

УДК 338.5+616.082

Л.В. Егорова, Н.Е. Духовская, А.А. Духовская, Г.О. Тогоев

ФГБОУ ВО «Российский университет медицины» Минздрава России, Москва,
email: LVEgorova@yandex.ru

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ В СТОМАТОЛОГИИ: ПРИЕМЫ И МЕТОДЫ

Ключевые слова: косвенные затраты, методы распределения, виды медицинской помощи, финансовый результат, простое удаление зуба, сложное удаление зуба, имплантация.

В статье рассматриваются практические приемы распределения постоянных косвенных (общеполитических, общестационарных) затрат между видами стоматологической помощи, а также степень их влияния на финансовый результат. Отмечено, что проблема распределения косвенных затрат в медицинских организациях возникла с переходом системы здравоохранения на рыночные механизмы работы и появлением частной медицины. Указанная проблема актуальна не только для частных клиник, но для государственных (муниципальных) тоже, а именно в части оказания платных медицинских услуг. Предлагается экстраполировать опыт коммерческих организаций и производственных предприятий в области методических подходов управленческого учета к формированию полной себестоимости каждого вида медицинской помощи в здравоохранении. При делении постоянных затрат медицинской организации предлагается использовать не только методические рекомендации Минздрава России, ориентированные исключительно на их отнесение посредством выбранной базы и направленные на госучреждения, но и другие методы, известные в теории и практике промышленных предприятий. В большей степени статья ориентирована на главных врачей, их заместителей по экономике и работников планово-учетных служб медицинских организаций.

L.V. Egorova, N.E. Dukhovskaya, A.A. Dukhovskaya, G.O. Togoiev

Russian University of Medicine of the Ministry of Health of the Russian Federation,
Moscow, email: LVEgorova@yandex.ru

DISTRIBUTION OF INDIRECT COSTS IN DENTISTRY: TECHNIQUES AND METHODS

Keywords: indirect costs, distribution methods, types of medical care, financial result, simple tooth extraction, complex tooth extraction, implantation.

The article discusses practical methods for allocating permanent indirect (general clinical, general hospital) costs between types of dental care, as well as the degree of their impact on financial results. It is noted that the problem of allocating indirect costs in medical organizations arose with the transition of the healthcare system to market-based mechanisms of operation and the emergence of private medicine. This problem is relevant not only for private clinics, but also for state (municipal) ones, namely in terms of providing paid medical services. It is proposed to extrapolate the experience of commercial organizations and manufacturing enterprises in the field of methodological approaches of management accounting to the formation of the total cost of each type of medical care in healthcare. When dividing the fixed costs of a medical organization, it is proposed to use not only the methodological recommendations of the Ministry of Health of the Russian Federation, focused solely on their allocation through the selected database. To a greater extent, the article is focused on chief physicians, their deputies in economics and employees of planning and accounting services of medical organizations.

Сфера здравоохранения сравнительно недавно (с исторической точки зрения) перешла на рыночные условия хозяйствования. Соответственно, медицине, особенно частной, пришлось столкнуться со сложностями, вопросами и важностью калькулирования затрат по оказанию медицинской помощи.

Необходимо сразу оговориться, что перед медицинскими организациями, функционирующими как государствен-

ные (муниципальные) обозначенная проблема не стоит, поскольку затраты на медицинскую помощь в рамках ОМС нормированы Министерством здравоохранения РФ и цена на услугу регламентирована государством. Для этих медицинских организаций действуют Приказ Минздрава России от 28.02.2019 N 108н (ред. от 04.09.2024) «Об утверждении правил обязательного медицинского страхования» и Методические рекомендации

по способам оплаты медицинской помощи за счет средств обязательного медицинского страхования (утв. Министерством здравоохранения РФ и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования 2 февраля 2022 г. NN 11-7/И/2-1619, 00-10-26-2-06/750) [1,2].

