

УДК 338.51 DOI: 10.14451/1.237.260

Совершенствование системы классификации затрат на медицинские услуги

© 2024 **Зинурова Гузель Халитовна**

Преподаватель. Волжский государственный университет водного транспорта, Казань, Россия.
E-mail: gzinurova80@mail.ru

© 2024 **Ваславская Ирина Юрьевна**

Профессор, доктор экономических наук. Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Россия.
E-mail: vaslavskaya@yandex.ru

© 2024 **Жарина Наталья Анатольевна**

Д
E-mail: o

цент, кандидат экономических наук. Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Россия. zhaarina@mail.ru

© 2024 **Егорова Лариса Владимировна**

Профессор, доктор экономических наук. Российский университет медицины, Москва, Россия.
E-mail: LVEgorova@yandex.ru

Ключевые слова:

здравоохранение; медицинские организации; услуги; центры ответственности; затраты; расходы; бюджет.

Обоснование. В настоящее время существует необходимость в разработке комплексной классификации затрат на услуги медицинских организаций (МО), обеспечивающей полноту их рассмотрения для более точного формирования себестоимости медицинских услуг, прогнозирования поведения затрат в зависимости от объёма и качества медицинской помощи, факта оплаты, целевого назначения, уровня контроля и пр. Анализ публикаций российских и зарубежных авторов по этой проблематике выявил существенные различия в теоретических и практических подходах к пониманию экономических категорий «расходы» и «затраты», методов и инструментария планирования, учета, контроля, оценки качества медицинских услуг, управления затратами.

Основанием для проведения исследования стало то, что при определении затрат на оказание медицинских услуг понятие «хозяйствующий субъект» мы считаем возможным применять и к медицинским организациям (МО). Для медицинской организации как хозяйствующего субъекта эффективность различных направлений ее деятельности во многом определяется системой классификации и упорядочения расходов с помощью бухгалтерского и управленческого учета.

Цель работы. Статья посвящена анализу системы классификации состава затрат на медицинские услуги для их планирования учета в системе здравоохранения.

Материалы и методы. В настоящее время при планировании и учете затрат на медицинские услуги нет четкого разграничения между терминами «затраты» и «расходы», что может приводить к искаженному расчёту финансовых результатов деятельности медицинских организаций.

Для решения поставленной задачи были рассмотрены экономическая сущность и природа категорий «затраты» и «расходы», влияние на их величину объемов оказанных медицинских услуг. Проанализированы место и этапы учета затрат при формировании себестоимости медицинских услуг относительно их непосредственного оказания, управления обслуживания процесса оказания, также не связанных с ними, но включаемых затраты по оказанию медицинских услуг в законодательством.

Выделены затраты, на величину которых способно повлиять руководство соответствующего структурного подразделения для более точного формирования финансового результата деятельности МО.

Результаты. Разработаны предложения по созданию углубленной классификации состава затрат на медицинские услуги для планирования учета, позволяющей определять их величину в разрезе сферы МО и каждому центру ответственности (ЦО). Приведенная группировка позволяет прогнозировать поведение затрат, строить многофакторные модели их поведения зависимости от объёма, качества медицинской помощи, факта оплаты, целевого назначения, уровня контроля и пр.

Заключение. Обосновано, что только все известные в теории классификационные признаки в совокупности позволяют выстроить полноценную систему управления затратами в условиях ограниченного финансирования и санкционной экономики. Предлагаемая классификация затрат отличается от ранее используемых полнотой охвата классификационных признаков и позволяет и информацию части бюджета Федеральной и Территориальных Программ государственных гарантий бесплатной медицинской включенных в национальный «Здравоохранение».

Введение

Актуальность представленного исследования обусловлена негативным воздействием анти-российских санкций на систему здравоохранения России и связанным с этим ростом затрат на оказание медицинских услуг населению. На современном этапе социально-экономического развития здоровье населения является ключевым приоритетом государственной социальной политики [26]. Решение поставленных перед здравоохранением задач, в том числе по реализации программ импортозамещения по целому ряду направлений (лекарственное сырье, компоненты, расходные материалы, медицинское оборудование), научные и технологические ис-

следования, требуют дополнительных финансовых средств и эффективного их использования для повышения качества медицинской помощи, а также ее доступности [2; 3].

