

МЕТОД РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ ПРИ КАЛЬКУЛИРОВАНИИ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ОРГАНИЗАЦИЙ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

INDIRECT COSTS ALLOCATION METHOD IN CALCULATING THE COST OF SERVICES OF HEALTH CARE ORGANIZATIONS

**A. Barabash
A. Klonitskaya**

Summary. This article presents a methodology for the allocation of indirect costs when calculating the cost of paid services of healthcare institutions. The relevance of the study is due to the current lack of a universal methodological approach to calculating the paid services of medical organizations, and the instructions for calculating the cost of medical services, developed by the Ministry of Health of the Russian Federation and the Russian Academy of Medical Sciences in 1999, do not take into account the pace of development of the digital environment and the current capabilities of management accounting software products. A feature of the presented methodology is the detailed specification of indirect costs and their grouping depending on the selected allocation driver. This principle does not contradict the essence of the traditional method of costing, but differs from it in the formation of many cost groups in accordance with the specifics of the activities of medical institutions and the appointment of a cost driver for each group. In addition, the methodology implements the principle of sequential allocation of costs, first by the places of occurrence, and then by the objects of calculation.

Keywords: indirect costs, prime cost, cost accounting, costing, management accounting, medical service, allocation base.

Барабаш Анжелла Николаевна

Московский авиационный институт
(национальный исследовательский университет)
v12a.yes@yandex.ru

Клоницкая Анна Юрьевна

К.э.н., доцент, Московский авиационный институт
(национальный исследовательский университет)
anna_klonitskaya@mail.ru

Аннотация. В данной статье представлен метод распределения косвенных затрат при калькулировании себестоимости платных услуг учреждений здравоохранения. Актуальность исследования обусловлена отсутствием в настоящее время универсального методического подхода к калькулированию платных услуг медицинских организаций, а инструкция по расчету стоимости медицинских услуг, разработанная Минздравом РФ и РАМН от 1999 г. не учитывают темпов развития цифровой среды и нынешних возможностей программных продуктов управленческого учета. Особенностью представленного метода является подробная детализация косвенных затрат и группировка их в зависимости от выбранного драйвера распределения. Данный принцип не противоречит сути традиционного метода калькулирования себестоимости, однако отличается от него формированием множества групп затрат в соответствии со спецификой деятельности медицинских учреждений и назначением для каждой группы своего драйвера затрат. Кроме этого, в методе реализуется принцип последовательного распределения затрат сначала по местам возникновения, а затем и по объектам калькулирования.

Ключевые слова: косвенные затраты, себестоимость, учет затрат, калькуляция себестоимости, управленческий учет, медицинская услуга, база распределения.

Данная статья посвящена учету косвенных затрат при калькулировании себестоимости услуги медицинской организации. Калькулирование себестоимости, определение ее структуры (доли прямых и косвенных затрат), мониторинг динамики ее изменения является важнейшей составляющей управленческого учета. На сегодняшний день отмечается рост доли косвенных затрат в себестоимости услуги, который обуславливается, с одной стороны, появлением дополнительных подразделений в структуре организации, которые обеспечивают техническое или IT — сопровождение основных подразделений, маркетинговых служб, которые работают в направлении продвижения продукта, с другой стороны, рост косвенных затрат может быть результатом неэффективного хозяйствования.

На сегодняшний день метод распределения косвенных затрат каждое медицинское учреждение определяет самостоятельно [1], и, как правило, учреждения, в целях упрощения процесса калькулирования себестоимости, используют какой-то один из критериев (одну базу) распределения для всех видов косвенных затрат. Такой подход определен также письмом ФФОМС от 23.07.2013 № 5423/21-И [2]. В соответствии с «Инструкцией по расчету стоимости медицинских услуг» от 1999 г. в стоимость медицинской услуги косвенные расходы включаются пропорционально прямым расходам, приходящимся на услугу [3]. В качестве таких показателей-оснований к распределению могут быть взяты либо прямые затраты лечебных подразделений, либо заработная плата основного персонала.

Такой подход к распределению используется не всегда, а в некоторых случаях и вовсе не является целесообразным, поскольку дает невысокую степень достоверности распределения расходов, не учитываемых прямо при оказании услуги.

