*

<sup>28</sup> Источник: авторский

Таблица 2.2.7 - Распределение статей затрат центров ответственности между видами деятельности МУЗа<sup>29</sup>

Центры ответственности	Виды деятельности МУЗа (осн. и вспом.)	I	II	III	....	n
	Себест-ть ЦО, тыс.руб					
ЦО1	C1		$C1 * K2/1$	$C1 * K3/1$		
ЦО2	C2	$C2 * K1/2$		$C2 * K3/2$	....	
ЦО3	C3		$C3 * K2/3$		....	$C3 * Kn/3$
...	....	.....	.....	.....	....	.....
ЦОn	Cn	$Cn * K1/n$		$Cn * K3/n$	....	$Cn * Kn/n$
<b>ИТОГО усеченная себестоимость основных и вспомогательных видов деятельности МУЗа:</b>		<b>W I</b>	<b>W II</b>	<b>W III</b>	<b>....</b>	<b>Vn</b>

где  $C_j$  – себестоимость j-го центра ответственности,

$K_{f/j}$  – коэффициент участия j-го центра ответственности в f-ом виде деятельности,

$W_{do}$  – усеченная себестоимость основного d-го вида деятельности,

$V_{qv}$  – усеченная себестоимость вспомогательного q-го вида деятельности.

После определения усеченной себестоимости медицинских и немедицинских видов деятельности необходимо произвести расчет полной себестоимости основных видов деятельности МУЗа.

### Шаг 6. Определение драйверов видов деятельности МУЗа.

Для определения полной себестоимости основных видов деятельности МУЗа необходимо распределить усеченную себестоимость немедицинских видов деятельности между медицинскими. Для этого устанавливаются коэффициенты драйверов видов деятельности МУЗа (Таблица 2.2.8). Драйвер вида деятельности - физический показатель, характеризующий специфику вспомогательного вида деятельности, являющийся базой отнесения его себестоимости на основные виды деятельности. Критерием определения драйвера вида деятельности МУЗа могут быть: для питания – койко-дни стационара, для уборки помещений – площадь помещений и т.д.

<sup>29</sup> Источник: авторский

Таблица 2.2.8 - Коэффициенты драйверов видов деятельности МУЗа<sup>30</sup>

Вспомогательные виды деятельности	Основные виды деятельности				
	I	II	III	...	n
I	M1/1	M2/1	M3/1	M.../1	Mn/1
II	M1/2	M2/2	M3/2	M.../2	Mn/2
III	M1/3	M2/3	M3/3	M.../3	Mn/3
...	M1/...	M2/...	M3/...	M.../...	Mn/...
n	M1/n	M2/n	M3/n	M.../n	Mn/n

где  $M_{do/qv}$  – коэффициент драйвера, относящий затраты вспомогательного q-го вида деятельности на основной d-й вид деятельности.

### Шаг 7. Определение полной себестоимости основных видов деятельности МУЗа.

В соответствии с установленными коэффициентами драйверов видов деятельности МУЗа определим полную себестоимость основных видов деятельности МУЗа. В таблице 2.2.9 показан принцип распределения себестоимости вспомогательных видов деятельности МУЗа между основными видами деятельности.

$$\text{Полная себестоимость основных видов деятельности МУЗа} = \sum (\text{Усеченная себестоимость вспомогательных видов деятельности МУЗа} * \text{Коэффициент драйвера вида деятельности}) + \text{Усеченная себестоимость основного вида деятельности МУЗа}$$

<sup>30</sup> Источник: авторский



Таблица 2.2.9 - Распределение себестоимости вспомогательных видов деятельности МУЗа между основными видами деятельности <sup>31</sup>

Вспомогат. виды деятельности (ВВД)	Основные виды деятельности (ОВД)					
	Усечен. себест-ть ВВД, тыс.руб	O I	O II	O III	....	On
В I	V1	V1 * M1/1	V1 * M2/1	V1 * M3/1	....	V1 * Mn/1
В II	V2	V2 * M1/2	V2 * M2/2	V2 * M3/2	....	V2 * Mn/2
В III	V3	V3 * M1/3	V3 * M2/3	V3 * M3/3	....	V3 * Mn/3
...	....	....	....	....	....	....
n	Vn	Vn * M1/n	Vn * M2/n	Vn * M3/n	....	Vn * Mn/n
<b>Итого распределенная сумма ВВД</b>		$\Sigma I$	$\Sigma II$	$\Sigma III$		$\Sigma n$
<b>Усеченная себестоимость ОВД</b>		<b>W I</b>	<b>W II</b>	<b>W III</b>	....	<b>Wn</b>
<b>ИТОГО полная себестоимость основных видов деятельности</b>		$\Sigma I+W I$	$\Sigma II+W II$	$\Sigma III+W III$	....	$\Sigma n+W n$

где  $V_{qv}$  – усеченная себестоимость вспомогательного q-го вида деятельности,

$M_{do/qv}$  – коэффициент драйвера, относящий затраты вспомогательного q-го вида деятельности на основной d-й вид деятельности,

$\Sigma d_o$  – сумма вспомогательных видов деятельности, отнесенная на основной d-й вид деятельности,

$W_{do}$  - усеченная себестоимость основного d-го вида деятельности.

Таким образом, предложенная нами система учета затрат, является основой калькуляции себестоимости любого носителя затрат. Сформированная полная себестоимость основных (медицинских) видов деятельности может служить базой для калькуляции медицинских услуг, сгруппированных по видам деятельности МУЗа, законченного случая лечения больного по оказанным ему услугам медицинского и немедицинского характера. Себестоимость койко-дня круглосуточного стационара, дня пребывания больного в дневном стационаре может быть исчислена исходя из затрат ЦО и количества койко-дней, дней.

<sup>31</sup> Источник: авторский

Управление затратами МУЗа при помощи предлагаемого метода позволяет руководителям принимать эффективные решения, осуществлять контроль, а также служит основой всестороннего глубокого анализа затрат.

Рассчитанная таким образом полная себестоимость основных видов деятельности МУЗа дает возможность определения себестоимости любого носителя затрат на основании статистических данных МУЗа: законченного случая, койко-дня, медицинской услуги, врачебной манипуляций и пр., сгруппированных по видам деятельности.

*Себестоимость носителя затрат МУЗа = полная себестоимость основного вида деятельности МУЗа / количество носителей затрат в рамках данного вида деятельности*

Расчет себестоимости носителя затрат МУЗ «Городская больница № 2» на основании финансовой отчетности учреждения представлен в параграфе 3.2.

Таким образом пошаговую схему определения себестоимости носителя затрат МУЗа можно изобразить в виде алгоритма определения себестоимости носителя затрат, схематично представленного на рисунке 2.2.4.

**Шаг 1**

**Выделение основных и вспомогательных видов деятельности МУЗа**

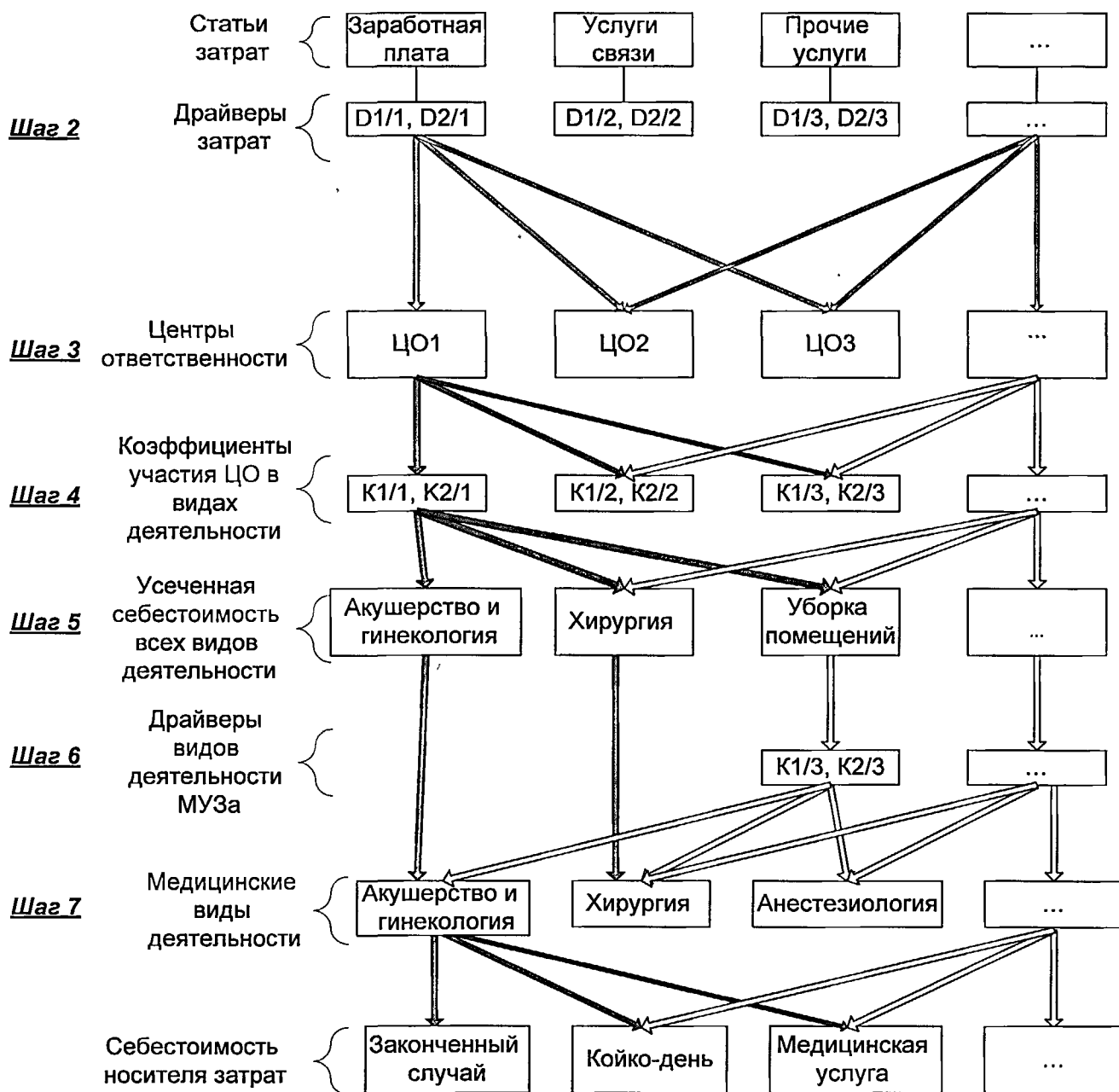


Рисунок 2.2.4 - Укрупненная схема определения себестоимости носителя затрат<sup>32</sup>

Предлагаемый метод учета затрат, как и другие, наряду с достоинствами имеет и недостатки, которые можно устранить путем

<sup>32</sup> Источник: авторский

автоматизации процесса учета затрат и обеспечением оперативного отнесения фактически понесенных затрат в момент их возникновения на определенный носитель затрат. Также данный метод учета затрат дает возможность для глубокого всестороннего анализа структуры и динамики затрат, факторного анализа затрат. Система управления затратами МУЗа, построенная на основе предложенного метода служит базой для использования метода оптимизации затрат МУЗа с применением аутсорсинга (Параграф 2.3).

### ***2.3 Метод оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга***

Главной целью учреждения здравоохранения является оказание своевременной и квалифицированной медицинской помощи населению, осуществляемой с применением современных лечебно-диагностических методов. Медицинская помощь – это комплекс мероприятий, направленных на поддержание и восстановление здоровья населения. Медицинская помощь состоит из медицинских услуг, организационно-технических и санитарно-противоэпидемических мероприятий, лекарственного обеспечения и т.д. Однако, помимо основной деятельности, администрация муниципального учреждения здравоохранения обязана решать и другие задачи: организация обслуживания систем жизнеобеспечения, системы питания, работы прачечной, уборки помещений, ведения бухгалтерского учета, системы финансового контроля деятельности учреждения и пр. Данные функции имеют огромное значение для успешного функционирования муниципального учреждения здравоохранения. К сожалению, холодные батареи, грязные стены, неработающие электрические розетки, неудовлетворительная работа столовой и т.д. при значительных финансовых средствах, направляемых на устранение этих проблем - весьма распространенное явление сегодняшнего дня. Решение данной проблемы, на наш взгляд, лежит в выделении и передаче непрофильных, немедицинских функций муниципальных учреждений здравоохранения специализированным компаниям, в штате которых находятся высококвалифицированные специалисты конкретной отрасли. В экономической теории данный процесс называется «аутсорсингом».

Аутсорсинг – (англ. outsourcing) – передача традиционных неключевых функций организации внешним исполнителям – аутсорсерам, субподрядчикам, высококвалифицированным специалистам сторонней фирмы; отказ от собственного бизнес-процесса и приобретение услуг по

реализации этого бизнес-процесса у другой, специализированной организации [99].

Аутсорсинг применительно к МУЗам - это способ оптимизации затрат и деятельности больничных учреждений за счет концентрации усилий на основной деятельности и передачи непрофильных, вспомогательных функций внешним специализированным организациям (аутсорсерам) на договорной основе с соответствующим сокращением немедицинского персонала предприятия, занятого выполнением непрофильных, вспомогательных функций.

В настоящее время выделяют три основные причины применения аутсорсинга [119].

1) Желание сосредоточиться на основных видах деятельности. Это означает прекращение развития в организации определенных компетентностей, не являющихся ключевыми для реализации выбранных стратегий, а также для создания и удержания организацией конкурентных преимуществ.

2) Необходимость повышения качества обслуживания. Затраты на качество начинают превышать добавляемую конечным товарам и услугам ценность, за которую мог бы заплатить потребитель. При этом идет поиск внешних поставщиков, выполняющих аналогичную работу (производящих аналогичные комплектующие) за меньшую стоимость либо за ту же стоимость, но при более высоком качестве (основной акцент обычно делается именно на повышении качества).

3) Острая потребность в снижении затрат. Эта причина появляется, когда организация оказывается в затруднительном положении и стремится избавиться от излишних затрат. Иными словами — ищет более эффективных поставщиков, которые смогут обеспечить приемлемое качество при достаточно низких ценах.

Важно понимать, что аутсорсинг - это стратегия управления компанией, которая предполагает реструктуризацию внутрихозяйственных

процессов и внешних взаимодействий учреждения. Развитие аутсорсинга в российской практике открывает широкие возможности: выделяют производственный аутсорсинг и аутсорсинг бизнес-процессов [81].

Аутсорсинг бизнес-процессов включает передачу сторонней организации отдельных функций, которые не являются для медицинского учреждения основными. Производственный аутсорсинг позволяет медицинской организации сосредоточиться на внедрении новых видов медицинской помощи, новых технологий. Однако в учреждении здравоохранения на производственный аутсорсинг может быть выделен ограниченный перечень медицинских услуг, в то время как аутсорсинг бизнес-процессов является весьма перспективным. Он позволит медицинскому учреждению сократить издержки и значительно снизить трудоёмкость и затраты по непрофильным видам деятельности, сконцентрироваться на выполнении основных задач муниципального учреждения здравоохранения.

Решение об аутсорсинге необходимо принимать с учетом возможностей и мощностей поставщика, соотношения затрат и преимуществ, особенностей корпоративной культуры.

При рассмотрении вопросов аутсорсинга бизнес-процессов возникает четыре класса задач:

- выбор процессов для передачи на аутсорсинг,
- выбор модели аутсорсинга,
- выбор поставщика услуг,
- организация процесса перехода от традиционной модели работы к модели, использующей аутсорсинг.

Аутсорсинг бизнес-процесса представляет собой заключение контракта со сторонней организацией для передачи под ее ответственность осуществление рассматриваемого бизнес-процесса.

Аутсорсинг бизнес-процессов – явление не новое. Предприятия разного масштаба и различных форм собственности приобретают у внешних

поставщиков стандартные дискретные процессы: ведение бухгалтерского учета, подготовка налоговой отчетности и др. Использование таких моделей дает возможность снизить затраты. Сегодня этого мало, и поэтому аутсорсинг бизнес-процессов развивается по пути организации новой модели бизнес-процесса, основанной на стратегическом партнерстве предприятия и внешней организации.

На рисунке 2.3.1 изображены три основные модели аутсорсинга.

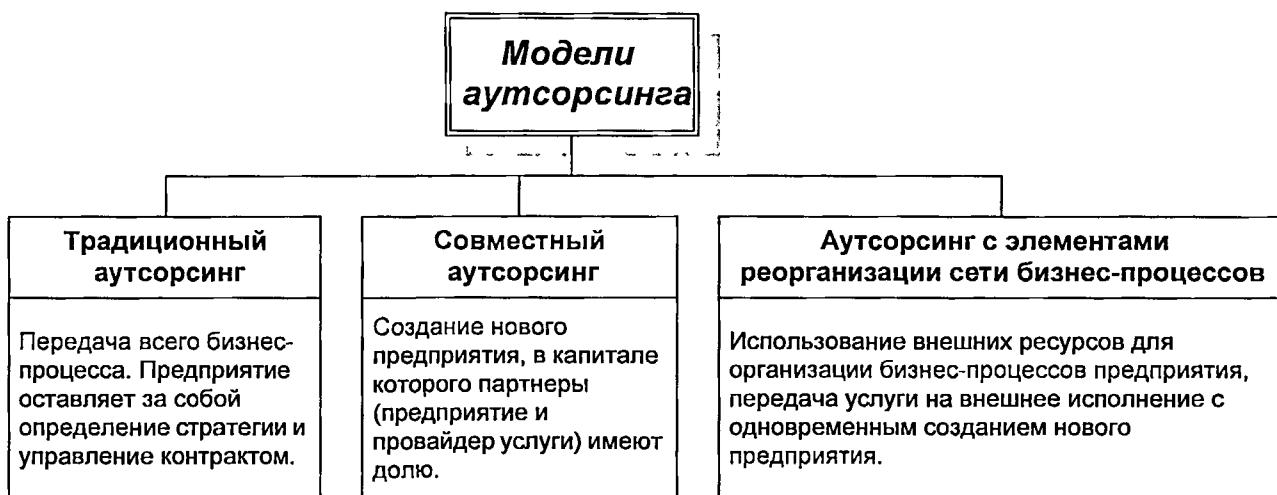


Рисунок 2.3.1 - Модели аутсорсинга бизнес-процессов <sup>33</sup>

1) **Традиционный аутсорсинг.** Предприятие передает свои обеспечивающие процессы под ответственность компании, предоставляющей услуги, для того чтобы снизить затраты и сосредоточить усилия на реализации основных бизнес-процессов.

