

А.В. Осинин, М.А. Тайлашева

Современные проблемы совершенствования управленческого учета в учреждениях здравоохранения и методы их решения

В современной России медицинские услуги оказывают организации различных форм собственности. Работа на медицинском рынке в условиях конкуренции требует от руководителя учреждения здравоохранения углубленных знаний по функционированию рынка медицинских услуг, а также применения действенных методов управления в условиях рыночной экономики. Возникает необходимость диверсификации структуры управления и внедрения в нее новых элементов, отсутствовавших в прежнем здравоохранении. Одно из важнейших мест в этом занимает организация управленческого учета в медицинском учреждении. Поэтому уже сегодня, в условиях становления и развития рыночных отношений в здравоохранении, нельзя представить деятельность субъектов рынка медицинских услуг без знаний данного вида учета, так как с его помощью наиболее эффективно принимаются оптимальные управленческие решения, способствующие функционированию и развитию медицинских учреждений. Широко применяющиеся в ведущих медицинских фирмах Запады исследования управленческого учета и процесс управления им дают возможность заметно увеличить производство и реализацию медицинских товаров и услуг, удовлетворяя тем самым все возрастающие потребности общества, и одновременно улучшать финансовое положение медицинских учреждений. Таким образом, управленческий учет давно уже преодолел свою узкоспецифическую направленность на реализацию продукции.

Одним из наиболее важных вопросов управления в современном лечебно-профилактическом учреждении (ЛПУ) становится система планирования, управления и контроля над затратами, доходами и инвестициями. Это достигается лишь при внедрении управленческого учета как наиболее эффективного механизма менеджмента организации. Для отечественных медицинских учреждений данный вопрос становится все более актуальным, так как готовящееся продолжение реформы здравоохранения в будущем предусматривает переход медучреждений в большей степени на самофинансирование (предусматривается создание автономных учреждений (АУ) на их базе). К тому же в соответствии с национальным проектом «Здоровье» предполагается обеспечить развитие финансирования здравоохранения, которое будет осуществляться на принципах системно-целевого подхода. В рамках него будут финансироваться элементные затраты на лечение конкретного больного

(т.е. конкретная услуга, а не койко-место), для чего необходимо построить четкую систему выявления и расчета данных затрат на основе альтернативных методов учета и калькулирования себестоимости [1–3].

Проблема внедрения управленческого учета актуальна и для здравоохранения в Алтайском крае, где сегодня насчитывается 255 ЛПУ и 60 центральных районных больниц. При этом на конец 2005 г. прибыльными из них оказались лишь 55%, с общей суммой полученной прибыли в размере 137196 тыс. руб. Важно отметить положительную динамику числа платных медицинских услуг, которых в 2005 г. было оказано на 940900 тыс. руб., ежегодный физический прирост составляет 10–12%; роста инвестиций в основной капитал в здравоохранении, размер которого в 2005 г. достиг 850200 тыс. руб., причем доля собственных средств каждый год растет и составила 27,5% против 16,8% тремя годами ранее [4, с. 63, 77]. Все это подталкивает руководство медицинских учреждений уже сегодня задуматься над вопросом будущих источников финансирования, а главное – определения своих доходов, расходов, финансовых результатов, эффективного ценообразования на оказываемые медицинские услуги для расчета рентабельных и нерентабельных видов услуг с целью определения размеров перекрестного финансирования. Каждое учреждение должно самостоятельно решить вопрос о том, вести или нет управленческий учет.

При этом основой управленческого учета является контроль над доходами и расходами, как результат процесс ценообразования, так как в современных рыночных условиях именно цена определяет конкурентоспособность учреждения на рынке.

Ценообразование – один из важнейших элементов программы управленческого учета медицинских учреждений. Поэтому данную проблему необходимо рассматривать как ключевую, выделяя при этом главные вопросы, которые необходимо решить, а именно: на каком уровне следует устанавливать цены на медицинские услуги; каковы фактические затраты (издержки) на оказание одной медицинской услуги; в каком направлении следует изменять цены, учитывая экономическую конъюнктуру рынка медицинских услуг.