В этом плане большое значение имеют теоретические и практические подходы к приемам, методам и инструментам планирования, учета, контроля, оценки качества медицинских услуг и управления затратами на всех стадиях реализации программ национального проекта «Здравоохранения» с учетом их специфики. Сложная структура современных медицинских организаций и большое количество оказываемых ими различных видов услуг, на которые затрачиваются значительные ресурсы, определяют необходи-

мость совершенствования системы классификации затрат, их упорядочения и распределения (разнесения) по различным объектам для целей экономического анализа, бухгалтерского учета, налогообложения, ценообразования и т.д. [15].

Полнота рассмотрения затрат имеет особенно важное значение для формирования себестоимости медицинских услуг, прогнозирования поведения затрат в зависимости от объёма и качества медицинской помощи, факта оплаты, целевого назначения, уровня контроля и формирования системы ключевых показателей по оценке эффективности оказания медицинской помощи населению [42]. Понятие затрат и их классификация используются на всех организационно-экономических уровнях хозяйствующих субъектов. Они связаны с приобретением организацией товаров и услуг сторонних организаций, социальными и другими обязательствами, а также при расчетах с персоналом по оплате труда [20].

Большинство существующих дефиниций затрат разных авторов ориентированы в большей степени на коммерческие предприятия и организации [7; 16; 21; 34; 38]. Под затратами обычно понимается денежная оценка стоимости ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и др.) на производство и реализацию продукции. В целом затраты можно трактовать как средства, израсходованные на приобретение ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных).

Понимание и разделение (или единение) понятий «расходы» и «затраты» актуально и для системы здравоохранения на всех его уровнях от единичного медицинского учреждения до отрасли в целом. В нормативно-правовых документах, регулирующих экономическую деятельность хозяйствующих субъектов, и в практической деятельности наиболее широко используется термин «расходы». Однако для научных исследований требуется определенность и однозначность рассматриваемых понятий. В здравоохранении это связано, прежде всего, с существованием разных способов оплаты медицинских услуг, опосредуемых финансовыми потоками. Опреде-

ление стоимости медицинской услуги зависит не только от ее вида и формы предоставления, но и от типа организации. На практике это оборачивается совершенно разными затратами и соответственно ценами на услуги даже в рамках одной медицинской организации [1].

Существование разных методических подходов к понятиям «расходы» и «затраты» на медицинские услуги, а также существующая система классификации затрат в здравоохранении не позволяет рассчитать реальную стоимость услуг и обеспечить одинаковые условия для всех МО [12; 22].

Вопрос управления затратами-расходами имеет значение как при освоении бюджетных средств, так и при расходовании заработанных при оказании медицинской платной помощи. Все это стало обоснованием для того, чтобы при определении затрат на оказание медицинских услуг понятие «хозяйствующий субъект» применить и к медицинским организациям (МО).

Цель настоящего исследования – на основе известных в теории классификационных признаков разработать рекомендации по совершенствованию системы классификации затрат в сфере здравоохранения, позволяющие получить более точную информацию для составления расходной части бюджета медицинской организации.

Объект исследования – медицинские организации на разных уровнях системы здравоохранения.

Предмет исследования – система классификации затрат на оказание медицинских услуг.

Методология

При подготовке работы для определения экономического содержания категорий «затраты» и «расходы» в здравоохранении нами использовались метод литературного обзора, общенаучные методы исследования в области экономики здравоохранения, научные труды отечественных и зарубежных специалистов, материалы научно-практических конференций по пробле-

мам управления затратами в здравоохранении.

Информационной базой для исследования послужили федеральные законы и нормативно-правовые акты РФ, государственные, федеральные и отраслевые программы развития системы здравоохранения, касающиеся оказания медицинской помощи и развития всей отрасли, электронные ресурсы, инструктивные и методические материалы.

Сущностные характеристики дефиниций «затраты» и «расходы» применительно к медицинским организациям

Для анализа сущностных характеристик и экономического содержания понятий «затраты» и «расходы» применительно к медицинским организациям рассмотрим их категориальный аппарат. Исследование семантического содержания терминов «расходы» и «затраты» специалистами в области экономики, бухгалтерии, налогообложения и финансов показывают, что если в широких кругах допустимо их отождествление, то как научные термины они требуют четкого разделения и конкретизации [31].

Необходимо отметить, что отсутствие терминологического единства не является сугубо российской проблемой, подобная ситуация наблюдается и в зарубежном учете, анализе [41]. По мнению В. В. Ковалева, это связано с заимствованием иностранных терминов в условиях отсутствия их аналогов в русском языке. Кроме того, в период 1990–2000-х гг. в России происходили изменения в теоретико-практических подходах к содержанию и методам расчета большинства экономических показателей, формировалась терминология нормативно-правовой базы [16].