2) **Совместный аутсорсинг.** Предприятие становится партнером компании-поставщика услуг для совершенствования своих бизнес-процессов, для снижения затрат и повышения гибкости системы управления.

3) **Аутсорсинг с элементами реорганизации сети бизнес-процессов.** Предприятие объединяет усилия со своими партнерами и преобразовывает структуру управления для достижения устойчивого улучшения показателей деятельности предприятия.

<sup>33</sup> Источник: Б.А.Аникин, И.Л.Рудая Учебное пособие, Инфра-М, 2009 г.



При выборе модели аутсорсинга необходимо тщательно анализировать степень изменений, которые предполагается реализовать. Применительно к МУЗу в рамках диссертационного исследования будет использоваться модель традиционного аутсорсинга.

При выборе поставщика услуг необходимо учитывать, что аутсорсинг бизнес-процессов – это предмет долгосрочного контракта, поэтому существует потребность выстраивания отношений с компанией-поставщиком в следующем виде: стратегическое партнерство; взаимоотношение профессионалов; поставщик товарных процессов.

С развитием рыночных отношений требования, которые предъявляются к поставщикам, претерпевают изменения. Эволюция требований, предъявляемая к поставщикам услуг, схематично представлена на рисунке 2.3.2.



Рисунок 2.3.2 - Эволюция требований, предъявляемая к поставщикам услуг<sup>34</sup>

После принятия решений по передаче части бизнес-процессов на внешнее исполнение наступает переходный период, который, как правило, состоит из следующих фаз:

- планирование;
- согласование взаимодействий, разработка механизма взаимоотношений;
- стабилизация;

<sup>34</sup> Источник: авторский

- интеграция и контроль.

Использование аутсорсинга в МУЗах характеризуется рядом преимуществ, которые получает МУЗ при передаче непрофильных функций сторонним организациям, а именно:

- фокусировка собственных ресурсов на основных видах деятельности МУЗа. Функции, обеспечивающие основные виды деятельности, делегируются сторонним компаниям, предоставляющим услуги аутсорсинга в конкретной области. Аналогично при использовании аутсорсинга может произойти перераспределение ресурсов, ранее задействованных на второстепенных направлениях.
- снижение себестоимости функций, передаваемых аутсорсеру. Это может происходить за счет узкой специализации фирмы-аутсорсера, которая, с одной стороны, снижает стоимость за счет «оптовой» продажи знаний и умений, а с другой, обеспечивает качество функций за ту же цену из-за конкуренции.
- доступ к новейшим технологиям. Фирма-аутсорсер благодаря эффекту «оптовых» продаж своих услуг имеет больше стимулов и возможностей для приобретения и освоения новых технологий работы, что в рамках отдельного МУЗа или отделения может быть нерентабельно.
- надежность. Аутсорсинг предполагает выполнение фирмой-аутсорсером многочисленных однотипных задач клиентов, что обеспечивает накопление практического опыта.
- передача ответственности за выполнение конкретной функции - это стратегия диверсификации риска между МУЗом и аутсорсером.
- большая свобода направления инвестиций в инфраструктуру МУЗа, поскольку аутсорсинг снижает необходимость инвестирования в поддержку второстепенных функций и в развитие деятельности, не обеспечивающей основную долю прибыли компании.

Несмотря на множество преимуществ, которые возникают при использовании аутсорсинга в МУЗе, существуют определенные виды рисков, снижающих эффект от передачи работ и услуг сторонним организациям. К числу возможных рисков относятся:

- потеря контроля над компанией-исполнителем;
- утечка конфиденциальной информации;
- неверное определение стоимости прекращения контракта в связи с решением покупателя использовать услуги другой компании;
- правовые риски.

Для минимизации возможных рисков необходимо, чтобы принятие решения об оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга было взвешенным, объективным и обоснованным. Существуют различные подходы к принятию решения по выводу из организационной структуры предприятия непрофильных видов деятельности на аутсорсинг. Наиболее распространенные из них – это модели Mc Kinsey&Co, Price Warehouse Coopers и BKG Profit Technology.

Mc Kinsey&Co используют график, в котором по горизонтали отложено прибыльность непрофильных активов, а по вертикали вовлеченность в технологическую цепочку по созданию ценности для потребителя (Рисунок 2.3.3 - слева). При каждой определенной степени двух вышеприведенных показателей существуют три адекватных потребности и целесообразности аутсорсинга низкая, средняя и высокая.

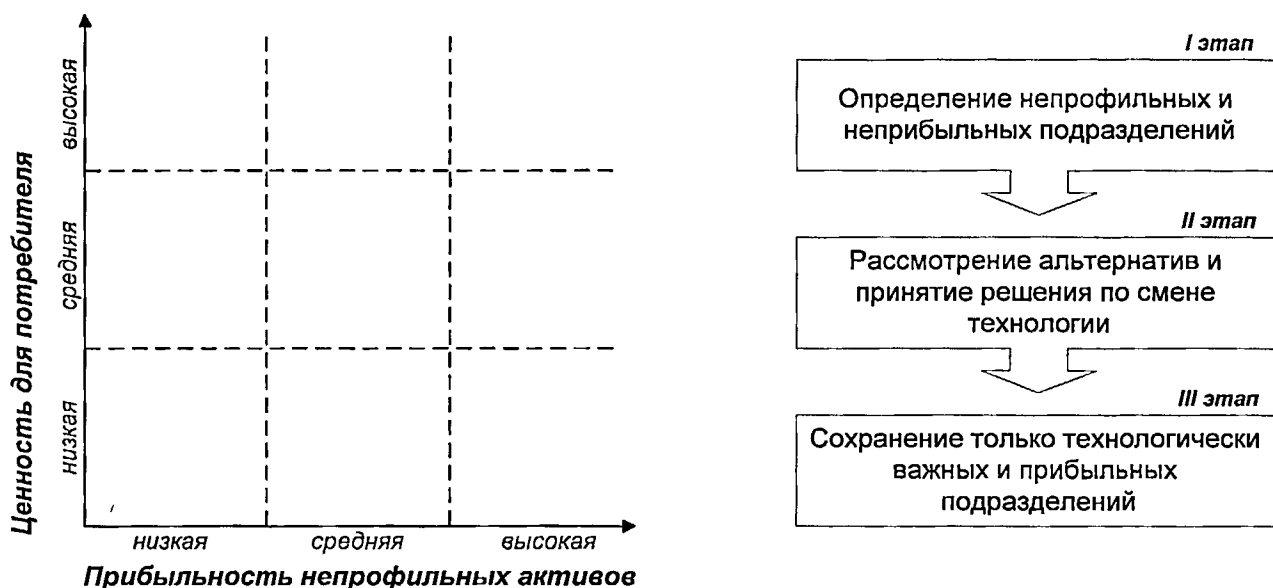


Рисунок 2.3.3 - График аутсорсинга Mc Kinsey&Co (слева) и анализ целесообразности применения аутсорсинга (справа)<sup>35</sup>

Анализ целесообразности применения аутсорсинга проводится в три этапа (Рисунок 2.3.3 - справа). На первом этапе происходит определение непрофильных и неприбыльных отделений МУЗа. На втором этапе рассматриваются альтернативы и принимаются решения по смене технологических основ бизнеса. Третий этап знаменует сохранением только технологически важных и прибыльных структур бизнес-системы.

Другим подходом пользуется одна из компаний большой четверки "Price Warehouse Coopers". Применяется два основных фактора влияющих на принятия решения об аутсорсинге: конкурентная и стратегическая важность актива. Причинно-следственные связи, прослеживаемые в этой модели анализа аутсорсинга, проиллюстрированы на рисунке 2.3.4.

<sup>35</sup> Источник: составлено автором по методике Mc Kinsey&Co

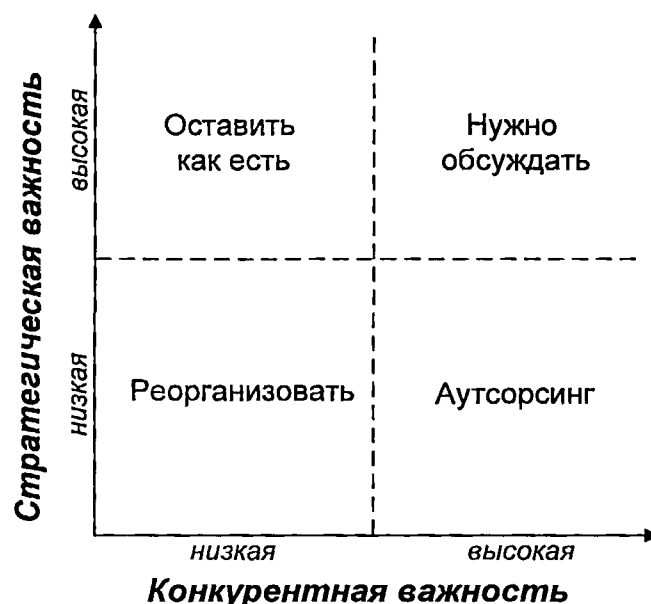


Рисунок 2.3.4 - Модель анализа аутсорсинга компании «Price Waterhouse Coopers»<sup>36</sup>

Как видно из данной модели, возможны четыре типа принятия решений связанных с переходом на аутсорсинг:

- низкая степень обоих факторов указывает на рекомендацию о реорганизации рассматриваемого отделения;
- сочетание стратегическая важность - высокая, конкурентная - низкая обуславливает рекомендацию оставить, рассматриваемый актив без изменения;
- симбиоз стратегическая важность высокая и конкурентная важность высокая указывает на необходимость обсуждения дальнейшего развития данного вида деятельности;
- тандем конкурентная важность высокая стратегическая низкая является предпосылкой к избавлению от этого актива и вывода его на аутсорсинг.

В последнее время, этот подход вызывает некоторое сомнение, связанное с тем, что если мы будем сосредотачивать внимание на устранении

<sup>36</sup> Источник: составлено автором по методике «Price Waterhouse Coopers»

ошибок, слабостей за счет ресурсов положенных на укрепление наших достоинств, то нас в большинстве случаев постигнет неудача.

Следующим методом принятия решения об аутсорсинге является использование матрицы аутсорсинга VKG Profit Technology (Рисунок 2.3.5).

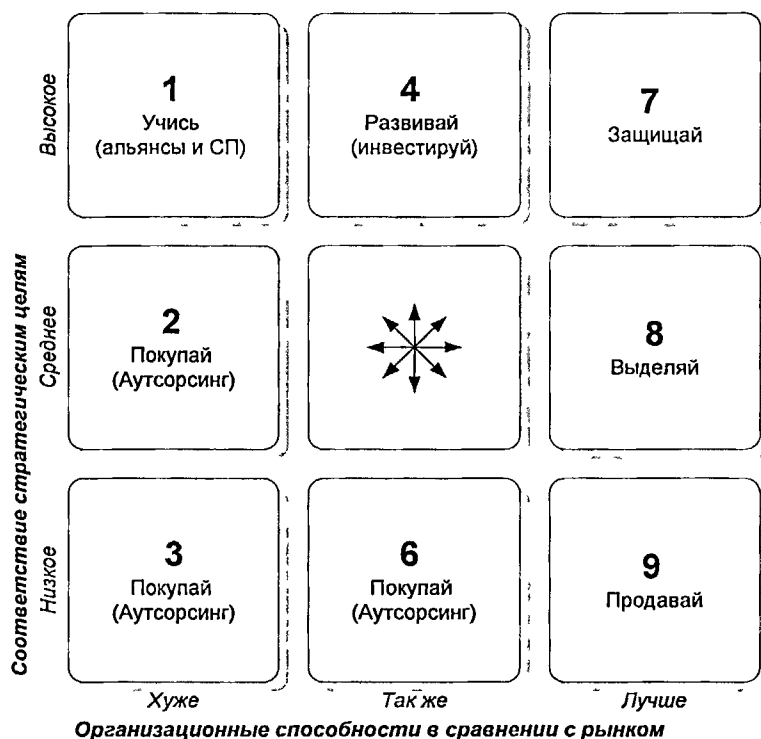


Рисунок 2.3.5 - Матрица аутсорсинга VKG Profit Technology <sup>37</sup>

По вертикальной оси матрицы рассматривается степень соответствия способностей организации ее стратегическим целям. Чем выше степень соответствия организационных способностей целям организации, чем больше вклад этих способностей в формирование ключевых компетентностей, чем уникальнее эти компетентности, тем в большей степени организации следует развивать и сохранять эти способности. С другой стороны, чем меньше способности организации соответствуют стратегическим целям, чем меньше их вклад в ключевые компетентности, тем безопаснее для организации отдавать эти способности на аутсорсинг.

Горизонтальная ось определяет позиции организационных способностей в сравнении с рынком, конкурентами. Если организационные

<sup>37</sup> Источник: составлено автором по методике VKG Profit Technology

способности у компании хуже, чем на рынке, следует ориентироваться на внешние источники знаний. Если организационные способности компании лучше, чем у конкурентов, то больше внимания следует уделить защите связанных с этими способностями знаний, их сохранению и эффективному использованию в компании.

В матрице представлено несколько типов квадрантов:

*Учись* — получение знаний и навыков из внешних источников, например через создание совместных предприятий (СП) и альянсов.

*Развивай* — развитие собственных знаний и навыков, неразрывно связанное с инвестированием.

*Защищай* — защита своих уникальных стратегических ресурсов и способностей.

*Покупай* — приобретение товаров и услуг у сторонних поставщиков (аутсорсинг).

*Выделяй* — образование на базе непрофильных компетентностей самостоятельных стратегических бизнес-единиц.

*Продавай* — продажа непрофильных предприятий.

Этот инструмент крайне прост и эффективен при реструктуризации бизнес-систем, имеющих в своей основе стабильные стратегические цели, но накопивших излишние компетенции, работы, персонал и т.д. Матрица аутсорсинга ВКГ Profit Technology отвечает требованиям, предъявляемым к методу оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга.

Метод оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга предполагает достижение следующих результатов:

- анализ всех видов деятельности МУЗа в рамках аутсорсинговой стратегии;
- оптимизация структуры затрат МУЗа;
- реорганизация структуры МУЗа с применением аутсорсинга.

Предлагаемый метод, в рамках данного диссертационного исследования, основывается на построении матрицы аутсорсинга ВКГ Profit

Technology. Построение указанной матрицы аутсорсинга является одним из объективных и распространенных способов принятия решения по выводу непрофильных функций предприятия на аутсорсинг.

На рисунке 2.3.6 представлена поэтапная схема метода оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга.

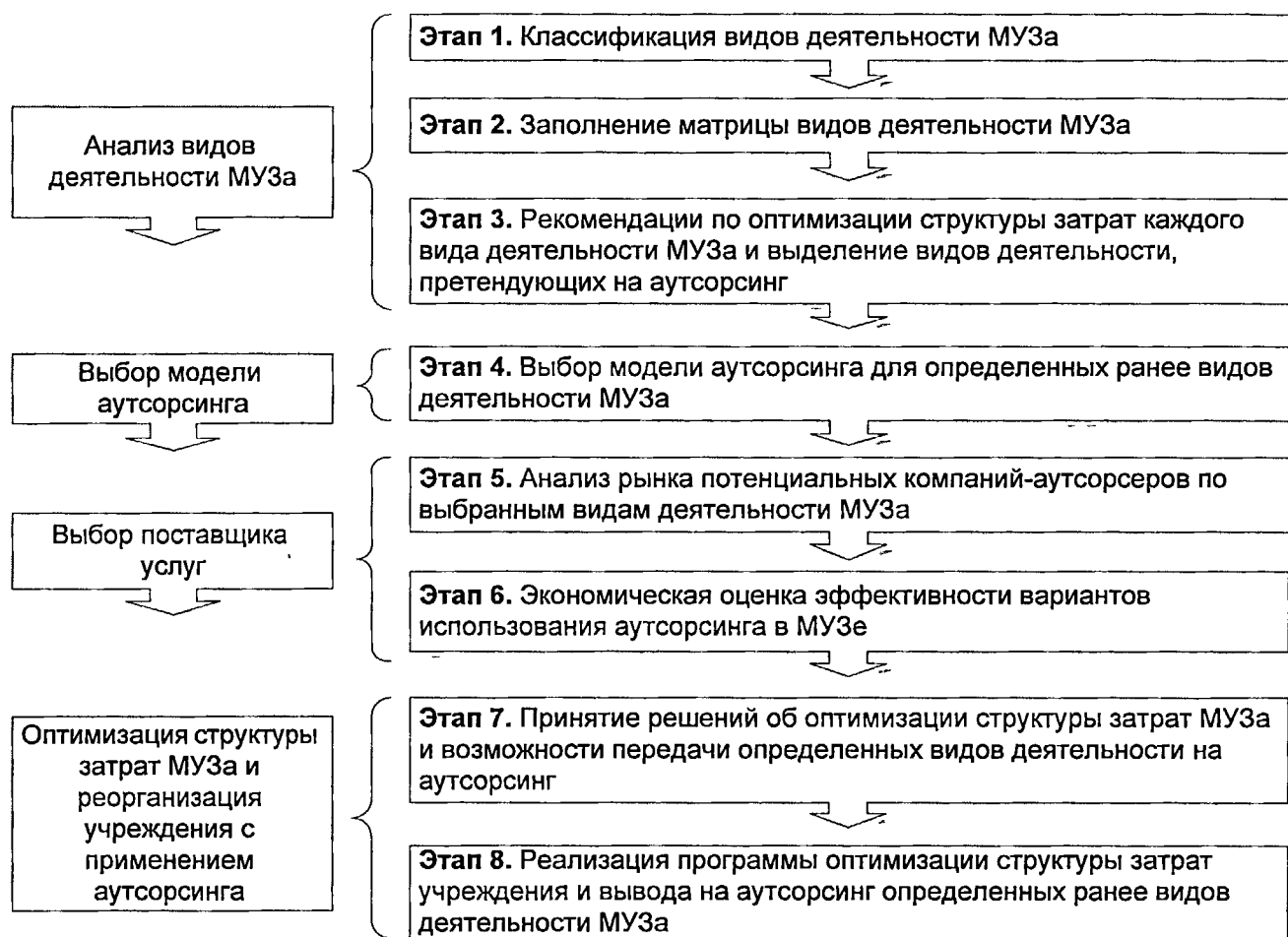


Рисунок 2.3.6 - Метод оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга <sup>38</sup>

Реализация метода оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга начинается с классификации медицинских и немедицинских видов деятельности МУЗа, выявлении суммы годовых затрат

<sup>38</sup> Источник: авторский



по каждому виду деятельности, доли затрат в суммарных расходах МУЗа и расчета суммарных трудозатрат.