Сегодня некоторые практикующие специалисты, например, Н.М. Парыгина [4], предлагают использовать временной показатель, выраженный в условных единицах, которая приравнена к 10 мин. Распределение косвенных затрат производится пропорционально длительности медицинской услуги, через долю затрат на одну условную единицу.

Эксперт электронной Системы финансовый директор А. Лукьянова предлагает учитывать косвенные затраты через расчет коэффициента распределения накладных расходов по центрам затрат. Для реализации данной задачи используется «массачусетская» формула [5]. Метод достаточно интересный и несложен в применении, но для определения корректных значений весовых коэффициентов учреждение должно обладать достаточно большой статистической информацией, чтобы произвести расчет данных коэффициентов, для построения точной математической модели распределения, а не принимать их значения на уровне примерных значений, как приводит автор.

В 2017 году в журнале «Проблемы стандартизации в системе здравоохранения» была опубликована статья, посвященная стандартизации алгоритмов расчета косвенных затрат при расчете себестоимости медицинских услуг, в которой подчеркивается необходимость в более точном и корректном распределении затрат [6]. Эта система требует пересмотра системы учета затрат, в ней выделяются не традиционные центры затрат — лечебные подразделения, — а функциональные, перечень которых значительно шире. Все подразделения распределяются в 4 функциональных центра по типу взаимодействия между собой. Исходя из структуры взаимодействия между группами, составляется система линейных уравнений, решение которой осуществляется с помощью метода обратной матрицы. В большей степени по мнению самих авторов, этот метод подходит для применения органами управления здравоохранением и фондами ОМС.

В настоящее время в литературе по управленческому учету и учебных курсах все чаще появляются статьи, посвященные обсуждению опыта применения функциональных систем учета.

Снижающиеся затраты на обработку информации привели к тому, что в 1980-е гг. некоторые компании в США и Европе начали применять функциональные

системы учета затрат и соответствующие системы их распределения. Они получили достаточно широкую известность, и консультанты начали предлагать функциональные системы на рынке и внедрять их еще до конца того же десятилетия. В обзоре деятельности британских компаний, подготовленном Иннзом и Митчеллом (Innes and Mitchell, 1991) сообщалось, что приблизительно 10% компаний-респондентов уже внедрили или внедряли такие системы [7].

Традиционные, упрощенные подходы к распределению косвенных затрат были оправданы в прежних условиях хозяйствования, в условиях отсутствия технических средств, когда расчет себестоимости производился, можно сказать, ручным способом. Сегодня, с проводимым техническим переоснащением учреждений, в рамках внедрения единой автоматизированной информационной системы здравоохранения и созданию автоматизированных рабочих мест, этот процесс сам по себе не является очень трудоемким, но является необходимым в целях учета затрат, расчета корректной себестоимости услуги.

В настоящее время в бюджетных учреждениях в рамках бюджетного учета применяется классификация затрат по элементам затрат в разрезе классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) [8]. Это:

- ◆ 210 «Оплата труда и начисления на оплату труда» (211, 212, 213);
- ◆ 220 «Оплата работ, услуг» (221, 222, 223, 224, 225, 226, 227);
- ◆ 290 «Прочие расходы» (291, 292, 293, 294, 295, 296, 297);
- ◆ 300 «Поступление нефинансовых активов» (310, 341, 342, 343, 344, 345, 346, 349);
- ◆ 260 «Социальное обеспечение» (262, 264) и др., в зависимости от хозяйственной деятельности.

Предлагаемый в статье метод не требует пересмотра сложившегося учета затрат в организации, учет затрат ведется в соответствии с действующим бюджетным законодательством, фактические затраты формируются в соответствии с кодами бюджетной классификации в разрезе статей КОСГУ.

Распределение косвенных затрат предлагается производить с использованием статистических данных и других характеристик организации по определенным алгоритмам распределения, что не требует от организации значительных дополнительных затрат и специальной подготовки специалистов.

Расчет себестоимости медицинской услуги есть процесс определения совокупности стоимостей: труда

работников учреждения (медицинского и немедицинского персонала), расходных материалов, основных фондов, энергетических и топливных ресурсов, хозяйственных и других затрат — понесенных учреждением в целом, но в ходе оказания одной конкретной услуги.

