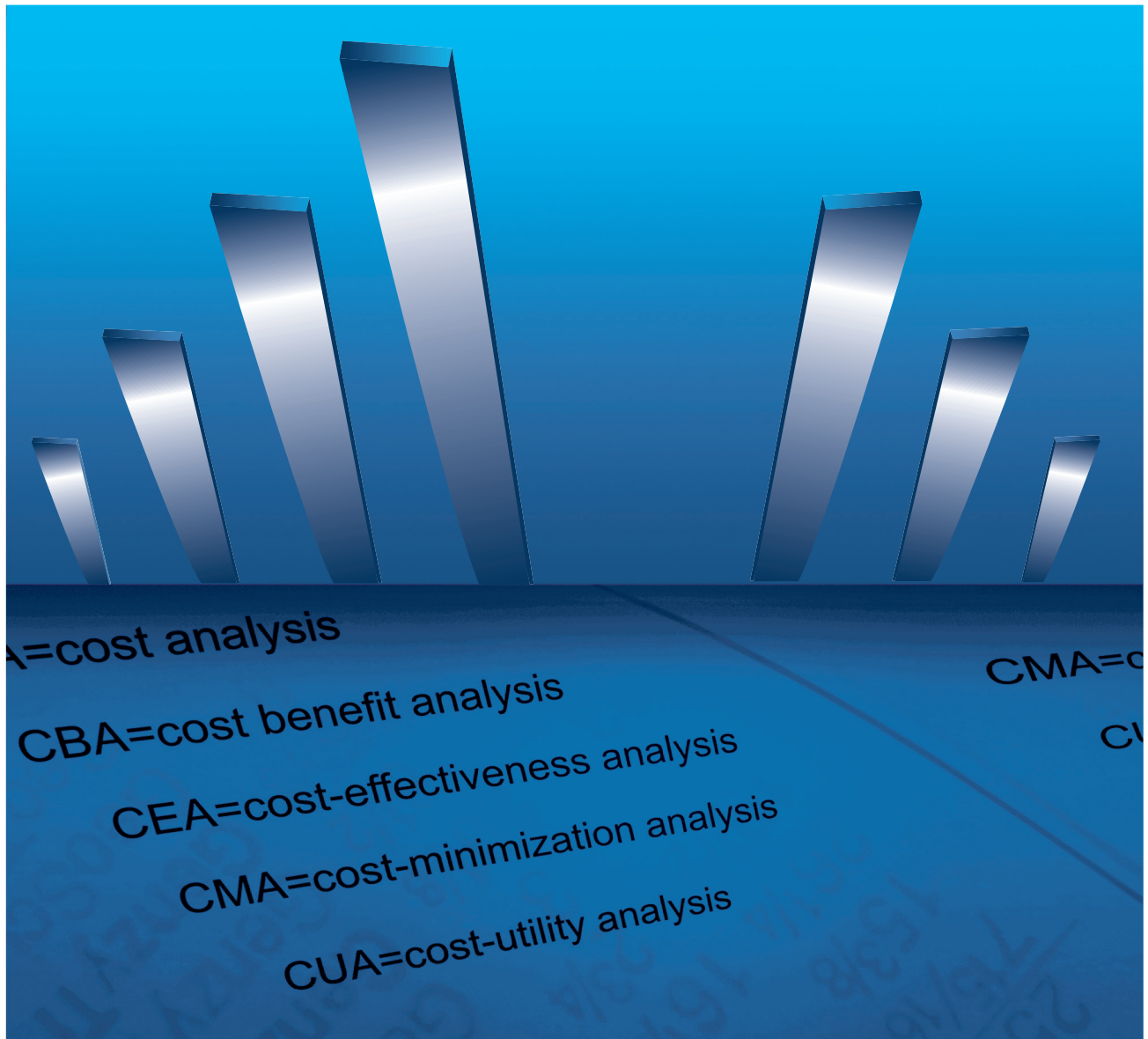


Фармакоэкономика

Современная Фармакоэкономика и Фармакоэпидемиология



FARMAKOEKONOMIKA
Modern Pharmacoeconomic and Pharmacoepidemiology
2019 Vol. 12 No1

www.pharmacoeconomics.ru

- Мониторинг заболеваемости патологиями костно-мышечной системы и соединительной ткани в Российской Федерации
- Эффективный поиск научных разработок с инновационным потенциалом в медицине
- Персонифицированный учет затрат в управленческом учете медицинских организаций

№1 **Том 12**
2019

Персонифицированный учет затрат в управленческом учете медицинских организаций

Железнякова И. А., Ковалева Л. А., Хелисупали Т. А.

Федеральное государственное бюджетное учреждение «Центр экспертизы и контроля качества медицинской помощи» Министерства здравоохранения Российской Федерации (Хохловский пер., вл. 10, стр. 5, Москва 109028, Россия)

Для контактов: Железнякова Инна Александровна, e-mail: innazelez@yandex.ru.