### Этап 1. Классификация видов деятельности МУЗа.

В таблице 2.3.1 представлены классификация медицинских и немедицинских видов деятельности МУЗа, сумма годовых затрат по каждому виду деятельности, доля затрат в суммарных расходах МУЗа и суммарные трудозатраты.

Таблица 2.3.1 - Классификация видов деятельности МУЗа <sup>39</sup>

Наименование вида деятельности	Годовые затраты по виду деятельности (АВС), тыс.руб.	Доля затрат в суммарных расходах МУЗа, %	Суммарные трудозатраты, час
<b>Медицинские виды деятельности</b>			
Акушерство и гинекология	X1	...%	Y1
Анестезиология и реанимация	X2	...%	Y2
Гастроэнтерология	X3	...%	Y3
Диетология	X4	...%	Y4
Колопроктология	X5	...%	Y5
Клиническая лабораторная диагностика	X6	...%	Y6
Лабораторное дело	X7	...%	Y7
Лабораторная диагностика	X8	...%	Y8
Нейрохирургия	X9	...%	Y9
Общественное здоровье и организация здравоохранения	X10	...%	Y10
Операционное дело	X11	...%	Y11
Организация сестринского дела	X12	...%	Y12
Сестринское дело	X13	...%	Y13
Управление сестринской деятельностью	X14	...%	Y14
Рентгенология	X15	...%	Y15
Сердечно-сосудистая хирургия	X16	...%	Y16
Терапия	X17	...%	Y17
Травматология и ортопедия	X18	...%	Y18
Трансфузиология	X19	...%	Y19
Ультразвуковая диагностика	X20	...%	Y20
Урология	X21	...%	Y21
Физиотерапия	X22	...%	Y22
Функциональная диагностика	X23	...%	Y23
Хирургия	X24	...%	Y24

<sup>39</sup> Источник: авторский

Экспертиза временной нетрудоспособности	X25	...%	Y25
Эндоскопия	X26	...%	Y26
Приобретение, хранение, отпуск и применение лекарственных средств и изделий медицинского назначения.	X27	...%	Y27
Приобретение, хранение, перевозка, отпуск, использование наркотических средств и психотропных веществ.	X28	...%	Y28
<b>Немедицинские виды деятельности</b>			
Питание	A1	...%	B1
Уборка помещений и территории	A2	...%	B2
Охрана	A3	...%	B3
Стирка белья и мягкого инвентаря	A4	...%	B4
Формирование, учет и обслуживание персонала	A5	...%	B5
Обслуживание систем жизнеобеспечения	A6	...%	B6
Бухгалтерия	A7	...%	B7
Экономика	A8	...%	B8
Статистика	A9	...%	B9
Обслуживание мед.техники и оборудования	A10	...%	B10
Снабжение	A11	...%	B11
Транспортные услуги	A12	...%	B12
Обслуживание грузопассажирского лифтового хозяйства	A13	...%	B13

где, X1 - X28 – годовые затраты по медицинским видам деятельности МУЗа;  
Y1 - Y28 – суммарные трудозатраты по медицинским видам деятельности МУЗа;  
A1 – A13 – годовые затраты по немедицинским видам деятельности МУЗа;  
B1 – B13 – суммарные трудозатраты по немедицинским видам деятельности МУЗа.

После выделения основных (медицинских) и вспомогательных (немедицинских) видов деятельности МУЗа, определения технико-экономических показателей по каждому из них, необходимо осуществить

распределение всех видов деятельности по квадрантам матрицы аутсорсинга BKG Profit Technology.

## Этап 2. Заполнение матрицы аутсорсинга.

Чтобы выявить виды деятельности МУЗа, подходящие для применения аутсорсинга заполним общую матрицу аутсорсинга BKG Profit Technology для медицинских и немедицинских видов деятельности (Рисунок 2.3.7).

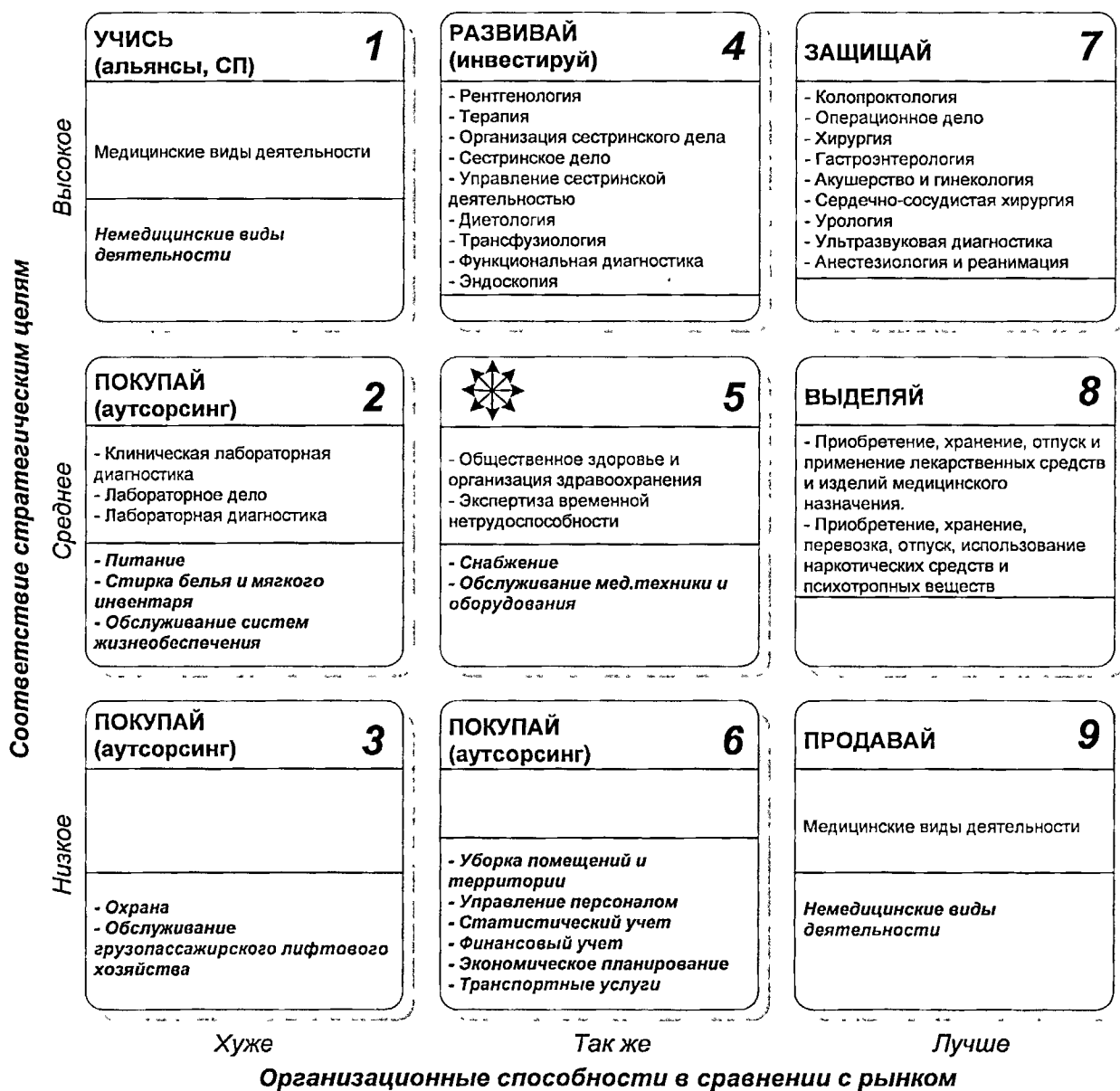


Рисунок 2.3.7 - Матрица медицинских и немедицинских видов деятельности МУЗа<sup>40</sup>

<sup>40</sup> Источник: матрица аутсорсинга BKG Profit Technology заполнена автором по данным МУЗ г. Сочи «Городская больница № 2»

Распределение всех видов деятельности МУЗа по квадрантам матрицы аутсорсинга должно осуществляться по комплексной оценке руководителей учреждения, с привлечением необходимых специалистов по оценке отдельных направлений. Только в этом случае можно будет обеспечить безошибочный анализ каждого вида деятельности на соответствие стратегическим целям МУЗа и конкурентоспособности на рынке.

### **Этап 3. Рекомендации по развитию каждого вида деятельности МУЗа и выделение видов деятельности, претендующих на аутсорсинг.**

**Квадрант 1.** Высокая стратегическая важность компетенции (для достижения долгосрочных целей организации) и низкий уровень таких компетенций с точки зрения рынка.

В рассматриваемом нами случае не один из видов деятельности МУЗа не попал в данный сектор матрицы.

В случае если какие-либо виды деятельности относятся в данный квадрант, то рекомендуется следующее: создание таких компетенций у себя в учреждении, а до момента создания – повышение качества предоставляемых услуг через вступление в долгосрочные отношения с теми, кто является лидером на рынке в данной сфере. После создания в своем учреждении достаточных компетенций данный вид деятельности должен переместиться в Квадрант 4.

**Квадрант 2.** Средняя стратегическая важность и низкий уровень компетенций работников МУЗа.

В данный квадрант попали следующие виды медицинской и немедицинской деятельности МУЗа: клиническая лабораторная диагностика, лабораторное дело, лабораторная диагностика и питание, стирка белья и мягкого инвентаря, обслуживание систем жизнеобеспечения.

Поскольку данные виды деятельности являются неотъемлемыми спутниками основного направления МУЗа (оказание своевременной и квалифицированной медицинской помощи населению) и из-за низкого

качества косвенно влияют на занижение общей оценки предоставляемых услуг МУЗом, то стоит войти в долгосрочные отношения с обладателями таких компетенций.

Учитывая уровень стратегической значимости компетенции, текущее качество предоставления услуг и дефицит финансирования МУЗов рекомендуется рассмотреть вариант вывода данных видов деятельности на аутсорсинг и сократить сотрудников до минимума достаточного для контроля и координации взаимоотношения в альянсе с аутсорсером. При появлении достаточного количества инвестиционных средств возможен переход данных медицинских видов деятельности в квадрант 5 с дальнейшим переводом в квадрант 8.

**Квадрант 3.** Низкая стратегическая важность и низкий же уровень компетенций.

К немедицинским видам деятельности квадранта 3 относятся охрана и обслуживание грузопассажирского лифтового хозяйства. Данные виды деятельности представлены низкой стратегической значимостью и слабой конкурентоспособностью, в результате этого рекомендуется передать указанные компетенции на аутсорсинг специализированным организациям, способным выполнить это дешевле и лучше, при этом ликвидировав непрофильные подразделения.

**Квадрант 4.** Высокая стратегическая важность и средний уровень компетенций.

В представленном квадранте зафиксированы следующие медицинские виды деятельности МУЗа: рентгенология, терапия, организация сестринского дела, сестринское дело, управление сестринской деятельностью, диетология, трансфузиология, функциональная диагностика, эндоскопия.

Стратегическая важность высока - компетенции надо развивать. Это объект для первоочередных инвестиций. Также, в виду важности компетенций МУЗу необходимо организовывать защиту их носителей - устанавливать высокие "барьеры выхода" - повышать заработную плату,

организовывать специальные социальные и иные мероприятия для удержания специалистов - носителей компетенции в учреждении.

**Квадрант 5.** Средняя стратегическая значимость и средний же уровень компетенций.

В данный квадрант попали медицинские и немедицинские виды деятельности: общественное здоровье и организация здравоохранения, экспертиза временной нетрудоспособности, обслуживание медицинской техники и оборудования, а также снабжение. Медицинские виды деятельности квадранта 5 не являются основными стратегическими целями МУЗа и по уровню конкурентоспособности соответствуют среднерыночным показателям. В их отношении следует принять решение о необходимости изменения статуса стратегических целей, повышения организационных способностей или вовсе оставить их без изменения. Относительно снабжения рекомендуется проанализировать социально-экономические показатели данного вида деятельности и при необходимости запланировать перевод данной компетенции в Квадрант 8, с дальнейшей диверсификацией деятельности.

**Квадрант 6.** Низкая стратегическая важность и средний уровень компетенций.

В данный квадрант отнесены только немедицинские виды деятельности: уборка помещений и территории, формирование учета и обслуживание персонала, статистика, бухгалтерия, экономика, транспортные услуги.

Часть указанных компетенций является вспомогательной деятельностью при предоставлении медицинской услуги, остальные исполняют административные функции обеспечения работоспособности учреждения как юридического лица. Все эти функции не являются приоритетными для МУЗа, соответственно следует рассмотреть организационно-экономическую целесообразность вывода перечисленных видов деятельности на аутсорсинг.

**Квадрант 7.** Высокая стратегическая важность и высокий уровень компетенции.

В данный квадрант отнесены медицинские виды деятельности: колопроктология, операционное дело, хирургия, гастроэнтерология, акушерство и гинекология, сердечно-сосудистая хирургия, урология, ультразвуковая диагностика, анестезиология и реанимация. Все перечисленные виды деятельности являются профильными для МУЗа. Стратегические цели и конкурентоспособность данных компетенций МУЗа вне сомнений. Максимальный акцент необходимо сделать на защиту данных видов деятельности (патенты, лицензии, высокие заработные платы и социальные пакеты).

**Квадрант 8.** Стратегическая важность средняя, но уровень компетенций выше рыночного.

Данными характеристиками обладает квадрант 8 и медицинские виды деятельности, попавшие в него, а именно фармацевтическая деятельность МУЗа: приобретение, хранение, отпуск и применение лекарственных средств и изделий медицинского назначения и приобретение, хранение, перевозка, отпуск, использование наркотических средств и психотропных веществ.

Данные виды деятельности обеспечивают процесс оказания медицинской помощи населению медицинскими препаратами.

И, несмотря на средние показатели стратегических целей данных видов деятельности, высокое качество выполнения этих функций обеспечивает гарантированное и своевременное предоставление необходимых лекарственных препаратов для оказания квалифицированной медицинской помощи пациентам.

В результате высокого уровня конкурентоспособности данных компетенций имеет смысл рассмотреть вопрос о развитии указанных деятельностей, и, в случае успеха такого подхода, эта деятельность переместится в квадранты 4 и 7, что существенно изменит подходы к ее управлению.

**Квадрант 9.** Уровень стратегической деятельности низок, но компетенция находится на высоком уровне. Наличие таких показателей иллюстрирует возможность выделения имеющегося подразделения организации в отдельное предприятие с собственной стратегией развития и высокой конкурентоспособностью. В нашем случае не один из имеющихся видов деятельности МУЗа не был отнесен к квадранту 9.

Построение матрицы аутсорсинга VKG Profit Technology позволяет выделить не только виды деятельности, в которых рекомендуется использовать аутсорсинг, но и виды деятельности, которые необходимо развивать, защищать и даже выделять в отдельное производство.

Подводя итоги этапу 3 можно отметить, что не один из рассматриваемых видов деятельности МУЗа не попал в квадранты 1 и 9. Большинство медицинских видов деятельности МУЗа (около 90%) расположились в квадрантах 4, 7 и 8, что соответствует главным целям учреждения – оказание медицинской помощи населению. В результате построения матрицы аутсорсинга мы выявили виды деятельности, которые возможно передать на аутсорсинг. Для осуществления дальнейшего анализа возможностей вывода на аутсорсинг компетенций, на следующих этапах необходимо оценить организационно-экономическую эффективность вывода представленных в квадрантах 2, 3 и 6 видов деятельности МУЗа: клиническая лабораторная диагностика, лабораторное дело, лабораторная диагностика, питание, стирка белья и мягкого инвентаря, обслуживание систем жизнеобеспечения, охрана и обслуживание грузопассажирского лифтового хозяйства, уборка помещений и территории, формирование учета и обслуживание персонала, статистика, бухгалтерия, экономика, транспортные услуги.

После того как определены приоритетные виды деятельности МУЗа для рассмотрения вариантов их вывода из организационной структуры МУЗа на аутсорсинг, составлены технико-экономические показатели каждого вида деятельности, необходимо выбрать модель аутсорсинга и провести анализ



текущей ситуации на рынке по выбранным видам деятельности. Механизм выбора модели аутсорсинга описан на этапе 4.

#### **Этап 4. Выбор модели аутсорсинга для определенных ранее видов деятельности МУЗа.**

Для использования аутсорсинга в МУЗе нами была выбрана традиционная модель аутсорсинга. В отличие от остальных моделей аутсорсинга, при традиционном аутсорсинге учреждение передает свои обеспечивающие процессы под ответственность аутсорсеру (компания, предоставляющей услуги), для того чтобы снизить затраты и сосредоточить все свои усилия на реализации основных медицинских видов деятельности МУЗа.

#### **Этап 5. Анализ рынка потенциальных компаний-аутсорсеров по выбранным видам деятельности.**

На данном этапе необходимо произвести комплексную оценку возможностей всех компаний-аутсорсеров по интересующим МУЗ видам деятельности, а также динамику цен на объемы работ и услуг, которые предполагается передать сторонним организациям и другие параметры, способствующие повлиять на оценку экономической эффективности вариантов использования аутсорсинга и дальнейшее принятие решения по оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга.

Договор аутсорсинга предусматривает создание долгосрочных партнерских отношений, поэтому нужно с особой тщательностью подойти к выбору как типа модели аутсорсинга, так и самого аутсорсера. В первую очередь надо оценить его возможности и способность предоставить ресурсы и навыки, необходимые не только в настоящий момент, но и в будущем. Важно учитывать и особенности корпоративной культуры аутсорсера, т.е. насколько его стиль работы, правила, процедуры и управленческие порядки совпадают с правилами, принятыми у заказчика.

До того как принять решение об оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга, необходимо провести комплексную оценку, которая позволит наиболее близко к действительности предсказать все возможные варианты результатов такого решения и определить компанию–аутсорсера с набором необходимых компетенций. Рассматриваемые компании должны предоставлять услуги с уровнем качества не ниже фактически существующего в МУЗе.

Выбор компании-аутсорсера, которая, будет способна выполнять определенный вид деятельности, целесообразно проводить по ряду критериев, представленных ниже:

- реальный опыт компании по выполнению подобных проектов (заказов) на аутсорсинге;
- оперативный доступ компании к ресурсам для развития;
- наличие в компании автоматизированных средств и технологий;
- статус компании;
- стаж работы компании на рынке выбранных услуг;
- наличие достаточного числа специалистов для принятия вида деятельности на аутсорсинг;
- профессиональный уровень компании, а также уровень специалистов, которые непосредственно будут выполнять проект;
- застрахованы ли риски компании;
- деловая репутация компании, существуют ли претензии, рекомендации от заказчиков по результатам работы аутсорсера;
- количество клиентов компании на договорах аутсорсинга;
- стоимость выполнения необходимого объема вида деятельности аутсорсером;
- соотношение затрат и преимуществ по сравнению с другими компаниями;

- насколько быстро и безболезненно для клиентов поставщик меняет методы работы в зависимости от изменений нужд и потребностей заказчика;
- готов ли поставщик гарантировать возможность проведения проверок с целью поддержания, защиты и развития деятельности компании.

