УЧЕТ И АНАЛИЗ ЗАТРАТ В МЕДИЦИНСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Матвеева Наталья Алексеевна

заместитель директора ТФОМС по экономическим вопросам

Традиционные заблуждения медицинских организаций

- Фактические затраты считают подлежащими возмещению в полном объеме за счет средств ОМС
- Максимизация объемов деятельности считают основным способом поддержания финансовой устойчивости
- Полная загрузка мощностей принимается за эффективное использование ресурсов
- Устойчиво высок удельный вес медицинской помощи, оплачиваемой по более высоким тарифам вне зависимости от их клинической эффективности и оценки реальных затрат.
- Стимулы, заложенные в методах оплаты медицинской помощи, гасятся уравнительной и негибкой системой оплаты труда медицинского персонала.

Основные принципы системы ОМС

- Система ОМС – система социального страхования в интересах застрахованного лица (риск- болезнь или состояние)
- Отношения со страховыми медицинским организациями строятся на договорной основе
- Оплачивается фактически оказанная медицинская помощь
- Используются единые групповые тарифы (индивидуальные тарифы запрещены)
- Система ОМС не распределяет средства в медицинской организации и не ориентируется на затраты медицинской организации

Создаются условия для эффективного использования средств

Задача медицинской организации

Оценивать финансовые последствия принимаемых решений.

Научиться достоверно оценивать затраты по подразделениям, пролеченным.

Понимать структуру затрат с учетом параклиники и администрации.

Соотносить доходы и затраты подразделений.

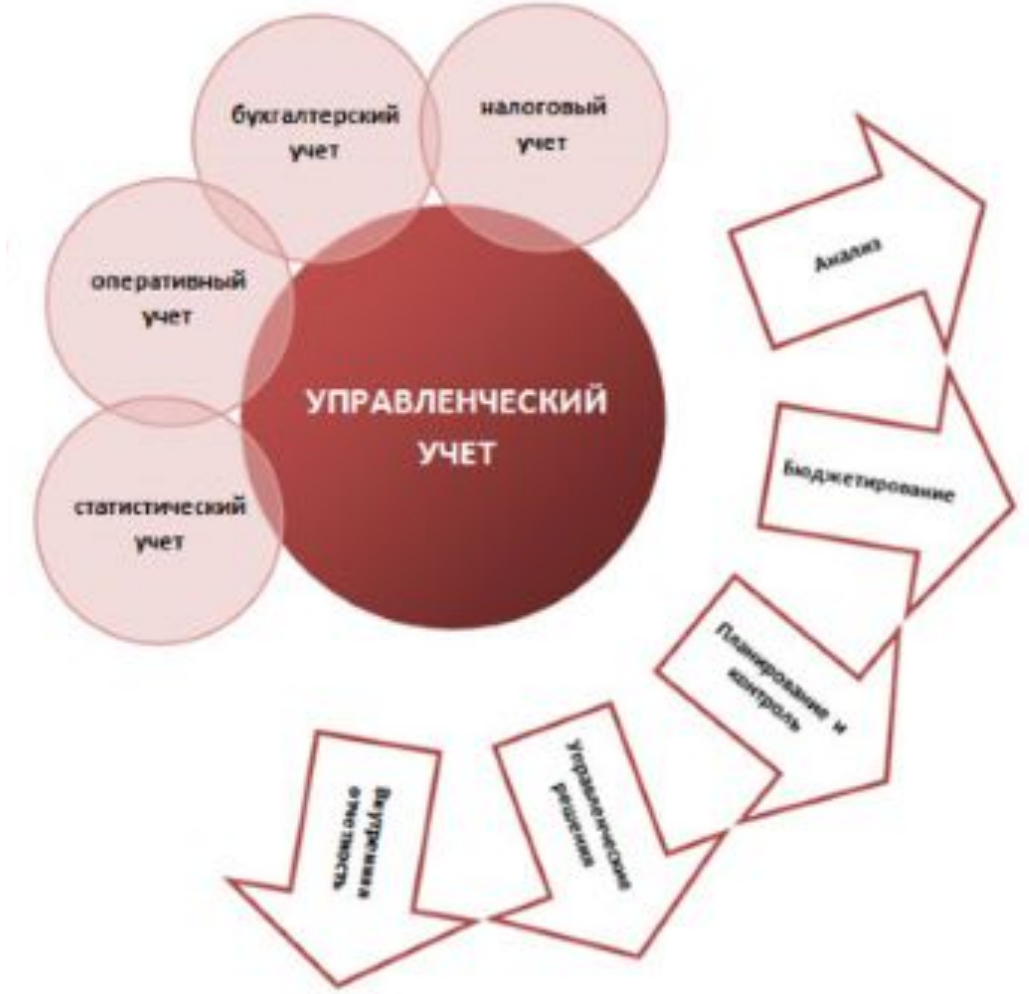
Оценивать финансовые последствия изменения структуры лечебной работы (увеличение, уменьшение лечебных подразделений).

