**Тема 9. Расчет материальных затрат учреждений здравоохранения.**

«Для обозначения стоимости потребленных медицинским учреждением ресурсов используется несколько различных терминов: затраты, издержки, расходы, себестоимость. В большинстве случае они употребляются как синонимы. Однако у каждого из этих терминов есть и специфический смысл. Между тем, во многих случаях эти термины (за исключением «себестоимости») могут отражать и величину потребления ресурсов в натуральном или трудовом выражении (расход электроэнергии, затраты электроэнергии; затраты труда и т. д.).

Так, некоторые авторы считают, что расходы - это часть затрат на изготовление продукции, оказание услуг, реализованных в данном учетном периоде. Момент перехода затрат в состояние расходов определяется моментом отгрузки продукции. Другие же, напротив, считают, что в отличие от расходов затраты жестко привязаны к отчетному периоду. Встречается точка зрения, что понятие «затраты» шире, чем понятие «себестоимость», которая представляет собой затраты на простое воспроизводство, текущие расходы конкретного производителя» [20, с. 89].

Медицинская услуга, как и любой товар, обладает стоимостью, денежным выражением, которой является цена. Цены на услуги состоят из двух основных элементов: себестоимости и прибыли.

Для расчета цен на медицинские услуги используется также понятие «рентабельность», которая в общем случае определяется отношением прибыли к себестоимости (существуют и другие показатели рентабельности).

«Для расчета стоимости медицинской услуги структурные подразделения медицинского учреждения делятся на основные и вспомогательные .

К основным подразделениям медицинского учреждения относятся: профильные отделения стационаров, отделения (кабинеты) поликлиник, диагностических центров, поликлинические (лечебно-диагностические) отделения и кабинеты, в которых пациенту обеспечивается оказание медицинских услуг.

К вспомогательным подразделениям относятся общеучрежденческие службы, обеспечивающие деятельность клинических и лечебно-диагностических подразделений (администрация, отдел кадров, бухгалтерия, кабинет медицинской статистики, регистратура, аптека, стерилизационная, хозяйственные службы и пр.).

Между тем, используется и другая группировка -с дополнительным выделением обслуживающих подразделений. В этом случае к вспомогательным относят подразделения, помогающие оказанию медицинской помощи: аптека, стерилизационная и т. д., а к обслуживающим - подразделения, обеспечивающие функционирование учреждения: администрация, отдел кадров, бухгалтерия, хозяйственные службы и т. д.» [21, с. 89].

По содержанию и назначению затраты группируются по экономическим элементам, калькуляционным статьям и т. д.

Можно привести следующую классификацию затрат на оказание медицинских услуг, сгруппированных по различным признакам.

По подразделениям, участвующим в оказании услуг:

- затраты основного лечебного (клинического) отделения;

- затраты параклинических (лечебно-диагностических) служб - лаборатории, рентгенологического отделения и т. д.;

- затраты анестезиологической службы;

- затраты операционного блока (оплата труда медсестер и санитарок операционного блока, расходные материалы и т. д.);

- консультации специалистов других служб (ЛОРа, офтальмолога и т. д.);

- затраты вспомогательных (обслуживающих) подразделений - стерилизационной, процедурной и т. д.;

- затраты хозяйственной службы;

- затраты административно-управленческого персонала (АУП).

Структура тарифов на медицинские услуги обычно складывается из указанных основных блоков, некоторые из которых в зависимости от принятой методики, от специфики службы, порядка расчетов могут исключаться или заменяться другими.

По участию в оказании услуг (по отношению к процессу оказании услуг) расходы (затраты) разделяются на:

- основные;

- накладные.

Основные - расходы, непосредственно связанные с оказанием услуг - зарплата, медикаменты, медицинский инструментарий и т. д. Следует обратить внимание, что затраты на отопление, электроэнергию, водоснабжение тоже относятся к основным затратам.

К накладным расходам по учреждению относятся все виды расходов, непосредственно не относящиеся к оказанию медицинских услуг (канцелярские и хозяйственные расходы, амортизация немедицинского оборудования, оплата труда административно-управленческого персонала, расходы на командировки и прочее).

Другими словами, накладные расходы - это те виды затрат, которые необходимы для обеспечения деятельности учреждения, но не потребляемые непосредственно в процессе оказания медицинской услуги.

Заметим, что отнесение конкретных видов расходов всегда является - условным.

По порядку отнесения на услуги (по способу включения в себестоимость; по способу отнесения на себестоимость) затраты делятся на:

- прямые;

- косвенные.

Прямые расходы - это расходы, которые могут быть прямо (непосредственно), без каких-либо вспомогательных расчетов отнесены на те или иные виды оказываемых медицинских услуг. Другими словами, прямые затраты связанны с производством конкретных определенных видов услуг.

К прямым расходам относятся:

- заработная плата основного персонала;

- начисления на оплату труда основного персонала;

- стоимость полностью потребляемых в процессе оказания медицинской услуги материальных ресурсов (медикаменты, перевязочные средства, одноразовые принадлежности, питание и т. д.);

- стоимость частично потребляемых материальных ресурсов (износ мягкого инвентаря, амортизация медицинского оборудования, используемого при оказании данной медицинской услуги, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов).

Косвенные - расходы, которые не могут быть прямо отнесены на конкретные виды услуг и поэтому распределяемые косвенным образом, как правило, пропорционально каким-либо показателям (установленным базам). Косвенные затраты относятся на стоимость медицинских услуг через расчетные коэффициенты. Косвенные затраты связаны с производством нескольких видов услуг или всех оказываемых услуг. Поэтому косвенные затраты обычно касаются всего учреждения или его подразделений.

К косвенным затратам относятся, например:

- оплата труда общеучрежденческого персонала;

- начисления на оплату труда общеучрежденческого (административно-хозяйственного) персонала;

- коммунальные и хозяйственные расходы (затраты на материалы и предметы для текущих хозяйственных целей, на канцелярские товары, инвентарь и оплату услуг, включая затраты на текущий ремонт и т. д.);

- затраты на командировки и служебные разъезды;

- износ мягкого инвентаря во вспомогательных подразделениях;

- амортизация (износ) зданий, сооружений и других основных фондов, непосредственно не связанных с оказанием медицинских услуг;

- прочие затраты.

Основанием для распределения косвенных расходов могут быть прямые затраты, заработная плата основного персонала, площади и т. д. Таким образом, часть косвенных расходов распределяется пропорционально заработной плате основного персонала (например, зарплата административно-хозяйственного персонала). Другие (например, коммунальные расходы) могут распределяться пропорционально площадям и т. д.

В ряде случаев косвенные затраты могут стать прямыми, если, например, установили электросчетчики в каждом кабинете.

Следует отметить, что основные затраты могут быть и прямыми, и косвенными, а накладные, как правило, - это косвенные затраты. Например, затраты на электроэнергию и водоснабжение относятся к основным затратам, и одновременно они являются косвенными затратами, относимыми на стоимость услуги косвенными методами. Необходимо отметить особенности классификации затрат лечебно-диагностических служб. Затраты, непосредственно связанные с выполнением исследований, оказанием лечебной помощи относятся к основным расходам. Большинство из этих видов расходов может относиться к прямым. Однако в случае, если в стоимость койко-дня, законченного случая лечения (стационарного или амбулаторного) и т. д. затраты лечебно-диагностических служб входят в усредненном размере, они будут разнесены по основным клиническим подразделениям с помощью вспомогательных методов, т. е. будут относиться к косвенным затратам.

В составе накладных и косвенных расходов могут выделяться общестационарные (общеполиклинические) и общеучрежденческие затраты.

По степени зависимости от объемов оказываемых услуг (по отношению к объему производства; по динамике затрат) затраты делятся на:

- условно-постоянные (постоянные);

- условно-переменные (переменные).

Условно-постоянные (постоянные) - затраты, практически не зависящие от объема оказанных услуг (освещение помещений, отопление и т. д.). Сумма постоянных затрат остается неизменной при изменении объема производства (повременная оплата труда рабочих, зарплата и начисления на оплату труда административно-хозяйственного аппарата, аренда помещений и т. д.).

Условно-переменные (переменные) - затраты, изменяющиеся в соответствии с объемом оказанных услуг (медикаменты, расходные материалы, продукты питания и т. д.). Другими словами общая сумма переменных расходов изменяется пропорционально объему производства продукции.

Группировка затрат по калькуляционным статьям отражает их состав в зависимости от направления расходов на оказание услуг в соответствии с экономической классификацией.

К затратам, относимым на себестоимость, в соответствии с действующей системой бухгалтерского (бюджетного) учета в бюджетных организациях, относятся затраты по всем калькуляционным статьям, направленным на оказание медицинских услуг.

Классификация по экономическим элементам основана на группировке всех однородных по экономическому содержанию затрат вне зависимости от места, где они произведены (поликлиника, стационар, диагностическое подразделение, административно-хозяйственные подразделения и т. д.), а также от объекта затрат (амбулаторный больной, исследование крови и т. д.).

При определении себестоимости любого вида медицинских услуг используется следующая группировка затрат по экономическим элементам:

- расходы на оплату труда;

- начисления на заработную плату;

- прямые материальные затраты (медикаменты, продукты питания и т. д.);

- накладные расходы.

Под расходами на оплату труда понимаются затраты на оплату труда медицинских работников, оказывающих услуги.

Начисления на заработную плату предусматривают расходы на уплату взносов в государственные внебюджетные фонды.

К прямым материальным затратам относится стоимость потребляемых в процессе оказания медицинской услуги полностью (медикаменты, перевязочные средства, одноразовые принадлежности, питание и т. д.) или частично (амортизация медицинского оборудования, используемого при оказании данной медицинской услуги, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов) материальных ресурсов.

К накладным расходам по учреждению относятся все виды расходов, непосредственно не относящиеся к оказанию медицинских услуг (канцелярские и хозяйственные расходы, амортизация немедицинского оборудования, оплата труда административно-управленческого персонала, расходы на командировки и другие).

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

По целевому назначению различаются затраты на:

- оказание медицинской услуги;

- обслуживание медицинского оборудования; содержание помещений;

- обеспечение питания; транспортное обеспечение и т. д.

По способу потребления в процессе оказания медицинских услуг затраты делятся на:

- полностью потребляемые в процессе оказания медицинской услуги (медикаменты, перевязочные средства, одноразовые принадлежности, питание и т. д.);

- частично потребляемые материальные ресурсы (амортизация медицинского оборудования, используемого при оказании данной медицинской услуги, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов).

По месту произведения затрат:

- затраты в основных подразделениях (отделениях, кабинетах и т. д.);

- затраты во вспомогательных подразделениях (стерилизационная и т. д.);

- общебольничные затраты - затраты на содержание аппарата управления стационара (начмеда, главной медсестры и т. д.), справочной и т. п.;

- общеполиклинические затраты - затраты на содержание аппарата управления поликлиники (заведующего поликлиникой, главной медсестры, регистратуры и т. д.) и т. п.

Общестационарные и общеполиклинические - это затраты на обслуживание лечебного процесса, управление, относимые соответственно на стационар или поликлинику в целом. К этим затратам можно отнести зарплату с начислениями начмеда (заведующего поликлиникой), главной (старшей) медсестры стационара или поликлиники и другого персонала стационара или поликлиники, не оказывающего непосредственно медицинскую помощь, затраты по содержанию их кабинетов и т. д.;

- общеучрежденческие затраты: затраты на содержание административно-хозяйственного персонала (главный врач, бухгалтерия, хозяйственные службы и т. д.) и т. п.

Общеучрежденические затраты - это затраты на обслуживание лечебного процесса, управление, относимые на учреждение в целом (содержание главного врача, бухгалтерии и других административно-хозяйственных служб медицинского учреждения).

Практика показывает, что в настоящее время одной из самых актуальных проблем ценообразования является определение затрат медицинского учреждения по подразделениям. Поскольку медицинские учреждения обычно имеют целый ряд подразделений, оказывают большое количество медицинских услуг, то возникает сложность в выделении затрат, относимых на конкретное подразделение, на конкретную услугу. Ниже рассмотрим ряд подходов к выделению затрат, к их разнесению по подразделениям и т. д. Принципы, используемые для правильного учета статей затрат, важны не только для формирования тарифов, но и для экономического анализа деятельности медицинских учреждений и решения других задач.

По направлениям расходов:

- на текущие расходы, направленные на обеспечение текущего содержания учреждения;

- на капитальные расходы, направленные на развитие, расширение деятельности.

По включению в себестоимость:

- инвентаризованные;

- затраты периода.

По роли в процессе производства:

- производственные;

- непроизводственные.

По степени регулируемости:

- регулируемые;

- нерегулируемые.

По факту оплаты понесенных расходов:

- фактические;

- кассовые.

Приведем определения кассовых и фактических расходов, применительно к бюджетным учреждениям.

Фактическими расходами учреждения являются расходы, производимые учреждениями на мероприятия, предусмотренные по сметам доходов и расходов, финансируемым из федерального бюджета, бюджетов субъектов РК, местных бюджетов, а также осуществляемым за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности, целевыx средств и безвозмездных поступлений, оформленные соответствующими документами, включая расходы по неоплаченным счетам кредиторов, обязательствам перед бюджетом, государственными внебюджетными фондами, начисленной заработной плате, стипендиям и др.

Кассовый расход - операция по списанию средств со счета органа казначейства или в кредитной организации в счет оплаты принятых в установленном порядке получателем обязательств, подлежащих оплате за счет средств соответствующего бюджета.

Можно дать и другие, более широкие определения.

Фактические расходы - это сумма фактически потребленных учреждением ресурсов в виде медикаментов, продуктов питания, труда работников, энергоносителей и т. д.

Кассовые расходы - это оплаченная часть потребленных учреждением ресурсов.

По степени точности:

- фактические (истекшие);

- будущие (планируемые).

По отношению к проблеме:

- значимые;

- незначимые.

По способу отражения в бухгалтерском учете:

- явные, принимающие форму прямых платежей поставщикам, факторов производства (зарплата; медикаменты и продукты питания, приобретенные медицинским учреждением и пр.);

- неявные (выполнение в форме спонсорской помощи транспортных перевозок для нужд больницы; выделение предприятием работников для выполнения хозяйственных работ для медицинского учреждения и без официального оформления взаимоотношений; использование медикаментов и продуктов питания, приобретенных пациентами на свои средства и др.).

Отметим, что в действующих нормативных документах для специальных целей используются специальные виды классификаций. Так, в соответствии со статьей 253 Налогового кодекса РК (НК РК) расходы, связанные с производством (или реализацией) и признаваемые для целей налогообложения, подразделяются на:

- материальные расходы; расходы на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации;

- прочие расходы» .

В статье 70 Бюджетного кодекса РК указаны направления расходов бюджетных учреждений. Это тоже специфическая классификация. Статья гласит:

«Обеспечение выполнения функций бюджетных учреждений включает:

- оплату труда работников бюджетных учреждений, денежное содержание (денежное вознаграждение, денежное довольствие, заработную плату) работников органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, лиц, замещающих государственные должности РК , государственные должности субъектов РК и муниципальные должности, государственных и муниципальных служащих, иных категорий работников, командировочные и иные выплаты в соответствии с трудовыми договорами (служебными контрактами, контрактами) и законодательством РК , законодательством субъектов РК и муниципальными правовыми актами;

- оплату поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг для государственных (муниципальных) нужд;

- уплату налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РК ;

- возмещение вреда, причиненного бюджетным учреждением при осуществлении его деятельности»