В настоящее время финансово-экономическое обоснование стоимости медицинской помощи осуществляется по Программе государственных гарантий оказания гражданам Российской Федерации бесплатной медицинской помощи, которая утверждается

Постановлением Правительства РФ на каждый год. В Программе утверждаются нормативы финансовых затрат (стоимость) на единицу объема медицинской помощи и подушевые нормативы финансирования Программы, в том числе по базовой программе обязательного медицинского страхования. Причем расчет стоимости территориальной программы обязательного медицинского страхования в субъекте Российской Федерации проводится в двух вариантах: с учетом финансирования всех видов финансовых расходов медицинских организаций и с учетом финансирования только расходов на оплату труда, начисление на оплату труда, мягкий инвентарь и оборудование. На основе территориальных программ муниципальные органы исполнительной власти с учетом всех источников финансирования, утвержденных территориальных нормативов финансовых затрат, анализа потребности населения муниципального образования в медицинской помощи и потоков пациентов из других территорий формируют муниципальный заказ-задание на предоставление государственных, муниципальных медицинских услуг, доводя его до медицинских организаций. При наличии дефицита финансирования его покрывают за счет реструктуризации объемов медицинской помощи и коечного фонда, внедрения ресурсосберегающих технологий или за счет увеличения объемов финансирования из муниципальных бюджетов и других источников, разрешенных законодательством. Установленные нормативы финансовых затрат не соответствуют фактическим затратам лечебных учреждений.

Таким образом, одной из важнейших проблем в области совершенствования экономического механизма функционирования здравоохранения становится определение научно обоснованной цены на медицинские услуги. На сегодняшний день известны различные подходы к определению расчетных величин оказания медицинской помощи. Расчет за медицинскую помощь ведется, например, по количеству пролеченных больных, количеству посещений, квотам выделенного финансирования и др. Наряду с применением таких показателей для укрупненных расчетов и комплексного анализа деятельности медицинских организаций основной расчетной единицей в финансово-экономических расчетах должна стать медицинская услуга с соответствующей ее стоимостной оценкой. Цена, устанавливаемая на медицинские услуги, должна, с одной стороны, быть доступной для потребителя, а с другой – покрывать издержки учреждения в полной мере и формировать прибыль [5, с. 3–4].

Подводя итог вышесказанному, отметим, что наиболее целесообразной была бы разработка новой системы ценообразования на медуслуги в РФ, базирующаяся на основах управленческого учета, так как в современных условиях бухгалтерский учет в отечественных учреждениях здравоохранения не

обеспечивает потребность в информации управленческого персонала организации для осуществления внутреннего контроля и управления затратами. Цена на медицинские услуги, оказываемые ЛПУ, которые состоят из многих отделений, устанавливается на год делением общей суммы расходов лечебного учреждения (запланированных в соответствии со сметой) на плановое количество койко-дней в году, что не только неэффективно, но и даже не дает возможность получения релевантной информации. Такой подход к ценообразованию обезличивает деятельность отдельно взятого отделения больницы (службы), не способствует стимулированию повышения эффективности и качества их работы, в конечном счете, не позволяет выявить прибыльные и убыточные отделения с целью определения размеров перекрестного финансирования.

Необходимы новые системы комплексной калькуляции затрат и формирования экономически обоснованных цен на основе метода «директ-костинг», метода ABC и центров финансовой ответственности.

Для начала рассмотрим применяемую систему калькулирования затрат медицинских услуг, используемых в медучреждениях на современном этапе. Предлагаемая методика расчета стоимости медицинских услуг базируется на нормативно-затратном методе определения расходов, предполагающем предварительное составление нормативной калькуляции технологических карт по номенклатуре статей затрат, включаемых в отчетные калькуляции, и выявления отклонений от нее [6, с. 12]. Расчет каждой калькуляционной статьи выполняется в два приема. Сначала определяется удельная величина расходов на один койко-день. Если он является единицей измерения медицинской услуги, то на этом расчет заканчивается, если же в качестве единицы измерения медицинской услуги принят курс лечения, то значение удельной величины на один койко-день умножается на нормативную продолжительность всего курса лечения согласно модели, стандарту, протоколу ведения больного. При этом наибольшее количество проблем возникает на этапе распределения косвенных (накладных) расходов. В себестоимость медицинской услуги накладные расходы в большинстве случаев включаются пропорционально фонду оплаты труда основного медицинского персонала учреждения или другого показателя, определяемого каждым медучреждением самостоятельно. Однако такое распределение является весьма ошибочным, так как не позволяет получать достоверную информацию о реальном размере себестоимости оказываемых услуг. При этом используемая методика расчета цены на медицинские услуги показывает свою однобокость, неэффективность и экономическую нецелесообразность расчета, так как у руководства отсутствуют данные о реальных затратах, осуществляемых каждым подразделением, и о соотношении и распределении

этих затрат по видам оказываемых услуг. Все это не дает возможность определить эффективность тех или иных услуг, требуемые объемы перекрестного субсидирования, что становится все более актуальным в связи с грядущей реформой здравоохранения и постепенным переходом на проектное финансирование и платную медицину. В этой связи возможен ряд альтернативных способов калькулирования затрат и выработки эффективных систем ценообразования в учреждениях здравоохранения.

