

УДК 657.454

doi: 10.20310/1819-8813-2017-12-6-177-189

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЬНО-РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНОГО МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В МЕДИЦИНСКИХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

МАНУКОВСКИЙ РОМАН ИГОРЕВИЧ

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, Воронежский филиал  
г. Воронеж, Российская Федерация, e-mail: manukovskiy@mail.ru

ЕНДОВИЦКАЯ АННА ВЛАДИМИРОВНА

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, Воронежский филиал  
г. Воронеж, Российская Федерация, e-mail: econ@vfreu.ru

МИТИНА ИННА НИКОЛАЕВНА

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, Воронежский филиал  
г. Воронеж, Российская Федерация, e-mail: econ@vfreu.ru

В статье рассказывается о том, что расчет фактической себестоимости медицинских услуг осуществляют независимо от источника финансирования деятельности учреждения, с учетом кредиторской задолженности и с корректировкой на индексы цен. Определяется, что все структурные подразделения медицинского учреждения следует разделить на основные и вспомогательные. Сами же услуги, которые оказывает учреждение, делят на простые, сложные и комплексные. Расходы учреждения делят на прямые и косвенные. Нельзя не учитывать налоговый учет. Глава 25 Кодекса не содержит прямых положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным. Рассматривается порядок распределения косвенных расходов. При построении пропорций следует учитывать, что косвенные расходы между видами производств можно распределять с использованием различных баз распределения. Для целей ценообразования возникает еще и необходимость распределения затрат по различным признакам. Рассматривается также методика включения в тариф на оплату медицинской помощи расходов на содержание медицинской организации, которая предусматривает два варианта распределения затрат: «постатейное» и «по подразделениям». Раскрывается содержание перспективной модели распределения общехозяйственных расходов. Имея в наличии дополнительную информацию о целевых значениях расходов, а также получив в конце месяца данные о фактических расходах стационара и количестве оказанных услуг по стационару указывается на возможность оптимизировать структуру расходов в соответствии с требованиями цели (таргет-костинга). Применение методик «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» с применением элементов метода процессно-ориентированной калькуляции затрат (Activity-Based Costing, или ABC) всецело направлена на совершенствование деятельности учреждения или ее отдельных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций извне.

*Ключевые слова:* себестоимость, калькулирование, расходы медицинского учреждения, таргет-костинг, кайзен-костинг, целевая себестоимость, медицинские услуги, расчетная себестоимость

Исчисление себестоимости и калькулирование – важная часть работы любого учреждения. Расчет стоимости оказываемых медицинских услуг следует осуществлять на основе фактических затрат учреждения, учтенных в бухгалтерском учете на конец отчетного периода. Конечно же в расчет не следует принимать величину расходов будущего периода. «Важнейшей частью системы контроля над затратами является оценка деятельности подразделений, управляющих и учреждения в целом» [1]. Каковы же основные принципы

учета затрат? Н. П. Кондраков утверждает, что «организация учета затрат основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат и калькулирование себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и на капитальные вложения; регламентация состава себестоимости продукции; соответствие фактических показателей

себестоимости продукции нормативным и плановым» [2].

Расчет фактической себестоимости медицинских услуг осуществляют независимо от источника финансирования деятельности учреждения, с учетом кредиторской задолженности и с корректировкой их на индексы цен. Это позволяет обеспечить ресурсами лечебно-диагностический процесс в соответствии со сложившимися технологическими схемами и уровнем общественно-необходимых затрат.

Для того, чтобы эффективно и быстро автоматизировать работу по распределению косвенных расходов, точно рассчитать стоимость медицинской услуги все структурные подразделения медицинского учреждения следует разделить на основные и вспомогательные. В большинстве случаев к основным подразделениям медицинского учреждения относятся:

- профильные отделения стационаров;
- кабинеты поликлиник;
- параклинические отделения и др.

К вспомогательным подразделениям медицинского учреждения следует относить:

- администрация;
- отдел кадров;
- бухгалтерия;
- кабинет медицинской статистики;
- регистратура;
- аптека;
- стерилизационная;
- хозяйственные службы и общеучрежденческие службы, обеспечивающие деятельность лечебно-диагностических подразделений.

Другими словами, к основным подразделениям относятся те службы, в которых пациенту непосредственно производится оказание медицинских услуг.

Сами же услуги, которые оказывает учреждение, делят на простые, сложные и комплексные. Расходы учреждения делят на прямые и косвенные (табл. 1). Под простой медицинской услугой понимается медицинская услуга, имеющая законченное, самостоятельное лечебное или диагностическое значение. При этом услуга не должна быть комплексной, а является неделимой.

Расчет стоимости простой медицинской услуги (С) осуществляется по формуле 1:

$$C = C_{\text{п}} + C_{\text{к}} = Z_{\text{т}} + H_{\text{з}} + M + И + O + П, \quad (1)$$

где  $C_{\text{п}}$  – прямые расходы;

$C_{\text{к}}$  – косвенные расходы;

$Z_{\text{т}}$  – расходы на оплату труда;

$H_{\text{з}}$  – начисления на оплату труда;

$M$  – расходы на медикаменты, перевязочные средства и пр.;

$И$  – износ мягкого инвентаря;

$O$  – износ оборудования;

$П$  – прочие расходы.

Нельзя не учитывать налоговый учет. Глава 25 Кодекса не содержит прямых положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным.