Обеспечить финансовую стабильность медицинской организации.

Все эти действия требуют командной работы

Инструмент -

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ



Управленческий учет

- Показывает финансовые результаты работы по всем структурным подразделениям.
- Накапливает статистику о доходах и расходах в определенном разрезе и выявляет общие тенденции.
- Осуществляет контроль над издержками путем их учета по видам и центрам ответственности за затрат.
- Позволяет анализировать зависимость между затратами, объемом работ и прибылью и установить степень влияния на финансовый результат каждого показателя.
- Позволяет определить цену медицинской услуги на основе фактических затрат.
- Обеспечивает руководство информацией для принятия управленческих решений.

Учет затрат включает три основных направления:

- определение фактических затрат;
- анализ затрат;
  - Сопоставление доходов и расходов подразделений
  - Уточнение структуры затрат для подразделений, где формируется дефицит
  - Оценка возможностей изменений в целях минимизации финансовых потерь
- контроль затрат с целью их уменьшения.

Сопоставление доходов и расходов подразделений

Центры, приносящие доход

- Лечебные отделения
- Дневной стационар
- Поликлиника

=

Центры, формирующие затраты

- Администрация
- Вспомогательные лечебные подразделения
- Диагностические службы
- Лечебные отделения
- Дневной стационар
- Поликлиника

Доходоприносящие подразделния

- их деятельность завершается созданием конечного результата больничной деятельности. Замыкают на себе усилия всех других подразделений.
- За результат деятельности *доходоприносящих подразделений* больница получает средства от покупателей больничной помощи и других видов продукции и услуг, которые больница реализует.

1. ПЕРЕЧЕНЬ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ ДЛЯ УЧЕТА ЗАТРАТ

Центры ответственности за затраты **(ЦОЗ)**

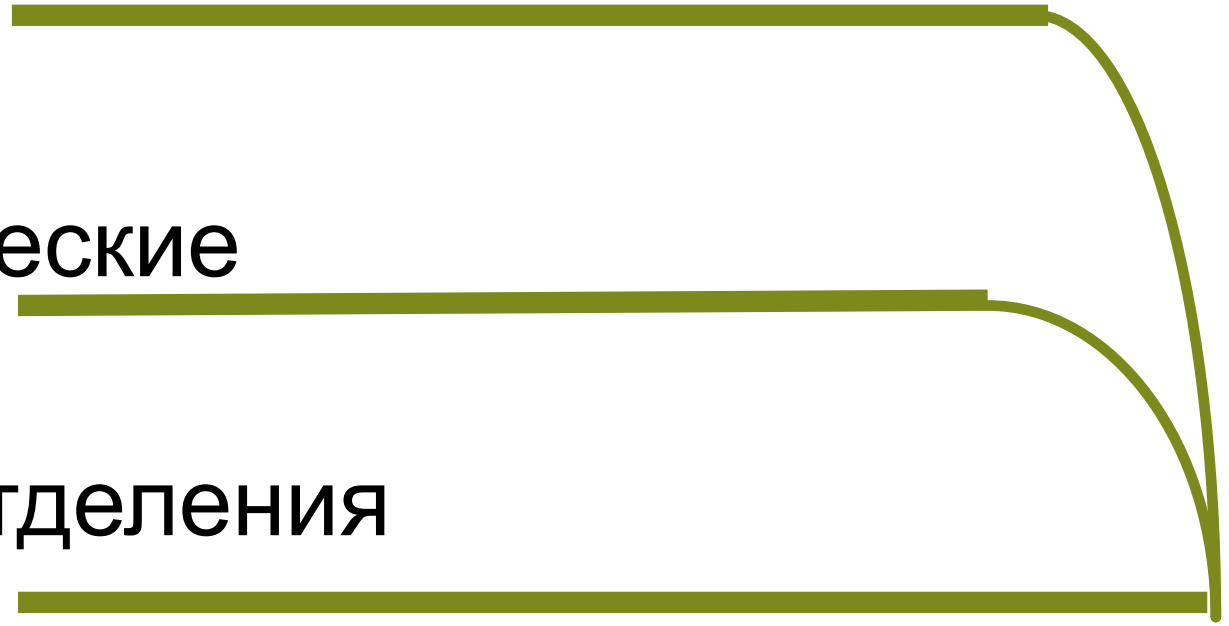
Как формируются затраты в МО

- Что мы тратим?
- Почему мы тратим то, что мы тратим?
- Что мы делаем? Для кого мы это делаем?