Первый предлагаемый метод – «директ-костинг», суть которого в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные издержки распределяются по видам медицинских услуг. Постоянные издержки в калькуляцию не включаются и периодически списываются на финансовый результат. Основой данного принципа является разделение всех затрат на переменные и постоянные. Для упрощения предположим, что общелечебные и управленческие расходы относятся к постоянным расходам. А затраты на оплату труда и отчисления общелечебному и управленческому персоналу являются совокупными, т.е. содержат в себе долю переменных издержек. Поэтому прежде всего совокупные затраты минимаксным методом разделим на переменные и постоянные. Аналогично определим долю переменных затрат в составе затрат на оплату труда административно-управленческого персонала. Далее переменные и постоянные расходы распределим между видами медицинских услуг. Для распределения переменных затрат в качестве базы распределения взята заработная плата основного медицинского персонала, а для постоянных расходов – объем оказанных услуг. Рассчитаем себестоимость медицинских услуг по системе «директ-костинг», т.е. себестоимость в части переменных расходов. Затем определим маржинальный доход по каждой медицинской услуге. После списания постоянных расходов в уменьшение маржинального дохода получим финансовый результат от оказания услуг – прибыль нетто.

Таким образом, при помощи расчета маржинального дохода можно определить уровень рентабельности как всего объема услуг, так и отдельно взятой услуги. Следовательно, чем выше разница между выручкой и суммой переменных затрат, тем выше маржинальный доход и уровень рентабельности. Кроме того, деление затрат на переменные и постоянные имеет большое значение для управления и анализа деятельности медучреждения. Применение метода «директ-костинг» оказывает непосредственное влияние на себестоимость единицы медицинской услуги. Себестоимость, рассчитанная по системе «директ-костинг», отражает все затраты медучреждения, непосредственно связанные с оказанием медицинских услуг, и не учитывает постоянные расходы. Метод «директ-костинг» предоставляет информацию и для расчета

точки безубыточности каждой медицинской услуги. По результатам проведенных расчетов можно сделать вывод, что система «директ-костинг» позволяет заострить внимание на изменении маржинального дохода как по ЛПУ в целом, так и по отдельным медицинским услугам. Полученная информация дает возможность проводить эффективную политику ценообразования, направленную на достижение максимальных финансовых результатов путем изменения удельного веса отдельных медуслуг в общей системе оказываемой медпомощи [7, с. 218].

Наряду с методом «директ-костинг» есть еще одна альтернативная система управления затратами в разрезе видов деятельности АВМ (Activity-based management), которая включает метод функционального учета затрат АВС (Activity-based costing) и метод бюджетирования затрат по видам деятельности АВВ (Activity-based budgeting). Цель метода АВС – достижение точности результатов калькулирования себестоимости продукта и управления затратами. В рамках данного метода в ЛПУ исчисляются затраты по видам деятельности, затем «прослеживают» их до конкретных продуктов через систему носителей затрат. Накладные расходы представляют собой основной объект учета и анализа при данном методе. Носители затрат рассматриваются, с одной стороны, как факторы, влияющие на динамику накладных расходов, а с другой – как факторы, через которые выражены накладные расходы. Приведем пошаговые этапы внедрения данной системы:

Шаг 1. Группировка накладных расходов по видам деятельности. Виды деятельности формируются в целом по ЛПУ, как правило, без учета отделенческой структуры.

Шаг 2. Выбор носителей затрат. Выбираются факторы, оказывающие влияние на накладные расходы в разрезе видов деятельности. Учитывается масштаб ЛПУ, уровень автоматизации, затратноёмкость предстоящего мероприятия. Этот процесс требует понимания природы накладных расходов.