Таблица 1

Расходы медицинского учреждения

Прямые расходы	Косвенные расходы
<p>В составе прямых расходов следует учитывать затраты, непосредственно связанные с медицинской услугой и потребляемые в процессе ее оказания:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– оплата труда основного персонала;</li> <li>– начисления на оплату труда основного персонала;</li> <li>– материальные затраты, потребляемые в процессе оказания медицинской услуги полностью (медикаменты, перевязочные средства, продукты питания, одноразовые медицинские принадлежности и др.);</li> <li>– амортизация (износ) мягкого инвентаря по основным подразделениям;</li> <li>– амортизация (износ) медицинского и прочего оборудования, используемого непосредственно в лечебно-диагностическом процессе</li> </ul>	<p>В составе косвенных расходов учитывают виды затрат, которые необходимы для обеспечения деятельности учреждения, но не потребляемые непосредственно в процессе оказания медицинской услуги:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– оплата труда общеучрежденческого персонала;</li> <li>– начисления на оплату труда общеучрежденческого персонала;</li> <li>– хозяйственные затраты (затраты на материалы и предметы для текущих хозяйственных целей, на канцелярские товары, инвентарь и оплату услуг, включая затраты на текущий ремонт и т. д.);</li> <li>– затраты на командировки и служебные разъезды;</li> <li>– износ мягкого инвентаря во вспомогательных подразделениях;</li> <li>– амортизация (износ) зданий, сооружений и других основных фондов, непосредственно не связанных с оказанием медицинских услуг;</li> <li>– прочие затраты</li> </ul>

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, а под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо с обычаями делового оборота.

В соответствии с п. 1 ст. 318 Кодекса, расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные. Следует отметить, что налогоплательщик самостоятельно определяет перечень прямых расходов, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), и закрепляет его в учетной политике для целей налогообложения.

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности, материальные затраты, определяемые в соответствии с подпункт. 1 и 4 п. 1 ст. 254 Кодекса, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда, и суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 Кодекса, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. Косвенные расходы – это расходы учреждения на осуществление хозяйственной деятельности, управление, оказание услуг, которые не могут быть прямо отнесены на их стоимость. Косвенные затраты относятся на стоимость медицинских услуг как правило через расчетные коэффициенты. Заработная плата общеучрежденческого персонала ( $Z_y$ ) учитывается при расчете затрат на медицинскую услугу через коэффициент заработной платы общеучрежденческого персонала к основной заработной плате основного персонала. Начисления на заработную плату общеучрежденческого персонала рассчитываются аналогично начислениям на оплату труда основного персонала. Прочие косвенные расходы могут быть рас-

считаны исходя из фактических затрат за прошлый отчетный период. В стоимость медицинской услуги косвенные расходы включаются пропорционально различным базам распределения. Чаще всего базой распределения является сумма прямых расходов, приходящихся на услугу. Стоимость конкретной медицинской услуги рассчитывается путем суммирования результатов по каждому виду затрат.

Согласно п. 2 ст. 318 Кодекса, сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных Кодексом. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы. Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 Кодекса.

Порядок распределения косвенных расходов между видами производств устанавливается организацией самостоятельно. При построении пропорций следует учитывать, что косвенные расходы между видами производств можно распределять с использованием различных баз распределения. Выбранную базу распределения фиксируют в приказе об учетной политике. Выбор осуществляют чаще всего между следующими базами распределения:

- 1) пропорционально З/П работников основного, вспомогательного и обслуживающего производства;
- 2) пропорционально общей сумме прямых затрат;
- 3) пропорционально времени работы основного производственного оборудования;
- 4) пропорционально времени работы производственных рабочих (человеко-часы);
- 5) пропорционально израсходованным основным материалам;
- 6) пропорционально объему произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении произведенной каждым из производств;
- 7) пропорционально сметным или нормативным ставкам.

Современная медицинская организация имеет сложную структуру, оказывает большое количество различных видов услуг, затрачивает разные виды ресурсов, получает финансирование из различных источников.

Для целей ценообразования возникает еще и необходимость распределения затрат по различным признакам:

- по источникам финансирования (обязательное медицинское страхование, субсидии на выполнение государственного задания, платные услуги);
- по видам оказываемых услуг (стационарная помощь, амбулаторная помощь и помощь в условиях дневного стационара);
- по различным подразделениям (педиатрические отделение, неврологическое и прочие);
- по клинико-статистическим группам (например, «мигрень, головная боль», «другие нарушения нервной системы» и др.).

Согласно методике включения в тариф на оплату медицинской помощи расходов на содержание медицинской организации, возможны два варианта распределения затрат: «постатейное» и «по подразделениям».

«Постатейное» распределение подразумевает распределение каждой из статей по подразделениям. При распределении косвенных расходов «по подразделениям» сначала определяются полные затраты по всем подразделениям, а затем суммированные затраты подразделений, не оказывающих непосредственно конечные медицинские услуги (центров затрат), распределяются между основными подразделениями, оказывающими услуги (центрами

прибыли). Затраты этих подразделений распределяются по отдельным услугам.

При таком методе калькулирования себестоимости теряется информация о доле той или иной статьи расходов в стоимости оказанных услуг отделением или одной оказанной услуги по клинико-статистической группе, а данная информация является важной и определяющей в калькулировании медицинских услуг.

Покажем распределение косвенных расходов на примере стационара, имеющего в своем составе следующие основные подразделения: три педиатрических отделения, неврологическое и отделение реабилитации; вспомогательные (параклинические) подразделения: приемное отделение, диагностическую лабораторию, отделение реанимации и анестезиологии, отделение функциональной диагностики, отделение физиотерапии; административно-хозяйственные и общепольничные подразделения: аптеку, отдел статистики, административно-хозяйственный отдел, бухгалтерию, экономический отдел, отдел кадров. Структура центров ответственности стационара БУЗ ВО «ВГДКБ № 1» представлена на рисунке 1.