Перечисленные критерии рекомендуется применять к оценке деятельности поставщика аутсорсинговых услуг также и в период действия контракта.

Для перехода к оценке экономической эффективности вариантов использования аутсорсинга на этапе 6 данной методики МУЗу необходимо сформировать следующую аналитическую таблицу (Таблица 2.3.2).

Таблица 2.3.2 - Пример результатов анализа рынка потенциальных компаний-аутсорсеров <sup>41</sup>

Наименование видов деятельности МУЗа	Наименование компании-аутсорсера	Предлагаемая стоимость, тыс. руб	Коэффициент риска
клиническая лабораторная диагностика	.....	.....	.....
	Лаборатория	W1	K1
	.....	.....	.....
лабораторное дело	.....	.....	.....
	Лаборатория	W2	K2
	.....	.....	.....
лабораторная диагностика	Лаборатория	W3	K3
	.....	.....	.....
	.....	.....	.....
питание	Комбинат питания	W4	K4
	.....	.....	.....
	.....	.....	.....
стирка белья и мягкого инвентаря	Прачечная	W5	K5
	.....	.....	.....
	.....	.....	.....
обслуживание систем жизнеобеспечения	Коммунальные службы	W6	K6
	.....	.....	.....
	.....	.....	.....
охрана	ОВО	W7	K7
	ЧОП	.....	.....
	.....	.....	.....
обслуживание грузопассажирского лифтового хозяйства	.....	.....	.....
	Компания специализирующаяся на обслуживании лифтов	W8	K8
	.....	.....	.....

<sup>41</sup> Источник: авторский

	.....	.....	.....
уборка помещений и территории	Клининговая компания	W9	K9
	.....	.....	.....
формирование учета и обслуживание персонала	Кадровое агентство	W10	K10
	.....	.....	.....
статистика	Организация по сбору и подготовке статистических данных	W11	K11
	.....	.....	.....
бухгалтерия	Аудиторская компания	W12	K12
	.....	.....	.....
экономика	Аудиторская компания	W13	K13
	.....	.....	.....
транспортные услуги	Транспортная компания	W14	K14
	.....	.....	.....

где, W1 – W14 – оптимальная стоимость видов деятельности заявленная потенциальной компанией-аутсорсером,

K1 – K14 – коэффициенты риска по каждой компании. Основывается на результатах анализа потенциальных компаний-аутсорсеров.

В результате проведенного анализа на данном этапе у руководителей МУЗа должна быть информация по комплексной оценке возможностей всех компаний-аутсорсеров и предложенные технико-экономические показатели по определенным на этапе 3 видам деятельности МУЗа.

### **Этап 6. Экономическая оценка эффективности вариантов использования аутсорсинга в МУЗе.**

При рассмотрении вопроса об использовании аутсорсинга возможны три альтернативных решения:

- отдать все претендующие виды деятельности МУЗа на аутсорсинг;
- отдать только часть видов деятельности МУЗа;
- не использовать аутсорсинг вовсе.

При установлении количества видов деятельности МУЗа, передаваемых на аутсорсинг, возможно использование приема «от обратного». Первоначально делается предположение, что все виды деятельности МУЗа (определенные по матрице аутсорсинга как потенциальные претенденты на вывод) необходимо передать на внешнее исполнение.

Для оценки экономической эффективности вариантов составляется аналитическая таблица сравнения вариантов использования аутсорсинга по видам деятельности МУЗа (Таблица 2.3.3).

Таблица 2.3.3 - Аналитическая таблица сравнения вариантов использования аутсорсинга по различным видам деятельности МУЗа <sup>42</sup>

Наименование видов деятельности МУЗа	Внутренняя себестоимость	Затраты на реформирование	Стоимость аутсорсинга	Экономическая эффективность
клиническая лабораторная диагностика	V1	R1	W1	$(V1 + R1) - W1 * K1$
лабораторное дело	V2	R2	W2	$(V2 + R2) - W2 * K2$
лабораторная диагностика	V3	R3	W3	$(V3 + R3) - W3 * K3$
питание	V4	R4	W4	$(V4 + R4) - W4 * K4$
стирка белья и мягкого инвентаря	V5	R5	W5	$(V5 + R5) - W5 * K5$
обслуживание систем жизнеобеспечения	V6	R6	W6	$(V6 + R6) - W6 * K6$
охрана	V7	R7	W7	$(V7 + R7) - W7 * K7$
обслуживание грузопассажирского лифтового хозяйства	V8	R8	W8	$(V8 + R8) - W8 * K8$
уборка помещений и территории	V9	R9	W9	$(V9 + R9) - W9 * K9$
формирование учета и обслуживание персонала	V10	R10	W10	$(V10 + R10) - W10 * K10$
статистика	V11	R11	W11	$(V11 + R11) - W11 * K11$
бухгалтерия	V12	R12	W12	$(V12 + R12) - W12 * K12$
экономика	V13	R13	W13	$(V13 + R13) - W13 * K13$
транспортные услуги	V14	R14	W14	$(V14 + R14) - W14 * K14$

где, V1 – V14 – себестоимость видов деятельности МУЗа определенная в параграфе 2.2;

R1 – R14 – затраты на реформирование видов деятельности МУЗа;

<sup>42</sup> Источник: авторский

W1 – W14 – стоимость видов деятельности предоставляемых аутсорсером, определена на этапе 5 методики принятия решения о выводе на аутсорсинг определенных видов деятельности МУЗа;

K1 – K14 – коэффициенты риска, определены на этапе 5 принятия решения о выводе на аутсорсинг определенных видов деятельности МУЗа.

В результате сравнения внутренней себестоимости вида деятельности МУЗа (с учетом затрат на реформирование) и стоимости этого же вида деятельности на аутсорсинге (с учетом возможных рисков) можно определить экономическую эффективность от вывода данной компетенции из организационной структуры МУЗа на внешнее исполнение. Если экономическая эффективность больше нуля, то эффективнее использовать аутсорсинг, если меньше – то целесообразно рассмотреть возможность оставления данного вида деятельности в МУЗе.

Расчет экономической целесообразности использования аутсорсинга представлен ниже.

Рекомендуется использовать аутсорсинг в случае если:

*Совокупные затраты МУЗа по виду деятельности – Стоимость услуг аутсорсера > 0*

Также необходимо учитывать возможность получения синергетического эффекта от комплексной передачи всех/нескольких видов деятельности МУЗа на аутсорсинг.

Для того чтобы результаты экономической оценки эффективности вариантов использования аутсорсинга были максимально реалистичными рекомендуется осуществить расчеты с помощью прогнозного моделирования, по специализированной международной методике, разработанной UNIDO.

### **Этап 7. Принятие решений о возможности передачи определенных видов деятельности МУЗа на аутсорсинг.**

После получения экономической оценки эффективности вариантов использования аутсорсинга руководство МУЗа должно принять решение о возможности передачи конкретных видов деятельности МУЗа на аутсорсинг, принимая во внимание не только технико-экономические показатели проекта, но и социальный эффект от применения аутсорсинга, как положительный, так и отрицательный.

### **Этап 8. Реализация программы вывода на аутсорсинг определенных видов деятельности.**

После того, как руководство МУЗа приняло решение об оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга необходимо разработать комплексную программу мероприятий по реорганизации этих видов деятельности, включающую в себя планирование, согласование взаимодействий, разработку механизма взаимодействия, стабилизацию, интеграцию и контроль. На рисунке 2.3.8 представлены рекомендации автора по оптимизации организационной структуры МУЗа «Городская больница № 2» основанные на реализации метода оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга.

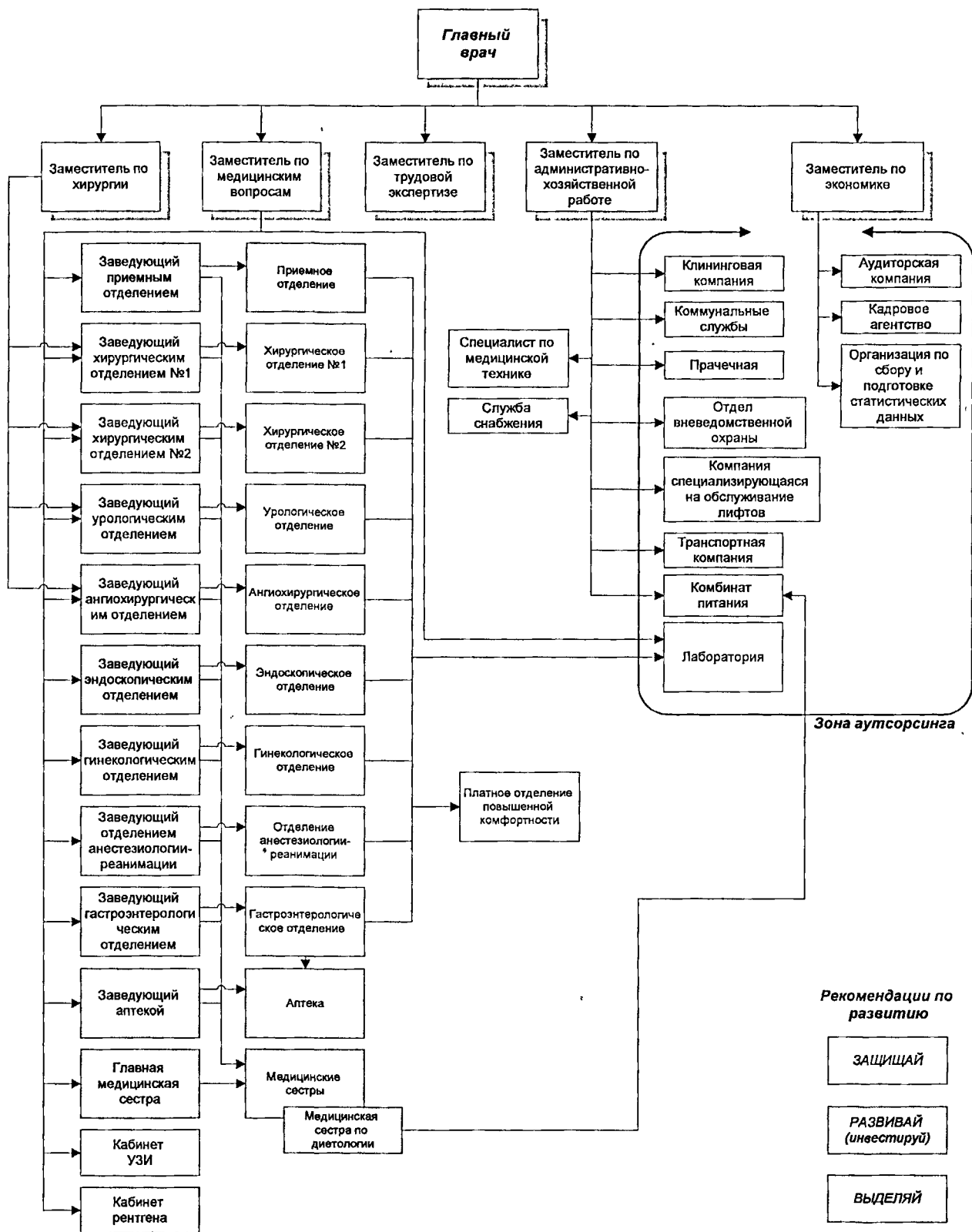


Рисунок 2.3.8 - Организационная структура МУЗа «Городская больница № 2» после реорганизации отдельных видов деятельности.<sup>43</sup>

<sup>43</sup> Источник: авторский



Реорганизация некоторых видов деятельности МУЗа при помощи аутсорсинга позволит МУЗам сконцентрироваться на основных (медицинских) видах деятельности, снизить себестоимость функций, передаваемых аутсорсеру, получить надежность их выполнения и диверсифицировать риски.

Таким образом, аутсорсинг видов деятельности МУЗа развивается по пути передачи немедицинских (вспомогательных) компетенций на внешнее исполнение, при этом предпочтение отдается не единичным процессам, а сети бизнес-процессов предприятия, совместный аутсорсинг которых может обеспечить не только синергетический эффект, но и эмерджентность. Аутсорсинг немедицинских видов деятельности МУЗа является новым способом оптимизации структуры затрат МУЗа и реформирования организационной структуры МУЗа. Но, не смотря на его новизну, данный инструмент экономики в совокупности с профессиональным администрированием отрасли позволяет решать сложные системные вопросы управления затратами здравоохранения.

После оптимизации затрат МУЗа с применением аутсорсинга необходимо провести корректировку данных заложенных в уже действующую систему управления затратами МУЗа, разработанную в параграфе 2.2. Данная процедура носит обязательный характер, так как в результате вывода вспомогательных видов деятельности на аутсорсинг МУЗ не только получает качественно новый результат работ и услуг, но и снижает свои затраты по данным (немедицинским) видам деятельности, а следовательно уменьшаются и затраты по основным (медицинским) видам деятельности МУЗа.

Следующим «витком» в развитии оптимизации затрат МУЗов города может стать комплексная передача на аутсорсинг непрофильных видов деятельности лечебно-профилактических учреждений, находящихся на территории муниципального образования, что повлечет за собой

минимизацию затрат МУЗов на приобретение данных услуг в целом и повышение их качества из-за массовости однотипных заказов аутсорсеру.

Для широкого использования аутсорсинга в системе здравоохранения целесообразно разработать и внедрить в отрасль комплекс методических рекомендаций по внедрению аутсорсинга в МУЗы.

В состав данных методических рекомендаций могут войти следующие документы:

- Положение о применении аутсорсинга в МУЗах. Базовый документ, в котором должны быть приведены определение аутсорсинга, цели и условия его применения, порядок принятия решений по использованию аутсорсинга, мероприятия по контролю функций, переданных на аутсорсинг, перечень работ, рекомендуемых для использования аутсорсинга.
- Перечень работ, рекомендуемых для использования аутсорсинга в МУЗах. Необходимо проанализировать опыт крупных российских предприятий. Речь идет о выводе на аутсорсинг в основном немедицинских видов деятельности.
- Методика расчета экономической эффективности использования аутсорсинга в МУЗах. Перед передачей той или иной функции сторонней организации необходимо провести оценку экономической эффективности применения аутсорсинга. Такая оценка должна осуществляться по разработанной методике путем сопоставления расходов МУЗа на оплату услуг сторонней организации (аутсорсеру) и затрат МУЗа на выполнение вспомогательного вида деятельности собственными силами.
- Регламент и порядок передачи немедицинских видов деятельности внешним специализированным структурам. Этот документ должен определять процесс взаимодействия МУЗа и аутсорсера, а также последовательность операций при использовании аутсорсинга.

## **3 Механизм управления затратами муниципального учреждения здравоохранения**

### ***3.1 Определение элементов механизма управления затратами МУЗа и их взаимодействие***

Система управления затратами МУЗа представляет собой сложную систему, состоящую из множества взаимосвязанных между собой элементов, которые испытывают на себе воздействие окружающей среды. Кроме того система управления затратами МУЗа сама по себе является элементом более сложной системы управления МУЗом, и как часть этой системы выполняет определенные задачи (описано в параграфе 2.1).

Структура механизма управления затратами МУЗа должна отражать все многообразие связей элементов системы, включая такие характеристики как направленность взаимодействия, тесноту связи, целеориентацию, доступный набор функций и инструментов в осуществлении деятельности элементного состава системы.

Рассматривая механизм управления затратами МУЗа как средство достижения определенных целей, посредством которого из исходного состояния данная система переходит в новое, с качественно другими характеристиками, состояние, необходимо также уделить особое внимание эффективности процесса использования ресурсов в данной системе.

При рассмотрении механизма управления затратами МУЗа необходимо особое внимание уделить сложности взаимосвязей между объектами и субъектами управления затратами.

Разработанный автором механизм управления затратами МУЗа представлен на рисунке 3.1.1.

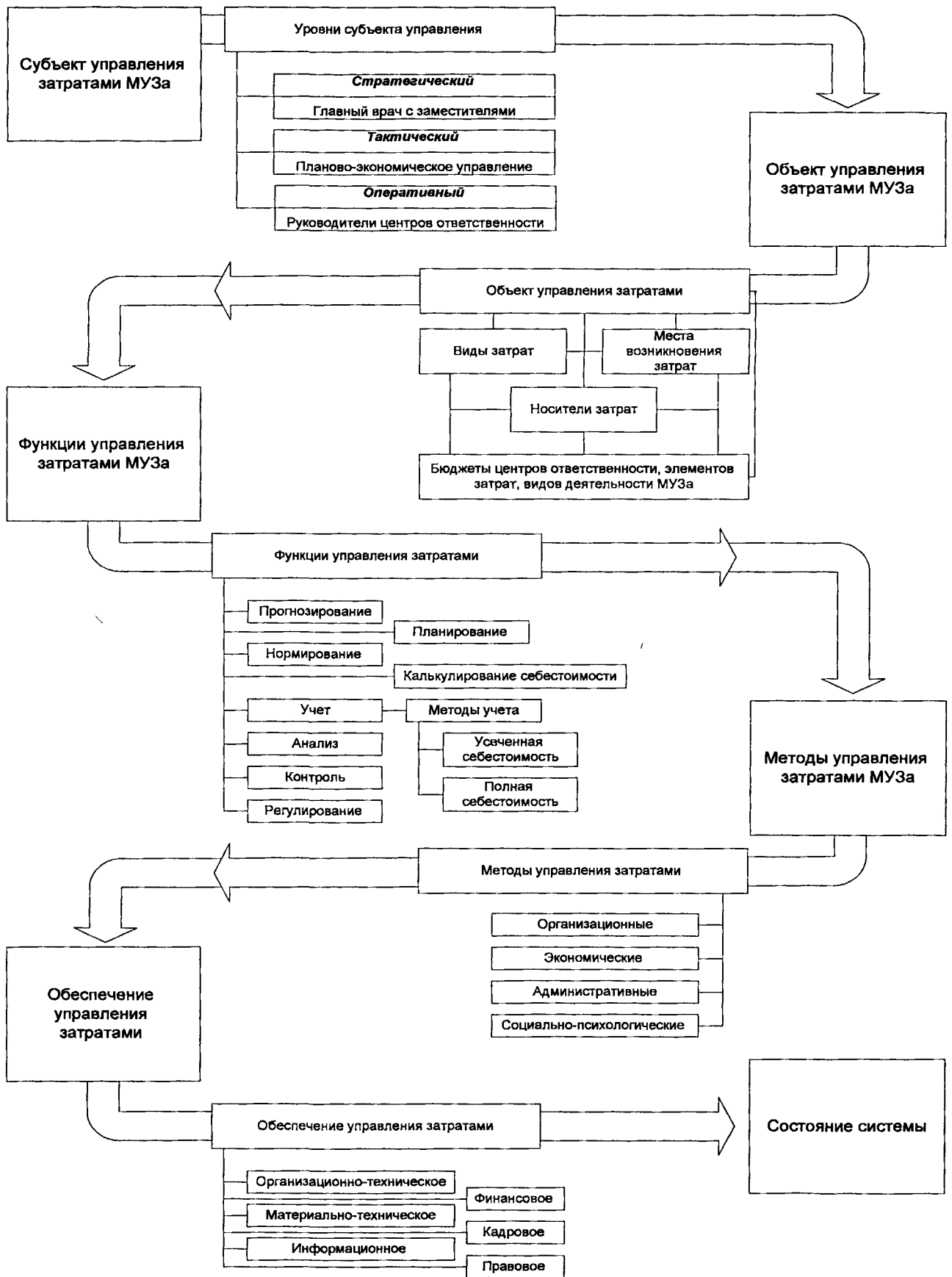


Рисунок 3.1.1 - Механизм управления затратами МУЗа <sup>44</sup>

<sup>44</sup> Источник: авторский

Система управления затратами муниципального учреждения здравоохранения - это совокупность элементов управляющей подсистемы, воздействующих на управляемую подсистему с помощью набора функций и методов управления, образующих управленческий цикл, находящихся во взаимодействии с окружающей средой, имеющих определенную структуру и порядок взаимодействия, с целью оптимизации затрат па достижение высокого качества медицинской деятельности МУЗа.