Шаг 3. Определение ставок поглощения накладных расходов или стоимости носителей затрат (ставка поглощения исчисляется как $R = \text{накладные расходы вида деятельности} / \text{количество носителей затрат}$).

Шаг 4. Поглощение накладных расходов продуктами через систему носителей затрат. Другими словами, накладные расходы относятся на продукт с использованием ставок поглощения.

Для применения метода АВС в ЛПУ следует составить матрицу «затраты–носитель», позволяющую вычислить производственные и непроизводственные накладные расходы, сгруппированные по функциональному признаку и присущим им носителям затрат. Процесс распределения накладных расходов представляет собой отнесение суммы накладных расходов в себестоимость продуктов косвенным путем

через обоснование или не всегда обоснованные базы распределения. Поглощение накладных расходов – это процесс формирования себестоимости продукта аккумулярованием накладных расходов на продукт прямым путем через систему носителей затрат [8, с. 17–19].

Таким образом, при использовании метода ABC рассматривается принципиально иная концепция распределения (поглощения) накладных расходов. Основная задача группировки затрат по видам деятельности – определение тесноты их связи с оказываемыми услугами. Такой подход намного эффективнее, чем распределение общей суммы накладных расходов между видами продукции по единой расчетной базе. При использовании метода ABC накладные расходы поглощаются продукцией через систему носителей затрат, которые являются причиной их возникновения. Рассмотренная методика калькулирования имеет ряд достоинств: метод ABC фокусирует внимание на реальном характере динамики затрат; при использовании метода ABC рассчитывается надежный показатель долгосрочных переменных производственных затрат, имеющих отношение к принятию стратегических решений; определяются финансовые (ставки носители затрат) и нефинансовые (объемы операций) показатели, что повышает эффективность управления затратами; метод ABC позволяет принимать обоснованные решения в области ценообразования; метод ABC обеспечивает нахождение накладных расходов, подлежащих сокращению; упорядочивает структуру затрат; учитывает все затраты учреждения здравоохранения, в результате чего удастся в полной мере их возместить; формируется информация об издержках не только по подразделениям, но и по отдельным статьям затрат. Это в свою очередь позволяет организовать последующий контроль и проанализировать эффективность деятельности центров ответственности, оптимизировать расходы на заработную плату, материалы и медикаменты, белье и оборудование, хозяйственные затраты и питание. В свою очередь следует помнить, что серьезным недостатком метода является усредненность полученной информации. Конечные результаты не отражают затрат и доходов, связанных с лечением конкретного больного. Это может быть устранено путем применения в лечебных учреждениях позаказного метода учета затрат и калькулирования.

В комплекс мероприятий по формированию экономически обоснованной системы ценообразования в качестве обязательной составляющей должна включаться организация управленческого учета по центрам ответственности, который позволяет закрепить персональную ответственность за проводимые операции и показатели финансово-хозяйственной деятельности, а также осуществлять действенный контроль результатов деятельности подразделений. Центр ответственности в ЛПУ можно определить

как подразделение или сегмент учреждения, возглавляемый врачом, несущим ответственность за финансовые и нефинансовые показатели его деятельности в условиях децентрализации управления организацией в рамках предоставленных полномочий.

Финансовая структура медучреждения тесно связана с организационной, однако финансовая структура делит организацию не по подразделениям, выполняющим определенные функции, а по центрам финансовой ответственности (ЦФО), причем в состав ЦФО может включаться несколько подразделений. Структура ЦФО базируется на организационной структуре, каждый ЦФО может включать в себя одно или несколько структурных подразделений. Таким образом, первым этапом разработки финансовой структуры должен являться этап совершенствования организационной, поскольку ее недостатки автоматически будут перенесены на финансовую, что скажется на низкой эффективности функционирования системы учета по центрам ответственности.