Хотя на первый взгляд, понятия «затраты» и «расходы» воспринимаются как синонимы, мнения специалистов по этому вопросу расходятся [32; 33]. Мы считаем, что их нельзя отождествлять хотя бы потому, что область применения первого термина – исключительно в бухгалтерском, а другого – в налоговом учете. Следовательно, не можем согласиться с мнением А. С. Игуменникова, понятие «расходы» чаще применяется

в бухгалтерском и налоговом учете, а понятие «затраты» больше относится к финансовой сфере, планированию и оценке эффективности деятельности, то есть более применимо к управленческому учету [13]. На практике оба термина используются в финансовом, управленческом, статистическом и налоговом учете для отражения экономической деятельности организации. Законодательно расходы регламентируются в бухгалтерском учете таким документом как ПБУ 10/99 «Расходы организации», в налоговом учете – Налоговым кодексом РФ, гл. 25 «Налог на прибыль организаций» [23; 29].

Вахрушина М. считает, что термин «расходы» относится только к тем ресурсам, которые при расчете финансового результата организации за отчетный период времени соотносятся с доходами этого же периода [4]. По мнению Сержука С. С., расходы показывают уменьшение денежных средств или иного имущества организации и отражаются в бухгалтерском учете на дату совершения платежа [31], а О. С. Савченко и Г. И. Пашигорева придерживаются мнения, что главное различие расходов и затрат состоит во временном факторе, поэтому сущностная характеристика расходов заключается в их полном потреблении в процессе производства за конкретный период для получения дохода [30].

Заслуживает внимания подход к определению расходов и затрат Насоновой В. И., с точки зрения которой затраты обязательно связаны к периоду, по истечении которого рассчитывается прибыль (убыток) и их признание ведет к уменьшению капитала организации [24].

По мнению Скрынской О. А. и Князевой Е. А., затраты связаны с обменом ресурсами и это, хотя и определяет изменения в структуре активов организации, но не оказывает влияния на финансовые результаты текущего периода. Значит расходы являются текущими затратами, которые оказывают влияние на структуру капитала и прибыль организации. Они отражаются в отчете о финансовом результате, а издержки не имеют точной оценки как небухгалтерские, экономические траты [33].

Позиция В. В. Ковалёва по данному вопросу, заключается в том, что затраты, исчисленные в денежном выражении – это не капитализируемые расходы и начисления, которые относятся к определенному отчетному периоду при расчете прибыли за этот период. Также в его трактовке затраты – часть ранее сделанных расходов, признаваемых затратами в момент и производства [17].

Таким образом, мнения разных авторов относительно определения затрат и расходов кардинально отличаются. При анализе понятийного аппарата «затраты/расходы» необходимо учитывать законодательные определения. В соответствии со ст. 252 НК РФ «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком... Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода» [23].

В соответствии с п. 2 ПБУ 10/99 «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников» [29].

Опираясь на вышеприведенный анализ теоретических подходов к понятиям «затраты/расходы» разных авторов и прежде всего на нормативно-правовую базу, мы будем определять затраты как часть расходов (и или целое), непосредственно включаемых в себестоимость медицинской помощи, услуги (продукции, товаров, работ) в соответствии с действующим законодательством. Поскольку затраты приводят к уменьшению финансового результата или экономическим потерям в отчетном периоде, то расходы связаны с выбытием любых активов медицинской организации в отчетном периоде в ее интересах с целью получения экономической выгоды [6].

Такая универсальная трактовка затрат/расходов отражает величину возможных экономических потерь, связанных со спецификой здравоохранения, отвечают признакам как коммерческих, так и государственных МО, социально-экономической ситуации в стране, целям и задачам здравоохранения на современном этапе.

Классификация затрат на медицинские услуги

Определим исходные положения системы классификации затрат и расходов на медицинские услуги. Первое связано с тем, что в соответствии с логикой формирования себестоимости услуг, работ, а также приведенным определением, не все расходы могут быть признаны затратами в определенном отчетном периоде. Второе положение определяется непосредственным влиянием характера оказываемых в медицинских организациях услуг на классификацию затрат и расходов. В соответствии с классификацией услуг здравоохранения Стародубова В. И., медицинские услуги могут быть 3 видов:

1. простая (неделимая) – приравнивается к одному элементу лечения, профилактики или диагностики;
2. сложная – требует конкретных специалистов, специального технического и фармацевтического оснащения, помещений и т.д. и состоит из набора простых медицинских услуг;
3. комплексная – состоит из сложных и простых медицинских услуг для установления диагноза или проведением определенного этапа лечения. Формулу данного вида услуги можно представить следующим образом:
простая услуга 1+ простая услуга 2 +...простая услуга N + сложная услуга 1+ сложная услуга 2 +...сложная услуга N
или
пациент + специалист 1 + специалист 2 + специалист N + материально-техническое обеспечение всех этапов.