В основу предлагаемого метода, традиционно, положена ресурсная модель медицинской услуги — процесс структурированного описания используемых и потребляемых материальных и трудовых ресурсов.

Представленный метод по распределению косвенных затрат на себестоимость услуги включает 5 основных этапов. Рассмотрим их подробнее.

На первом этапе требуется распределить все подразделения учреждения на группы по условиям оказания медицинской помощи (круглосуточный стационар, поликлиническое подразделение, дневной стационар) и определить группу общеучрежденческих подразделений.

Структурные подразделения учреждения делятся на основные — лечебные (в т.ч. вспомогательные) и общеучрежденческие. Соответственно, основными подразделениями медицинского учреждения являются профильные отделения стационара, отделения (кабинеты) поликлиники, лечебно-диагностические и вспомогательные подразделения, которые обеспечивают пациенту оказание медицинской услуги.

Лечебные подразделения имеют однозначную принадлежность к той или иной группе, вспомогательные же подразделения (лечебно-диагностические) также следует определять как самостоятельные подразделения, но они, в зависимости от спектра деятельности (категории потребителя), могут быть отнесены либо только к группе отделений стационара, либо к общепольничным подразделениям (исследования проводятся или пациентов стационара, или стационара и поликлиники). Также следует принимать во внимание, что они могут обеспечивать только потребности в исследованиях лечебных подразделений учреждения (только стационар, или стационар и поликлиника), а могут и дополнительно оказывать услуги сторонним как юридическим, так и физическим лицам, т.е. иметь самостоятельный доход. Таким образом, особенности оказания услуг (является ли услуга самостоятельной или входит в комплексную услугу, категория потребителя и т.д.) определяют ранжирование отделений по группам и дальнейшее распределение всех видов расходов на них.

Внутри каждой группы имеются подразделения, которые для конкретной группы будут являться общими,

а их затраты должны будут перераспределяться между отделениями соответствующей группы круглосуточного стационара (далее КС), дневного стационара (далее ДС) или отделения амбулаторно-поликлинической помощи (далее АМП).

В группе АМП это затраты на содержание общепольничного персонала. Данный персонал не оказывает медицинских услуг, но осуществляет так называемые централизованные сервисы, т.е. затраты на его содержание в полном объеме будут распределяться на себестоимость услуг лечебных отделений группы АМП.

Порядок распределения затрат данных подразделений будет аналогичен алгоритмам распределения общеучрежденческих косвенных затрат. В целях упрощения процедуры расчета затраты централизованных сервисов группы можно просуммировать по соответствующим КОСГУ с той частью общеучрежденческих косвенных затрат, которая будет рассчитана для группы отделений АМП по определенным коэффициентам предлагаемого метода.

К общеучрежденческим службам относятся подразделения, обеспечивающие деятельность лечебных служб, жизнедеятельность всего учреждения: руководство, бухгалтерия, кадры, юридическая служба, кабинет медицинской статистики, регистратура, хозяйственные и технические службы и пр.

На втором этапе определяются расчетные коэффициенты по данным статистического учета, исходя из различных факторов затрат, таких как:

- ◆ количество выполненных услуг,
- ◆ количество штатных единиц,
- ◆ годовой бюджет рабочего времени,
- ◆ годовой бюджет времени на оказание услуг,
- ◆ количество автоматизированных рабочих мест,
- ◆ суммы амортизационных начислений и др.

Классификация отделений по условиям оказания медицинской помощи как раз и позволит, опираясь на определенные параметры группы, рассчитать коэффициенты распределения косвенных затрат между группами АМП и КС, между отделениями внутри групп, и далее между услугами.

Третий этап состоит в определении сумм косвенных затрат учреждения по каждой статье КОСГУ.

Все расходы учреждения посредством бухгалтерского учета аккумулируются в разрезе статей КОСГУ, и первоочередной задачей является классифицировать их по виду: на прямые затраты отделений и кос-

венные затраты учреждения. Для многопрофильных, многофункциональных медицинских центров важной характеристикой бухгалтерского учета становится та, что: чем детальнее выстроена учетная политика в учреждении, тем корректнее осуществляется сбор информации по затратам учреждения в разрезе условий оказания медицинской помощи, профилей и структурных подразделений.