Субъект управления затратами в указанном механизме характеризуется, прежде всего многоуровневостью, что позволяет разделить временной горизонт управленческого цикла на три составляющие.

Заведующие отделений МУЗа получают возможность осуществлять оперативное управление бюджетами затрат своих отделений. С одной стороны это позволяет мотивировать как заведующих самих отделений, так и их персонал, принимать своевременные решения о реализации тех или иных функций отделения или предпринимательской деятельности. С другой стороны, это освобождает высшее руководство (Главного врача и его заместителей) МУЗа от текущих проблем, тем самым, позволяя ему сосредоточиться на стратегическом управлении, что повышает конкурентоспособность МУЗа.

Планово-экономическое управление МУЗа решает задачи управления затратами в общем по МУЗу с целью приведения их к рациональному минимуму при сохранении стандартов и качества лечения. Данный уровень управления обобщает бюджеты отделений МУЗа в сводный бюджет, формирует бюджеты видов деятельности МУЗа, рассчитывает их полную себестоимость для целей ценообразования, усеченную себестоимость для целей оптимизации структуры управления затратами МУЗа, осуществляет анализ затрат по всем направлениям. Еще одной немаловажной функцией тактического уровня управления является предоставление сводной аналитической информации о затратах и результатах деятельности МУЗа стратегическому уровню управления.

Руководство МУЗа во главе с Главным врачом МУЗа включает в себе функции стратегического менеджмента, а также несет функцию утверждения бюджетов затрат на предстоящий период и принимает исполнение бюджетов за прошедший период.

Организация управления затратами на основе выделения в структуре МУЗа центров ответственности и, как следствие, разделение субъекта управления на три составляющих, ставит задачу разграничения функций между различными уровнями управления МУЗа.

Нами предлагается следующее распределение функций между уровнями управления МУЗом (рисунок 3.1.2).

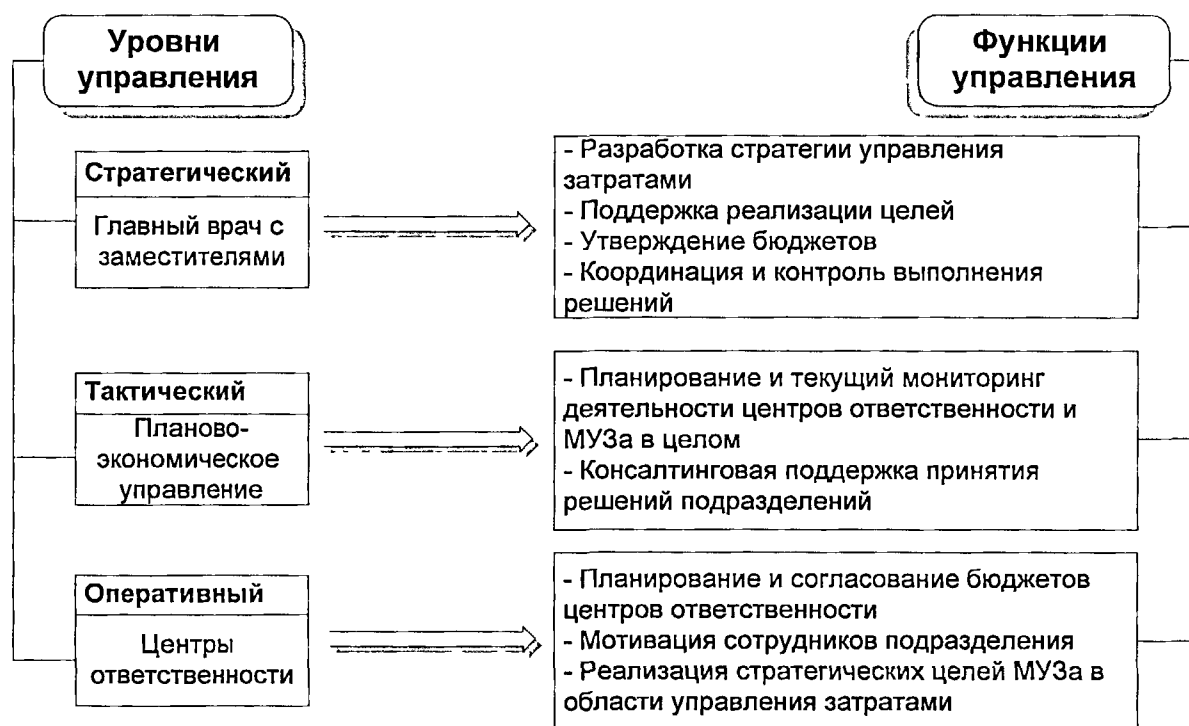


Рисунок 3.1.2 - Распределение функций между уровнями управления МУЗом<sup>45</sup>

Традиционно объектами управления затратами являются затраты во всем их разнообразии [56, 96, 91 и др.]. В представленной выше схеме механизма управления затратами МУЗа объекты управления характеризуются многообразием их состава и классификаций, а также сложностью взаимосвязей. Особенностью управления затратами МУЗа

<sup>45</sup> Источник: авторский

является бюджетирование затрат по различным направлениям. Комплексность и многоуровневость бюджетов предопределяет многоэтапное формирования объектов управления затратами. На первоначальном этапе формируются бюджеты затрат центров ответственности, которые разбиваются на:

- бюджеты элементов затрат;
- бюджеты видов деятельности.

На следующем этапе для целей ценообразования из перечисленных бюджетов составляются бюджеты носителей затрат. Таким образом, рассчитывается полная себестоимость лечения различных видов заболеваний (порядок расчета себестоимости представлен в параграфе 2.3), а также бюджеты видов деятельности МУЗа.

Такая классификация объектов управления затратами позволяет производить наиболее полный и точный анализ затрат, выявлять отклонения от плановых показателей и определять ответственных за эти отклонения лиц.

Одним из важных элементов механизма управления затратами является комплекс функций, помогающих достичь поставленных перед системой целей и связывающих субъекты и объекты управления.

Управленческий цикл начинается с прогнозирования состояния рынка медицинских услуг, потребностей населения в определенных направлениях деятельности МУЗа. Целеполагание основывается на прогнозах состояния рынка медицинских услуг и осуществляется на стратегическом уровне управления.

На основании прогнозов и целей управления затратами составляется план бюджетов различных уровней на последующие периоды.

Нормирование, как одна из функций управления затратами и часть предлагаемой системы учета затрат МУЗа, призвано установить единые объективно обусловленные нормативы затрат на ведение деятельности МУЗа в разрезе каждой составляющей объекта управления затратами. При этом необходимо отметить, что при постановке системы управления затратами

МУЗа нужно провести одноразовую объемную работу по нормированию, калькулированию и увязке полученных результатов с целями МУЗа и зафиксировать данные стандарты на достаточно долгий период, оперативно выявляя отклонения от норм и относя их на ответственных за эти отклонения лиц, либо вносить изменения в существующие нормы.

Учет затрат признан подготовить информацию для их анализа. Учет и нормирование затрат производятся в разрезе полной и усеченной себестоимости видов деятельности МУЗа. Наряду с определением полной себестоимости медицинских видов деятельности МУЗа особое внимание следует обратить на учет затрат по усеченной себестоимости, который позволяет оптимизировать структуру затрат МУЗа с применением аутсорсинга таким образом, чтобы минимизировать затраты и одновременно повысить качество предоставляемых медицинских услуг населению.

Контроль и регулирование затрат осуществляются на различных уровнях субъекта управления и замыкают собой управленческий цикл. Эти функции управления являются необходимым условием самого существования системы управления затратами, выявляя отклонения от достижения целей и оказывая необходимые корректирующие воздействия для приведения системы в удовлетворяющий заданным требованиям вид.

В представленном на рисунке 3.1.1 механизме управления затратами МУЗа выбраны следующие методы оказания управленческого воздействия: организационные, административные, экономические и социально-психологические.

Организационные методы проявляются в определении организационной структуры управления затратами, в частности, в выделении центров ответственности, организации системы планирования и учета затрат и т.д.

Административные методы связаны с использованием директивных воздействий, в частности приказов и распоряжений, а также утверждении бюджетов затрат высшим руководством МУЗа.



Экономические методы создают мотивацию руководителей центров ответственности и их подчиненных, используя ответственность за отклонения фактических затрат от плановых и нормативных и поощрение за экономию затрат посредством использования суммы экономии на премии сотрудникам ЦО и развитие ресурсной базы ЦО.

Социально-психологические методы реализуются через создание благоприятного социально-психологического климата в центрах ответственности.

Среди элементов обеспечения системы управления затратами МУЗа необходимо выделить в особую категорию информационное обеспечение. Внедрение бюджетирования центров ответственности и разработанного нами метода учета требует информационной поддержки, как в виде специального программного обеспечения, так и в виде создания и сведения в единую систему бюджета всех видов, обеспечение необходимыми формами бюджетов.

Неотъемлемым элементом механизма управления затратами МУЗа является комплекс управленческих мероприятий по определению состояния и тенденций развития системы управления затратами, когда проводится анализ и контроль системы и ее соответствия заданному состоянию. А на основе сделанных выводов предлагаются и осуществляются корректирующие управленческие воздействия.

Для определения эффективности действия системы управления затратами МУЗа необходимо выявить критерии ее эффективности в разрезе двух составляющих:

1. Показателей эффективности внедрения новой системы управления затратами МУЗа;
2. Показатели эффективности функционирования системы.

Система этих показателей представлена в параграфе 3.2.

### **3.2 Система мониторинга управления затратами МУЗа**

Финансовые результаты МУЗа можно измерять на основе отчета о движении денежных средств или на основе отчета о прибылях и убытках, причем для непосредственного использования можно брать как абсолютные величины из отчета, так и относительные показатели, учитывающие фактор времени или другие существенные характеристики МУЗа и окружающей среды. Анализ денежных потоков дает более надежную основу для долгосрочных оценок напрямую связанных с бюджетным процессом в МУЗе. Кроме того, анализ на основе денежных потоков в среднем выглядит более прозрачным и легче поддается контролю. С другой стороны, показатели отчета о прибылях и убытках лучше отражают текущие события, позволяют детальнее учесть все события, доходы и затраты.

Введение новой системы управления затратами МУЗа, как и любые другие мероприятия по повышению эффективности его деятельности должно быть соответствующим образом оценено. Наличие нескольких стратегий управления затратами МУЗа, многоцелевой характер управления затратами, а также комплексность самой системы управления затратами МУЗа определяют многовариантность элементов системы оценок данной системы.

Внедрение новой системы управления затратами МУЗа потребует на первоначальном этапе затрат финансовых ресурсов на проведение следующих мероприятий:

- реорганизация структуры управления МУЗа с введением в штат бухгалтеров и аналитиков, владеющих методикой управленческого учета затрат и бюджетирования;
- создание локальной компьютерной сети, обеспечивающей свод в единую систему бюджетов подразделений МУЗа;
- создание или разработка необходимого программного обеспечения для эффективного управления затратами МУЗа;

- создание и внедрение необходимых надбавок и доплат руководителям центров ответственности за исполнение дополнительных функций управления бюджетами их отделений;
- прочие материальные затраты, связанные с расширением внутреннего документооборота.

Перечисленные затраты можно рассматривать как капиталовложения в деятельность МУЗа, которые могут и должны принести определенные выгоды. Таким образом комплексной оценкой эффективности внедрения новой системы управления затратами может послужить оценка эффективности инвестиций на основе «Методических рекомендаций по оценке эффективности инвестиционных проектов и их отбору для финансирования».

Согласно закону «Об инвестиционной деятельности» под инвестициями следует понимать денежные средства, паи, акции и другие ценные бумага, имущественные права, оборудование и другое имущество, вкладываемые в объекты инвестирования с целью извлечения прибыли и получения другого положительного экономического и социального эффекта. С точки зрения инвестиций в сфере здравоохранения наибольшее значение имеют именно социальный и экономический эффект.

Экономический эффект от внедрения новой системы управления затратами МУЗа проявляется в следующем:

1. Экономия затрат внутри центров ответственности и сведение их до рационального уровня.
2. Дополнительные доходы от предпринимательской деятельности структурных отделений МУЗа.

Социальный эффект от системы управления затратами, основанной на системе бюджетирования и построении структуры управления МУЗом с выделением в нем центров ответственности, выражается в следующем:

1. За счет экономии затрат внутри центров ответственности появляется возможность руководителей ЦО материально поощрять сотрудников, создавших такую экономию.
2. За счет экономии затрат внутри ЦО появляется возможность совершенствовать условия труда сотрудников данного отделения.
3. За счет экономии затрат внутри ЦО и реализации предпринимательской деятельности отделениями появляются свободные средства внутри отделения, которые могут быть направлены на дополнительные нужды отделения.
4. За счет приведения себестоимости обучения к рациональному уровню появляется возможность снижения цены на медицинские услуги.
5. У руководства МУЗа с появлением новых «свободных» средств появляется возможность совершенствовать материально-техническую базу МУЗа, что в итоге приводит к новому «витку» капиталовложения, способных принести МУЗу мультипликативный эффект от возобновляющихся инвестиций.

Финансирование проекта по совершенствованию системы управления затратами МУЗа может привлекаться из трех источников:

- бюджетные средства МУЗа;
- внебюджетные средства МУЗа;
- благотворительные взносы или стороннее инвестирование;

На наш взгляд наиболее перспективным направлением финансирования МУЗов является совместное финансирование из средств бюджета и внебюджетных средств МУЗа и сторонних инвесторов. В этом случае происходит мотивация повышения эффективности использования бюджетных средств и привлечение дополнительных средств в сферу здравоохранения [13].

Показатели эффективности системы управления затратами в МУЗе можно разделить на две группы:

1. Показатели эффективности инвестиционного проекта.

## 2. Текущие показатели эффективности элементов системы управления затратами.

К показателям эффективности проекта можно отнести показатели, представленные в таблице 3.2.1.

Таблица 3.2.1 - Показатели эффективности системы управления затратами МУЗа<sup>46</sup>

Показатель	Экономический смысл	Преимущества	Недостатки	Ситуация, когда показатель эффективен для целей управления
<b>Чистый денежный поток (Net Cash Flow, NCF)</b>	Сальдо денежных поступлений и выплат от операционной и инвестиционной деятельности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Легко проверяется.</li> <li>• Хорошо согласуется с задачами бюджетирования МУЗа.</li> <li>• Совмещает в себе управление доходностью и ликвидностью.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Сумма полученных ДС не всегда напрямую связана с эффективностью работы МУЗа.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Анализ текущей работы МУЗа, в пределах года.</li> <li>• Отсутствие уверенности в точности и объективности всех отчетов.</li> </ul>
<b>Чистый приведенный доход (чистая дисконтированная стоимость), (Net Present Value, NPV) и внутренняя норма рентабельности (Internal Rate of Return, IRR)</b>	Показатель эффективности денежных потоков. NPV показывает прирост благосостояния МУЗа с учетом стоимости денег используемых для развития, а IRR отражает оценку доходности работы МУЗа в виде годовых процентов.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Адекватность оценок мало зависит от длительности исследуемого периода</li> <li>• Наилучшим образом выражают результат деятельности с позиции акционера компании.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Сложность расчета. Существуют методические разногласия в подходах.</li> <li>• При расчете используется понятие ставки дисконтирования, которое не одинаково определяется для прогнозов будущей деятельности и анализа полученных результатов.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Анализ эффективности в рамках выполнения долгосрочных целей и реализации проектов.</li> </ul>
<b>Чистая прибыль и показатель операционной маржи EBITDA (Earnings before Interest, taxes, depreciation &amp; amortization)</b>	Прибыль до начисления процентов по кредитам, амортизации и налога на прибыль.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• События, связанные с получением доходов и затратами отражаются тогда, когда они происходят, а не по приходу денег. Это делает учет более равномерным и приближенным к реальности.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Для расчета нужна значительно более качественная постановка учета.</li> <li>• Проверить соответствие рассчитанной прибыли и реального состояния дел достаточно сложно, поэтому возможна некорректная интерпретация полученных результатов.</li> <li>• Фактор времени и многие другие</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Анализ текущей эффективности работы МУЗа, в пределах года.</li> <li>• Работа в условиях хорошо поставленной управленческой отчетности с отработанными методами контроля качества отчетов.</li> </ul>

<sup>46</sup> Источник: составлено автором с использованием материалов журнала «Генеральный директор» № 3, 2009.

			характеристики эффективности не учитываются.	
Показатели рентабельности, (Return on investments, ROIs)	Отношение чистой или операционной прибыли к таким характеристикам как собственный капитал компании, активы, долгосрочные инвестиции.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Не зависят от масштаба деятельности, т.е. позволяют ставить долгосрочные цели.</li> <li>• Выражают эффективность в терминах удобных для постановки задач для руководства МУЗа и контроля их выполнения.</li> </ul>	То же что и для прибыли.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Анализ эффективности в рамках выполнения долгосрочных целей и реализации проектов.</li> </ul>

Ключевым фактором при выборе целевого показателя развития МУЗа являются задачи, которые ставятся перед учреждением. Так как цели МУЗа долгосрочны, а текущее финансовое положение относительно стабильно и не очень зависит от ситуации на рынке, то при принятии управленческих решений рекомендуется опираться на показатели NPV, дополнительным критерием должен стать контроль за денежными потоками для обеспечения бюджетирования.