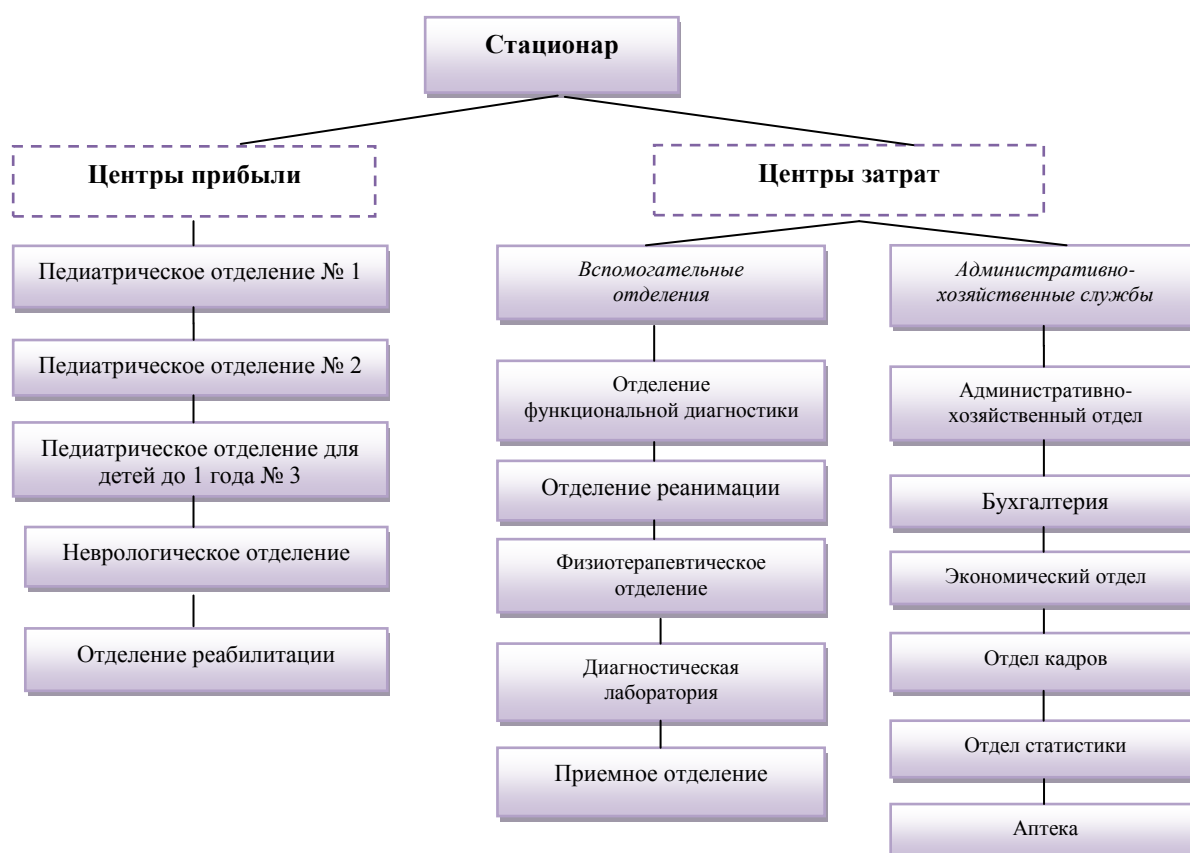


Рис. 1. Структура центров ответственности стационара БУЗ ВО «ВГДКБ № 1»

Ю. А. Бабаев утверждает, что «выбор способа распределения общепроизводственных расходов в бухгалтерском учете между объектами учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) производится организацией самостоятельно, исходя из специфики производственной деятельности» [3].

Центрами прибыли будем считать клинические отделения, поскольку они реализуют услуги сторонним организациям и физическим лицам.

В таблице 2 приведены данные о прямых затратах основных подразделений. Предпринята попытка усовершенствовать систему распределения косвенных затрат «по подразделениям».

Таблица 2

Прямые затраты основных подразделений стационара (в руб.)

Показатели	Педиатрическое № 1	Педиатрическое № 2	Педиатрическое № 3	Неврологическое отделение	Отделение реабилитации
Затраты на оплату труда с начисленными страховыми взносами	5 028 436,80	4 909 154,45	6 545 349,71	5 729 342,95	8 602 022,88
Медикаменты, перевязочные средства	1 764 987,29	1 360 168,16	1 497 331,91	927 889,85	1 455 039,57
Продукты питания для пациентов	815 790,78	816 180,44	808 333,34	811 898,73	765 773,99
Амортизация оборудования отделения	504	1230	1210	708	11 661,79
Мягкий инвентарь	1021,10	892,3	1210,6	1136,40	1572,00
Прочие материальные затраты	20 145,68	17 357,27	22 361,15	21 648,12	22 402,74
Итого	7 630 885,65	7 104 982,62	8 875 796,72	7 492 624,04	10 858 472,96

А именно, предлагается:

– распределять косвенные расходы между всеми подразделениями учреждения (центрами ответственности) – определить полные расходы всех подразделений;

– распределить не суммированные затраты подразделений (центров затрат), а распределить расходы подразделений (центров затрат) поштатейно на подразделения (центры прибыли);

– на следующем этапе распределить затраты подразделений (центров прибыли) на случаи лечения по клинико-статистическим группам, применив инструментарий «таргет-костинга».

На первом шаге необходимо собрать прямые расходы всех центров затрат и центров прибыли, а затем посредством разных баз распределения распределить общепроизводственные на основные и вспомогательные подразделения и общехозяйственные расходы на все отделения.