В целях определения вида затрат следует руководствоваться следующим принципом:

- ◆ к прямым затратам целесообразно относить те, которые возникают непосредственно во время оказания услуги и исчезают, если прекратить ее оказание.

Все остальные, соответственно, следует отнести к косвенным затратам.

Можно руководствоваться и иными принципами:

- ◆ принципом экономического смысла: например, несмотря на правила бухгалтерского учета, на прямые расходы можно определить премиальную часть заработной платы работников маркетинговой службы или расходы по развитию и продвижению определенного вида услуг, расходы связанные с содержанием и эксплуатацией санитарного транспорта, который используется при реализации услуг только в стационарных условиях или наоборот поликлинических, арендные или лизинговые платежи по оборудованию, которое используется только при оказании определенного вида услуг, оплату лицензии на осуществление услуг определенного направления или проценты по кредиту (займу), взятому под развитие конкретного подразделения.
- ◆ принципом технологии лечебно-диагностического процесса и структуры учреждения: если часть помещений используются только одним подразделением, то все расходы, связанные с этими помещениями, в том числе и налоги, целесообразно отнести на прямые расходы этого подразделения. Если какие-либо службы, в том числе и административного аппарата или вспомогательные, работают только с определенными отделениями, то затраты по оплате труда работников этих отделов, затраты на используемое ими имущество также целесообразно считать прямыми издержками соответствующего подразделения.

Для полного и наиболее точного распределения затрат необходимо максимально детализировать подстатьи расходов КОСГУ, провести максимально полную их аналитику. В целях определения прямых затрат

на конкретную услугу необходимо использовать персонифицированный учет потребления медикаментов, расходного и вспомогательного материалов; такой учет детализирует потребление вплоть до непосредственного списания на конкретного пациента.

Из всего сказанного следует, что чем корректнее мы хотим получить себестоимость по услуге, тем выше уровень детализации расходов должна предусматривать система учета затрат в организации.

Безусловно, для реализации этой задачи организации необходимо обладать высоким уровнем технических и кадровых ресурсов.

Прямые материальные затраты на конкретную услугу определяются методом прямого счета в соответствии с технологической картой, согласно персонифицированному учету, который предполагает наличие в учреждении автоматизированной информационной системы (АИС), позволяющей вести детальный учет фактических затрат медикаментов и расходного материала на конкретного больного.

Все затраты учреждения, которые посредством имеющихся систем учета в организации можно определить как затраты конкретного отделения, распределяются по отделениям соответствующих групп (КС, АМП, ДС), и тем самым определяются прямые затраты подразделений.

Нераспределенная величина затрат формирует сумму косвенных затрат в разрезе КОСГУ, каждая из которых имеет несколько статей аналитики.

На четвертом этапе в целях оптимизации и упрощения расчетов необходимо провести анализ подстатей КОСГУ, и исходя из экономического смысла (или иного параметра), определить критерий распределения суммы затрат по каждой из статей аналитики, тем самым осуществив ранжирование статей затрат по коэффициенту распределения (алгоритму распределения), таким образом затраты будут сгруппированы по алгоритмам распределения. В данном методе предлагается 9 таких алгоритмов.

Полученные в результате расчета составляющие затрат по каждой группе суммируются и формируется величина косвенных затрат для конкретной услуги.

В каждом учреждении установлен свой перечень аналитики. В таблице 1 представлен пример группировки затрат, исходя из имеющегося перечня аналитики статей КОСГУ с указанием принадлежности к алгоритму распределения косвенных затрат.

Таблица 1. Группировка затрат представленных в разрезе статей аналитики КОСГУ по алгоритмам расчета.

