



Глинник Е.П.

кандидат экономических наук, доцент  
Белорусский государственный экономический университет  
г. Минск, Республика Беларусь

## НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ МАРЖИНАЛЬНОГО АНАЛИЗА В САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ И ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Важным механизмом для сохранения и укрепления здоровья граждан является развитие рынка санаторно-курортных и оздоровительных услуг в Республике Беларусь, что определено в Концепции санаторно-курортного лечения и оздоровления населения [1]. Основными экономическими показателями деятельности санаторно-курортных и оздоровительных организаций выступают доходы от реализации санаторно-курортных и оздоровительных услуг, а также соответствующие им расходы, которые отражают финансовый результат и продуктивность произведенных затрат. В этой связи наиболее эффективной для применения в санаторно-курортных и оздоровительных организациях является методика маржинального анализа, которая показывает «...поведение затрат и выручки по отношению к запланированной прибыли, что позволяет управлять затратами и финансовыми результатами, определять наиболее оптимальный объем реализации...» [2] санаторно-курортных услуг, ассортимент предоставляемых комплексных и дополнительных платных услуг.

Принимая во внимание разработанные отечественными и зарубежными учеными (Н.А. Ермаковой [3], О.В. Кауровой [4], Д.А. Панковым [5], Г.В. Савицкой [2] и др.) методики маржинального анализа для организаций промышленности и сферы услуг следует отметить, что их сложно применить в санаторно-курортных и оздоровительных организациях ввиду многообразия видов предоставляемых ими услуг, сезонности и других факторов. Перечисленные проблемы свидетельствуют о необходимости совершенствования методики маржинального анализа применительно к санаторно-курортным и оздоровительным организациям Республики Беларусь.

В процессе маржинального анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных и оздоровительных услуг по путевкам целесообразно выполнить определенные взаимосвязанные действия (этапы) в следующем порядке:

- 1) определить и детализировать объекты маржинального анализа, представляющие собой различные виды услуг;
- 2) установить иерархию переменных и условно-постоянных затрат для выявления степени их покрытия;
- 3) определить показатели, позволяющие рассчитать маржу покрытия затрат в соответствии с установленной иерархией структурных подразделений (центров ответственности) в рамках оказываемых ими услуг и в целом по организации;
- 4) рассчитать маржу покрытия затрат, маржинальную рентабельность и величину покрытия затрат на один рубль доходов в разрезе объектов маржинального анализа – видов санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг.

Учитывая специфику деятельности санаторно-курортных и оздоровительных организаций, определим основные объекты маржинального анализа, по которым целесообразно детализировать переменные и условно-постоянные затраты:

- 1) виды санаторно-курортных и оздоровительных услуг (услуги по путевкам на санаторно-курортное лечение и (или) оздоровление, дополнительные медицинские и сервисные услуги);
- 2) выручка (объем) от реализации санаторно-курортных или оздоровительных услуг;
- 3) общая сумма затрат на оказание и реализацию санаторно-курортных или



оздоровительных услуг в целом по организации и в разрезе структурных подразделений (отраслей производства);

4) сумма переменных (прямых и распределяемых косвенных общепроизводственных) затрат на оказание санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг в разрезе структурных подразделений (центров ответственности);

5) сумма условно-постоянных общепроизводственных затрат на оказание санаторно-курортных или оздоровительных услуг в разрезе структурных подразделений (центров ответственности), в той или иной степени участвующих в процессе оказания услуг;

6) сумма условно-постоянных затрат периода (управленческих расходов и расходов на реализацию санаторно-курортных услуг).

Санаторно-курортные и (или) оздоровительные услуги по путевкам предполагают комплекс мероприятий по санаторно-курортному лечению и (или) оздоровлению, питанию, проживанию, организации досуга отдыхающего, выполняемых определенным структурным подразделением – центром ответственности (службой питания, лечебно-диагностическим и хозяйственно-обслуживающим отделами и др.). Для максимально точного определения эффективности деятельности каждого центра ответственности переменные и условно-постоянные затраты группируются в разрезе синтетических и аналитических счетов затрат, что позволяет показать соотношение доходов и затрат за отчетный период по каждому структурному подразделению и виду услуг. Четкое и обоснованное распределение затрат по центрам ответственности дает возможность определить величину используемых в процессе хозяйственной деятельности ресурсов и ее соответствие установленным нормативам расхода в разрезе видов предоставляемых услуг; установить взаимосвязь с результатами деятельности структурных подразделений, участвующих в процессе оказания санаторно-курортных или оздоровительных услуг.