Однако, для негосударственного сектора здравоохранения эти нормативно-правовые акты использовать не всегда рационально, поскольку цель коммерческой медицины – это удовлетворение пациентов и получение при этом прибыли. Точно определенный финансовый результат является следствием правильно и полно сформированной себестоимости каждого вида медицинской помощи, и, соответственно, залогом верно определенного налога на прибыль и расчета с бюджетом. Решение этой задачи не всегда могут в полной мере обеспечить методические подходы, декларируемые в выше указанных документах. Следовательно, необходимо искать ответы на возникающие вопросы в имеющемся опыте коммерческих структур с экстраполяцией его на сферу здравоохранения с учетом специфики. Также следует популяризировать применение в медицинских организациях управленческого учета, на ведение которого у данных организаций еще недостаточно опыта [3].

С учетом вышесказанного в данной статье речь пойдет о формировании затрат и определении финансового результата для частных медицинских организаций и для государственных (муниципальных) в части платной медицинской помощи.

Цель исследования

Цель исследования – сравнительный анализ способов распределения косвенных (накладных постоянных) затрат между видами стоматологической помощи для выявления оптимального.

Объекты и методы

Объекты и методы: для выполнения исследования была использована информационная база из нормативно-законодательных актов по определению стоимости медицинской помощи, научных статей по теме исследования, а также итоги авторского анкетирования заместителей главных врачей по экономике

и руководителей планово-финансовых служб стоматологических клиник Москвы и Подмосковья.

Главным объектом наблюдения стали внутренние формы отчетности клиник по формированию себестоимости медицинской помощи.

Для анализа собранной информации использовались методы: расчетный, аналитический, сравнения, табличный, экстраполяции.

Результаты и обсуждение

Как широко известно, себестоимость медицинской помощи, впрочем, как и любой другой услуги, работы, продукта складывается из постоянных и переменных затрат (1):

Себестоимость = постоянные затраты + переменные затраты. (1) [4]

Затраты, которые изменяются прямо пропорционально (условно, поскольку взаимозависимость может быть различной степени) объему оказанной медицинской помощи называются переменными. К такой категории затрат можно отнести стоимость потреблённых в процессе лечения препаратов и расходных материалов, питания в стационарах, заработной платы медицинского персонала [5].

Затраты, размеры которых не зависят от объема оказанной медицинской помощи называются постоянными [6]. Например, заработная плата работников планово-финансовой службы, нянечек, водителей, расходы на связь и командировки администрации, канцелярские расходы, т.е. все те затраты, которые принято относить к категории общеполитических, общестационарных.

Постоянные и переменные затраты включаются в себестоимость вида медицинской помощи (впрочем, как и любой другой услуги, работы, продукции) по-разному:

– переменные затраты включаются в себестоимость методом прямого счета. Также их часто называют прямыми затратами, именно, потому что включаются в себестоимость напрямую, например, заработная плата врача за простое удаление зуба составляет 500 руб. (условно). Следовательно, на себестоимость данного вида помощи будет отнесено 500 руб.

– постоянные затраты в отличие от переменных невозможно отнести на себестоимость прямым счетом, потому что они одновременно относятся ко всем видам медицинской помощи, оказанной организацией в отчетном месяце. Например, заработная плата главного врача. Такие затраты принято распределять одним из распространенных в теории методов:

1) распределения косвенных затрат пропорционально выбранному драйверу (например, заработной плате основных работников, объемам выручки, площадям и т.д.-как это отмечено в Приказе Минздрава) [1];

- 2) пошаговым;
- 3) взаимного оказания услуг;
- 4) системы уравнений [7].

По причине их опосредованного (косвенного) распределения между себестоимостями в экономике часто эти затраты называют косвенными [8].

Целью такого распределения является, как уже было отмечено, получение достоверных данных о себестоимости услуг, которая, в свою очередь, используется для анализа уровня эффективности деятельности организации, определения мер по снижению затрат, методов ценообразования, налогообложения, выработки ассортиментной политики и принятия других управленческих решений.