Учет связей между подразделениями позволяет рассчитать реальные затраты
Центров ответственности за затраты

Виды центров ответственности за затраты

- Административно-хозяйственные
- Параклинические
- Лечебные отделения



- **Административно-хозяйственные подразделения** –административная (не медицинская) деятельность, направленная на создание общих предпосылок функционирования больницы как юридического лица и объекта, оснащенного инженерно-коммунальным и технологическим оборудованием.
- **Параклинические подразделения** – отделения и службы, деятельность которых носит медицинский характер и обеспечивает лечебно-диагностический процесс за рамками клинических отделений.
- **Лечебные отделения –** подразделения деятельность которых завершается оказанием конечных услуг (услуг внешним пользователем). За результат деятельности *лечебных подразделений* больница получает средства от покупателей больничной помощи.

ПРИМЕР Административно-хозяйственных ЦОЗ

- ОБЩАЯ АДМИНИСТРАЦИЯ
- КАНЦЕЛЯРИЯ
- ОТДЕЛ КАДРОВ И ОХРАНА ТРУДА
- РЕСУРСНО-ПРАВОВОЙ ОТДЕЛ
- БУХГАЛТЕРИЯ
- ПЛАНОВО-ФИНАНСОВАЯ СЛУЖБА
- ОТДЕЛ СТАТИСТИКИ И АСУ
- ГАРАЖ
- АХЧ
- ПИЩЕБЛОК
- ПРАЧЕЧНАЯ

ЦОЗ - Функционально, технологически и организационно обособленные подразделения больницы

1. Формирование перечня подразделений для учета затрат (ЦОЗ) следует начинать с анализа штатного расписания
2. Важно, что персонал, включаемый в один ЦОЗ выполняет общий функционал.
3. Возможно разукрупнение действующих подразделений и наоборот (см. пример на следующем слайде).
4. Желательно обеспечить соответствие ЦОЗ действующей оргстуруктуре.

Структура		Штатное расписание				
Название ЦОЗ	По элементам действующих оргструктуры и штатного расписания	Врачи	Средний медиц. персонал	Младший медиц. персонал	Прочие категории	Всего
Общая администрация	Всего	8	2	5,25	2	17,25
	Главный врач	1				1
	Первый заместитель главного врача	1				1
	Директор больницы				1	1
	Зам глав. врача по экспертизе	1				1
	Зам глав. врача по маркетингу	1				1
	Зам глав. врача по гражданской обороне	0,5				0,5
	Врач-эпидемиолог	0,5				0,5
	Зам.главного врача по хирургии (блок хирургических отделений)	1				1
	Зам главного врача по терапии (блок терапевтических отделений)	1				1
	Главная медсестра (общебольничный персонал)		1			1
	Санитарный фельдшер (общебольничный персонал)		1			1
	Дезинфектор (общебольничный персонал)			5,25		5,25
	Юрист-консультант				1	1
Канцелярия	Всего	0	0	0	9,5	9,5
	Делопроизводитель (аппарат управления)				1	1
	Канцелярия				8,5	8,5
Отдел кадров и охрана труда	Всего	0	0	0	11	11
	Заместитель гл. врача по кадрам (аппарат управления)				1	1
	Отдел кадров				8	8
	Инженер по технике безопасности (отдел охраны труда, норм техники безопасности и противопожарной безопасности)				2	2
Планово-финансовая служба	Всего	1	0	0	9	10
	Зам.главного врача по экономическим вопросам				1	1
	Зам. главного врача по маркетингу	1				1
	Плановый отдел				6	6
	Экономист-финансист (бухгалтерия)				2	2

- Для точности дальнейших расчетов важна последовательность ЦОЗ.
- Вверху списка должны находиться ЦОЗ, которые предоставляют услуги всем ЦОЗ, а потребляют от немногих.
- У подножья пирамиды расположены ЦОЗ, связанные с другими преимущественно как потребители.
- В каждом случае это индивидуальное решение.