На втором этапе создания финансовой структуры решается задача распределения доходов и затрат между подразделениями на базе их деления на регулируемые и нерегулируемые посредством установления связи доходов и затрат с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Помимо определения доходов и затрат подразделений, необходимо выделить подразделения, способные отвечать за формирование прибыли, осуществление инвестиций и денежные поступления и выплаты. По данным структурным единицам набор планируемых и контролируемых показателей должен включать соответственно показатели прибыли, инвестиций и денежного потока. Следует отметить, что отраслевая специфика деятельности медучреждений обуславливает практически неконтролируемый характер доходов от оказания обязательных медуслуг. Начисление доходов зависит от размера регулируемых органами власти тарифов, численности проживающего в обслуживаемом районе населения. Контролируемыми являются только доходы от оказания дополнительных услуг. Тем не менее отказ от распределения и, соответственно, учета доходов по больнице как неконтролируемых статей и позиционирование данных ЦФО только в качестве центров затрат приводят к утрате базы для оценки эффективности их деятельности. Причем следует отметить, что практически во всех медучреждениях отсутствует система учета доходов по отдельным медуслугам. В то же время изолированное применение показателей исполнения сметы (бюджета) затрат без использования показателей операционной прибыли (убытка) и рентабельности не дает адекватной оценки результатов функционирования больниц. При этом отсутствует возможность определения вклада каждого функционального отделения в формирование общего финансового результата медучреждения. Вышеуказан-

ные доводы обуславливают целесообразность учета по таким центрам ответственности, как отделения, не только затрат, но и доходов от оказания медицинских услуг, а также прочих доходов от оказания дополнительных услуг населению. В целом учет как затрат, так и доходов по отделениям позволяет позиционировать данные ЦФО как центры прибыли. С другой стороны, централизация сбора платежей населения района за медуслуги определяет неконтролируемость поступления денежных средств на уровне данных ЦФО, соответственно на их руководителей целесообразно возлагать только ответственность за выплаты денежных средств в рамках утвержденной сметы.

При выборе в управленческой учетной политике варианта распределения общехозяйственных расходов на ЦФО по центрам прибыли будет формироваться показатель прибыли от оказания услуг, причем суммарная величина прибыли по этим центрам будет совпадать с величиной общей прибыли оказания услуг учреждения. В противном случае по центрам прибыли будет формироваться показатель «вклада на покрытие общих затрат», при этом прибыль от оказания услуг учреждения в управленческом учете будет определяться как разница суммарной величины вклада на покрытие по всем центрам прибыли и величины нераспределенных общехозяйственных затрат. С нашей точки зрения, более целесообразным подходом является расчет по центрам прибыли величины вклада на покрытие общехозяйственных затрат, поскольку ответственность за указанные затраты несут менеджеры центров управленческих затрат. Со стороны менеджеров центров прибыли общехозяйственные расходы являются нерегулируемыми. При этом предполагается не выделять подразделения, отвечающие за осуществление инвестиций, поскольку руководители подразделений не имеют делегированных полномочий принятия решений по капиталовложениям. Данные решения принимаются по представлению заявок подразделений на уровне высшего должностного лица (главного врача).

На следующем этапе постановки учета по центрам ответственности должна быть сформирована структура ЦФО, предусматривающая их разделение по видам и уровням управления (центр ответственности первого уровня, второго уровня и т.д.) в зависимости от подчиненности, целей и задач планирования и контроля. Предлагаемый вариант формирования финансовой структуры для больниц основан на одноуровневой консолидации, при котором иерархия центров ответственности не предусматривается. Далее следует постановка учета по ЦФО. Здесь должна быть сформирована система показателей финансово-хозяйственной деятельности центров ответственности, подлежащих планированию и отражению в учете, которые должны отражать локальные цели и задачи каждого ЦФО. Финансовые показатели ЦФО, подлежащие

регистрации в системном учете, должны отражаться на счетах бухгалтерского управленческого учета. По нефинансовым показателям должен обеспечиваться оперативный учет силами специалистов ЦФО [9, с. 14].

Таким образом, учет по ЦФО в медучреждении является важным элементом управленческого учета, обеспечивающим информационную базу управления подразделениями, ориентированного на внутрифирменное предпринимательство и основанного на ответственности менеджеров (врачей) за доходы, затраты и результаты, при условии их контролируемости в рамках предоставленных полномочий. Внедрение учета по центрам ответственности как системы, обеспечивающей отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах и результатах структурных единиц, позволяет оценивать и контролировать деятельность конкретных менеджеров, что в свою очередь создает основу улучшения финансовых результатов и платежеспособности учреждений здравоохранения.