В распределении косвенных затрат между видами медицинской помощи как раз и возникает психико-экономическая проблема. Применение различных методов распределения косвенных затрат между видами медицинской помощи приводит к тому, что себестоимость

одного и того же вида медицинской помощи будет отличаться и, соответственно, финансовый результат (прибыль или убыток) от оказания данного вида помощи тоже будет разным. Проблема заключается в том, что искусственным способом можно «назначить» убыточной какую-то медицинскую помощь, когда на самом деле она таковой не является и, наоборот, сделать прибыльным другой вид медицинской помощи при реальном противоположном результате. Следовательно, мы наблюдаем субъективизм в купе с профессионализмом или его отсутствием.

На этапе расчета себестоимости и последующего формирования цены на ее базе очень важно продуктивное взаимодействие между врачами и администрацией МО. Врачи могут донести до экономистов реальную сложность и затратность того или иного вида помощи, а планово-финансовая служба, основываясь на этих сведениях может подобрать оптимальный метод распределения косвенных затрат. Это весьма трудоемкий процесс, поскольку, необходимо поочередно используя известные методы распределения косвенных затрат между видами медицинской помощи выбрать тот, который дает наиболее точный и подходящий МО результат расчета себестоимости и прибыли. Рассмотрим на примере нескольких стоматологических видов медицинской помощи как может меняться ее полная стоимость и финансовый результат от ее оказания в зависимости от применяемого метода распределения косвенных затрат (табл. 1).

Таблица 1

Данные для расчета

Вид помощи / условное кол-во операций в мес.	Этапы оказания	Прямые затраты	Размер прямых затрат (условно)
Простое удаление зуба/20	Анестезия инфильтрационная или проводниковая. Удаление зуба по этапам. Кюретаж лунки	1. Оплата труда медицинского персонала с учетом отчислений в страховые фонды.	1000,0
		2. Шприц караульный, игла для анестезии, караула с анестетиком, марлевые тампоны, йодоформная турунда.	100,0
		3. Амортизация стомат. оборудования (кресло) и набора инструментов для осмотра: лоток стоматологический, зеркало, пинцет, набор инструментов для удаления – серповидная гладилка, щипцы, кюретажная ложка	200,0
продолжение табл. 1			

окончание табл. 1

Сложное удаление зуба/10	Анестезия инфильтрационная или проводниковая. Удаление зуба по этапам. Кюретаж лунки. Наложение швов	1. Оплата труда медицинского персонала с учетом отчислений в страховые фонды. 2. Шприц караульный, игла для анестезии, карпула с анестетиком, марлевые тампоны, йодоформная турунда, игла с полипропиленовой нитью. 3. Амортизация стомат. оборудования (кресло), набор инструментов для осмотра: лоток стоматологический, зеркало, пинцет, набор инструментов для удаления – серповидная гладилка, физиодиспенсер с водным охлаждением хлорид натрия, щипцы, люксаторы, элеваторы, кюретажная ложка	1500,0 200,0 300,0
Имплантация/4	Анестезия инфильтрационная или проводниковая. Проведение разреза слизисто– надкостничного лоскута. Отделение лоскута, с помощью физио-диспенсера с водным охлаждением хлорида натрия. Подготовка ложе под имплантант. Установка имплантата. Мобилизация лоскута. Наложение швов	1. Оплата труда медицинского персонала с учетом отчислений в страховые фонды. 2. Шприц караульный, игла для анестезии, карпула с анестетиком, набор инструментов для осмотра– лоток стоматологический, зеркало, пинцет, скальпель хирургический, распатор, физиодиспенсер с водным охлаждением хлорид натрия, марлевые тампоны, игла с полилактиновой 910 нитью, имплантант. 3. Амортизация стомат. оборудования (кресло), набора для установки имплантант	5000,0 15000,0 1000,0