С целью корректного определения себестоимости вида медицинской помощи, а также анализа потенциально возможных затрат необходимо учитывать разграничение отделений и кабинетов МО аналогично производственным предпри-

паниям на основные и как вспомогательные (обшестационарные, общеорганизационные) [37].

Для более точного формирования себестоимости медицинских услуг необходимо знать их сущность, природу и то, как они себя ведут

при изменении объемов оказанных услуг. Ниже приведена обобщенная, систематизированная и углубленная классификация затрат на оказание медицинской помощи с ориентацией на структурные подразделения МО (табл. 1).

Таблица 1. Классификация затрат медицинских организаций.

№ п/п	Классификационный признак затрат	Вид затрат
1	2	3
1	По отношению процессу оказания медицинской помощи	Прямые, косвенные
2	По назначению	Основные, накладные
3	По составу	Одноэлементные, комплексные
4	По степени реагирования изменение объема оказания помощи	Постоянные, переменные, смешанные
5	По степени значимости	Принимаемые в расчет оценках, не принимаемые в расчет оценках
6	По признаку реальности затраты	Реальные, вмененные затраты (выгода)
7	В целях контроля и регулирования	Регулируемые, нерегулируемые
8	В зависимости периодичности возникновения	Текущие, единовременные
9	В целях принятия решений планирования	Предельные, приростные
10	По целевому	На оказание медицинской услуги; на обслуживание мед.оборудования; содержание помещений; на обеспечение питания; транспортное обеспечение и т.д.
11	По способу потребления оказания медицинских	Полностью потребляемые, частично потребляемые
12	По месту производства	В основных (отделения, кабинеты); в подразделениях (стерилизационная); общепольничные; общеполитические
13	По факту оплаты	Фактические, кассовые
14	По степени точности	Истекшие (фактические), будущие (планируемые)
15	По отношению медицинской помощи	Значимые, незначимые
16	По отражению бухгалтерском учете	Явные, неявные

Источник: Составлено авторами.

Дадим некоторые пояснения к представленной выше классификации затрат на медицинские услуги. Использование первых семи классификационных признаков затрат, приведенных в таблице 1, на практике осуществляется согласно

соответствующим регламентам Министерством здравоохранения. Например, включение в себестоимость медицинской помощи затрат на оплату труда сложностей не вызывает и управление ими определяется Министерскими норматива-

ми [25; 27; 28]. По своей сущности, все прямые затраты всегда являются переменными, в системе здравоохранения это правило сохраняется.

Выделение части затрат в качестве косвенных и их распределение между видами медицинской помощи в здравоохранении связано с определенными сложностями, которые на данный момент несмотря на многочисленные разработки до конца не разрешены [5]. Это связано со сложной структурой косвенных затрат, которые включают общестационарные (общеполиклинические), общеучрежденческие (общеорганизационные) затраты. Косвенные затраты распределяются между отдельными видами медицинской помощи (услуг), однако существует проблема в выборе правильной методики и определении драйвера для распределения косвенных затрат.

Неизбежно в любой медицинской организации возникают так называемые «накладные» затраты, которые обусловлены управлением и отличаются от основного своего назначения, ролью и характером. Они хотя и непосредственно связаны с процессом оказания медицинской услуги, управлением МО, однако не потребляются непосредственно в процессе ее оказания [11].

Существующее разделение затрат организации по своему составу на одноэлементные и комплексные традиционно [14]. Но мы бы хотели обратить внимание на то, какие виды затрат относятся к группе «одноэлементных» в медицине. Речь идет о затратах, состоящих из одного элемента, к которым относят такие неделимые на части затраты медицинской организации, как материальные; оплата труда медицинского персонала (врачей и среднего медицинского персонала); взносы на социальное страхование, исчисленные от фонда оплаты труда медицинского персонала; амортизация основных средств. В противовес одноэлементным, комплексные затраты медицинской организации состоят из нескольких экономических элементов (общестационарные, общеполиклинические и общеучрежденческие затраты).

В экономике здравоохранения существует це-

лый ряд затрат, которые невозможно классифицировать ни как переменные, и ни как постоянные. Такие затраты принято называть смешанными (полупеременные). Полупеременные, или смешанные, затраты медицинской организации включают в себя и переменные, и постоянные составляющие. Часть смешанных затрат меняется при изменении объема медицинской помощи, а часть не изменяется и остается фиксированной в течение всего периода.