В таблице 3 приведены данные о затратах вспомогательных подразделений, оказывающих услуги основным подразделениям.

Как уже указывалось, затраты вспомогательных подразделений объединяют затраты отделения функциональной диагностики, отделения реанимации, диагностической лаборатории, отделения физиотерапии, приемного отделения.

В таблице 4 приведены данные о затратах административно-хозяйственных и общебольничных подразделений.

В целом деятельность учреждения можно охарактеризовать как трудоемкую, поскольку наибольшую долю в структуре затрат учреждения составляет заработная плата с начислениями (87,24 %). При этом наиболее «зарплатоемкими» являются административно-хозяйственные и общебольничные подразделения (99,83 %), приемное отделение (97,06 %), отделение функциональной диагностики (96,16 %).

Учитывая специфику деятельности стационара, руководству учреждения необходима специальным образом подготовленная информация о направлениях расходования медикаментов.

В представленной ниже таблице 5 приведена структура прямых затрат основных подразделений больницы.

Доля медикаментов максимальна в диагностической лаборатории (29,29 %) и в педиатрическом отделении № 1 (25,9 %). При этом в среднем по стационару этот показатель составляет 12,45 %.

Для формирования себестоимости 1 случая лечения необходимо:

– распределить затраты по видам на прямые и косвенные;

– произвести распределение косвенных затрат согласно выбранным базам распределения.

Таблица 3

## Прямые затраты вспомогательных (параклинических) подразделений стационара (в руб.)

Показатели	Отделение функциональной диагностики	Отделение реанимации	Диагностическая лаборатория	Отделение физиотерапии	Приемное отделение
Затраты на оплату труда с начислениями	3 594 134,95	3 814 742,49	4 406 410,24	844 645,87	3 381 173,77
Медикаменты, перевязочные средства	119 904,09	477 126,94	1 839 715,36	83 788,07	91 791,06
Амортизация оборудования отделения	18 652	2 563,91	17 230	5 982	245
Мягкий инвентарь	204,20	340	461,8	204,2	168,08
Прочие материальные затраты	4 892,35	2 569,10	17 823,43	5 697,19	10 289,71
Итого	3 737 787,59	4 297 342,44	6 281 640,83	940 317,33	3 483 667,62

Таблица 4

## Прямые затраты административно-хозяйственных и общебольничных подразделений (в руб.)

Показатели	Затраты административно-хозяйственных и общебольничных подразделений
Затраты на оплату труда с начислениями во внебюджетные фонды	20 572 220,51
Дезинфицирующие средства	5 671,10
Амортизация оборудования	3 408,00
Прочие расходные материалы	25 236,10
Итого	20 606 535,71

Таблица 5

## Структура прямых затрат БУЗ ВО «ВГДКБ № 1» (в %)

ЦФО	Оплата труда с начислениями	Лекарственные препараты	Амортизация ОС	Мягкий инвентарь	Прочие матер. запасы
Педиатрическое отделение № 1	73,78	25,90	0,01	0,01	0,30
Педиатрическое отделение № 2	78,06	21,63	0,02	0,01	0,28
Педиатрическое отделение для детей до 1 года № 3	81,13	18,56	0,01	0,02	0,28
Неврологическое отделение	85,76	13,89	0,01	0,02	0,32
Отделение реабилитации	85,23	14,42	0,12	0,02	0,22
Отделение функциональной диагностики	96,16	3,21	0,50	0,01	0,13
Отделение реанимации	88,77	11,10	0,06	0,01	0,06
Физиотерапевтическое отделение	89,83	8,91	0,64	0,02	0,61
Диагностическая лаборатория	70,15	29,29	0,27	0,01	0,28
Приемное отделение	97,06	2,63	0,01	0,00	0,30
Административно-хозяйственные и общебольничные подразделения	99,83	0,03	0,02	0,00	0,12
По учреждению в целом	87,24	12,45	0,08	0,01	0,22

Итак, начнем распределение. К прямым затратам основных подразделений отнесены заработная плата штатных сотрудников с начислениями на выплаты на оплату труда, затраты на расходные материалы и др. Затраты вспомогательных подразделений, административно-хозяйственных и общебольничных подразделений стационара будем рас-

считывать в системе управленческого учета как косвенные затраты, которые подлежат распределению. Ввиду того, что большая часть косвенных расходов является общехозяйственными, а доля чистых общепроизводственных расходов мала, будем распределять общепроизводственные расходы в составе общехозяйственных.

На втором шаге необходимо распределить общехозяйственные расходы на центры затрат и центры прибыли. Состав общехозяйственных затрат приведен в таблице 6. Распределение общехозяй-

ственных расходов на центры прибыли и центры затрат целесообразно производить с использованием разных баз распределения для разных статей расходов.

Таблица 6

Состав общехозяйственных затрат БУЗ ВО «ВГДКБ № 1» (в руб.)

Показатели	Сумма
Затраты на приобретение услуг связи	304 644,81
Затраты на приобретение транспортных услуг	500
Затраты на электроэнергию	1 274 483,93
Затраты на теплоэнергию	3 043 062,19
Затраты на водоснабжение	730 311,13
Затраты на газоснабжение	55 958,40
Затраты на содержание имущества	2 164 102,67
Прочие услуги	1 621 268,43
ГСМ	226 178,98
Прочие расходы	733 631,40
Итого	10 154 141,94

Перспективная модель распределения общехозяйственных расходов представлена на рисунке 2. Полные расходы всех подразделений указаны в таблицах 7, 8 и 9.