Параклинические отделения

- Аптека
- Физиотерапия
- Стерилизационное отделение
- Рентгенрадиологическое отделение
- Паталого-анатомическое отделение
- Эндоскопия
- Функциональная диагностика
- УЗИ
- Клинико-диагностическая лаборатория
- Отделение переливания крови
- Операционный блок
- Приемное отделение
- Реанимация

Клинические отделения

- Общая хирургия
- Травматология
- Урология
- Отоларингология
- Офтальмология
- Терапия
- Кардиология
- Неврология
- Гинекология
- .....
- …….
- СМП
- Поликлиника
- Дневной стационар

2. СБОР ИНФОРМАЦИИ ПО ЗАТРАТАМ

+ Прямые

Косвенные

Полные

- **Прямые затраты** - это затраты, непосредственно связанные с оказанием медицинской помощи (медицинской услуги) и потребляемые в процессе ее предоставления, которые могут быть прямо отнесены на те или иные виды оказываемых медицинских услуг.
- **Косвенные затраты** - это затраты, необходимые для обеспечения деятельности медицинской организации в целом, но не потребляемые непосредственно в процессе оказания медицинской помощи (медицинских услуг). Косвенные затраты не могут быть прямо отнесены на конкретные виды услуг и поэтому распределяются косвенным образом. Косвенные затраты связаны с оказанием нескольких видов/всех оказываемых услуг и касаются всего учреждения или его подразделений.

Прямые затраты

- Заработная плата работников лечебных отделений
- Заработная плата основного персонала параклинических отделений
- Начисления на оплату труда";
- Медикаменты
- Работы и услуги по содержанию мед. оборудования
- Запасные части для мед. оборудования, вычислительной техники
- ……

Косвенные затраты

- Услуги связи;
- Транспортные услуги;
- Коммунальные услуги;
- Затраты на содержание объектов движимого имущества

- .....
- Прочие расходы

3. СБОР ДАННЫХ ДЛЯ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ

Отнесение косвенных затрат является статистической процедурой и характеризуется условностью

С учетом натурально-вещественного характера и технологического смысла потребления конкретного вида затрат выбирается численный критерий участия в этих затратах каждого подразделения.

Доля подразделения в конкретном виде обще-больничных затрат отождествляется с долей его участия в критерии.

Последовательность отнесения затрат

1. Выбирается численный критерий участия в затратах каждого подразделения.
2. Устанавливается доля каждого подразделения в выбранном численном критерии.
3. Доля подразделения в конкретном виде обще-больничных затрат отождествляется с долей его участия в критерии.

Отнесение косвенных затрат

Было

	Заработная плата	Электро-энергия на все помещение
Общая администрация	25 000	5000
Бухгалтерия	10 000	
АХЧ	15 000	
Оргметод отдел	5 000	
Пищеблок	14 000	

Стало

	Заработная плата	Электро-энергия
Общая администрация	25 000	1 000
Бухгалтерия	10 000	520
АХЧ	15 000	530
Оргметод отдел	5 000	200
Пищеблок	14 000	2 750

4. ВЫПОЛНЕНИЕ СТУПЕНЧАТОГО ОТНЕСЕНИЯ

Для решения основной задачи последовательно выполняется расчет:

1) Определяется сумма прямых затрат по подразделениям;
2) Рассчитываются косвенные затраты и относятся на затраты всех подразделений
3) Определяются полные затраты по каждому ЦОЗ.
4) Устанавливаются критерии для отнесения затрат администрации и вспомогательных подразделений на клинические отделения;
5) Полные затраты администрации и вспомогательных подразделений относятся на клинические отделениями пропорционально установленным критериям отнесения (объемам выполняемых для них работ, услуг). Распределение происходит сверху вниз, последовательно, в результате формируется треугольная таблица ;
6) Определяются полные затраты клинических подразделений после отнесения.

Критерии отнесения административных подразделений

Название ЦОЗ	Показатель, используемый для отнесения затрат
Общая администрация	Количество занятых ставок, ВСЕГО
Бухгалтерия	Затраты по статье «Оплата труда»
АХЧ	Полные затраты
Оргметод отдел	Число врачей
Пищеблок	Койко-дни
Прачечная	Койко-дни
Прочая администрация	Персонал всего

Могут быть выбраны другие критерии отнесения

Критерии отнесения параклинических отделений

Название параклиники	Статистика отнесения
Аптека	Прямые затраты на медикаменты
Лаборатория клиническая	Количество анализов, выполняемых для каждого подразделения
Рентгенкабинет	Количество рентген снимков
Операционный блок	Хирургические операции
Паталого-анатомическое отделение	Летальные случаи /гистологические исследования
Приемное отделение	Количество пролеченных
Реанимация	Количество пациентов, каждого подразделения, получивших лечение