По степени значимости затраты медицинской организации подразделяются на принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках. Принимаемые затраты не меняются при всех альтернативных вариантах управленческих решений, а не принимаемые затраты варьируются в зависимости от принятого решения [36].

Для осуществления контроля над затратами и их регулирования в медицинских организациях выделяют регулируемые и нерегулируемые затраты. На регулируемые затраты руководитель соответствующего подразделения может оказать влияние, а на нерегулируемые – не может [8]. Пример регулируемых затрат – набор клиничко-диагностических исследований, которые назначает или не назначает лечащий врач. Нерегулируемые затраты включают стоимость потребленной электроэнергии, воды, теплоэнергии, заработную плату среднего медицинского персонала, размер амортизационных отчислений по медицинскому и немедицинскому оборудованию и прочее.

На основании анализа классификационных признаков затрат 1–7, приведенных в таблице 1, а также данных других информационных источников и опираясь на собственные исследования, мы считаем, что распространенную в теории и на практике классификацию затрат в здравоохранении можно расширить и углубить. Основанием для этого является то, что в современных условиях санкционной, постковидной экономики актуальной проблемой эффективности управления затратами является их грамотная привязка к конкретному определенному структурному подразделению медицинской организации.

Результаты исследования и обсуждение

Медицинские организации в большинстве своем имеют по несколько основных подразделений с широким спектром видов медицинской помощи и услуг. В этой связи у управленцев могут возникать сложности в закреплении сумм затрат за конкретным структурным подразделением и в отнесении на себестоимость отдельного вида медицинской помощи. Одним из подходов к определению прямых затрат в разрезе подразделений МО, а также к распределению косвенных затрат между ними при формировании себестоимости каждого вида медицинской помощи, расчете цен на них и пр. выступает прием с опорой на их классификационные признаки [24]. С целью совершенствования системы классификации затрат медицинских организаций, расширим ее дополнительными классификационными признаками [14].

В зависимости от периодичности возникновения выделим текущие и единовременные затраты (п. 8 табл.1). К текущим затратам медицинской организации принято относить затраты на ее осуществление и продажу медицинской услуги в отчетном периоде. Единовременные затраты медицинской организации возникают при подготовке новых видов медпомощи, а также при необходимости осуществления капитальных затрат, направленных на расширение и развитие организации (например, оплату отпусков, ремонт основных средств).

С целью повышения эффективности принятия решений в деятельности медицинской организации и осуществления планирования затрат, можно рассматривать предельные и приростные затраты (п. 9 табл.1). Предельные затраты – это дополнительные затраты в расчете на единицу медицинской услуги. Например, по нормативам Минздрава и смете ОМС лечение определенного вида заболевания занимает в среднем 8,5 дня, а максимально 14 дней. Все затраты в пределах дополнительных дней будут предельными (лекарственные препараты, расходные материалы и т.п.). В случаях оказания или продажи дополнительной медицинской услуги у МО возникают

дополнительные или приростные затраты.

Затраты могут учитываться по целевому назначению (п. 10 табл.1). Речь идет, например, о снабжении лекарственными препаратами пациентов стационаров, организации их питания, обслуживании медицинского оборудования, содержании помещений МО и т.п. [24].

При оказании медицинской услуги для выделения полностью используемых лекарственных препаратов, расходных материалов, продукты питания для пациентов стационара и др., и частично используемых при выполнении медицинской помощи производится учет способа потребления (п. 11 табл.1). Примером могут служить начисленные суммы амортизации медицинского оборудования, здания медицинской организации [30].

С точки зрения места осуществления затрат (п. 12 табл.1) они могут быть общестационарные (общепольничные); общеполитраваклинические; в основных структурных подразделениях; во вспомогательных подразделениях [13].

По факту оплаты понесенных затрат (п. 13 табл.1) они разделяются на фактические и кассовые. Фактические затраты – денежное выражение потребленных медицинской организацией разного рода ресурсов по факту оказания медицинской помощи. К ним относят также кредиторскую задолженность контрагентам-поставщикам МО, перед бюджетом по налогам и сборам, страховыми фондами, перед персоналом по начислению оплаты труда. Помимо перечисленного, к фактическим затратам в сфере здравоохранения относят затраты на осуществление программы (снижения детской и материнской смертности, вакцинация населения), проекты (цифровизация здравоохранения, повышения квалификации медиков), мероприятия (День здоровья, День донора). Эти затраты предусмотрены сметами, финансируются из бюджетов разных уровней, а также за счет средств от оказания платных медицинских услуг, целевого финансирования [14]. Средства, списанные со счетов медицинской организации в оплату

принятых ею обязательств, оплата которых производится со счетов в органах казначейства или кредитных организаций, то есть уже оплаченная часть потребленных медицинским учреждением ресурсов, относятся к кассовым затратам [9].