Полные расходы – включают прямые расходы и часть распределенных косвенных расходов медицинского учреждения. В следующей таблице представлены полные расходы вспомогательных подразделений учреждения (табл. 7). Б. М. Арсланмур-

заева считает, что «важным моментом в этом процессе является определение базы (показателя) распределения. Например, для распределения зарплаты администрации в качестве базы можно использовать число работников, для отопления и электроэнергии – площадь помещения, для затрат на сбыт и маркетинг – прямые расходы. В любом случае распределение косвенных расходов не должно требовать больших усилий и расчетов» [4].

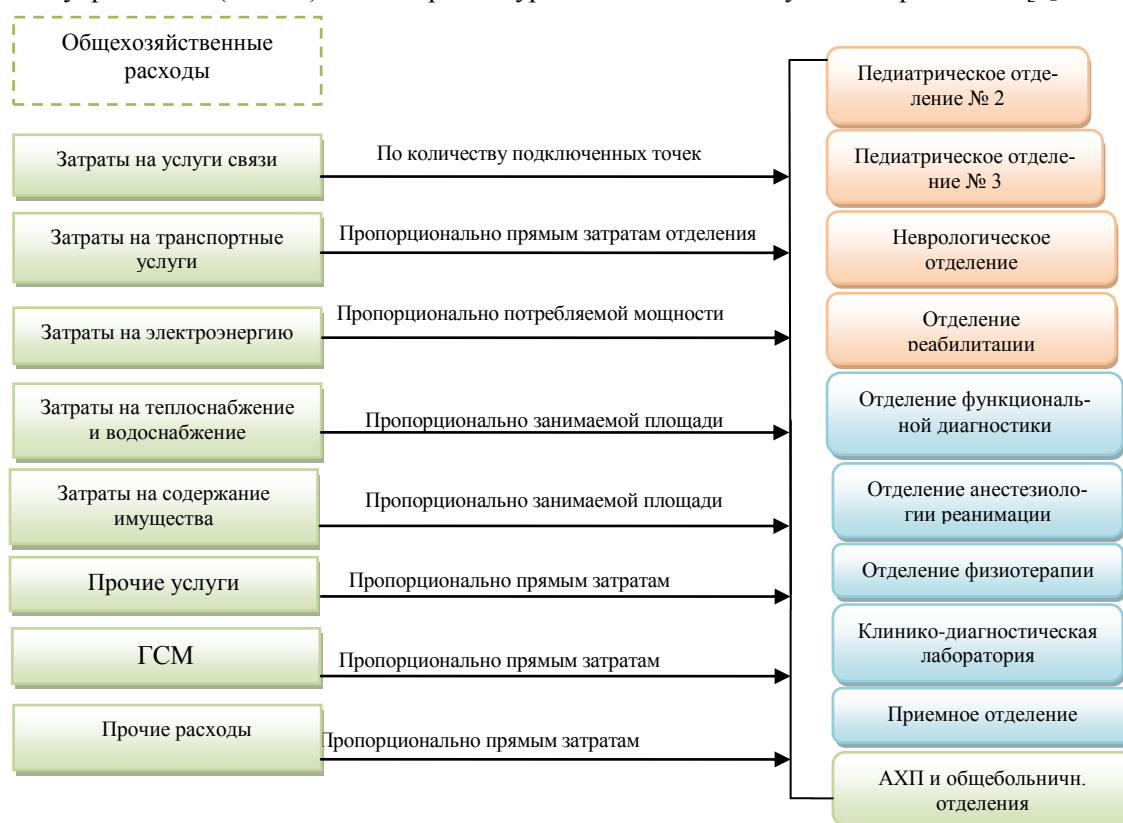


Рис. 2. Модель распределения общехозяйственных расходов

Таблица 7

## Полные расходы основных подразделений (в руб.)

Показатели	Педиатрическое № 1	Педиатрическое № 2	Педиатрическое № 3	Неврологическое отделение	Отделение реабилитации
Затраты на оплату труда с начисл. во внебюджетные фонды	5 028 436,80	4 909 154,45	6 545 349,71	5 729 342,95	8 602 022
Медикаменты, перев. средства	1 764 987	1 360 168,16	1 497 331,91	927 889,85	1 455 039
Продукты питания для пациентов	815 790,78	816 180,44	808 333,34	811 898,73	765 773
Амортизация оборудования отделения	504	1230	1210	708	11 661
Мягкий инвентарь	1021,10	892,3	1210,6	1136,40	1572
Прочие материальные затраты	20 145,68	17 357,27	22 361,15	21 648,12	22 402
Услуги связи	18 463,32	18 463,32	18 463,32	18 463,32	18 463
Электроэнергия	67 620	57 477	67 620	71 001	138 621
Теплоэнергия и водоснабжение	533 925	427 140	533 925	569 520	569 520
Содержание имущества	306 210	244 968	306 210	326 624	326 624
Прочие услуги	152 617,71	142 099,65	177 515,93	149 852,48	217 169
ГСМ	21 366,48	19 893,95	24 852,23	20 979,35	30 403
Прочие расходы	103 806	83 044,80	103 806	110 726,40	110 726
Итого	8 834 894	8 098 069,34	10 108 189,20	8 759 790,59	12 270 000