Рекомендации

- Параклинические подразделения – как правило для каждого подразделения выбирается свой критерий отнесения (УЕТы). Крайне важно, что бы этот учет был организован в параклинических подразделениях
- Критерии выбираются таким образом, что бы минимизировать неточность при переходе от прямого учета к статистической процедуре
- Критерии отнесения могут быть любые
- Когда нет возможности выбрать или рассчитать реальный критерий используется показатель «полные затраты»

Отд.	Полные затраты, тыс. руб.	Критерий отнесения –		Относимые затраты подразделения Администрация	Шаг 1
		Численность сотрудников всего	Доля подразделения в критерии отнесения		
	2	3	4	5	Гр. 2+5
Администрация	60				
Прачечная	100	8	3%	2	102
Кухня	180	16	7%	4	184
Автохозяйство	120	8	3%	2	122
Ремонтная служба	100	28	12%	7	107
Параклиника	320	80	33%	20	340
Хирургия	660	40	17%	10	670
Терапия	460	60	25%	15	475
Всего	**2000**	240	100%	60	**2000**

Отд.	Затраты, тыс. руб.	Администрация	Шаг 1	Прачечная	Шаг 2	Кухня	Шаг 3	Автохозяйство	Шаг 4	Ремонтная служба	Шаг 5	Параклиника	Сумма общих затрат
Администрация	**60**	60*											
Прачечная	**100**	2	102	102*									
Кухня	**180**	4	184	10	194	194*							
Автохозяйство	**120**	2	122	5	127	-	127	127					
Ремонтная служба	**100**	7	107	5	112	-	112	-	112	112			
Параклиника	**320**	20	340	20	360	-	360	63	423	22	446	446	
Хирургия	**660**	**10**	**670**	**40**	**710**	**77**	**788**	**47**	**836**	**44**	**880**	**148**	**1029**
Терапия	**460**	**15**	**475**	**20**	**495**	**116**	**611**	**158**	**627**	**44**	**672**	**297**	**970**
Всего	2000		2000		2000		2000		2000		2000		2000

Расходы на 1 пролеченного

Отделение	Доходы	Расходы	абс. откл.	отн. откл.
АКУШЕРСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	15 484,94	15 504,26	19,32	100%
ГИНЕКОЛОГИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	13 476,05	13 390,21	-85,84	99%
ПЕДИАТРИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	12 839,72	13 892,21	1 052,49	108%
ИНФЕКЦИОННОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	45 659,91	44 320,00	-1 339,91	97%
НЕВРОЛОГИЧЕСКОЕ	22 381,12	24 563,00	2 181,88	110%
ТЕРАПЕВТИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	70 812,20	75 432,00	4 619,80	107%
ТРАВМАТОЛОГИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	5 913,17	5 932,14	18,97	100%
ХИРУРГИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	22 487,04	23 506,52	1 019,48	105%

	Стоимость отделения	В том числе					Пролечено койко-дней	Пролечено случаев	Стоимость ед. медицинской помощи	
		Стоимость лекарств	Зарплата	Стоимость питания	Стоимость запчастей	Стоимость обслуживания			1 койко-день	1 пролеченный
АКУШЕРСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	27 852 275	1 210 199	21 201 386	410 113	41 883	122 968	5 002	809	5 568	34 428
ГИНЕКОЛОГИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	20 007 872	790 044	14 177 601	411 865	27 122	79 631	5 825	859	3 435	23 292
ПЕДИАТРИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	13 665 560	528 949	9 258 930	604 303	29 134	85 537	5 359	632	2 550	21 623
ИНФЕКЦИОННОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	17 838 742	565 782	12 729 798	403 934	38 429	112 827	5 815	671	3 068	26 585
НЕВРОЛОГИЧЕСКОЕ	12 074 086	787 669	7 890 743	491 290	21 936	64 404	7 293	568	1 656	21 257
ТЕРАПЕВТИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	21 850 096	2 039 934	14 006 630	966 413	31 784	93 319	13 923	1 261	1 569	17 328
ТРАВМАТОЛОГИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	21 693 310	2 172 363	14 324 709	499 733	34 914	102 506	7 010	522	3 095	41 558
ХИРУРГИЧЕСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	33 660 893	2 179 231	23 102 276	733 727	53 914	158 290	11 118	1 028	3 028	32 744