КОСГУ	Номенклатура	Обозначение Алгоритма
111_211,266; 119_213; 112_212; 224; 225_02; 225_06; 225_07; 225_08; 225_11; 225_16; 225_17; 5_18; 226_03; 26_05; 226_06	Заработная плата; Начисления на заработную плату; Командировочные расходы; Аренда имущества; ТО, автотранспорта; ТО бассейна; ТО оргтехники; Ремонт мебели; Ремонт автотранспорта; Вывоз мусора; ТО аквариума; Ремонт оргтехники; Реклама; Информационные услуги; Утилизация	P1
221_03; 222; 226_09; 226_10; 226_13; 226_15; 226_17; 227; 343; 349; 831_296; КВР 852; КВР 853; 264	Почтовые услуги; Транспортные услуги; Типографские услуги; Нотариальные услуги; Прочие услуги; Оплата по договорам ГПХ; Материалы однократного применения; Интернет сайт; Страхование ОСАГО; ГСМ; Исполнение судебных актов; Уплата налогов, сборов; Уплата иных платежей.	P2
223_01; 223_02; 225_03; 225_04; 225_05; 225_09; 225_12; 225_13; 225_14; 226_04; 226_07; 226_08; 226_16; 290_05; 290_06	Вода; Тепло; ТО здания; ТО пож. и охр. Сигнализаций; ТО лифтов; Ремонт зданий; Содержание помещений; Благоустройство территории; Дез. Работы; Проектные работы; Охранные услуги; Монтажные и демонтажные работы; Пожарная сигнализация; Налог на землю; Налог на имущество; Амортизация зданий	P3
221_01; 226_01; 226_14	Интернет; Программное обеспечение; Сопровождение программы	P4
221_02	Телефонная связь	P5
225_15	Стирка белья	P6
223_03; 225_01; 225_10; 225_19; 225_21; 225_20; 346	Электроэнергия; ТО оборудования медицинского; Ремонт оборудования; Ремонт прочих материальных запасов; ТО и ремонт прочего оборудования; Монтажные и пуско-наладочные работы; Увеличение стоимости оборотных запасов	P7
226_11; 226_12	Повышение квалификации; Санитарные нормы	P8
342	Продукты питания	P9

Рассмотрим формирование алгоритма P1, в соответствии с которым базой распределения косвенных затрат является годовой бюджет рабочего времени (ГБРВ)

1. Рассчитывается коэффициент распределения по группе K1:

$$K1_{(КС, АМП, ДС)} = \frac{ГБРВ_{(КС, АМП, ДС)}}{ГБРВ} \quad (1)$$

где K1 — коэффициент распределения по группе (КС, АМП, ДС)

2. Рассчитываются косвенные затраты группы

$$KЗ_{(КС, АМП, ДС)} = KЗ * K1_{(КС, АМП, ДС)} \quad (2)$$

3. Рассчитывается коэффициент распределения по отделениям группы K1.1i:

$$K1.1i_{(КС, АМП, ДС)} = \frac{ГБВУi_{(КС, АМП, ДС)}}{ГБВУ_{(КС, АМП, ДС)}} \quad (3)$$

где ГБВУ — количество времени, затраченного учреждением на оказание услуг в течение года (по категориям персонала, непосредственно оказывающего услуги)

4. Рассчитывается величина косвенных затрат, относимых на подразделения группы K3i:

$$K3i = KЗ_{(КС, АМП, ДС)} * K1.1i_{(КС, АМП, ДС)} \quad (4)$$

5. Рассчитываются косвенные затраты, приходящиеся на услугу K3n:

$$K3n = \frac{K3i}{Ni} \quad (5)$$

где Ni — количество услуг, оказанных i-ым отделением (случаев для КС и ДС, посещений для АМП)

Аналогично представленному алгоритму распределение происходит и для всех остальных групп косвенных затрат, отраженных в таблице 1. Далее указаны

базы распределения затрат каждой группы для алгоритмов P1-P9:

- ◆ P1 — Годовой бюджет рабочего времени,
- ◆ P2 — Количество услуг в целом по учреждению,
- ◆ P3 — Занимаемые площади,
- ◆ P4 — Количество автоматизированных рабочих мест,
- ◆ P5 — Количество точек подключения,
- ◆ P6 — Количество услуг по стационару,
- ◆ P7 — Сумма амортизационных отчислений,
- ◆ P8 — Количество штатных единиц,
- ◆ P9 — Количество койко-дней.

Пятый этап — формирование величины себестоимости. Косвенные затраты объединяются с прямыми затратами по услуге, вследствие чего формируется величина себестоимости конкретной услуги.