Таблица 8

## Полные расходы вспомогательных подразделений (в руб.)

Показатели	Отделение функциональной диагностики	Отделение реанимации	Диагностическая лаборатория	Отделение физиотерапии	Приемное отделение
Затраты на оплату труда с начислениями	3 594 134,95	3 814 742,49	4 406 410,24	844 645,87	3 381 173,77
Медикаменты, перевязочные средства	119 904,09	477 126,94	1 839 715,36	83 788,07	91 791,06
Амортизация оборудования отделения	18 652	2 563,91	17 230	5 982	245
Мягкий инвентарь	204,20	340	461,8	204,2	168,08
Прочие матер. запасы	4 892,35	2 569,10	17 823,43	5 697,19	10 289,71
Услуги связи	36 926,64	9 231,66	18 463,32	9231,66	9 231,66
Транспортные услуги	–	500	–	–	–
Электроэнергия	145 383	87 906	202 860	125 097	40 572
Теплоэнергия и водоснабжение	95 394	28 476	106 785	59 799,6	30 255,75
Газ	–	–	1 097,22	–	–
Содержание имущества	54 709,52	16 331,20	61 242	34 295,52	17 351,90
Прочие услуги	74 755,75	85 946,85	125 632,82	18 806,35	69 673,35
ГСМ	10 465,81	12 032,56	17 588,59	2 632,89	9 754,27
Прочие расходы	18 546,67	5 536,32	20 761,20	11 626,27	5 882,34
Итого	4 173 968,98	4 572 209,03	6 836 070,98	1 201 806,62	3 666 388,89



Таблица 9

## Полные расходы административно- хозяйственных подразделений (в руб.)

Показатели	Административно-хозяйственные и общебольничные подразделения
Затраты на оплату труда с начислениями во внебюджетные фонды	20 572 220,51
Дезинфицирующие средства	5 671,10
Амортизация оборудования	3 408,00
Прочие расходные материалы	25 236,10
Услуги связи	129 243,27
Электроэнергия	270 326,93
Теплоэнергия и водоснабжение	818 632,37
Газ	54 808,37
Содержание имущества	469 536,53
Прочие услуги	407 198,07
ГСМ	56 209,13
Прочие расходы	159 169
Итого	22 971 659,38

Распределение расходов административно-хозяйственных и общебольничных подразделений, вспомогательных подразделений на основные под-

разделения (клинические) будем производить с использованием разных баз распределения. Модель распределения представлена на рисунке 3.

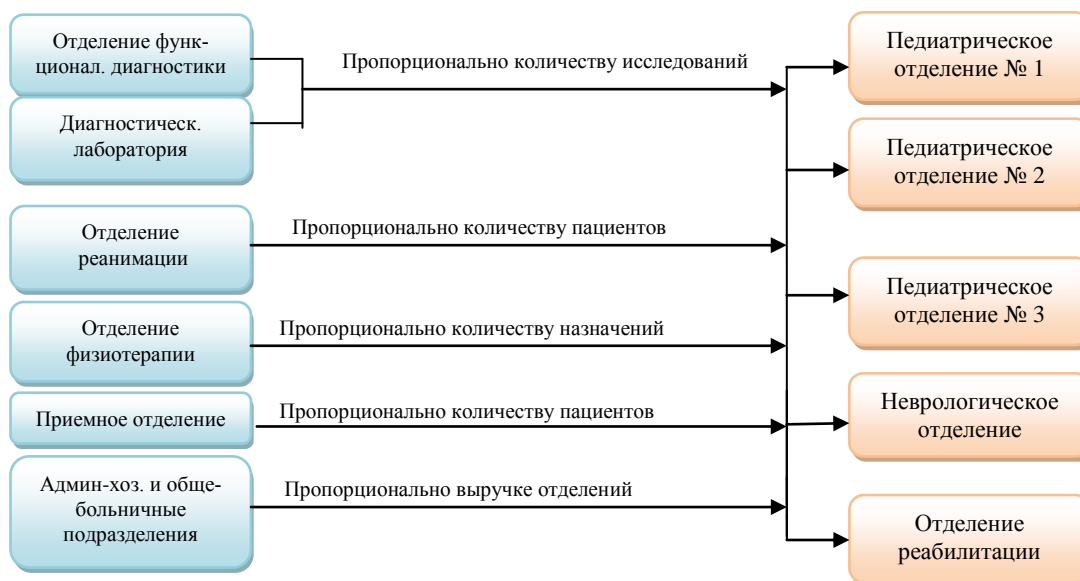


Рис. 3. Распределение расходов административно-хозяйственных и общебольничных подразделений, вспомогательных подразделений на основные подразделения

Распределение затрат диагностической лаборатории, оказывающей соответствующие услуги всем основным подразделениям, произведено пропорционально количеству биохимических, клинических, иммунологических, микробиологических исследований. Расходы функциональной диагностики распределены пропорционально количеству исследований проведенных пациентам основных подразделений.

Распределение затрат физиотерапевтического

отделения произведено с учетом количества проведенных процедур пациентам основных подразделений. Расходы отделения реанимации были распределены пропорционально количеству больных прошедших через основные подразделения. Распределение расходов приемного отделения на основные подразделения произведено согласно количеству принятых в стационар пациентов.

Сложившиеся фактические расходы по основным подразделениям приведены в таблице 10.