Детализация по степени точности как истекшие (фактические) и будущие (планируемые) (п. 14 табл.1) важны для управления затратами. Если на величину будущих затрат может повлиять руководитель, то размер фактических затрат остается только принять к сведению.

При делении затрат МО на значимые и незначимые (п. 15 табл.1) основным критерием классификации может стать удельный вес того или иного вида затрат в общем весе стоимости медицинской услуги.

Затраты по отражению в бухгалтерском учете могут быть явные и неявные (п. 16 табл.1). Явные затраты – это прямые платежи партнерам и сотрудникам медицинской организации. В случаях оказания ей какой-либо спонсорской помощи, например, транспортировка тяжелых пациентов, выделения предприятием-спонсором работников для выполнения строительных или хозяйственных работ и т.п., возникают неявные затраты [9].

Таким образом, состав затрат, участвующих в определении стоимости вида медицинской услуги, зависит от задачи, стоящей перед ее руководителем, и разрабатывается с учетом особенностей МО. Деление затрат по различным классификационным признакам позволяет в планировании и учете определять их величину в разрезе подразделений каждой сферы деятельности МО, по каждому ЦО, что является одним из важных условий формирования максимально достоверной себестоимости и цены на каждый вид медицинской помощи [45].

Учет затрат по расширенным классификационным признакам будет способствовать получению обоснованных данных о финансировании и распределении ресурсов в здравоохранении, повышению эффективности обоснования политики и бюджетных решений на разных уровнях.

Заключение

Представленная классификация затрат отличается от ранее используемых полнотой охвата классификационных признаков. Чаще всего в литературе упоминается классификация по признакам 1–4 (табл.1), реже – по признакам 5–9 и 13–14. Чрезвычайно редко в узкоспециализированных источниках упоминаются признаки 10–12 и 15–16. Мы считаем, что только все известные в теории классификационные признаки в совокупности позволяют выстроить полноценную систему управления затратами в условиях ограниченного финансирования и санкционной экономики. Комплексная классификация затрат МО обеспечивает полноту их рассмотрения для более точного формирования себестоимости медицинских услуг, прогнозирование поведения затрат в зависимости от объема и качества медицинской помощи, факта оплаты, целевого назначения, уровня контроля и пр.

Углубленная классификация и состав затрат позволяет при планировании и учете определять их величину по каждому структурному подразделению в разрезе каждой сферы деятельности МО и по каждому ЦО, что является одним из важных требований при управлении затратами. Руководители ЦО МО и далее по восходящей – до Министерства, смогут получить более точную и оперативную информацию для составления расходной части бюджета организации, Федеральной и Территориальных Программ государственных гарантий бесплатной медицинской помощи, Программ, включенных в государственный проект «Здравоохранение».

Смысл приведенной углубленной классификации затрат (табл.1) заключается в определении той их части, на которую способно повлиять руководство соответствующего структурного подразделения, а также позволяет более точно определить финансовый результат [39; 40].

В заключение можно сделать вывод, что отсутствие четкого разграничения между терминами «затраты» и «расходы» может приводить к ошибкам в расчетах финансового результата деятельности МО. Именно этот аспект, а также необходи-

мость в более точном формировании себестоимости медицинских услуг с учетом сущности, природы затрат и их динамики при изменении объемов оказанных услуг, требуют расширения

классификация затрат на оказание медицинской помощи с ориентацией на конкретные структурные подразделения.