Основные отличия в исходных данных для анализа проекта наблюдаются при расчете бюджетной эффективности проекта (в качестве доходов выступают налоги, которые платит МУЗ) и коммерческой эффективности проекта для сторонних инвесторов (в доходы не принимается экономия затрат центров ответственности, т.к. инвестиции направлены, в основном, на реализацию предпринимательской деятельности).

К текущим показателям эффективности функционирования элементов системы управления затратами МУЗа можно отнести следующие:

1. Показатели исполнения бюджетов центров ответственности.
2. Показатели исполнения бюджетов затрат.
3. Показатели эффективности деятельности МУЗа в целом (в разрезе видов деятельности МУЗа).

В данном диссертационном исследовании автором предлагается деление центров ответственности МУЗа на центры инвестиций, центры прибыли, центры затрат (параграф 2.2). Для указанных центров ответственности строятся различные формы бюджетов. Показатели эффективности деятельности центров ответственности, таким образом, должны зависеть от конкретных показателей, по которым контролируется деятельность центра. На рисунке 3.2.1 представлена прогнозная карта определения эффективности системы управления затратами МУЗа на основе деятельности центров ответственности различных типов. Эффективность системы управления затратами на основе выделения в МУЗе центров ответственности в центрах прибыли (на основе выделения экономических и финансовых потоков) определяется по доходам от деятельности и затратам такого центра ответственности. В центрах затрат главным контролируемым показателем являются затраты на единицу производимых услуг. Описание показателей эффективности центра инвестиций (МУЗа в целом) представлено выше (таблица 3.2.1). Затраты центров произвольных затрат невозможно увязать с объемами производимых услуг, поэтому эффективность системы управления затратами в этих центрах определяется отклонением фактических затрат центра от плановых.

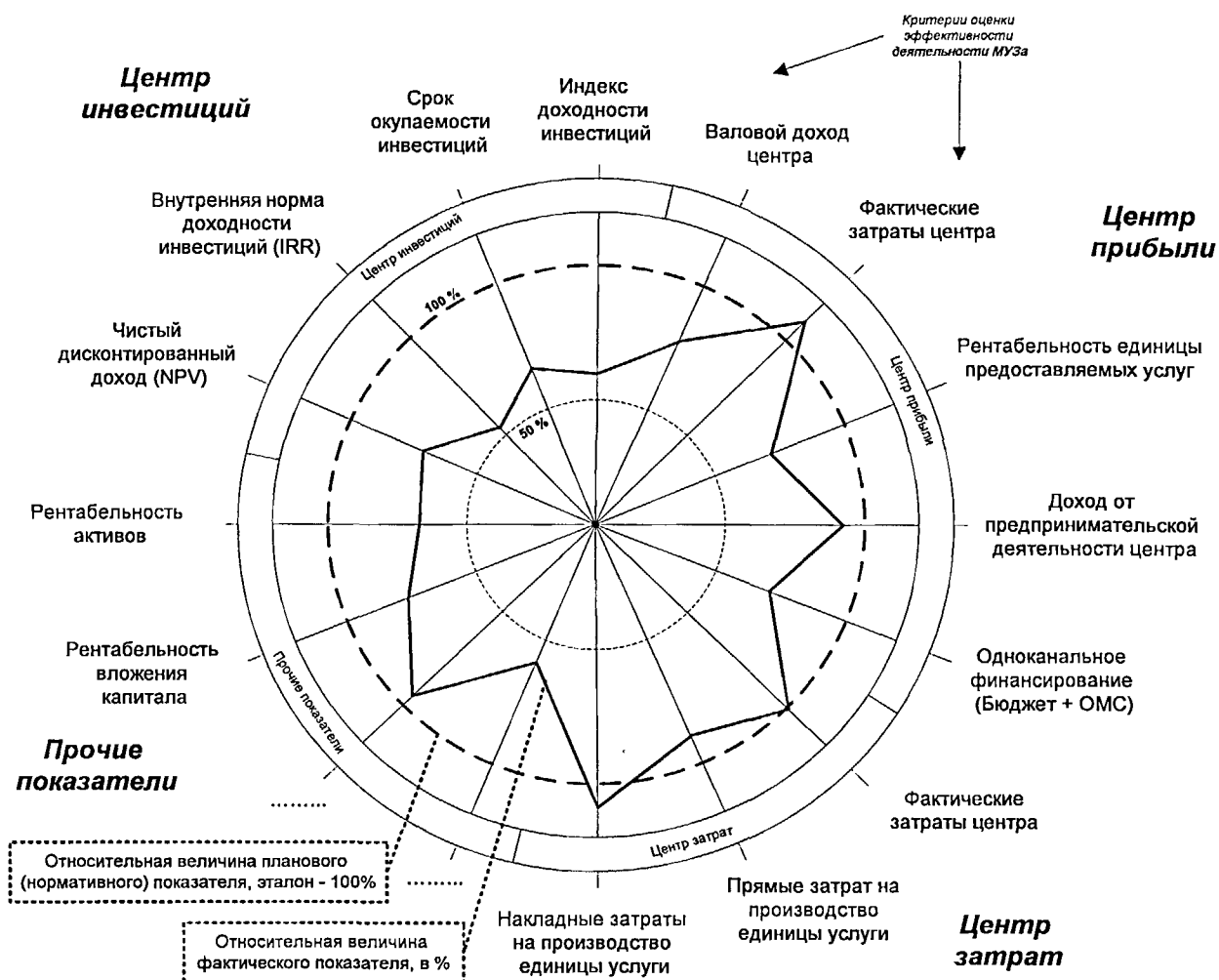


Рисунок 3.2.1 - Прогнозная карта определения эффективности системы управления затратами МУЗа<sup>47</sup>

К показателям исполнения бюджетов затрат относится показатель отклонения фактических затрат от плановых (нормативных), рассчитываемый по формуле:

$$\Delta Z = Z_i^{\phi} - Z_i^{n(n)}, \text{ где}$$

$\Delta Z$  – отклонение фактических затрат от плановых (нормативных);

$Z_i^{\phi}$  - фактические затраты  $i$ -того вида;

$Z_i^{n(n)}$  - плановые (нормативные) затраты  $i$ -того вида.

Данный показатель может рассчитываться как для сводного бюджета затрат МУЗа, так и для конкретных бюджетов затрат отделений или

<sup>47</sup> Источник: авторский



бюджетов затрат видов деятельности. Все отклонения затрат по бюджетам отделений должны разделяться по причинам их возникновения, а также исполнителям, допустившим эти отклонения.

Кроме традиционных показателей эффективности деятельности МУЗа в целом [13], рассчитываемых на основе утвержденных форм бухгалтерской и статистической отчетности МУЗов, предложенная автором система управления затратами МУЗа дает возможность использовать более обширную и глубокую информацию о затратах и доходах МУЗа, позволяющую рассчитать показатели эффективности деятельности, которые характерны для хозяйствующих субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Среди таких показателей могут быть:

- рентабельность отдельных видов услуг МУЗа по внебюджетной деятельности;
- маржинальный доход на единицу услуг;
- изменения точки безубыточности за счет сокращения удельных постоянных затрат МУЗа;
- производственный левэридж;
- маржинальный запас прочности.

Таким образом, система мониторинга управления затратами МУЗа будет выглядеть, как показано на рисунке 3.2.2.

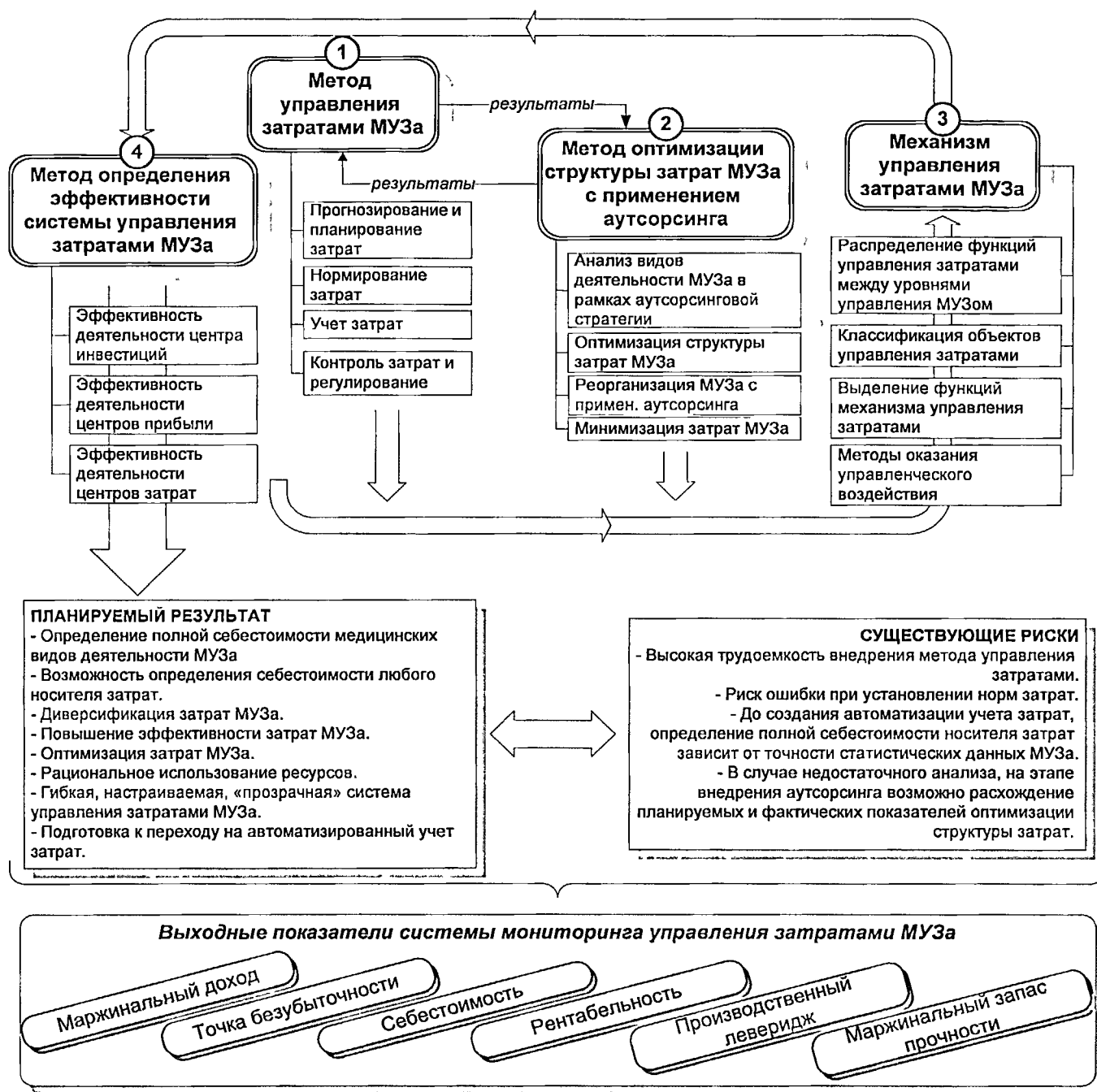


Рисунок 3.2.2 - Система мониторинга управления затратами МУЗа<sup>48</sup>

К текущим показателям мониторинга управления затратами МУЗа можно отнести следующие: показатели исполнения бюджетов центров ответственности; показатели исполнения бюджетов затрат; показатели

<sup>48</sup> Источник: авторский

эффективности деятельности МУЗа в целом, в разрезе видов деятельности и пр.

Эти показатели характеризуют не только состояние системы на определенный момент, но и являются базой для прогнозирования и планирования развития МУЗа в целом.

Основные результаты данного диссертационного исследования были внедрены в Муниципальном учреждении здравоохранения «Городская больница № 2».

Расчет себестоимости носителя затрат, описанный в параграфе 2.2 «Построение эффективной системы управления затратами МУЗа» данного диссертационного исследования представлен ниже. Исходными данными для проведения расчета себестоимости носителя затрат послужила финансовая отчетность МУЗ «Городская больница № 2».

### **Шаг 1. Выделение основных и вспомогательных видов деятельности МУЗа.**

Деятельность МУЗ «Городская больница № 2» распределяется по видам: основная – медицинская и вспомогательная – немедицинская. Классификация видов деятельности МУЗ «Городская больница № 2» представлена в таблице 3.2.2.

Таблица 3.2.2 - Классификация видов деятельности МУЗа «Городская больница № 2»<sup>49</sup>

<b>Основной вид деятельности МУЗа</b>	<b>Вспомогательный вид деятельности МУЗа</b>
<b>Медицинская деятельность:</b>	<b>Немедицинская деятельность:</b>
Акушерство и гинекология	Питание
Анестезиология и реанимация	Уборка помещений и территории
Гастроэнтерология	Охрана
Диетология	Стирка белья и мягкого инвентаря
Колопроктология	Формирование, учет и обслуживание персонала
Клиническая лабораторная диагностика	Обслуживание систем жизнеобеспечения
Лабораторное дело	Бухгалтерия
Лабораторная диагностика	Экономика
Нейрохирургия	Статистика
Общественное здоровье и организация	Обслуживание мед.техники и оборудования

<sup>49</sup> Источник: авторский, таблица составлена на основании анализа Уставов МУЗов.

здравоохранения	
Операционное дело	Снабжение
Организация сестринского дела	Транспортные услуги
Сестринское дело	Обслуживание грузопассажирского лифтового хозяйства
Управление сестринской деятельностью	
Рентгенология	
Сердечно-сосудистая хирургия	
Терапия	
Травматология и ортопедия	
Трансфузиология	
Ультразвуковая диагностика	
Урология	
Физиотерапия	
Функциональная диагностика	
Хирургия	
Экспертиза временной нетрудоспособности	
Эндоскопия	
<b>Фармацевтическая деятельность:</b>	
Приобретение, хранение, отпуск и применение лекарственных средств и изделий медицинского назначения.	
Приобретение, хранение, перевозка, отпуск, использование наркотических средств и психотропных веществ.	

После выделения медицинских и немедицинских видов деятельности МУЗа необходимо выделить статьи затрат и распределить их между центрами ответственности согласно драйверов статей затрат.

## Шаг 2. Определение драйверов статей затрат.

Предложенная нами база распределения драйверов статей затрат представлена в таблице 3.2.3.

Таблица 3.2.3 - Определение драйверов статей затрат МУЗа «Городская больница № 2»<sup>50</sup>

Статья затрат	Драйвер затрат	Единица измерения	Итого по МУЗа
Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда	Количество отработанных дней сотрудниками ЦО	Человеко-день	36 000
Услуги связи	Время разговоров	Часы	23 000
Транспортные услуги	Количество вызовов ЦО	Вызов	7 000
Коммунальные услуги	Площадь помещения ЦО	Кв.м.	14 000
Прочие работы, услуги	Количество работ	Ед.	10 000

<sup>50</sup> Источник: авторский, по данным финансовой отчетности Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2».

В соответствии с драйверами статей затрат МУЗа назначаются коэффициенты драйверов статей затрат по каждому ЦО.

Коэффициенты драйверов статей затрат по каждому ЦО Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2» представлены в таблице 3.2.4.

Таблица 3.2.4 - Коэффициенты драйверов статей затрат по центрам ответственности МУЗа «Городская больница № 2»<sup>51</sup>

Наименование статей затрат	Итого по МУЗу, ед. изм.	Центры ответственности					Итого
		ЦО1	ЦО2	ЦО3	....	ЦОп	
Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда	36 000 человеко-дней	0,15	0,23	0,2	....	0,1	1
Услуги связи	23 000 часов	0,2	0,3	0,18	....	0,12	1
Транспортные услуги	7 000 вызовов	0,08	0,27	0,15	...	0,1	1
Коммунальные услуги	14 000 кв.м.	0,17	0,25	0,23	...	0,15	1
Прочие работы, услуги	10 000 ед.	0,2	0,18	0,16	...	0,19	1

### Шаг 3. Определение себестоимости ЦО.

С помощью коэффициентов драйверов статей затрат определяется себестоимость каждого ЦО. Распределение статей затрат МУЗа между центрами ответственности представлено в таблице 3.2.5.

На примере Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2» определение себестоимости ЦО будет выглядеть следующим образом:

$$\text{Себестоимость ЦО1} = 40\,650\,430,07 * 0,15 + 191\,828,53 * 0,2 + 47\,713,6 * 0,08 + 5\,965\,556,11 * 0,17 + 3\,204\,687,53 * 0,2 = 7\,794\,829,85 \text{ тыс. руб.}$$

<sup>51</sup> Источник: авторский, по данным финансовой отчетности Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2».

Таблица 3.2.5 - Распределение статей затрат МУЗа «Городская больница № 2» между центрами ответственности<sup>52</sup>

Наим-ие статей затрат	Центры ответственности	ЦО1	ЦО2	ЦО3	....	ЦОn
	Сумма затрат, тыс.руб					
Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда	40 650 430,07	6 097 565	9 349 599	8 130 086	....	4 065 043
Услуги связи	191 828,53	38 365,71	57 548,56	34 529,14	....	23 019,42
Транспортные услуги	47 713,6	3 817,09	12 882,67	7 157,04	....	4 771,36
Коммунальные услуги	5 965 556,11	1 014 144,54	1 491 389,03	1 372 077,91	...	894 833,42
Прочие работы, услуги	3 204 687,53	640 937,51	576 843,76	512 750	...	608 890,63
<b>ИТОГО себестоимость ЦО (тыс.руб):</b>		<b>7 794 829,85</b>	<b>11 488 263,02</b>	<b>10 056 600,09</b>	....	<b>5 596 557,83</b>

После определения себестоимости каждого ЦО необходимо произвести их распределение между видами деятельности МУЗа с помощью коэффициентов участия ЦО в видах деятельности.

#### **Шаг 4. Определение коэффициентов участия ЦО в выполнении видов деятельности МУЗа.**

На основе разработанной ранее классификации видов медицинской и немедицинской деятельности МУЗа осуществляется идентификация основных центров ответственности (ОЦО) и вспомогательных центров ответственности (ВЦО).

Коэффициенты участия ЦО в выполнении видов деятельности МУЗ «Городская больница № 2» представлены в таблице 3.2.6.

<sup>52</sup> Источник: авторский, по данным финансовой отчетности Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2».