Таблица 10

## Фактические расходы по основным подразделениям (в руб.)

Статьи расходов	Педиатрическое отделение №1	Педиатрическое отделение №2	Педиатрическое отделение №3	Неврологическое отделение	Отделение реабилитации	Итого фактич. расходов учреждения
Затраты на оплату труда с начисл.	12421196	11949207	14931907	13490237	14635084	67427634
Медикаменты, перевязочные средства	2 245 148	1 889 462	2 143 733	1 432 908	1 912 160	9 623 413
Продукты питания для пациентов	815 790,78	816 180,43	808 333,34	811 898,73	765 773,99	4 017 977
Амортизация оборудования отделения	9 408,29	9 273,06	10 200,76	12 017,02	22 495,57	63 394,70
Мягкий инвентарь	1 256,76	1 158,31	1 553,34	1 412,66	1 829,61	7 210,68
Прочие материальные затраты	33 568,11	29 950,55	35 895,68	35 699,25	35 309,25	170 422,84
Услуги связи	61 990,43	57 093,82	62 336,95	65 891,98	57 331,64	304 644,82
Транспортные услуги	57,02	122,81	241,23	70,17	8,77	500,00
Элекгия	231 978,33	215 476,15	250 172,85	258 573,32	318 283,28	1 274 483
Теплоэ. и водоснаб.	772 281,03	637 853,25	767 191,07	817 098,49	778 949,48	3 773 373,32
Газ	12 095,38	11 542,85	11 457,44	11 761,90	9 100,83	55 958,40
Содерж. имущества	442 918,91	365 822,16	439 998,90	468 621,82	446 740,88	2 164 102
Прочие услуги	309 438,82	292 969,31	357 601,36	314 624,93	346 634,01	1 621 268
ГСМ	43 145,19	40 864,28	49 897,24	43 876,12	48 396,15	226 178,98
Прочие расходы	150 149,54	124 013,70	149 159,72	158 862,97	151 445,47	733 631,40
Итого	17550423	16440990	20019681	17923555	19529543	91464195

На основе данных таблицы 10 можно составить калькуляцию себестоимости усредненного случая лечения пациента в профильных отделениях стационара.

Если учесть, что выручка основных подразделений формируется на основании тарифов по клинико-статистическим группам, соответственно необходимо рассчитать фактическую себестоимость лечения пациента относящегося к определенной клинико-статистической группе.

На основании проведенных расчетов составим таблицу сопоставления фактических доходов и фактических расходов основных подразделений (центров прибыли) БУЗ ВО «ВГДКБ № 1» за 2016 г. (табл. 11).

Анализ данных таблицы 11 показывает, что детская больница в отчетном 2016 г. в целом по учреждению имеет положительный финансовый результат в сумме 5 443 109,68 руб.

Таблица 11

## Фактические доходы и фактические расходы основных подразделений (центров прибыли) БУЗ ВО «ВГДКБ №1» за 2016 г. (в руб.)

Фактич. доходов/расходов	Педиатрическое отделение № 1	Педиатрическое отделение № 2	Педиатрическое отделение № 3	Неврологическое отделение	Отделение реабилитации	Итого фактич. доходов/расходов учрежд.
Доходы	21385973	18375668	20258032	20796351	16091278	96907305
Расходы	17550423	16440990	20019681	17923555	19529543	91464195
Финанс. результат	3 835 549	1 934 677	238 350	2 872 795	3 438 264	5 443 109

Полученные величины фактических расходов имеют практическое значение. С их помощью можно принимать управленческие решения по со-

вершенствованию и оптимизации калькуляционных расчетов. Так, например, в настоящее время наиболее перспективным является метод «таргет-

костинг». Имея в наличии дополнительную информацию о целевых значениях расходов, а также получив в конце месяца данные о фактических расходах стационара и количестве оказанных услуг по стационару (табл. 12), возможно оптимизировать структуру расходов в соответствии с требованиями цели (таргет-костинга). Как это сделать, покажет пример. Итак, применим инструментарий «таргет-костинг» для распределения затрат, например, педиатрического отделения № 1 по клинико-статистическим группам. Имеется информация

о рекомендуемой структуре расходов по клинико-статистическим группам заболеваний в стационарных условиях (например, тарифные соглашения на соответствующий год). Так, для КСГ-33 «Малые болезни кожи» доля заработной платы с начислениями на оплату труда должна быть не более 54 %, медикаментов – не менее 13 %, продуктов питания – 9 %, остальных расходов – 24 %.

Параллельно с этим составим фактическую калькуляцию одного случая лечения по КСГ-74 «Другие нарушения нервной системы» (табл. 12).

Таблица 12

**Фактическая калькуляция одного случая лечения по КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы» в педиатрическом отделении №1 (в руб.)**

Статьи расходов	Расходы педиатрического отделения № 1 по КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы»	Количество пролеченных случаев педиатрического отделения № 1 по КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы»	Расходы педиатрического отделения № 1 по КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы» на один случай заболевания
Затраты на оплату труда с начисл. во внебюджетные фонды	6 916 390,26	515,00	13 429,88
Медикаменты, перевязочные средства	598 956,07		1 163,02
Продукты питания для пациентов	406 710,69		789,73
Прочие статьи расходов	1 023 320,19		1 987,03
Итого	8 945 377,21	515,00	17 369,66

Таким образом получена себестоимость случая лечения по КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы» педиатрического отделения в размере 17 369,66 руб. Сравнивая себестоимость, рассчитанную методом ABC с применением инструментария «таргет-костинг» с себестоимостью, рассчитанную путем деления фактических расходов стационара на количество оказанных услуг по стационару (17 369,66 руб.), мы неминуемо получим разницу в целевой себестоимости и фактических данных. То есть можно сделать вывод об эффективности предложенных механизмов распределения косвенных расходов, правильности подбора баз распределения косвенных расходов с целью получения более точных результатов целевой себестоимости. Повышение точности калькулирования будет достигнуто, во-первых, организацией учета прямых затрат в разрезе клинико-статистических групп, во-вторых, более точным калькулированием услуг вспомогательных подразделений, в особенности услуг клинико-диагностической лаборатории, подбором баз распределения косвенных расходов.

