

ВОЗМОЖНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИЁМОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МЕДИЦИНСКОГО УЧРЕЖДЕНИЯ НА ПРИМЕРЕ СТОМАТОЛОГИЧЕСКОЙ ПОЛИКЛИНИКИ

О. Р. Пронина, старший преподаватель кафедры экономического анализа и учета ГОУВПО « Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва»

В статье рассматриваются возможности маржинального анализа для принятия эффективных управленческих решений. Исследование, проведенное по учетным данным стоматологической поликлиники, доказывает необходимость использования в прогнозном анализе деятельности организации показателя маржинального дохода.

Ключевые слова: управленческий анализ, маржинальный доход, удельные переменные затраты, условная единица трудоемкости.

Вопрос о содержании управленческого анализа, его месте в системе экономического анализа продолжает в настоящее время активно исследоваться. В современных организациях управленческий анализ – внутренний экономический анализ, нацеленный на оценку как прошлых, так и будущих результатов хозяйствования структурных подразделений. **Управленческий анализ** интегрирует три вида внутреннего анализа – ретроспективный, оперативный и перспективный, каждому из которых свойственно решение собственных задач. Так, **внутренний ретроспективный анализ** позволяет оценить эффективность производственно-хозяйственной деятельности путем сопоставления затрат и результатов по различным объектам учета и в различных временных интервалах. **Оперативный анализ** позволяет оперативно оценить краткосрочные изменения в состоянии объекта с тем, чтобы показать, насколько фактическое положение дел отличается от желаемого и выявить возможности доведения фактического состояния объекта до желаемого. **Внутренний перспективный анализ** (краткосрочный и стратегический) подготавливает и обрабатывает информацию для принятия решений, направленных в будущее.

Два первых направления (**ретроспективный и оперативный анализ**) были свойственны внутреннему анализу на отечественных предприятиях всегда. Приемы же краткосрочного перспективного анализа, основанные на информации о переменных и постоянных издержках предприятия, и заимствованные из зарубежного опыта, до сих пор проходят адаптационный период. Все затруднения здесь связаны с методиками расчета маржинального дохода по отдельным видам деятельности или видам продукции. Ведь грамотные расчеты позволяют **планировать** такой **маржинальный доход** и оценивать его потенциальную способность к покрытию постоянных расходов организации.

Базируясь на теоретических предпосылках, сформулируем конкретную управленческую задачу для стоматологического бизнеса и используем для ее решения аналитические приемы директ-костинга. Ответим на вопрос – будет ли рентабельной работа платного хирургического кабинета поликлиники, если в его штат войдут два хирурга-стоматолога. Предварительное исследование выработки врачей-стоматологов МУЗ "Стоматологическая поликлиника №1"(г. Саранск) позволило использовать полученные данные в решении указанной задачи. Например, отследив статистику изменения выработки врачей-хирургов, измеряемой в условных единицах трудоемкости (далее – УЕТ) МУЗ «Стоматологическая поликлиника №1» можно определить: какие условия будут обеспечивать прибыльность такого частного стоматологического хирургического кабинета внутри поликлиники.

Для целей проведения управленческого анализа расходы кабинета разделим на постоянные и переменные. К переменным издержкам, напрямую зависящим от объема реализации услуг поликлиники, отнесем стоимость израсходованных на лечение материалов, услуг сторонних организаций (за воду, водоотведение, электроэнергию), заработную плату врачей с начислениями на нее. Постоянными

расходами будем считать заработную плату управленческого, младшего медицинского и хозяйственного персонала, кассиров (с отчислениями на социальное страхование); амортизацию оборудования, хозяйственные расходы, расходы по охране и рекламе. Их размер в краткосрочном периоде не зависит от деловой активности клиники. Необходимые для расчета показатели отразим в таблице.

Т а б л и ц а 1

Прогнозные показатели деятельности хирургического кабинета за квартал

Показатели	Хирургические услуги
1. Выручка от продажи услуг, руб.	270183
2. Переменная себестоимость реализованных услуг, руб.	234205
3. Маржинальный доход, руб.	35978
4. Постоянные затраты, руб.	18975
5. Операционная прибыль, руб.	17003
6. Количество выработанных условных единиц трудоемкости (УЕТ)	5050

Воспользуемся данными таблицы 2 для определения средних значений цены, затрат и маржинального дохода на одну условную единицу трудоемкости.

Т а б л и ц а 2

Расчет цены, затрат и маржинального дохода на одну условную единицу трудоемкости по хирургическим услугам за квартал

Показатели	Хирургические услуги
1. Цена одной УЕТ	53,50
2. Удельные переменные затраты на одну УЕТ, руб.	46,37
3. Удельный маржинальный доход, руб.	7,12

Итак, прогнозируется финансовый результат за квартал – прибыль в размере 17 003 руб.

Проанализируем, выгодно ли будет частному стоматологическому кабинету снизить цену на хирургические услуги, к примеру, на 5%, чтобы за счет увеличения клиентуры увеличить общий объем прибыли.

Фактическая средняя цена одной УЕТ по хирургической услуге (Цхир) – 53,50 руб., сниженная на 5% цена (Цхир.сн) – 50,82 руб. Разница между первоначальной и сниженной ценой составит:

$$\Delta \text{Цхир} = \text{Цхир} - \text{Цхир.сн} = 53,50 - 50,82 = 2,68 \text{ руб.}$$

Зависимость между снижением цены и увеличением спроса определяется формулой 1

$$\Delta X = (\Delta \text{Ц} \times \text{Ес} \times 100\%) / \text{Ц}, \quad (1)$$

где X – изменение спроса на услугу (%);

Ц – первоначальная цена услуги, руб.;

Ц – снижение цены на услугу, руб.;

Ес – эластичность спроса.

Известно, что зависимость между ценой и спросом на услугу определяется коэффициентом эластичности спроса. В расчет принят показатель эластичности спроса на хирургические услуги на уровне 1,5.

При таком показателе эластичности спроса (1,5), получим: $X = 2,68 \times 1,5 \times 100 / 53,5 = 7,5\%$. Это означает, что снижение цены на хирургические услуги на 5% приведет к тому, что количество наработанных УЕТ по данным услугам, возрастет на 7,5% и составит 5428,75 условных единиц трудоемкости (5050x1,075). В этом случае ожидаемая выручка возрастет до 275889,08 руб. (50,82x5428,75), что на 5706,08 руб. больше, чем до снижения цен.

Таким образом, зная эластичность спроса на рынке услуг, можно спрогнозировать влияние изменения цен на выручку. Однако для принятия управленческого решения важно знать ожидаемое значение конечного финансового показателя – прибыли, зависящей не только от выручки, но и от ожидаемых затрат (таблица 3).

Т а б л и ц а 3

Расчет ожидаемой прибыли при изменении условий

Показатели	Хирургические услуги
1. Цена одной условной единицы трудоемкости, руб.	50,82
2. Удельные переменные затраты, руб.	46,37
3. Удельный маржинальный доход, руб.	4,45
4. Количество выработанных УЕТ	5428,75
5. Совокупный маржинальный доход, руб.	24157,94
6. Постоянные затраты, руб.	18975
7. Операционная прибыль, руб.	5182,94

Выполненные расчеты позволяют сделать следующие выводы. При существующей эластичности спроса снижение цен на хирургические услуги на 5% приведет к росту объема оказанных услуг, а, значит, и выработанных УЕТ за счет привлечения дополнительных клиентов, что приведет в свою очередь к росту выручки от продажи услуг. Но совокупные переменные расходы (увеличивающиеся прямо пропорционально количеству оказываемых услуг) также вырастут, в результате чего размер маржинального дохода кабинета снизится на 11820,06 руб. (с 35978 до 24157,94 руб.). При условии неизменности постоянных расходов, на эту же сумму сократится, и размер операционной прибыли кабинета (с 17003 до 5182,94 руб.).

Значит, для обеспечения стабильной рентабельной работы кабинета не всегда будет эффективным менеджерский прием снижения цен для дополнительного привлечения клиентуры. Более правильным будет, согласно расчетам, рассмотреть возможность частичного сокращения постоянных затрат.

Таким образом, маржинальный анализ может быть инструментом прогнозирования объемов безубыточной деятельности в частном стоматологическом бизнесе.