**Таблица 3.2.6 - Коэффициенты участия ЦО в выполнении видов деятельности МУЗа<sup>53</sup>**

Наименование ЦО	Виды деятельности (основные и вспомогательные)				
	I	II	III	...	n
ЦО1	-	0,4	0,3		-
ЦО2	0,5	-	0,5	...	-
ЦО3	-	0,7	-	-	0,3
...	...	...	...	...	...
ЦОn	0,2	-	0,3	...	0,5

**Шаг 5. Определение усеченной себестоимости основных и вспомогательных видов деятельности МУЗа.**

После определения коэффициентов участия ЦО рассчитывается усеченная себестоимость всех видов деятельности МУЗа (медицинских и немедицинских видов деятельности отдельно друг от друга).

Определение усеченной себестоимости основных и вспомогательных видов деятельности Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2» представлено ниже.

**Усеченная себестоимость вида деятельности I = 11 488 263,02 \* 0,5 + 5 596 557,83 \* 0,2 = 6 863 443,08 тыс. руб.**

**Таблица 3.2.7 - Распределение статей затрат ЦО между видами деятельности МУЗа «Городская больница № 2»<sup>54</sup>**

Центры ответст-ти	Виды деятельности МУЗа (осн. и вспом.)	I	II	III	....	n
	Себест-ть ЦО, тыс.руб					
ЦО1	7 794 829,85	-	3 117 931,94	2 338 448,96	...	-
ЦО2	11 488 263,02	5 744 131,51	-	5 744 131,51	....	-
ЦО3	10 056 600,09	-	7 039 620,06	-	....	3 016 980,03
...	....	....	....	....	....	....
ЦОn	5 596 557,83	1 119 311,57	....	1 678 967,35	....	2 798 278,91
<b>ИТОГО усеченная себестоимость основных и вспомогательных видов деятельности МУЗа, (тыс. руб):</b>		<b>6 863 443,08</b>	<b>10 157 552</b>	<b>9 761 547,82</b>	....	<b>5 815 258,94</b>

<sup>53</sup> Источник: авторский, по данным финансовой отчетности Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2».

<sup>54</sup> Источник: авторский, по данным финансовой отчетности Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2».

После определения усеченной себестоимости медицинских и немедицинских видов деятельности необходимо произвести расчет полной себестоимости основных видов деятельности МУЗа.

#### **Шаг 6. Определение драйверов видов деятельности МУЗа.**

Для определения полной себестоимости основных видов деятельности МУЗа необходимо распределить усеченную себестоимость немедицинских видов деятельности между медицинскими. Для этого устанавливаются коэффициенты драйверов видов деятельности МУЗа (Таблицы 3.2.8).

Таблица 3.2.8 - Коэффициенты драйверов видов деятельности МУЗа  
«Городская больница № 2»<sup>55</sup>

Вспомогательные виды деятельности	Основные виды деятельности		
	I	II	...
I	0,2	0,3	...
II	0,15	0,25	...
...	...	...	...

#### **Шаг 7. Определение полной себестоимости основных видов деятельности МУЗа.**

В соответствии с установленными коэффициентами драйверов видов деятельности МУЗа определим полную себестоимость основных видов деятельности МУЗа. В таблице 3.2.9 показано распределение себестоимости вспомогательных видов деятельности МУЗа между основными видами деятельности.

Определение полной себестоимости основных видов деятельности Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2» выглядит следующим образом.

<sup>55</sup> Источник: авторский, по данным финансовой отчетности Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2».



**Полная себестоимость основного вида деятельности МУЗа I =**

$$9\,761\,547,82 * 0,2 + 5\,815\,258,94 * 0,15 + 6\,863\,443,08 = 9\,688\,041,48 \text{ тыс. руб}$$

Таблица 3.2.9 - Распределение себестоимости вспомогательных видов деятельности МУЗа «Городская больница № 2» между основными видами деятельности<sup>56</sup>

Вспомогат. виды деят-сти (ВВД)	Основные виды деятельности (ОВД)	О I	О II	....
	Усечен. себест-ть ВВД, тыс.руб			
В I	9 761 547,82	1 952 309,56	2 928 464,35	....
В II	5 815 258,94	872 288,84	1 453 814,74	....
...	....	.....	.....	....
Итого распределенная сумма ВВД		2 824 598,4	1 752 279,09	...
Усеченная себестоимость ОВД		6 863 443,08	10 157 552	....
ИТОГО полная себестоимость основных видов деятельности МУЗа (тыс. руб)		9 688 041,48	11 909 801,09	....

Рассчитанная таким образом полная себестоимость основных видов деятельности МУЗа дает возможность определения себестоимости любого носителя затрат на основании статистических данных МУЗа: законченного случая, койко-дня, медицинской услуги, врачебной манипуляций и пр., сгруппированных по видам деятельности. Таким образом, расчет себестоимости 1 койко-дня по разным видам деятельности МУЗ «Городская больница № 2» представлен ниже:

$$\text{Себестоимость 1 койко-дня (O1)} = \text{полная себестоимость основного вида деятельности МУЗа} / \text{количество носителей затрат в рамках данного вида деятельности} = 9\,688\,041,48 / 35\,267 = 274,7 \text{ руб/койко-день.}$$

$$\text{Себестоимость 1 койко-дня (O2)} = 11\,909\,801,09 / 48\,413 = 246 \text{ руб/койко-день.}$$

<sup>56</sup> Источник: авторский, по данным финансовой отчетности Муниципального учреждения здравоохранения «Городская больница № 2».

Предлагаемый метод учета затрат, как и другие, наряду с достоинствами имеет и недостатки, которые можно устранить путем автоматизации процесса учета затрат и обеспечением оперативного отнесения фактически понесенных затрат в момент их возникновения на определенный носитель затрат. Также данный метод учета затрат дает возможность для глубокого всестороннего анализа структуры и динамики затрат по различным экономическим показателям.

На основании «Прогнозной карты определения эффективности системы управления затратами МУЗа», разработанной в параграфе 3.2 «Система мониторинга управления затратами МЗУа» диссертационного исследования, предлагается проанализировать расчет прогнозной карты, основанный на финансовой отчетности МУЗ «Городская больница № 2» (Рисунок 3.2.3).



Рисунок 3.2.3 - Прогнозная карта определения эффективности системы управления затратами МУЗа «Городская больница № 2»<sup>57</sup>

<sup>57</sup> Источник: авторский

Таким образом, разработанный в диссертационном исследовании организационно-экономический механизм управления затратами МУЗа, применительно к МУЗу г. Сочи, позволяет сделать следующие выводы, представленные в таблице 3.2.10

Таблица 3.2.10 – Анализ экономических показателей МУЗа<sup>58</sup>

ЦО	Наименование показателя	Величина факт. показателя	Отклонение факт. показателя от планового
Центр прибыли	Валовой доход центра	77 %	- 23 %
	Фактические затраты центра	115 %	+ 15 %
	Рентабельность единицы предоставляемых услуг	72 %	- 28 %
	Доход от предпр. деятельности центра	90 %	- 10 %
	Одноканальное финансирование	73 %	- 27 %
Центр затрат	Фактические затраты центра	100 %	0 %
	Прямые затраты на производство единицы услуги	87 %	- 13 %
	Накладные затраты на производство единицы услуги	112 %	+ 12 %
Центр инвестиций	Чистый дисконтированный доход (NPV)	72 %	- 28 %
	Внутренняя норма доходности инвестиций (IRR)	55 %	- 45 %
	Срок окупаемости инвестиций	68 %	- 32 %
	Индекс доходности инвестиций	61 %	- 39 %

Эффективное функционирование и развитие организационно-экономического механизма управления затратами МУЗа в конечном итоге повышает конкурентоспособность МУЗа, а значит, способствует предоставлению качественной квалифицированной медицинской помощи населению.

<sup>58</sup> Рассчитано автором на основании данных финансовой отчетности МУЗ г. Сочи

## **Заключение**

Система управления затратами муниципального учреждения здравоохранения является подсистемой управления МУЗом и призвана решать задачи, способствующие достижению главных целей функционирования и развития МУЗа. Формирование новой системы управления затратами МУЗа основывается на решении следующих проблем, возникших в сфере здравоохранения в последнее время:

1. Муниципальные учреждения здравоохранения сегодня сталкиваются с высокой конкуренцией со стороны коммерческих медицинских учреждений, предлагающих платные медицинские услуги адекватные потребностям рынка.
2. Падение качества предоставляемых МУЗами медицинских услуг.
3. Недофинансирование капитальных затрат на воспроизводство материально-технической базы привело к устареванию и разрушению основных фондов муниципальных учреждений здравоохранения.
4. Низкая реальная заработная плата медицинскому персоналу, что привело к оттоку высококвалифицированных специалистов из муниципальных учреждений здравоохранения в коммерческие структуры.
5. Недоукомплектованность медицинскими кадрами явилась предпосылкой к возникновению повышенной нагрузки на работающих врачей здравоохранения.
6. Управление МУЗов стало испытывать серьезные трудности от недостатка гибкости, малой степени оперативности в принятии управленческих решений и слабой мотивация медицинских отделений и работающих специалистов в организации доходной деятельности в рамках МУЗа.

Эти проблемы здравоохранения приводят к необходимости сокращения затрат МУЗа до рационального уровня, к поиску путей наиболее полного и

рационального использования ресурсов МУЗа. Анализ литературных источников, посвященных управлению затратами, функционированию МУЗов позволил предложить следующее определение системе управления затратами МУЗа:

Система управления затратами муниципального учреждения здравоохранения – это совокупность элементов управляющей подсистемы, воздействующих на управляемую подсистему с помощью набора функций и методов управления, образующих управленческий цикл, находящихся во взаимодействии с окружающей средой, имеющих определенную структуру и порядок взаимодействия, с целью оптимизации затрат на достижение высокого качества медицинской деятельности МУЗа.

Согласно этому определению руководству МУЗа необходимо решить следующие задачи:

1. Определить элементы управляющей подсистемы, а именно: перечислить все уровни управленческих должностей, которые участвуют в управлении затратами МУЗа, определить сферу полномочий и ответственности каждого из них, а также принципы их взаимодействия между собой по поводу управления теми или иными видами затрат.
2. Классифицировать элементы управляемой подсистемы, т.е. сами затраты муниципального учреждения здравоохранения, таким образом, чтобы обеспечить удобство принятия управленческих решений на любом из уровней управления МУЗом.
3. Выявить особенности осуществления функций управления затратами МУЗа и разграничить ответственность за исполнение тех или иных функций между субъектами управления.
4. Определить порядок осуществления функций управления затратами МУЗа, замыкая их в управленческий цикл.

5. Создать эффективную структуру взаимодействия всех элементов системы управления затратами, обеспечив тем самым их взаимосвязь и взаимозависимость.
6. Определить систему целей функционирования системы управления затратами МУЗа с точки зрения ее взаимодействия с окружающей средой.

При формировании дерева целей механизма управления затратами МУЗа необходимо особое внимание обратить на устранение противоречий между целями и задачами различных уровней управления, обеспечить сбалансированное развитие как основных, так и обеспечивающих видов деятельности МУЗа. В системе задач, обеспечивающих мониторинг затрат МУЗа особую роль должны играть два направления:

- ежегодный анализ «затраты - объем - прибыль»;
- анализ отклонений «плановый бюджет центра ответственности - реальный бюджет центра ответственности».

Цели и задачи механизма управления затратами определяют необходимость изменения централизованной структуры управления МУЗом в сторону разумной децентрализации функций управления.

В диссертации разработана структура управления затратами МУЗа на основе выделения центров ответственности, которая позволяет закрепить ответственность за затраты и результаты деятельности в каждом отделении МУЗа. Система бюджетов МУЗа кроме функции контроля затрат также помогает более точно рассчитывать себестоимость предоставления медицинских услуг в разрезе направлений медицинских видов деятельности и усеченную себестоимость. В свою очередь расчет усеченной себестоимости видов деятельности позволяет руководству МУЗа принимать обоснованные решения об оптимизации структуры затрат МУЗа с применением аутсорсинга.

В диссертации предложена схема пошагового отнесения статей затрат МУЗа на себестоимость носителя затрат, что позволяем рассчитывать

полную себестоимость предоставленной медицинской услуги и устанавливать безубыточную цену.

Внедрение системы бюджетирования отделений создает предпосылки для использования нормативного метода учета затрат. Применение системы нормативного учета затрат позволит руководству МУЗа оперативно производить мониторинг состояния затрат, выявлять отклонения от норм и их причины, а также относить эти отклонения на конкретных виновных лиц, что повысит ответственность за осуществление затрат «на местах», и в конечном итоге приведет к их сокращению до рационального уровня.

Определяющим значением эффективного управления затратами МУЗа обладает рациональный механизм данного управления, конкретизирующий объект и субъект управления, функции управления, формы ресурсного обеспечения деятельности системы, целевую направленность системы и пути развития ее ресурсного потенциала. Неотъемлемым элементом механизма управления затратами МУЗа является комплекс управленческих мероприятий по определению состояния и тенденций развития системы управления затратами МУЗа, когда проводится анализ и контроль системы и ее соответствия заданному состоянию. А на основе сделанных выводов предлагаются и осуществляются корректирующие управленческие воздействия.

В диссертации разработана система мониторинга управления затратами МУЗа.

Поскольку внедрение новой системы управления затратами МУЗа потребует затрат финансовых и других ресурсов, необходимо до начала внедрения этой системы подсчитать эффективность инвестиции в эту систему. Система показателей эффективности, предложенная в диссертации отражает результаты внедрения для всех участников инвестиционного процесса, однако, необходимо отметить, что в первую очередь внедрение такой системы играет большую роль для государства (в части экономии бюджетных средств на здравоохранение) и для МУЗа (в части экономии



ресурсов для развития материально-технической базы и трудового потенциала).

Система показателей функционирования механизма управления затратами включает следующие показатели:

- рентабельность отдельных видов деятельности и услуг МУЗа по внебюджетной деятельности;
- маржинальный доход на единицу медицинских услуг;
- изменения точки безубыточности за счет сокращения удельных постоянных затрат МУЗа;
- производственный левверидж;
- маржинальный запас прочности.

Эти показатели характеризуют не только состояние механизма на определенный момент, но и являются базой для прогнозирования и планирования развития МУЗа в целом.

Эффективное функционирование и развитие механизма управления затратами МУЗа в конечном итоге повышает конкурентоспособность МУЗа, а значит, способствует предоставлению качественной квалифицированной медицинской помощи населению.

## Список литературы

1. Авксентьева М.В., Бальчевский В.В., Воробьев П.А., Вялков А.И., Герасимов В.Б., Горбунова И.Б., Горбунов С.Н., Горохова С.Г., Илюхина Е.В., Катлинский А.В., Лукьянцева Д.В., Миняйлик Г.М., Новолодский В.М., Сура М.В., Фисенко В.П. Основы стандартизации в здравоохранении. Учебное пособие. – М.: Ньюдиамед, 2002 – 216 с.
2. Акулин Д.Ю. Оптимизация налоговых платежей. – М.: Современная экономика и право, 2002. – 184 с.
3. Алдаров А.Т., Воробьев А.И., Егоркина Т.И. Информационное обеспечение обязательного медицинского страхования // Экономика здравоохранения. – 1996. – Спец. вып. – С. 48-50.
4. Аперч А., Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 925 с.: ил. – Пер. изд. Alan Upchurch. Management Accounting: Principles & Practice. Financial Times Professional Limited, 1998.
5. Ахмедуев А. Государственные предприятия: типы и механизм функционирования // Вопросы экономики. – 1994. - № 8.
6. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
7. Богатая И.Н. Аудит: учеб. пособие / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – 4-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д : Феникс, 2007. – 506, [1] с.
8. Бояджян В.А., Семенов В.Ю. Проблемы стандартизации оценки деятельности учреждения здравоохранения // Бюллетень НИИ социальной гигиены, экономики и управления здравоохранением им. Н.А. Семашко. – 1992. – Вып.1 – С. 29-34.
9. Бухалков М.И. Совершенствование организации и нормирование труда в современном производстве. Учебное пособие. – Самара: СамГТУ, 1997. – 96 с.

10. Быкова Ж.Е., Боярский С.Г., Федорова Е.Г. Медико-экономический стандарт как инструмент оценки объемов и качества медицинской помощи, оказываемой по программе обязательного медицинского страхования // Экономика здравоохранения. – 1997. - № 2. – С. 22-25.
11. Быкова Ж.Е., Федорова Э.Г. Методические подходы к оценке медико-экономических стандартов и возможности их использования в практике здравоохранения // Проблемы социальной гигиены, здравоохранения и истории медицины. – 1996. - № 1. – С. 47-49.
12. Валькович В.П., Калиниченко В.И. К определению понятия «медицинская услуга» (методологический аспект) // Реформирование муниципального здравоохранения: проблемы и поиски решений: Сб. науч. тр. Всерос. науч.-практ. конф. / Под ред. В.И. Калиниченко. – Краснодар, 2000. – С. 55-62.
13. Васина А.А. Финансовая диагностика и оценка проектов. – СПб.: Питер, 2004. – 448 с.
14. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: ЗАО «Финстатинформ», 2005.
15. Введение в экономику здравоохранения. Для стран восточной Европы и СНГ / Под общей редакцией Софи Виттер и Тимоти Енсора. – Центр экономики здравоохранения, Университет Йорка, Великобритания. EU-TACIS Project AP 1998. Reform of health care financing Russian Federation. – 184 с.
16. Веренцов М.М., Чепуренко Н.В. Анализ качества и эффективности здравоохранения // Обзор информации ВНИИМИ. – М.: 1986. – 77 с.
17. Вялков А.И. Управление здравоохранением на уровне региона в условиях рыночных отношений // Здравоохранение Российской Федерации. – 1993. - № 5. – С. 3-4.
18. Вялков А.И., Таранов А.М., Воробьев П.А. и др. Система стандартизации в здравоохранении: прошлое, настоящее, будущее // Вестник ОМС. – 2000. - № 1. – С. 7-12.