В настоящее время многопрофильные центры оказывают широкий ассортимент услуг; в структуре организаций появились новые вспомогательные службы (маркетинговые, рекламные, юридические, закупочные и т.д.), косвенные затраты возросли. В этих условиях упрощенные способы распределения косвенных затрат не могут быть оправданы, особенно с учетом того, что затраты на обработку информации больше не являются препятствием для внедрения современных систем учета затрат и не приводят к дополнительным затратам учреждению. А в условиях жесткой конкуренции ошибки, возникающие из-за неправильных решений на основе недостаточной информации, становятся более дорогостоящими.

В себестоимости находит отражение вся хозяйственная деятельность любой организации, при всех равных условиях, чем рачительнее хозяйствование, тем ниже себестоимость продукции, что, как следствие, отражается на финансовом положении организации.

Чем корректнее рассчитана себестоимость, тем больше возможностей у организации выстроить разумную ценовую политику, что позволит достигнуть желаемого финансово-экономического результата и быть конкурентноспособной. Для удержания своей позиции на рынке необходимо производить постоянный мониторинг своих затрат. Организации, для которых будет

оптимальным вариантом использование представленного метода для распределения и учета косвенных затрат, характеризуются тем, что:

- ◆ являются многопрофильными медицинскими учреждениями;
- ◆ испытывают сильную конкуренцию;
- ◆ имеют неоднородный состав предоставляемых услуг.

Подводя итоги описанному выше, можно сделать выводы том, что данный подход к распределению косвенных затрат позволит:

- ◆ повысить эффективность управления затратами;
- ◆ рассчитать величину себестоимости услуги, наиболее приближенную к реальной;
- ◆ корректно определить долю косвенных затрат в себестоимости конкретной услуги;
- ◆ провести реструктуризацию структуры и направления деятельности (определить, какие профили целесообразны для развития);
- ◆ определить точку безубыточности в разрезе профилей оказания медицинской помощи;
- ◆ оптимизировать штатное расписание организации, исходя из полученной функции врачебной должности;
- ◆ выработать оптимальную ценовую политику организации;
- ◆ повысить возможности в вариативности доли рентабельности (маржинальности) в цене на услуги;
- ◆ определить категорию потребителя, на которую будет сориентирована платная деятельность учреждения;
- ◆ провести анализ по группам косвенных затрат, определить факторы влияния на их рост;
- ◆ выделить приоритетные группы затрат, требующие большего внимания и контроля, в зависимости от степени их влияния на долю косвенных затрат в структуре себестоимости;
- ◆ создать дополнительный поток пациентов.

Имея данные по величине себестоимости, ее структуре и динамике, руководство будет иметь возможность контролировать эффективность использования различных видов ресурсов, сможет оценить качество и целесообразность проводимой работы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Экономические методы оценки эффективности деятельности медицинских учреждений / Кадыров Ф.Н. — М.: Менеджер здравоохранения, 2007 г.;
2. Письмо > ФФОМС от 23.07.2013 N5423/21-и «О методике включения в тариф на оплату медицинской помощи расходов на содержание медицинской организации, а также затрат на приобретение оборудования стоимостью до ста тысяч рублей за единицу»;
3. «Инструкция по расчету стоимости медицинских услуг (временная)» (утв. Минздравом РФ № 01–23/4–10, РАМН № 01–02/41 10.11.1999 г.);
4. «Калькулирование себестоимости и определение цены медицинских услуг» / Н.М. Парыгина, научная электронная библиотека КиберЛенинка;

5. «Расчет коэффициента распределения накладных расходов по центрам затрат: массачусетская формула» / А. Лукьянова, Журнал «Финансовый директор», № 6, июнь 2021 года;
6. О стандартизации алгоритмов расчета косвенных затрат при расчете себестоимости медицинских услуг / А.П. Столбов, П.П. Кузнецов, Е.Е. Кобяцкая, журнал «Проблемы стандартизации в здравоохранении», 7–8, 2017 г.;
7. «Управленческий учет для бизнес-решений». Друри Коллин. 2-е изд. — Москва: ЮНИТИ, 2011.
8. Приказ Минфина России от 29 ноября 2017 г. N209н «Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления»

© Барабаш Анжелла Николаевна (v12a.yes@yandex.ru), Клоничкая Анна Юрьевна (anna_klonitskaya@mail.ru).
Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»



Московский авиационный институт