Резюмируя вышеуказанное, необходимо отметить, что калькулирование себестоимости медицинских услуг целесообразно осуществлять на основании методик «таргет-костинг» и «кайзен-костинг», поскольку в отличие от других методов

учета затрат и калькулирования себестоимости услуг данные системы позволяют рассчитывать себестоимость, наиболее приближенную к реальным условиям функционирования учреждений здравоохранения.

Применение методик «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» с применением элементов метода процессно-ориентированной калькуляции затрат (Activity-Based Costing, или ABC), всецело направлена на совершенствование деятельности учреждения или ее отдельных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций извне. Весомым преимуществом этих методов является снижение затрат, обеспечение прибыльности, возможность управлять затратами как при осуществлении текущей деятельности, так и при построении планов на перспективу. В рассмотренной системе учета расходов показано, что наибольший результат при осуществлении процессов учета затрат и калькулирования себестоимости дает именно синтез методик.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) является важнейшим направлением управленческого учета и приобретает особое значение при переходе медицинских учреждений на одноканальное финансирование, поскольку определить, насколько финансово устойчивой является организация, ее структурные подразделения, на-

сколько рентабельны те или иные виды медицинских услуг, можно только на основе сопоставления доходов и расходов.

#### Литература

1. Титова Е. А., Подмолодина И. М., Коновалова Е. М. Прогнозирование и планирование затрат в системе контроллинга // Экономика и предпринимательство. 2014. № 11-2 (52-2). С. 440-445.
2. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет. 2-е изд., перераб. и доп. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. С. 46.
3. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) / под ред. Ю. А. Бабаева. 3-е изд., испр. и доп. М.: Вузов. учеб.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. С. 75.
4. Арсланмурзаева Б. М. Учет и распределение косвенных расходов // Инновационная наука. 2016. № 3. С. 26-27.

#### References

1. Titova E. A., Podmolodina I. M., Konovalova E. M. Prognozirovaniye i planirovaniye zatrat v sisteme kontrollinga [Forecasting and costs planning in the system of controlling] // Ekonomika i predprinimatel'stvo. 2014. № 11-2 (52-2). S. 440-445.
2. Kondrakov N. P., Ivanova M. A. Bukhgalterskij upravlencheskij uchet [Accounting management]. 2-ye izd., pererab. i dop. M.: NITS INFRA-M, 2016. S. 46.
3. Uchet zatrat na proizvodstvo i kal'kulirovaniye sebestoimosti produktsii (rabot, uslug) [Accounting of costs of production and calculation of product cost (works, services)] / pod red. Yu. A. Babaeva. 3-ye izd., ispr. i dop. M.: Vuzov. ucheb.: NITS INFRA-M, 2014. S. 75.
4. Arslanmurzaeva B. M. Uchet i raspredeleniye kosvennykh raskhodov [Account and distribution of indirect expenses] // Innovatsionnaya nauka. 2016. № 3. S. 26-27.

\* \* \*

## IMPROVEMENT OF THE CONTROL AND DISTRIBUTIVE MECHANISM OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF EXPENSES IN MEDICAL INSTITUTIONS

MANUKOVSKY ROMAN IGOREVICH

Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh Branch,  
Voronezh, the Russian Federation, e-mail: manukovskiy@mail.ru

ENDOVITSKAYA ANNA VLADIMIROVNA

Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh Branch,  
Voronezh, the Russian Federation, e-mail: econ@vfreu.ru

MITINA INNA NIKOLAEVNA

Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh Branch,  
Voronezh, the Russian Federation, e-mail: econ@vfreu.ru

In article authors told that calculation of actual cost of medical services performs irrespective of a source of financing of activity of establishment, taking into account accounts payable and with adjustment on price indexes and defined that all structural divisions of medical institution should divide into the main and auxiliary. Services rendered by institution divide on simple, difficult and complex. Expenses of establishment divide on direct and indirect. It is necessary to consider tax accounting. Chapter 25 of the Code does not contain the direct provisions limiting the taxpayer in reference of these or those expenses to direct or indirect. Authors considered the order of distribution of indirect expenses. At creation of proportions it is necessary to consider that indirect expenses between types of productions can be distributed with use of various bases of distribution. For pricing there is also a need of allocation of costs on various signs. Authors also considered the technique of inclusion in a tariff for payment of medical care of maintenance costs of the medical organization which provides two options of allocation of costs: «itemized» and «on divisions». Authors revealed the maintenance of perspective model of distribution of general running costs. Authors specified an opportunity to optimize costs breakdown according to requirements of the purpose (target-costing) having available additional information on target values of expenses and also having obtained data on the actual expenses of a hospital and the number of the rendered services in a hospital at the end of the month. Application of techniques «target-costing» and «kaizen-costing» with application of elements of a method of the process focused accounting of expenses (Activity Based Costing, or ABC), entirely directs to improvement of activity of establishment or its separate divisions by means of internal reserves, without attraction of large investments from the outside.

*Key words:* prime cost, calculation, expenses of medical institution, target-costing, kaizen-costing, target prime cost, medical services, settlement prime cost

*Об авторах:*

**Мануковский Роман Игоревич**, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Воронежского филиала ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», г. Воронеж

**Ендовицкая Анна Владимировна**, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Воронежского филиала ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», г. Воронеж

**Митина Инна Николаевна**, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Воронежского филиала ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», г. Воронеж

*About the authors:*

**Manukovsky Roman Igorevich**, Candidate of Economics, Associate Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department, Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh

**Endovitskaya Anna Vladimirovna**, Candidate of Economics, Associate Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department, Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh

**Mitina Inna Nikolaevna**, Senior Lecturer of the Accounting, Analysis and Audit Department, Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh