

Ключевые слова:

медицинская услуга, статьи затрат, цена медицинской услуги, калькулирование себестоимости, методика временного показателя

Н. М. Парыгина, главный бухгалтер
БУЗ ОО «Клинический диагностический центр»,
соискатель кафедры «Бухгалтерский учет»
Академии бюджета и казначейства Минфина России
(e-mail: parigina07@mail.ru)

Калькулирование себестоимости и определение цены медицинских услуг

Здравоохранение — это особая сфера деятельности государства по обеспечению прав граждан на жизнь и здоровье, а также одно из приоритетных направлений в политической и социальной жизни страны. Оно относится к сфере услуг наряду с народным образованием, социальным обеспечением, спортом, туризмом, культурой, искусством, бытовым обслуживанием, транспортом, связью, торговлей и общественным питанием. В связи с этим медицинские учреждения необходимо рассматривать как услугопроизводящие предприятия.

Понятие «медицинская услуга» весьма разнообразно. В соответствии с отраслевым стандартом «Термины и определения системы стандартизации в здравоохранении», введенным в действие 01.02.2001, медицинская услуга — мероприятие или комплекс мероприятий, направленных на профилактику заболеваний, их диагностику и лечение и имеющих самостоятельное законченное значение и определенную стоимость.

Есть и другие мнения. Согласно Методическим рекомендациям по расчету тарифов на медицинские услуги, утвержденным Минздравом России 12.07.1992, под медицинской услугой понимается вид медицинской помощи, оказываемой населению работниками и учреждениями здравоохранения. С точки зрения потребителя, медицинская услуга (случай медицинской помощи) — это определенный набор медицинских мероприятий (профилактических, диагностических, лечебных, реабилитационных), проводимых в отношении одного пациента по единичному (или нозологическому) поводу его контакта с медицинским учреждением¹.

Характер услуг, оказываемых в медицинских учреждениях, весьма разнообразен.

В. И. Стародубов с соавторами разработал классификацию услуг здравоохранения по признакам. Так, с точки зрения потребителя этих услуг (пациента) ему может оказываться: — простая медицинская услуга (неделимая медицинская услуга). Выполняется по формуле «пациент + специалист», т. е. равняется одному элементу профилактики, диагностики и лечения;

¹ Шишкин С. В. Экономика социальной сферы: Учебное пособие. — М.: ГУ-ВШЭ, 2003.

— сложная медицинская услуга. Требуется для своей реализации определенного состава персонала, комплексного технического и фармацевтического оснащения, специальных помещений и т. д. и состоит из набора простых медицинских услуг;

— комплексная медицинская услуга. Включает в себя набор сложных и простых медицинских услуг и заканчивается либо установлением диагноза, либо проведением определенного этапа лечения.

Кроме того, выделяют признаки медицинских услуг по функциональному назначению и по условиям их оказания². Более подробно классификация видов медицинских услуг представлена на схеме 1.

Схема 1



В лечебно-профилактических учреждениях, особенно стационарного типа, больным могут оказываться так называемые сервисные услуги: размещение в отдельной палате со всеми удобствами, телефоном, телевизором; организация индивидуального поста медицинской сестры; диетическое и ресторанное питание и т. д.

Следует отметить, что услуги здравоохранения имеют некоторые экономические особенности в сравнении с другими видами услуг, которые в определенной степени ограничивают действие рыночных законов. При этом разные авторы по-разному освещают этот вопрос.

Так, Ю. Ю. Спирыкина³ считает, что особенности медицинских услуг можно разделить на три группы (схема 2).

² Стародубов В. И. с соавт. Основные положения концепции стандартизации медицинских услуг // Экономика здравоохранения. — 1997. — № 10/22.

³ Спирыкина Ю. Ю. Особенности рынка медицинских услуг // Советник бухгалтера в здравоохранении. — 2005. — № 3.



Изучив представленные выше особенности медицинских услуг, необходимо выделить следующие из них:

- оказание медицинских услуг при обязательном условии личных контактов производителя и потребителя услуг с высоким уровнем индивидуальности и нестандартности врачебного подхода к пациенту;
- трудности в потребительском выборе медицинских услуг в результате их неосязаемости и низкой информированности потребителя;
- специфика формирования спроса на медицинские услуги из-за высокой социальной приоритетности и низкой эластичности;
- нечеткая связь между затратами труда медперсонала и конечным результатом оказания медицинских услуг;
- необходимость сочетания экономической эффективности и социальной справедливости, определяющих тип финансирования оказываемых услуг.

Таким образом, основываясь на выделенных особенностях и видах медицинских услуг, можно привести следующую формулировку: медицинская услуга — это определенный набор медицинских мероприятий, проводимых в отношении одного пациента по единичному поводу его контакта с медицинским учреждением и имеющих самостоятельное значение и определенную стоимость.

Цена является денежным выражением стоимости медицинской услуги. Ценообразование — сложнейшая медико-экономическая проблема здравоохранения, которая определяется рядом обстоятельств, таких как:

- особенности бухгалтерского учета в бюджетной сфере и в самом здравоохранении;
- централизация бухгалтерского учета, что не соответствует требованиям ценообразования, — отсутствие отдельного учета видов затрат по службам и подразделениям;

- невозможность использования одних и тех же методик ценообразования по условиям оказания медицинской помощи (стационар, поликлиника, центр);
- разнообразие характеристик конкретных условий лечебных учреждений и нозологических групп (видов заболеваний);
- использование различных принципов расчета тарифов для оказания медицинской помощи по программам государственных гарантий, добровольному медицинскому страхованию, по договорам с предприятиями, организациями и населением.

Проблемы формирования цен на медицинскую помощь являются в настоящее время ключевыми в вопросах улучшения качества системы здравоохранения. Методы ценообразования зависят от поставленных конкретным учреждением здравоохранения целей. Цена выполняет информационную, стимулирующую, регулируемую и распределительную функции, с учетом которых она может быть разделена на отдельные разновидности: бюджетные расценки, тарифы обязательного медицинского страхования (ОМС) и договорные цены (табл. 1).

Таблица 1

Виды цен на медицинские услуги

Особенности разновидностей цен	Определение
Бюджетные расценки. Утвержденные бюджетные ассигнования	Финансирование медицинских учреждений на основе бюджетной сметы, рассчитанной по сетевым показателям
Тарифы ОМС. Утверждаются решением комиссии по согласованию тарифов в системе ОМС субъекта Федерации	Регулируемые тарифным соглашением цены на медицинские услуги, направленные на возмещение расходов медицинской организации по выполнению территориальной программы государственных гарантий бесплатной медицинской помощи населению
Договорные цены. Рассчитываются по утвержденной в учреждении методике	Цены согласовываются договорами между медицинскими учреждениями и организациями, предприятиями, другими юридическими лицами с целью медицинского обслуживания населения

Спецификой медицинской услуги является то, что в ней присутствует гуманная суть врачевания. В то же время, в соответствии со ст. 24 Закона РФ от 28 июня 1991 г. № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации», цены на медицинские услуги должны обеспечивать рентабельность деятельности лечебного учреждения. Поэтому цена должна быть доступной для пациента и в то же время покрывать все расходы, связанные с ее оказанием, и приносить прибыль, которую необходимо направлять на дальнейшее развитие материально-технической базы и стимулирование сотрудников медицинских учреждений.

Основные принципы расчета цен на медицинскую помощь (услугу) даны во временной Инструкции по расчету стоимости медицинских услуг № 01-23/4-10, утвержденной Минздравом России 10.11.1999. Приведенная в ней методика установила общие подходы к формированию цены на медицинские услуги вне зависимости от источника ее оплаты. По мнению ряда авторов (Ю. Некрасовой⁴, Ю. Ю. Спирыкиной⁵), при расчете стоимости медицинской услуги согласно временной Инструкции могут иметь место значительные отклонения от фактической себестоимости в связи с применением нового поколения лекарственных средств и расходных материалов, внедрением новой медицинской техники и технологий лечебного процесса, использованием устаревшей системы нормирования труда медицинского персонала.

На основе методического подхода к расчету стоимости медицинских услуг наиболее часто встречающиеся в настоящее время методики расчета разделены нами на три группы (табл. 2).

⁴ Некрасова Ю. Учет доходов и затрат платных медицинских услуг // Бюджетные учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2006. — № 2.

⁵ Спирыкина Ю. Ю. Особенности рынка медицинских услуг // Советник бухгалтера в здравоохранении. — 2005. — № 3.

Таблица 2

Анализ методик расчета себестоимости медицинских услуг

Наименование	Принцип распределения затрат	Последствия применения
1. Метод распределения планируемых расходов на виды медицинской помощи	Классификация плановых затрат на виды медицинской помощи (койко-дни, посещения)	Планируемые расходы зачастую не соответствуют фактическим затратам, не отражаются реальные затраты высокотехнологичных медицинских услуг
2. Метод пошагового распределения затрат на медицинские услуги	Пошаговое распределение всех подразделений медицинской организации на две группы: затратные (вспомогательные) и доходные (основные)	Не отражаются затраты, связанные с лечением конкретного больного; усредненность полученной информации является серьезным недостатком данного метода. Доходному подразделению, потребляющему большую часть услуг затратного подразделения, приписывается пропорционально большая часть затрат
3. Позаказный метод распределения затрат и калькулирования	Деление затрат на прямые и косвенные. Косвенные затраты по общему коэффициенту распределяются пропорционально прямым	Для каждого заказа ведется индивидуальная карточка, которая аккумулирует прямые и косвенные затраты. В результате распределения косвенных затрат пропорционально прямым допускается их значительное отклонение от фактических затрат по коммунальным услугам, предметам хозяйственного назначения и т. д.

Исходя из результатов анализа существующих методик расчета себестоимости медицинской услуги, необходимо отметить выраженные в них недостатки:

- расчетная стоимость услуги отражает фактические затраты без учета технологии выполнения работ;
- невозможно учитывать стоимость лекарственных средств и медицинских расходных материалов нового поколения, используемых при лечении сложных заболеваний;
- в результате распределения косвенных затрат пропорционально прямым допускается их значительное отклонение от фактических затрат.

Изучив наиболее часто встречающиеся методики расчета и определив их недостатки, можно сделать вывод о необходимости разработки обоснованной и эффективной методики, рассчитывающей стоимость услуги по признанным объемным показателям (койко-день, посещение, исследование, законченный случай) и определяющей точные затраты медицинского учреждения с целью полного их возмещения по всем статьям затрат.

Для решения данной проблемы, на наш взгляд, необходимы:

- наличие достоверной информации о затратах медицинского учреждения в процессе его деятельности (сбор и регистрация соответствующих сведений);
- разработка методики расчета стоимости медицинской услуги, обеспечивающей точный учет затрат по калькуляционным статьям.

Достоверная информация о затратах на медицинскую услугу может быть получена путем определения трудовых и материальных затрат в единицу времени. Предлагаем рассмотреть расчет себестоимости медицинской услуги по методике временного показателя. **В основе данной методики лежит временной показатель, т. е. продолжительность проведения медицинской услуги, выраженная в условных единицах, и все затраты, приходящиеся на одну условную единицу, которая приравнивается к 10 мин.** Предложенный способ расчета отличается от других методик, использующих понятие условной единицы. Например, от Санкт-Петербургской методики⁶, которая служит для определения тарифов возмещения усредненных затрат по группам учреждений из средств обязательного медицинского страхования. В ней применяется не временной показатель проведения медицинской услуги, а условные стоимостные единицы по врачебному и среднему медицинскому персоналу.

⁶ Распоряжение Комитета по здравоохранению Правительства Санкт-Петербурга от 27.05.2008 № 279-р «Об утверждении методики расчета стоимости медико-экономического стандарта» (<http://www.news-petersburg.com/docp/legal-ry/law-qjudyg.htm>).

При расчете условных стоимостных показателей используются плановые медико-экономические показатели на расчетный год по группам учреждений (плановый объем финансирования, плановый фонд заработной платы, годовой фонд рабочего времени на планируемый период).

Основой показателей действующих учетно-отчетных форм являются данные раздельного учета расхода финансовых средств в медицинских учреждениях по видам и объемам медицинской помощи.

Информация о затратах медицинского учреждения обеспечивается системой статистического наблюдения за доходами и расходами финансовых средств в здравоохранении и содержится в трех группах форм:

1. Статистические формы Минфина России, отражающие показатели исполнения бюджетов всех уровней и приносящей доход деятельности медицинских учреждений:

- форма № 121 «Отчет о финансовых результатах деятельности» (далее — ф. № 121);
- форма № 127 «Отчет об исполнении бюджета» (далее — ф. № 127);
- форма № 137 «Отчет об исполнении доходов и расходов по приносящей доход деятельности» (далее — ф. № 137).

2. Формы ведомственного статистического наблюдения в системе ОМС:

- форма № 1-ДД «Сведения о ходе проведения дополнительной диспансеризации работающих граждан» (далее — ф. № 1-ДД);
- форма № 14-Мед «Сведения о работе медицинского учреждения в системе ОМС» (далее — ф. 14-Мед);
- форма № 14-Ф «Сведения о поступлении и расходовании средств ОМС медицинским учреждением» (далее — ф. № 14-Ф).

3. Статистическая отраслевая форма № 62 «Сведения о реализации программы государственных гарантий оказания гражданам Российской Федерации бесплатной медицинской помощи» (далее — ф. № 62).

Расчету стоимости медицинской услуги по методике временного показателя предшествуют этапы сбора исходных данных:

1. Сбор исходных данных учреждения за предыдущий отчетный год:
 - финансовых расходов по статьям бюджетной классификации на основе форм бюджетной годовой отчетности (ф. № 121, 127, 137, 14-Ф, 14-Мед);
 - статистических данных по выполненным медицинским услугам в условных единицах (ф. № 62).
2. Расчет годового баланса рабочего времени на планируемый год в разрезе специальностей врачебного персонала.
3. Установка норм времени на проведение одной медицинской услуги в условных единицах (нормативные приказы Минздравсоцразвития России и хронометражные наблюдения).

Цена медицинской услуги определяется по формуле:

$$Ц = С + П + Н,$$

где $Ц$ — цена медицинской услуги;

$С$ — себестоимость медицинской услуги;

$П$ — прибыль (инвестиция для дальнейшего развития учреждения);

$Н$ — налоги на услугу (НДС, определяемый в соответствии с действующим Налоговым кодексом).

Для определения себестоимости одной медицинской услуги калькулируем затраты по группам расходов на каждый вид медицинской помощи:

$$С = Пр + Кр,$$

где $Пр$ — прямые расходы;

$Кр$ — косвенные расходы.

К прямым расходам относятся затраты на сам процесс оказания медицинской помощи:

- оплата труда и начисления на оплату труда основного персонала (врачи и средний медперсонал);
- материальные затраты (лекарства, перевязочные средства, биохимические реактивы, одноразовый инструментарий, мягкий инвентарь);
- амортизация оборудования, непосредственно используемого при оказании медицинской услуги.

К косвенным расходам относятся затраты, обеспечивающие деятельность учреждения, но не вовлеченные непосредственно в процесс оказания медицинской услуги:

- оплата труда и начисления на оплату труда общеучрежденческого персонала;
- оплата услуг связи, транспортных и коммунальных; работ и услуг по содержанию имущества и прочим;
- оплата прочих расходных материалов и мягкого инвентаря;
- амортизация зданий, сооружений и других основных средств, непосредственно не связанных с оказанием медицинской услуги.

В действующих методиках расчета себестоимости медицинских услуг косвенные расходы определяются через отношение затрат к основной заработной плате медицинского персонала и зачастую искажаются по следующим причинам:

- рост фонда заработной платы немедицинского персонала за счет увеличения штатных должностей по сопровождению высокоэффективного оборудования экспертного класса (электроники, программисты);
- соответственно рост начислений на выплаты по оплате труда;
- рост платежей за коммунальные услуги в связи с оснащением энергоемким оборудованием, и т. д.

В себестоимость медицинской услуги по предлагаемой методике косвенные расходы включаются через их долю на одну условную единицу. Доля косвенных расходов на одну условную единицу определяется по формуле:

$$DKp = \Sigma Kp / \Sigma МУ,$$

где DKp — доля косвенных расходов;

ΣKp — сумма косвенных расходов по всем источникам, обеспечивающим деятельность в предыдущем году;

$\Sigma МУ$ — сумма выполненных медицинских услуг по учреждению в условных единицах за предыдущий год.

Представим пример расчета себестоимости по калькуляционным статьям на одну медицинскую услугу (диагностический случай) по предлагаемой методике временного показателя в отделе функциональных методов исследований амбулаторно-поликлинического учреждения.

РАСЧЕТ ПРЯМЫХ РАСХОДОВ

1. Расчет затрат на оплату труда работников, непосредственно связанных с оказанием медицинской услуги.

Исходные данные:

- численность медицинского персонала по категориям, непосредственно участвующим в проведении медицинской услуги;
- среднемесячная заработная плата медицинского персонала по категориям, непосредственно участвующим в проведении медицинской услуги (основная и дополнительная).

Основная заработная плата включает в себя должностной оклад, выплаты компенсационного и стимулирующего характеров; дополнительная зарплата — оплату очередных и дополнительных ежегодных отпусков, работы в ночное время, праздничные и выходные дни.

Дополнительная заработная плата включается в себестоимость медицинской услуги через коэффициент K_{Δ} , исчисленный по факту исполнения предыдущего года.

$$K_A = ЗП(д) / ЗП(о),$$

где K_A — коэффициент дополнительной заработной платы;
 $ЗП(д)$ — дополнительная зарплата медицинского персонала по категориям;
 $ЗП(о)$ — основная заработная плата медицинского персонала по категориям.

В настоящее время дополнительная заработная плата в зависимости от профиля учреждения колеблется для амбулаторно-поликлинических учреждений в пределах 8–10 % от основной заработной платы. Среднемесячный баланс рабочего времени (БРВ) медицинского персонала, участвующего в проведении медицинской услуги, — 1 ч.

Фонд рабочего времени в 2010 г. — 1937 ч. (фонд рабочего времени при 40-часовой рабочей неделе — 1987 ч., а продолжительность рабочей недели работников здравоохранения согласно ст. 350 Трудового кодекса РФ составляет 39 ч.).

Уровень заработной платы на одну условную единицу (1Е) составляет: $ЗП(1Е) = ЗП(о) + ЗП(д) / БРВ(час) \cdot 6Е$.

Продолжительность одной условной единицы приравнивается к 10 мин., значит, 1 ч. = 6Е, т. е. $БРВ(час) \cdot 6Е$ — это баланс рабочего времени в условных единицах.

Выполним расчет оплаты труда на одну условную единицу (табл. 3).

Таблица 3

Расчет оплаты труда на одну условную единицу

Подразделение	Категория персонала	Количество штатных сотрудников, оказывающих медицинскую услугу, чел.	Среднемесячная заработная плата, руб.			Среднемесячный БРВ	Оплата труда за одну условную единицу, руб.
			основная ЗП(о)	дополнительная ЗП(д) (10 %)	всего		
Отдел функциональных методов исследования	Врач функциональной диагностики	1	8717,14	871,71	9588,85	161,4 ч. — 968,4 Е	9,90
	Средний медперсонал	1	6181,08	618,11	6799,19	161,4 ч. — 968,4 Е	7,02
Итого:							16,92

2. Расчет начислений на выплаты по оплате труда

Начисления на выплаты по оплате труда устанавливаются законодательством Российской Федерации в процентах от выплат по оплате труда. На 01.01.2010 размер начислений на выплаты по оплате труда для медицинского учреждения составлял 26,2 %.

$$НЗ = 16,92 \text{ руб.} \times 26,2/100 = 4,43 \text{ руб.},$$

где $НЗ$ — начисления на выплаты по оплате труда.

3. Расчет амортизационных отчислений основных средств, участвующих в проведении медицинской услуги.

Исходные данные:

— перечень основных средств, используемых при оказании медицинской услуги, их балансовая стоимость;

— срок полезного использования основных средств по амортизационным группам в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1;

— годовой БРВ медицинского персонала в условных единицах. БРВ — это установленный фонд рабочего времени медицинского персонала в соответствии с указаниями Минздрава России на соответствующий период (в нашем примере БРВ — 1923 ч.).

1 ч. составляет 6 условных единиц (6Е), как сказано выше, а потому БРВ в условных единицах в нашем примере — $1923 \times 6 = 11\,538 \text{ Е}$.

Расчет амортизационных отчислений представлен в табл. 4.

Таблица 4

Расчет амортизационных отчислений на одну условную единицу

Наименование медицинской услуги	Плановое количество медицинских услуг в год (МУ)	Наименование оборудования	Балансовая стоимость оборудования, руб.	Срок службы, лет	Сумма амортизационных отчислений, руб./год	Годовой баланс рабочего времени, Е	Сумма амортизационных отчислений на 1Е, руб.
Эходоплерокардиография	2308	Система УЗИ VIVID-4	3 090 000,00	5	618 000,00	11 538	53,56
Ультразвуковая доплерография сосудов экстракраниальных артерий	2098	Ангиодин «УК-2»	210 100,00	5	42 020,00	11 538	3,64
Дуплексное сканирование экстракраниальных артерий	1923	Система УЗИ VIVID-4	3 090 000,00	5	618 000,00	11 538	53,56

Сумма амортизационных отчислений исчисляется линейным способом исходя из балансовой стоимости основных средств и срока полезного их использования.

Сумма отчислений на одну условную единицу определяется по формуле:

$$\Sigma A_{1E} = \Sigma A_{год} / БРВ_{1E}$$

где ΣA_{1E} — сумма амортизационных отчислений на одну условную единицу;

$\Sigma A_{год}$ — сумма амортизационных отчислений в год.

4. Затраты на медикаменты, расходные медицинские материалы и химические реагенты

В расчет по данной калькуляционной статье для полного ресурсного покрытия расходов включены технологически необходимые затраты на основании протоколов ведения пациентов и медико-экономических стандартов (табл. 5).

Таблица 5

Расчет затрат на медикаменты, расходные медицинские материалы и химические реагенты

Наименование исследования	Наименование медикамента	Ед. измерения	Стоимость 1 ед. измерения	Норма расхода	Сумма затрат на 1 мед. услугу, руб.
Эходоплерокардиография	Термобумага	рулон	360,00	0,01	3,60
	Спирт 95° (70°)	л	110,974	0,001	0,11
	Гель	кг	79,500	0,015	1,19
	Вата	кг	179,00	0,004	0,72
	Марля	м	5,154	0,2	1,03
	Бинт	шт.	5,110	0,02	1,10
	Дезсредства	л	2,668	1	2,67
Итого:					9,42
Ультразвуковая доплерография сосудов экстракраниальных артерий	Спирт 95° (70°)	л	110,974	0,0015	0,17
	Гель	кг	79,500	0,015	1,19
	Вата	кг	179,00	0,004	0,72
	Марля	м	5,154	0,2	1,03
	Бинт	шт.	5,110	0,02	0,10
	Дезсредства	на 1 исслед.	2,668	1	2,67
Итого:					5,88

Наименование исследования	Наименование медикамента	Ед. измерения	Стоимость 1 ед. измерения	Норма расхода	Сумма затрат на 1 мед. услугу, руб.
Дуплексное сканирование экстракраниальных артерий	Термобумага	рулон	360,00	0,01	3,60
	Спирт 95° (70°)	л	110,974	0,001	0,11
	Гель	кг	79,500	0,015	1,19
	Вата	кг	179,00	0,004	0,72
	Марля	м	5,154	0,2	1,03
	Бинт	шт.	5,110	0,02	1,10
	Дезсредства	л	2,668	1	2,67
Итого:					9,42

РАСЧЕТ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ

1. Расчет косвенных затрат на оплату труда работников, не участвующих непосредственно в диагностическом исследовании, а также на транспортные, коммунальные и прочие услуги.

Исходя из статистической отчетности за предыдущий год выполнено медицинских услуг в условных единицах (E) — 2 589 870,65.

Из финансовой отчетности на предыдущий год определяют сумму косвенных расходов по всем источникам финансовых средств (ф. № 127, 137, 14-Ф).

Таблица 6

Расчет косвенных затрат

Наименование статьи расходов	Статья Классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ)	Сумма годовых затрат, руб.
Заработная плата персонала, не участвующего в проведении мед. услуг	211	24 844 693
Начисления на выплаты по оплате труда	213	650 931
Прочие выплаты	212	379 800
Услуги связи	221	675 800
Транспортные услуги	222	445 940
Коммунальные услуги	223	2 895 698
Работы, услуги по содержанию имущества	225	18 187 700
Прочие работы, услуги	226	3 988 900
Увеличение стоимости материальных запасов	340	2 901 013
Общая сумма косвенных расходов		58 167 475

Определяем косвенные расходы на одну условную единицу по формуле:

$$Kp_{1E} = \Sigma Kp_{год} / \Sigma MU_E,$$

где Kp_{1E} — косвенные расходы на одну условную единицу;

$\Sigma Kp_{год}$ — сумма косвенных расходов в год;

ΣMU_E — сумма выполненных медицинских услуг в год в условных единицах.

$$Kp_{1E} = 58\,167\,475 / 2\,589\,870,60 = 22,633 \text{ руб.}$$

2. Расчет затрат на мягкий инвентарь

Расчет затрат на мягкий инвентарь на одну условную единицу определяем путем деления общей величины расходов на мягкий инвентарь по медицинскому учреждению на сумму выполненных медицинских услуг в условных единицах за предыдущий год.

За предыдущий год сумма расходов на приобретение мягкого инвентаря за счет всех источников финансовых средств составила 516 280,00 руб.

$$MI_{1E} = \Sigma MI_{руб.} / \Sigma MU_E,$$

где MI_{1E} — мягкий инвентарь на 1 условную единицу;
 $\Sigma MI_{руб.}$ — сумма затрат на мягкий инвентарь в год;
 ΣMU_E — сумма выполненных медицинских услуг в год в условных единицах.

$$MI_{1E} = 516\,280 \text{ руб.} / 2\,589\,870,65 = 0,20 \text{ руб.}$$

Плановое количество медицинских услуг на год определяется из годового БРВ и продолжительности медицинской услуги в условных единицах, установленной нормативными приказами Минздравсоцразвития России или хронометражными наблюдениями. В данном примере продолжительность медицинской услуги составляет:

- при эходоплерографии — 50 мин., или 5,0 E;
- при ультразвуковой доплерографии сосудов экстракраниальных артерий — 55 мин., или 5,5 E;
- при дуплексном сканировании экстракраниальных артерий — 60 мин., или 6,0 E.

$$MU_{год} = (БРВ \cdot 6E) / T,$$

где $MU_{год}$ — плановое количество медицинских услуг в год;
 $БРВ \cdot 6E$ — баланс рабочего времени в условных единицах;
 T — продолжительность одной медицинской услуги в условных единицах.

На основании вышеприведенных расчетов вычислим цену медицинской услуги (в нашем случае — цену каждого из видов диагностического исследования).

Таблица 7

Определение цены медицинской услуги по методике временного показателя

Но- мер стро- ки	Наименование статьи затрат	Статья Клас- сификации операций сектора государ- ственного управления (КОСГУ)	Наименование медицинской услуги		
			Эхо- допл- еро- кардио- графия	Ультразвуко- вая доплере- рография экстракра- ниальных артерий	Дуплексное сканиро- вание экстракра- ниальных артерий
1	Продолжительность медицинской услуги в усл. ед.		5,0	5,5	6,0
2	Оплата труда на 1 усл. ед., руб.	211	16,92	16,98	16,92
3	Начисления на оплату труда, руб.	213	4,43	4,43	4,43
4	Амортизационные отчисления О. С.	271	53,56	3,64	53,56
5	Мягкий инвентарь	340.03	0,20	0,20	0,20
6	Косвенные расходы, руб.		22,63	22,63	22,63
7	Расходы на 1E (Σ строк 2–6)		97,74	47,82	97,74
8	Расходы на одну мед. услугу (строка 7 · строка 1)		488,7	263,01	586,44
9	Медикаменты, расходные медицинские материалы, химические реагенты	340.02	9,42	5,88	9,42
10	Себестоимость одной мед. услуги, руб. (строка 8 + строка 9)		498,12	268,89	595,86
11	Рентабельность (25 %)		124,53	67,22	148,96
12	Цена одной мед. услуги (строка 10 + строка 11)		622,65	336,11	744,82

В заключение отметим, что предлагаемая методика позволяет:

- рассчитывать себестоимость различных форм медицинских услуг (законченный случай, койко-день, посещение, пациенто-дни) и источников оплаты (бюджет, ОМС, ДМС, средства организаций, предприятий и населения);
- контролировать фактический расход материальных затрат на медицинскую услугу;
- корректировать расходы по калькуляционным статьям;
- оперативно принимать решения по устранению фактов неэффективного использования финансовых и нефинансовых активов;
- планировать финансово-хозяйственную деятельность учреждения на основе формируемых государственных заданий на оказание медицинских услуг.

Таким образом, разработанная методика калькулирования себестоимости и расчета цен медицинских услуг по временному показателю устанавливает более точный учет всех калькуляционных статей затрат и помогает создать четкую систему ценообразования и калькулирования плановой и фактической себестоимости оказываемых услуг, что является основой планирования доходов и расходов, связанных с осуществлением финансово-хозяйственной деятельности медицинского учреждения.

Библиография

1. Закон Российской Федерации от 28.06.1991 № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации».
2. Приказ Минфина России от 25.12.2008 № 145н (в ред. от 30.12.2009) «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации».
3. Приказ Минфина России от 13.11.2008 № 128н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и предоставления годовой отчетности об исполнении бюджетной системы Российской Федерации».
4. Методические рекомендации по расчету себестоимости медицинских услуг в учреждениях здравоохранения (утв. письмом Минздрава России № 19-15/5 от 26.11.1992).
5. Шишкин, С. В. Экономика социальной сферы: Учебное пособие. — М.: ГУ-ВШЭ, 2003.
6. Иванова, Н. Ю., Синюткина, М. М. Расчет стоимости медицинских услуг // Справочник экономиста. — 2007. — № 3.
7. Некрасова, Ю. Учет доходов и затрат платных медицинских услуг // Бюджетные учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2006. — № 2.
8. Спирыкина, Ю. Ю. Особенности рынка медицинских услуг // Советник бухгалтера в здравоохранении. — 2005. — № 3.
9. Игнатов, В. Г. Экономика социальной сферы: учебное пособие. — 2-е изд. — Москва — Ростов-на-Дону: Издательский центр «Март», 2005.
10. Инструкция по расчету стоимости медицинских услуг № 01-23/4-10 (временная), утвержденная Минздравом России 10.11.1999.
11. Стародубов, В. И., с соавт. Основные положения концепции стандартизации медицинских услуг // Экономика здравоохранения. — 1997. — № 10/22.