Библиографический список

1. Арбатская Т. Г., Путырская Я. В. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости услуг в бюджетных учреждениях здравоохранения // Экономика и предпринимательство. – 2018. – 5 (94). – С. 1066–1072.
2. Бойчук А. В. Офсетный контракт в пользу единственного поставщика как механизм выстраивания импортозамещения и инвестиций в здравоохранении // Russian Economic Bulletin. – 2024. – Т. 7, № 3. – С. 373–379.
3. Валецкая Т. И. Оценка эффективности расходования бюджетных средств в системе здравоохранения региона // Ученые записки Алтайского филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации: теоретический и научно-практический журнал. – 2021. – Вып. 18. – С. 34–36.
4. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. – М. : Омега Л.: Высшая школа, 2002. – 528 с.
5. Воробьев С. П., Воробьева В. В., Куликова И. В. Особенности распределения косвенных расходов в медицинских организациях // Ученые записки Алтайского филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации: теоретический и научно-практический журнал. – 2021. – Вып. 18. – С. 44–51.
6. Воронцова М. М., Юдин О. И. Калькуляция себестоимости услуги в медицинском учреждении // Концепт. – 2015. – № 11. – С. 1–6. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kalkulyatsiya-sebestoimosti-uslugi-v-meditsinskom-uchrezhdenii?ysclid=1zjpwqtqck777792246>.
7. Врублевский Н. Д. Построение системы счетов управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 74–78.
8. Гаспарян С. А. Моделирование системы здравоохранения как основы построения автоматизированной системы управления // Критерии эффективности организационных структур в здравоохранении. Труды 2-го ММИ. – 2003. – Вып. 4. – С. 30–40.
9. Голухов Г. Н. Медико-производственный комплекс: современное состояние и перспективы развития. – М. : Алтус, 1998. – 371 с.
10. Забирова Э. А. Совершенствование подходов при формировании национальных счетов здравоохранения в связи с распространением COVID-19. Аналитический обзор для формирования политики // Journal of Health Development. – 2021. – Т. 1, № 41. – С. 99–104.
11. Зинурова Г. Х., Березка Ю. В. Разноуровневое планирование – элемент управления затратами в здравоохранении РТ // Российское государство, право, экономика и общество: проблемы и пути развития : Всероссийская научно-практическая конференция. – 2020. – С. 48–51.
12. Зинурова Г. Х., Сафаргалиев Э. Р. Методы и приемы управления затратами в здравоохранении // Международный научно-исследовательский журнал. – 2020. – 5–2 (95). – С. 35–38.
13. Игуменников А. С. Различие понятий «затраты» и «расходы» // Молодой ученый. – 2015. – № 5. – С. 27–5.
14. Ильясова А. Р. Основы экономики здравоохранения : учебное пособие. – Казань : Издательство Казанского университета, 2019. – 86 с.
15. Кадыров Ф. Н. Методы распределения затрат медицинских учреждений // Менеджер здравоохранения. – 2008. – № 3. – С. 43–50.
16. Ковалев В. В. Проблема понятийной неопределенности в прикладной экономике // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2012. – № 1. – С. 3–19.
17. Ковалев В. В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. – М. : Финансы и статистика, 2014. – 233 с.
18. Ковалев В. В. Финансовый менеджмент. Управление капиталом. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 560 с.
19. Кудряшова Е. А., Бенц Д. С. Управление затратами по оказанию медицинских услуг: постановка проблемы // Тезисы докладов 4-й Международной научной конференции памяти академика А. И. Татаркина и научного семинара «Развитие российских регионов». – Челябинск, 2020. – С. 66–69. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44498093>.
20. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. – М. : Инфра-М, 2012. – 476 с.
21. Лебедев В. Г. Управление затратами на предприятии. – СПб. : Бизнес-пресса, 2006. – 352 с.
22. Макарошкина М. В., Сандаков Я. П., Соколова Л. Г. Совершенствование методики формирования стоимости медицинской услуги на основе структуры затрат на её производство // Acta Biomedica Scientifica. – 2021. – Т. 6, № 6–2. – С. 154–163.
23. Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.