5. АНАЛИЗ ЗАТРАТ

Постоянные

\+ Переменные

Полные

Постоянные затраты не зависят от объема предоставляемой помощи

Переменные затраты прямо пропорциональны объему предоставляемой помощи

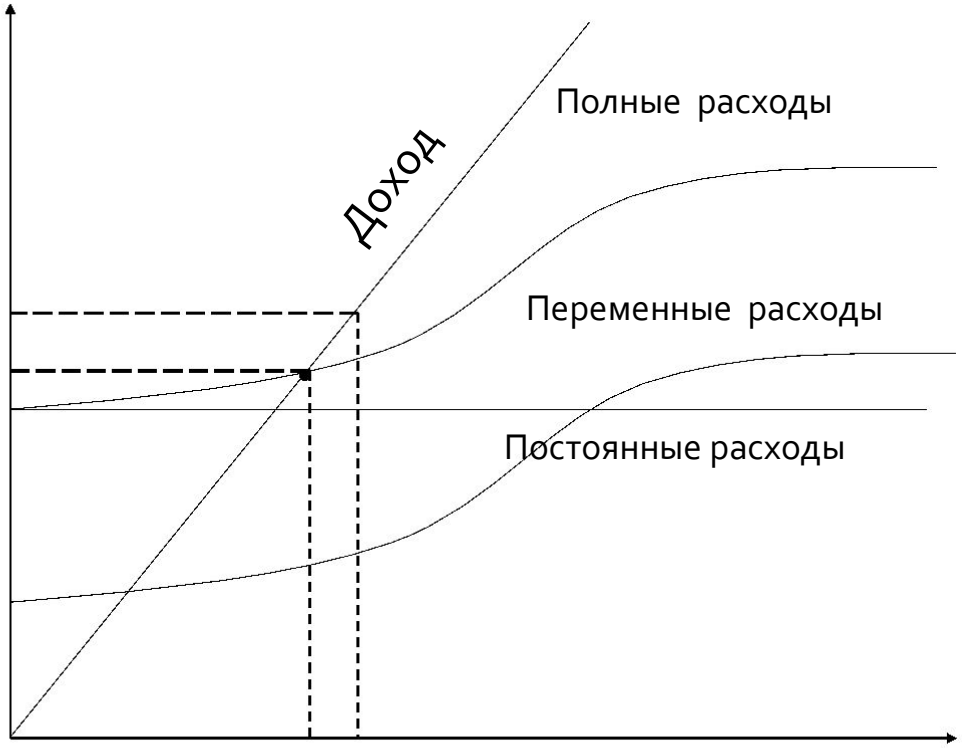
Полные затраты равны сумме постоянных и переменных затрат

- ***Постоянные затраты*** - не изменяются при изменении объема деятельности медицинской организации, относительно постоянны, но рассчитанные на единицу, зависят от изменения объема работ. Если вы арендуете площадь, то ежемесячная арендная плата — величина постоянная, а сумма арендной платы, приходящейся на одного пролеченного будет тем меньше, чем больше пролеченных.
- ***Переменные затраты*** - растут пропорционально изменению объема работ, но рассчитанные на единицу продукции, являются постоянными. Примеры таких затрат — расходы на медикаменты, продукты питания.

Рекомендации

- Разделить затраты на постоянные и переменные
- Выполнить ступенчатое отнесение постоянных затрат
- Рассчитать долю постоянных и переменных после отнесения
- Выполнить финансовые расчеты снижения/увеличения объема лечебной работы по подразделениям
- Рассчитать точку безубыточности по подразделениям
- Стремиться к снижению постоянных затрат

Точка безубыточности (критичный объем) в пролеченных



Количество пролеченных, при котором нет ни прибылей, не убытков

$$Q = \frac{FC}{P - AVC}$$

FC – постоянные расходы
P – средняя стоимость 1 пролеченного (тариф)
AVC – переменные расходы на 1 пролеченного
Q – количество пролеченных

Рекомендации для анализа

Отделения	Плановый объем меди-цинских услуг	План по доходам	Постоянные расходы план	Переменные расходы на 1 пролеченного	Переменные расходы на плановый объем, 2*5	Итого расходы 4+6	Доходы - расходы 3-7
1	2	3	4	5	6	7	8

Иллюстрирует пример файл EXCEL «Пример ступенчатого отнесения для ОКБ»

matna@kemoms.ru