- 19.Гварлиани Т.Е. Учебно-методическое пособие «Управленческий учет», Сочи РИО СГУТиКД, 2004.
- 20.Генкин Б.М., Петроченко П.Ф., Бухалков М.И. Нормирование труда. Учебник. – М.: Экономика, 1985. – 272 с.
- 21.Глущенко В.В., Шлущко И.И. Исследование систем управления. – М.: МО, НПЦ «Крылья», 2000. – 416 с.
- 22.Гончаров Д.С. Комплексный подход к управлению рисками для российских компаний / Денис Сергеевич Гончаров. – Москва : Вершина, 2008. – 224 с.
- 23.Деловое администрирование / Под общей редакцией О.А. Страховой. – СПб.: Питер, 2001. – 176 с.
- 24.Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел. Основы коммерческого бюджетирования / Пер. с англ. – СПб.: Азбука, 2001. – 496 с.
- 25.Дойль П., Штерн Ф. Маркетинг менеджмент и стратегии. – 4-е изд. / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2007. – 544 с.
- 26.Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2008. – 368 с.
- 27.Дредж Р., Щейман И.М., Макарова Т.Н. Методические материалы по реформе здравоохранения Великобритании // Программа «ЗдравРеформ»: Технический отчет. – Беседа, Марилэнд, 1996. - 93с.
- 28.Друри К. Введение в управленческий и производственный учет, 1998.
- 29.Друри К. Управленческий и производственный учет. Пер. с англ. Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
- 30.Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
- 31.Дубовик М.В., Постричев А.П. Опыт построения критерия эффективности процесса оказания медицинской помощи // Моделирование в управлении здравоохранением: Респ. сб. науч. тр. / Под ред. С.А. Гаспаряна. – М., 1990. – С. 43-47.

32. Дудов А.С., Калиниченко В.И., Муратова Л.И. Информационные технологии в управлении здравоохранением: Учебно-методическое пособие. – Кисловодск: КИЭП, 1999. – 54 с.
33. Ельник М.В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1990.
34. Золозов С.В. К вопросу о стандартах в здравоохранении // Главный врач. – 1995. - № 1. – С. 55.
35. Зубарева С.А. Основные принципы организации управленческой отчетности. Бухгалтерский учет. 2003, № 12.
36. Игнатьев А.В., Максимцов М.М. Исследование систем управления. – М.: ЮНИТИ, 2000.
37. Ильин А.И. Планирование на предприятии: Учебник / А.И. Ильин. – Мн.: Новое знание, 2001. – 2-е изд., перераб. – 635 с. – (Экономическое образование).
38. Исакова Л.Е. Методические рекомендации по системе оплаты медицинской помощи при обязательном медицинском страховании // Методические рекомендации по расчету тарифов на медицинские услуги: Сб. тр. – М., 1992. – С. 105-108.
39. Кадыров Ф.Н. Экономические методы стимулирования внедрения прогрессивных форм организации медицинской помощи // Проблемы социальной гигиены, здравоохранения и истории медицины. – 1998. - № 1. – С. 35-39.
40. Калашников В.В., Ермаков Б.А., Чуваткин П.П. Информационное обеспечение управления финансовым взаимодействием субъектов ОМС. – Сочи, 1997. – 136 с.
41. Калиниченко В.И. Интегрированная система «Планирование медицинской помощи»: Справочное руководство. – Краснодар: КМИВЦ, 2000. – 80 с.

- 42.Калиниченко В.И. Управление медицинской помощью с использованием интегрированных систем: Монография. – Краснодар: КубГУ, 2001. – 376 с.
- 43.Капустин П.А. Управленческое консультирование для руководителей. – СПб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 160 с.
- 44.Карпова Т.П. Основы управленческого учета. Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1994.
- 45.Карпова Т.П. Управленческий учет. – М.: ЮНИТИ, 2001.
- 46.Карпова Т.П. Управленческий учет: информационное обеспечение менеджмента. – Смоленск: НИО, 1993.
- 47.Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – М.: ИКЦ «Маркетинг», 2001.
- 48.Кисилевич Т.И., Шарыпова О.И. Бухгалтерский учет в санаторно-курортных организациях: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с.
- 49.Климова Л.П. О функциях региональных стандартов медицинской помощи // Главный врач. – 1996. - № 1. – С. 57-60.
- 50.Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 768 с.: ил.
- 51.Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2001.
- 52.Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) : учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 432 с.
- 53.Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета. – СПб.: Лист, 1991.
- 54.Кодацкий В. Затраты и прибыль: теоретический анализ // Экономист. – 1995. - № 7.
- 55.Комаров Ю.М. Возможна ли стандартизация в здравоохранении // Медицинский вестник. – 1999. - № 5 (120). – С. 7.

56. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 336 с.
57. Концепции и принципы управленческого учета. Методические рекомендации фонда ТАСИС. Москва, 2004.
58. Котляров С.А. Управление затратами. Краткий курс. «Питер», 2002.
59. Кравченко Н.А. Проблемы методологии прогнозирования потребности в ресурсах здравоохранения в условиях перехода экономики к рынку // Экономика здравоохранения. – 1996. - № 3. – С. 12-18.
60. Кузьменко М.М., Баранов В.В. Финансовый менеджмент в здравоохранении России. – М.: Медицина, 1995. – 272 с.
61. Кучеренко В.З., Макарова Т.Н., Федорова Э.Г. Методологические основы формирования медико-экономических стандартов медицинской помощи // Здоровье населения Российской Федерации и пути его улучшения: Материалы 1-й науч.-практ. конф. – М., 1994. – С. 197-199.
62. Лабзунов П.М. Функции управления затратами на промышленных предприятиях. // Проблемы теории и практики управления. 2004, № 2.
63. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии: Учеб. пособие. – СПб: СПбГИЭА, 1999.
64. Любанова Т.П., Мясоедова Л.В. Грамотенко Т.А., Олейникова Ю.А. Бизнес-план. Учебно-практическое пособие. – М. «Издательство ПРИОР», 1999. – 96 с.
65. Матвеев А.А., Пужанова Е.О., Ж.А. Малхасьян. Корпоративная система управления: Бюджетирование и Управление проектами. // Электронный ресурс сети Internet. – [www.iteam.ru](http://www.iteam.ru).
66. Материкин М.Е. Бюджетирование, ориентированное на результат как наиболее перспективный метод планирования // Актуальные проблемы финансов, налогообложения, бухгалтерского учета на современном этапе экономического развития: Материалы науч.-практ. конф. г. Сочи,

23 апреля 2007 г. / Под ред. д.э.н., профессора Гварлиани Т.Е. – Сочи: РИО СГУТиКД, 2007. – С. 54 - 56

67. Материкин М.Е. Выделение центров ответственности в муниципальном учреждении здравоохранения // Система управления современной организацией: науч.-практ. конф. (2009; Волгоград). Всероссийская научно-практическая конференция «Система управления современной организацией», 2009 г.: [материалы] / отв. ред. А. А. Огарков [и др.]. – М.: ООО «Глобус», 2009. – С. 28-32.
68. Материкин М.Е. Нормирование затрат муниципального учреждения здравоохранения // Экономический вестник Ростовского государственного университета. Научный журнал. 2009, 7 том, 3 выпуск.
69. Материкин М.Е. Особенности формирования тарифов на платные медицинские услуги, предоставляемые муниципальными учреждениями здравоохранения Краснодарского края // Влияние социально-экономических кризисов на развитие процесса глобализации мировой экономики: Материалы Международной научно-практической конференции (17 февраля 2009 г.). – В 2-х частях. – Ч.2. / Отв.ред. Л.А. Тягунова. – Саратов: Издательство «Научная книга», 2009. - С. 21-23.
70. Материкин М.Е. Построение системы управления затратами: основные проблемы и пути их решения // Приоритеты и пути развития финансов, налогообложения и бухгалтерского учета: Материалы науч.-практ. конф. г. Сочи, 26-28 ноября 2007 г. / Под ред. д.э.н., профессора Гварлиани Т.Е. – Сочи: РИО СГУТиКД, 2007. – С. 187 – 192.
71. Материкин М.Е. Прибыль, как экономическая категория. Распределение прибыли в виде дивидендов // Бухгалтерский и налоговый учет прибыли: проблемы теории и практики: Материалы 2-й науч.-практ. конф. каф. бухгалтер. учета и аудита Ин-та экономики и менеджмента Соч. гос. ун-та туризма и курорт. дела, г. Сочи, 27-31 окт.



2005 г.: В 2 т. Т. 2 / Мин-во образования и науки РФ; Федер. агентство по образованию; Соч. гос. ун-т туризма и курортного дела; Ин-т экономики и менеджмента; Каф. бухгалтер. учета и аудита. – Сочи: РИО СГУТиКД, 2005. – С. 6 – 10.

72.Материкин М.Е. Применение ABC-метода учета затрат в рамках системы управления затратами муниципального учреждения здравоохранения // Социально-политические и правовые механизмы реализации прав человека в полиэтничном сообществе: Материалы 1-й Регион. науч.-практ. конф., г. Сочи, 23-26 сентября 2008 г. / Отв. ред. А.А. Черкасов. Сочи: РИО СГУТиКД, 2008. – С. 163 – 168.

73.Материкин М.Е. Пути снижения себестоимости услуг предприятия санаторно-курортной сферы // Социально-экономические проблемы развития курортов России: Сб. науч. тр. / Отв. ред. П.П. Чуваткин. – Сочи: РИО СГУТиКД, 2005. – С. 63 – 67.

74.Материкин М.Е. Учет расходов на оплату труда // Проблемы, инновационные подходы и перспективы развития индустрии туризма: Материалы 6-й Международ. науч.-практ. конф., г. Сочи, 16-19 мая 2006 г. Международ. образоват. сеть по туризму (BSTEN); М-во образования и науки РФ; Федер. аг. по обр.; Рос. академ. наук; Нац. акад. туризма; Рос. фонд фундамент. исследований; Департамент образования и науки Адм. Краснодар. края; Упр-е по курорт. делу и туризму адм. г. Сочи; Управление по обр. и науке адм. г. Сочи; Федер. ин-т пром. собственности; Соч. город. совет Всерос. общества изобретат. и рационализаторов; Соч. гос. ун-т туризма и курорт. дела; Молод. научно-техн. совет СГУТиКД; Научн. ред. В.А. Леонов. – Сочи: СГУТиКД, 2006. – С. 22 – 24.

75.Материкин М.Е., Сметанюк Р.И. Аутсорсинг как метод оптимизации затрат муниципального учреждения здравоохранения // Российское предпринимательство, август 2009, выпуск 1.

76. Методические вопросы создания системы норм и нормативов / Под ред. В.В. Соколова. – М.: Экономика, 1983. – 192 с.
77. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета. Утверждены экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России. Протокол заседания № 4 от 22.04.2002.
78. Методы и технологии реорганизации финансовой функции. Положение по управленческому учету. Институт управленческого учета (ИМА), США.
79. Михайлов Д. В. Аутсорсинг. Новая система организации бизнеса // Учебное пособие.- М.: КноРус, 2006. ISBN 5-85971-180-8.
80. Немировский И.Б., Старожукова И.А. Бюджетирование. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. – 512 с.
81. Неудачин В.В. Реализация стратегии компании: финансовый анализ и моделирование / В.В. Неудачин. – М.: Вершина, 2006. – 176 с.
82. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. 2-е изд., испр. и дополн. - М.: Эдиториал УРСС, 2001. – 336 с.
83. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка. – М.: Перспектива, 1994.
84. Николаева С.А. Управленческий учет: реальность и тенденции развития. – М.: Финансы и статистика, 1993.
85. Нуреев Р. Фирма: издержки производства и прибыль. // Вопросы экономики. – 1994. - № 4.
86. Нэгл Т.Т., Холден Р.К. Стратегия и тактика ценообразования. – СПб.: Питер, 2001. – 544 с.: ил. – (серия «Теория и практика менеджмента»).
87. Об организации работ по стандартизации в здравоохранении: Приказ Министерства здравоохранения Российской Федерации и Федерального фонда обязательного медицинского страхования от 19.01.1998 г. № 12/2. – М., 1998. – 14 с.

88. Орлова Е.Р. Инвестиции: курс лекций. М.: ВРА Омега – Л, 2003.
89. Основы стандартизации в здравоохранении в условиях обязательного медицинского страхования: Учебное пособие / Под ред. В.З. Кучеренко, А.И. Вялкова, П.А. Воробьева. – М., 2000. – 392 с.
90. Оценка качества и оплата стационарных медицинских услуг в системе медицинского страхования: Методические рекомендации / Под ред. А.И. Салатича. – Ростов н/Д, 1992. – 31 с.
91. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета. // Бухгалтерский учет. 2004, № 12.
92. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цель и задачи управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 19.
93. Подлепа С.А., Панов В.П., Якимов О.С. Стандартизация в сфере медицинских услуг и медицинского страхования // Главный врач. – 1995. - № 3. – С. 35-44.
94. Ползик Е.В., Кацнельсон Б.А., Зингер В.Э., Валова Г.А. К методологии оценки эффективности работы городских поликлиник // Здравоохранение российской Федерации. – 1993. - № 11. – С. 9-11.
95. Попова Л.В. Маслова И.А., Маслов Б.Г. Метод «директ-костинг» в управленческом учете. Бухгалтерский учет. 2004, № 19.
96. Раицкий К.А. Экономика предприятия. Учебник для ВУЗов. – М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 1999.
97. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 480 с.
98. Решетников А.В. Социально-экономическая характеристика страхователей // Экономика здравоохранения. – 2001. - № 2. – С. 17-31.
99. Решетников А.В. Социальный маркетинг и обязательное медицинское страхование. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 336 с.: ил.
100. Сергеев И.В. Экономика предприятия. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 1997.

101. Склад Т.М. Управление здравоохранением: государство или рынок // Вестник СПбГУ. Серия "Менеджмент". - 2003. - № 1.
102. Стародубов В.И. Реформы российского здравоохранения: настоящее и будущее // Здравоохранение. – 1999. - № 4. – С. 7-12.
103. Стоун Т. Управленческий учет / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
104. Стоянова Е. Финансовый менеджмент. Российская практика: Учебник. – М.: Перспектива, 1994.
105. Сфера услуг: новая концентрация развития (Рутгайзер, Корягина) – М.: Экономика, 1990.
106. Телюков А.В. Интерпретированная система учета и анализа затрат на оказание больничной помощи. Методические материалы по реформе здравоохранения Великобритании // Программа «ЗдравРеформ»: - Бесезда, Марилэнд, 1996. 67 с.
107. Ткач В.И., Ткач В.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1994.
108. Уемов А.И. Системный подход и общая теория систем. – М.: Мысль, 1978. – 272 с.
109. Управление затратами на предприятии: Учебник (под общей редакцией Г.А. Крапохина). СПб.: Изд. «Бизнес-пресса». – 2000.
110. Управление затратами на предприятии: Учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. – В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; Под общ. ред. Г.А. Крапохина. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003.
111. Управленческая экономика. К.К. Сео. / Пер. с англ. Общ. ред. С.И. Миненко, М.М. Крековой, 1997.
112. Управленческий учет / Под ред. Паля В. и Р Вандер Вила, 1997.
113. Управленческий учет по видам деятельности: Лекции и практикум в таблицах и схемах / Т.Е. Гварлиани, Е.А. Быков, Е.В.

- Мостовая, С.В. Черемшанов / под ред. проф. Т.Е. Гварлиани. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 304 с.
114. Управленческий учет. Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.
115. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. Монография. – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2002.
116. Хруцкий В.Е., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. – 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Финансы и статистика, 2008. 464 с.
117. Хейвуд Дж. Б. Аутсорсинг. М.: ИД «Вильяме», 2002. С. 86.
118. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / Под ред. М.И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 320 с.: ил.
119. Шевченко И.Г. Управленческий учет. – М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2001. – 112 с.
120. Шейман И.М. Реформа управления и финансирования здравоохранения. – М.: Издатцентр, 1998. – 336 с.
121. Шим Д.К., С. Джоэл. Методы управления себестоимостью и анализ затрат: Пер. с англ. – М.: Филин, 1996.
122. Шишкин С.В. Реформа на перепутье. В аналитическом обзоре: Развитие системы обязательного медицинского страхования (ОМС) в Российской Федерации в 1993-1998 гг. – М., 1999. – С. 135-140.
123. Шишкин С.В. Финансовая реформа здравоохранения в России. – М.: Тесис, 2000. – 72 с.
124. Шишкин С.В. Экономика социальной сферы.: Уч. пособие. – М.: ГУ ВШО, 2003. – 367 с.
125. Экономика здравоохранения: Учебное пособие / Под ред. И.М.Шеймана. - М.: ТЕИС, - 2001.

126. Яругова А. Управленческий учет. Опыт экономически развитых стран. / Пер. с польск. С.Н. Рогозиной. – М.: Финансы и статистика, 1991.
127. Coking G. Activity Based Cost Management: An executive's guide. John Willey & Sons, 2001.
128. Donabedian A. The Quality of Care. How can it be assessed? // JAMA. – 1988. – Vol. 114. – P. 12-32.
129. Donabedian A. The seven pillars of quality // Arch. Pathol. Lab. Med. – 1990. – Vol. 114. - P. 1115-1118.
130. Hatcher J.B. Comparing British and American health care systems. What do the differences say about us? Our cultures? // Today Surg. Nurs. – 1997. – Vol. 19. - № 4. – P. 43-46.
131. Garrison, Ray H. Managerial Accounting: concepts of planning, control, decision making. Sixth Edition. IRWIN, 1997.
132. Kassirer J.P. The quality of care and the quality of measuring it // N. Engl. J. Med. – 1993. – Vol. – 329. – P. 1263-1265.
133. Lohr. KN, Donaldson MS, Harris-Wehling J. Medicare: a strategy for quality assurance. Quality of care in a changing health care environment. // Qual. Rev. Bull. 1992. – Vol. 18. – P. 120-126.
134. Peterson M.G. Comparative politics: Theory and Methods. N. Y.: New York University Press, 1979.
135. Planning and Managing Maintenance and Turnaround Projects. © 1997 2001 Primavera Systems, Inc.
136. Rodriguez J.M. // Diagnosis Related Groups in Europe: Uses and Perspectives. 1993. – P. 17-29.
137. Showstack J., Lurie N., Leather-man S. et al. Health of the public: The private-sector challenge // JAMA. – 1996. – Vol. 276. - № 13. – P. 1071-1074.
138. Singer S.J. Economist's perspectives on health care delivery in California as of 1995 // West J. Med. – 1998. – Vol. 168. - № 5. – P. 360-

370. Smee C. Self-governing Trust and GP Fundholders: The British Experience // Implementing Planned Markets in Health Care. – Buckingham, 1995. – P. 14-16.
139. Social Indicators of Development. Washington: The World Bank, 1994.
140. Steffen G.E. Quality medical care a definition // JAMA. – 1988. – Vol. 260. - № 1. – P. 56-61.
141. Vuori H. Quality assurance of health services // Copengagen, WNO Regional Office for Europe. – 1982 (Public Health in Europe. - № 16).
142. Wahner-Roedler D.L., Knuth P., Juchems R.H. The German health-care system // Mayo Clin. Proc. – 1997. – Vol. 72 - № 11. – P. 1061-1068.
143. Young B.C., Doule K.R. Quality assurance in Canadian emergency departments: a national survey // J. Emer. med. – 1995. - № 13/15. – P. 721-727.