Для объективного проведения маржинального анализа предлагается использовать следующие показатели: маржа покрытия, маржинальная рентабельность, уровень затрат, приходящихся на рубль доходов, которые условно можно разделить на четыре вида.

*Маржа покрытия 1* представляет собой маржинальную прибыль (маржинальный доход), которая определяется как разница между выручкой от реализации санаторно-курортных или оздоровительных услуг и переменными (прямыми и условно-переменными косвенными) затратами, приходящимися на оказанные услуги. Маржинальный доход используется для расчета порогового объема производства и выручки.

*Маржа покрытия 2* – прибыль, рассчитываемая как разница между выручкой от реализации санаторно-курортных или оздоровительных услуг и частью условно-постоянных общепроизводственных затрат:

1) отдела эксплуатации инженерных коммуникаций и технологического оборудования по техническому обслуживанию: лифтов, грязелечебниц и т.п.; медицинского и прочего технологического оборудования, основных средств медицинского, спального корпусов, столовой, кухни и т.п.

2) отдела эксплуатации зданий и сооружений для проведения текущего и капитального ремонтов основных средств;

3) по начислению амортизации основных средств лечебно-диагностического и хозяйственно-обслуживающего отделов, службы питания.

*Маржа покрытия 3* – валовая прибыль, которая определяется как разница между выручкой от реализации санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг и себестоимостью реализованных санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг, т.е. суммой переменных и условно-постоянных общепроизводственных затрат.

*Маржа покрытия 4* – прибыль от реализации санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг, которая рассчитывается как разница между валовой прибылью и условно-постоянными затратами периода, т.е. управленческими расходами и расходами на



реализацию услуг.

Более детальную информацию о величине затрат и марже покрытия затрат можно получить путем разделения косвенных условно-постоянных общепроизводственных затрат по степени первичности их возникновения относительно предоставляемых санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг на две группы:

1) затраты структурных подразделений, занимающихся содержанием и техническим обслуживанием оборудования, инвентаря и помещений основного назначения – пищеблока, спального и лечебного корпусов, а также текущим и капитальным ремонтом корпусов;

2) трудовые и материальные затраты по содержанию помещений общего назначения и благоустройству прилегающей территории хозяйственно-обслуживающего отдела, отоплению всех корпусов и электроснабжению прилегающей территории; перевозке пассажиров и доставке грузов работниками транспортного участка; охране территории санаторно-курортной организации и другим затратам.

Условно-постоянные затраты периода представлены расходами, связанными с управлением санаторно-курортной или оздоровительной организацией, и расходами отдела продажи путевок.

Далее необходимо установить состав и сумму каждой группы прямых переменных, условно-переменных и условно-постоянных общепроизводственных затрат, а также условно-постоянных затрат периода. Для определения величины переменных затрат по каждому виду санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг по путевке в разрезе центров затрат рассчитывается неполная себестоимость услуг проживания, санаторно-курортного лечения и (или) оздоровления, питания и досуга, позволяющая определять маржинальный доход (маржинальную прибыль) и рентабельность санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг по путевкам по каждому виду составляющих ее услуг на основе плановых данных или отчетных периодов; уровень затрат в разрезе структурных подразделений, участвующих в процессе оказания услуг.

Предлагаемая методика маржинального анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг позволяет детализировать затраты в разрезе структурных подразделений по степени их участия в процессе оказания санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг по путевкам и дополнительных платных медицинских и сервисных услуг; оценить вклад (влияние) каждой группы затрат на формирование финансового результата по текущей деятельности; сравнить полученные результаты за определенные отчетные периоды (месяц, квартал, год) для принятия взвешенных управленческих решений по определению оптимального соотношения затрат и доходов, особенно в межсезонье.

#### Список использованной литературы

1. Концепция санаторно-курортного лечения и оздоровления населения Республики Беларусь [Электронный ресурс] : утв. Советом Министров Респ. Беларусь 04.11.2006 г., № 1478 : по состоянию на 08.05.2015 г. № 394 // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
2. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 376 с.
3. Ермакова, Н.А. Современные методы управленческого анализа и особенность их использования на предприятиях агропромышленного комплекса / Н.А. Ермакова, Я.Р. Сибгатуллина // Экон. анализ : теория и практика. – 2014. – 14 (365). – С. 46–54.
4. Каурова, О.В. Бухгалтерский учет и экономический анализ гостиничного предприятия: учеб. пособие / О.В. Каурова, А.Н. Малолетко, О.С. Юманова. – М. : КНОРУС, 2014. – 264 с.
5. Панков, Д.А. Управленческий учет и анализ: учеб. пособие / Д.А. Панков, Л.В. Пашковская. – Минск : ГИУСТ БГУ, 2011. – 224 с.