Таблица 2

Потенциально возможные драйверы для распределения косвенных затрат

Вид помощи / кол-во в мес.	Цена за ед. руб.	Выручка за мес., руб.	Площадь, кв. м*	Стоимость Мат. затрат. На ед./всего, руб.	Оплата труда с отчислениями на ед/ всего, руб.
Простое удаление зуба /20	2500,0	50000,0	20,0	300,0/6000,0	1000,0/20000,0
Сложное удаление зуба/10	4000,0	40000,0	20,0	500,0/5000,0	1500,0/15000,0
Имплантация/4	40000,0	160000,0	20,0	16000,0/64000,0	5000,0/20000,0
Итого	x	250000,0	20,0	x/75000,0	x/55000,0

Примечание: * сразу отметим, что драйвер «Площадь» использоваться в нашем примере не будет, поскольку все три вида медицинской помощи оказываются в одном помещении. Однако в других случаях применение такой базы распределения постоянных косвенных затрат, может быть результативным.

Отметим, что суммы оплаты труда и затрат на расходники и лекарственные препараты (см. табл. 1) приведены в небольших условных суммах для того, чтобы легче было проследить порядок расчета. Для краткости расчета предположим, что других видов стоматологической помощи оказано не было. Постоянные затраты медицинской организации составили (условно) 90000 руб. Возможные базы распределения затрат на оказание стоматологической помощи разных видов представим в таблице 2.

Для первого расчета возьмем за базу распределения выручку. Коэффициент распределения косвенных затрат в этом случае равен 0,36 (90000/250000). Итоги распределения сведем в таблицу 3.

По результатам распределения косвенных затрат пропорционально выручке (табл. 3) мы видим, что все три вида помощи прибыльны в той или иной степени. Посмотрим, как изменится размер финансового результата с переменной драйвера.

Таблица 3

Распределение косвенных затрат пропорционально выручке

Вид помощи	Выручка от оказания мед. помощи, руб.	% распределения	Косвенные затраты, тыс. руб.	Прямые затраты, тыс. руб.	Себестоимость мед. помощи, тыс. руб. (гр.4+5)	Прибыль/убыток от оказания мед. помощи, тыс. руб. (гр.2-6)
Простое удаление зуба	50000,0	0,36	18000,0	26000,0	44000,0	+6000,0
Сложное удаление зуба	40000,0	0,36	14400,0	20000,0	34400,0	+5600,0
Имплантация	160000,0	0,36	57600,0	84000,0	141600,0	+18400,0
Итого	250000,0	0,36	90000,0	130000,0	220000,0	+30000,0

Таблица 4

Распределение косвенных затрат пропорционально материальным затратам

Вид помощи	Выручка от оказания мед. помощи, руб.	Стоимость Мат. затрат, руб.	% распределения	Косвенные затраты, тыс. руб.	Прямые затраты, тыс. руб.	Себестоимость мед. помощи, тыс. руб. (гр.4+5)	Прибыль/убыток от оказания мед. помощи, тыс. руб. (гр.2-6)
Простое удаление зуба	50000,0	6000,0	1,2	7200,0	26000,0	33200,0	+16800,0
Сложное удаление зуба	40000,0	5000,0	1,2	6000,0	20000,0	26000,0	+14000,0
Имплантация	160000,0	64000,0	1,2	76800,0	84000,0	160800,0	-800,0
Итого	250000,0	75000,0	1,2	90000,0	130000,0	220000,0	+30000,0

Таблица 5

Распределение косвенных затрат пропорционально оплате труда

Вид помощи	Выручка от оказания мед. помощи, руб.	Оплата труда с отчислениями, руб.	% распределения	Косвенные затраты, тыс. руб.	Прямые затраты, тыс. руб.	Себестоимость мед. помощи, тыс. руб.	Прибыль/убыток от оказания мед. помощи, тыс. руб.
Простое удаление зуба	50000,0	20000,0	1,64	32800,0	26000,0	58800,0	-8800,0
Сложное удаление зуба	40000,0	15000,0	1,64	24400,0	20000,0	44400,0	-4400,0
Имплантация	160000,0	20000,0	1,64	32800,0	84000,0	116800,0	+43200,0
Итого	250000,0	55000,0	1,64	90000,0	130000,0	220000,0	+30000,0