В заключение отметим, что цель применения вышеописанных методов распределения накладных расходов и схем движения затрат в учреждении – расчет себестоимости услуги. Данный показатель может использоваться в дальнейшем для определения ценовой политики и управления затратами внутри ЛПУ, служит основой для принятия управленческих решений по ассортименту оказываемых услуг. Такая информация необходима также руководителям экономических служб в целях планирования и контроля за уровнем затрат отделений больницы. Однако в ряде случаев показатель точно рассчитанной себестоимости нецелесообразно применять для установления цен, так как с учетом рыночной конъюнктуры и специфики отрасли необходимо искусственно перераспределять накладные расходы так, чтобы оказываемые услуги были рентабельны и оказывались в полном объеме. В силу этого построение системы управленческого учета в медицинских учреждениях становится объективной необходимостью трансформации системы здравоохранения в целом и ее перехода на платную основу. Данная система совместно с новыми механизмами ценообразования дает реальную возможность в условиях финансовой самостоятельности (независимости) медучреждений объективно формировать цены на оказываемые услуги и определять пропорции перекрестного финансирования в силу особенностей здравоохранения как социально значимой отрасли народного хозяйства.

Необходимо отметить, что существующие на сегодня подходы к ценообразованию и методики расчета стоимости медицинских услуг не соответствуют экономическим понятиям, законам и рыночным отношениям. Показали свою несостоятельность попытки учреждений здравоохранения калькулировать стоимость медуслуг в разрезе системы бюджетного финанси-

вания, необходимо рассчитывать ее на основании не плановых или нормативных, а фактических расходов. Наиболее значительным недостатком существующих методик стала вынужденная необходимость искусственно занижать стоимость медуслуги, укладывая ее в возможности бюджета и средств системы обязательного медицинского страхования. Такой подход не позволяет достоверно оценить необходимые объемы программы государственных гарантий.

В свою очередь альтернативные системы калькулирования себестоимости позволяют решить множество проблем, в том числе определять экономически обоснованные цены на оказываемые медицинские услуги, определять финансовый результат от оказания медицинской помощи по каждой услуге отдельно и разрабатывать наиболее приемлемую структуру медуслуг, повысить эффективность использования бюджетных средств (на основе анализа целенаправленности их расходования), быстрее и эффективнее реагировать на изменения экономической ситуации, усилить контроль за финансово-хозяйственной деятельностью учреждения, стимулировать руководителей учреждений к ситуационному подходу для каждого отдельно

взятого случая, оперативно составлять прогнозные планы хозяйственной и финансовой деятельности организации и более гибко реагировать на изменения конъюнктуры рынка при определении цены на платные услуги, так как особенностью методик является их ориентация на расчет себестоимости медицинской технологии, а не «койко-дня» или «посещения», которые являются второстепенными [5, с. 45].

Внедрение в учреждениях здравоохранения системы управленческого учета позволит повысить интенсивность работы этих учреждений, эффективнее использовать материальные, трудовые и финансовые ресурсы, наиболее полно удовлетворять потребности населения в высококвалифицированной медицинской помощи, так как интенсификация работы медицинских организаций, эффективное использование ресурсов играют большую роль в обеспечении и наиболее полном удовлетворении потребности населения в высококвалифицированной медицинской помощи. Этому в значительной степени будет способствовать использование клиниками методов бухгалтерского управленческого учета, что сегодня не только возможно, но и жизненно необходимо.

Библиографический список

1. Бабко, Н.В. Реформы здравоохранения в постсоветской России: прошлое и будущее / Н.В. Бабко, П.А. Ореховский // Общество и экономика. 2005. №6.
2. Гайдар, Е.Т. Долгое время. Россия в мире: очерки экономической истории / Е.Т. Гайдар. М., 2005.
3. Шишкин, С.В. Реформа финансирования российского здравоохранения / С.В. Шишкин. М., 2000.
4. Здравоохранение и социальное обслуживание населения края : стат. сб. М., 2006.
5. Тайлашева, М.А. Расчет себестоимости медицинских услуг и порядок ценообразования в учреждениях здравоохранения / М.А. Тайлашева, Ю.А. Кулик. М., 2005.
6. Инструкция по расчету стоимости медицинских услуг (временная) : утв. Министерством здравоохранения РФ от 10.11.1999 г. №01-23/4-10, Президентом РАМН от 10.11.1999 г. №01-02/41. М., 1999.
7. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета. 2-е изд., испр. М., 2002.
8. Бурцев, В.В. Организация бюджетирования на предприятиях / В.В. Бурцев // Журнал руководителя и главного бухгалтера. 2004. №3, ч. 1.
9. Ивашкевич, В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. 2000. №3.