24. Насонова В. И. Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг медицинских учреждений. Диссертация магистра экономики. – СПб., 2017. – 78 с.
25. Письмо ФФОМС от 23.07.2013 № 5423/21-И «О методике включения в тариф на оплату медицинской помощи расходов на содержание медицинской организации, а также затрат на приобретение оборудования стоимостью до ста тысяч рублей за единицу». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151558/675e128c71b9dc5a3ab7c7dcb0c45111b9b9fd3b.
26. Повышение эффективности реализации национальных проектов в сфере здравоохранения / И. Ю. Ваславская [и др.] // Siberian Journal of Life Sciences and Agriculture. – 2023. – Т. 15, № 1. – С. 253–293. – DOI: [10.12731/2658-6649-2023-15-1-253-293](https://doi.org/10.12731/2658-6649-2023-15-1-253-293).
27. Постановление Правительства РФ от 28 декабря 2023 г. № 2353 «О Программе государственных гарантий бесплатного оказания гражданам медицинской помощи на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов». – URL: <http://static.government.ru/media/files/vB0TvgWlcYbdAUFJomenUk3B0sjTuLA8.pdf>.
28. Приказ Министерства здравоохранения РФ от 31 октября 2014 г. № 696н «Об утверждении Положения об оплате труда работников федеральных казенных учреждений, подведомственных Министерству здравоохранения Российской Федерации, по виду экономической деятельности „Здравоохранение и предоставление социальных услуг“». – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70768438/?ysclid=lzjsgcgiaz822797352>.
29. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/?ysclid=lzjsmsgnw2849079716.
30. Савченко О. С. Пашигорева Г. И. Системы управленческого учета и анализа. – СПб.: Питер, 2003. – 176 с.
31. Сержук С. С. Сравнительный анализ теоретических трактовок определения понятия затрат предприятия // Вестник Удмуртского университета. – 2011. – № 3. – С. 58–61.
32. Сивакова Я. А. Проблемные аспекты внедрения системы управленческого учета затрат на предприятиях строительной отрасли // Молодой ученый. – 2016. – № 10. – С. 86–89.
33. Скрынская О. А., Князева Е. А. Расходы, затраты, издержки: проблемы терминологии // Петербургский экономический журнал. – 2022. – № 1/2. – С. 150–159.
34. Шахабов И. В., Мельников Ю. Ю., Смышляев А. В. Ценностный подход в управлении медицинской организацией: оптимизация взаимосвязи затрат и результатов // Научное обозрение. Медицинские науки. – 2020. – № 4. – С. 49–54.
35. Юсупова А. В., Хоружий Л. И. Различия понятий «издержки», «затраты», «расходы», их отражение в российских и международных стандартах бухгалтерского учета // Время бухгалтера. – 2012. – № 11. – С. 25–31.
36. Volpp K. G. Price Transparency: Not a Panacea for High Health Care Costs // JAMA. – 2016. – Май. – Т. 315, № 17. – С. 1842. – ISSN 0098-7484. – DOI: [10.1001/jama.2016.4325](https://doi.org/10.1001/jama.2016.4325).
37. Ambulatory Care Fragmentation and Total Health Care Costs / L. M. Kern [et al.] // Medical Care. – 2024. – Mar. – Vol. 62, no. 4. – P. 277–284. – ISSN 0025-7079. – DOI: [10.1097/mlr.0000000000001982](https://doi.org/10.1097/mlr.0000000000001982).
38. Can Current Medical Examination Consumption Reduce Long-term Medical Expenses? Analysis Based on CHARLS Data / J. Luo [et al.]. – 2024. – Apr. – DOI: [10.1101/2024.03.31.24305131](https://doi.org/10.1101/2024.03.31.24305131).
39. Koeva-Dimitrova L. The cost price of medical services as a basis for price formation in the health-care sector // Science & Technologies. – 2013. – No. 8. – P. 25–39.
40. Korableva O. N., Mityakova V. N., Kalimullina O. V. Designing a decision support system for predicting innovation activity // Paper presented at the ICEIS 2020 : Proceedings of the 22nd International Conference on Enterprise Information Systems. Vol. 1. – 2020.
41. Lewandowski R. Cost control of medical care in public hospitals – a comparative analysis // International Journal of Contemporary Management. – 2014. – Jan. – Vol. 13. – P. 125–136.
42. Stolbov A. P., Madyanova V. V., Kobiatskaia E. E. On unification of algorithms for calculating the indirect costs of medical and diagnostic departments of medical organizations // Proceedings of the Southwest State University. – 2017. – Dec. – Vol. 21, no. 6. – P. 127–134. – ISSN 2223-1560. – DOI: [10.21869/2223-1560-2017-21-6-127-134](https://doi.org/10.21869/2223-1560-2017-21-6-127-134).
43. Study on Adjustment Path and Protection Strategy of Medical Service Price in Public Hospitals / Y. Liu [et al.]. – 2024. – July. – DOI: [10.14055/j.cnki.33-1056/f.2024.07.013](https://doi.org/10.14055/j.cnki.33-1056/f.2024.07.013).
44. Teaching The Public Administration in Health Care in The Russian Federation / T. G. Okriashvili [et al.] // International Journal of Higher Education. – 2019. – Vol. 8, no. 7. – P. 29–33.
45. Zheleznyakova I. A., Kovaleva L. A., Khelisupali T. A. Individual cost accounting in the management of medical organizations // Farmakoeconomika. Modern Pharmacoeconomic and Pharmacoepidemiology. – 2019. – May. – Vol. 12, no. 1. – P. 55–59. – ISSN 2070-4909. – DOI: [10.17749/2070-4909.2019.12.1.55-59](https://doi.org/10.17749/2070-4909.2019.12.1.55-59).