Таблица 6

Итоги распределения косвенных затрат пропорционально различным драйверам

Вид помощи	Пропорц. выручке	Пропорц. мат. затратам	Пропорц. оплате труда
Простое удаление зуба	+6000,0	+16800,0	-8800,0
Сложное удаление зуба	+5600,0	+14000,0	-4400,0
Имплантация	+18400,0	-800,0	+43200,0
Итого	+30000,0	+30000,0	+30000,0

Произведем расчёт по драйверу «Прямые материальные затраты» (табл. 4). В этом случае коэффициент распределения будет равен 1,2 (90000/75000).

После второго расчета мы видим, что акценты прибыльности сместились в сторону простого и сложного удаления зуба, а имплантация стала убыточной. Распределение косвенных затрат пропорционально затратам на оплату труда медицинского персонала представим в таблице 5. Коэффициент распределения равен 1,64 (90000/55000).

По итогам третьего распределения мы видим, что имплантация стала единственным прибыльным видом медицинской помощи, в то время как простое и сложное удаление зуба превратились в убыточные. Для наглядности итогов распределения косвенных затрат пропорционально выбранной базе представим в сводной таблице 6.

Выводы

Таким образом, из приведенных расчетов и итоговой таблицы 6 хорошо видно, что, изменяя базу распределения, мы можем управлять финансовым

результатом по каждому виду медицинской помощи. При этом общий размер прибыли (убытка) остается неизменным. Следовательно, речь идет о том, что для принятия грамотного управленческого решения руководителю медицинской организации необходима достоверная, полная и своевременная информация о распределении косвенных затрат между видами помощи. И здесь, как было отмечено выше, очень важно взаимодействие врача и экономиста, поскольку экономист не обладает всей информацией о сложности оказания того или иного вида медицинской помощи и не сможет грамотно выбрать драйвер для распределения косвенных затрат.

Ввиду ограничения объема статьи мы не рассматривали другие методы распределения косвенных затрат (пошагового распределения, взаимного оказания услуг; системы уравнений). Кроме того, как показывает практический опыт, перечисленные методы более трудоемки, но результаты от их применения не сильно отличаются от приведенных данных в таблице 6.

Библиографический список

1. Приказ Минздрава России от 28.02.2019 N 108н (ред. от 04.09.2024) «Об утверждении правил обязательного медицинского страхования». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_324740/ (дата обращения 05.01.2025).
2. Методические рекомендации по способам оплаты медицинской помощи за счет средств обязательного медицинского страхования (утв. Министерством здравоохранения РФ и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования 2 февраля 2022 г. №№ 11-7/И/2-1619, 00-10-26-2-06/750). [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403402448/> (дата обращения 05.01.2025).
3. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Управленческий учет деятельности медицинских государственных (муниципальных) учреждений: организационные подходы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 2 (362). С. 8-18.
4. Зинурова Г.Х., Сафаргалиев Э.Р. Методы и приемы управления затратами в здравоохранении // Международный научно-исследовательский журнал (ВАК). 2020. № 5-2 (95). С. 35-38.

5. Насонова В.И. Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг медицинских учреждений: дис. ... соискание степени магистра экономики, СПб., 2017. 78 с.
6. Левкевич М.М. Управление расходами в учреждениях здравоохранения в условиях бюджетирования, ориентированного на результат // Управление по результатам в ГСЭ. 2011. № 6. С. 174-178.
7. Егорова Л.В. Халтурин Р.А., Стерликов П.Ф. и др. Экономика и управление в медицинских организациях: учебное пособие / под. Ред. Р.А. Халтурина, Л.В. Егоровой; Российский ун-т медицины Минздрава России. Казань: БУК, 2024. 292 с.
8. Орлова О. Е. Распределение затрат медицинском учреждении. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/ account/buhaccounting/a7/993259.html> (дата обращения 28.12.2024).