Резюме

В современных экономических условиях характерной чертой для всех организаций является рациональное планирование расходов и комплексная оптимизация процессов. Изучение затрат позволяет выработать правильную оценку уровня экономических показателей организации. От данной оценки зависит грамотная и своевременная корректировка тарифов обязательного медицинского страхования и обоснованность необходимого финансирования медицинской организации. В статье приводится анализ различных методов персонифицированного учета затрат: метода соотношения затрат к прибыли, метода единицы относительной стоимости, система учета затрат по видам деятельности и ее модификации Time-driven ABC (TDABS), а также возможность их адаптации для различных целей медицинских организаций. Система персонифицированного учета затрат, включенная в медицинскую информационную систему, позволяет оперативно контролировать, планировать и проводить внутренний финансовый контроль деятельности организации. Эта функция помогает лицам, принимающим решения в медицинской организации, в решении следующих задач: контроль использования средств на оказание медицинской помощи; усиление действенности и оперативности управленческих решений; обоснование цены платных медицинских услуг; определение дефицитных и профицитных отделений; анализ данных о стоимости случая лечения каждого пациента с учетом диагноза, метода лечения, возраста и других классификационных признаков, в т.ч. в разрезе профильных отделений; снижение «бумажной» нагрузки на медицинский персонал; моделирование будущих потребностей организации в соответствии с планируемыми изменениями структуры госпитализации; оптимизация расходов, контроль и планирование с учетом установленных нормативов финансовых затрат. Реализация данного процесса является актуальным и необходимым инструментом повышения эффективности деятельности, как самой медицинской организации, так и всей системы здравоохранения в целом.

Ключевые слова

Персонифицированный учет затрат, управление внутренними ресурсами медицинской организации, организация персонифицированного учета, метод учета затрат, метод соотношения затрат к прибыли, метод единицы относительной стоимости, система учета затрат по видам деятельности.

Статья поступила: 13.12.2018 г.; в доработанном виде: 06.02.2019 г.; принята к печати: 20.03.2019 г.

Конфликт интересов

Авторы заявляют об отсутствии необходимости раскрытия финансовой поддержки или конфликта интересов в отношении данной публикации. Все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации.

Для цитирования

Железнякова И. А., Ковалева Л. А., Хелисупали Т. А. Персонифицированный учет затрат в управленческом учете медицинских организаций. ФАРМАКОЭКОНОМИКА. Современная фармакоэкономика и фармакоэпидемиология. 2019; 12 (1): 55-59. DOI: 10.17749/2070-4909.2019.12.1.55-59.

Individual cost accounting in the management of medical organizations

Zheleznyakova I. A., Kovaleva L. A., Khelisupali T. A.

Center for Healthcare Quality Assessment and Control of the Ministry of Health of the Russian Federation (10-5 Khokhlovskii pereulok, Moscow 109028, Russia)

Corresponding author: Inna A. Zheleznyakova, e-mail: innazelez@yandex.ru.

Summary

In the modern economic conditions, the rational planning of costs and the complex process optimization are essential requirements to all organizations. Knowledge of costs is needed to correctly assess the economic performance of an organization. Competent and timely correction of tariffs for the obligatory medical insurance and rationalization of the requested financing of the medical organization depends on

this assessment. In the present study, we analyze various methods of personalized cost accounting: the ratio of costs to charges (RCC); relative value unit (RVU); time-driven activity-based costing (TDABC), and the possibility of their adaptation to the specific needs of medical organizations. The personalized cost accounting incorporated into a medical information system allows for controlling, planning and carrying out a close internal management of financial activity. This function helps decision-makers: control the use of funds for medical care provision; increase the efficiency of management decisions; justify the prices of paid medical services; define the deficit and surplus work units; analyze the treatment cost for each patient, considering the diagnosis, method of treatment, age and other classification signs, including the reference to specialized departments; reduce the unnecessary "paper" work load on the medical personnel; model the future needs of the organization in accordance with the planned changes in the hospitalization policy; optimize, control and plan the budget with regard to the established standards of financial expenses. Implementation of this approach is expected to increase the work efficiency in most medical organizations and the entire healthcare system.

Key words

Personalized cost accounting, management of internal resources, medical organization, personalized accounting, cost accounting, ratio of costs to charges, RCC, relative value unit, RVU, Time-driven ABC, TDABC.

Received: 13.12.2018; **in the revised form:** 06.02.2019; **accepted:** 20.03.2019.

Conflict of interests

The authors declare they have nothing to disclose regarding the funding or conflict of interests with respect to this manuscript.

All authors contributed equally to this article.

For citation

Zheleznyakova I. A., Kovaleva L. A., Khelisupali T. A. Individual cost accounting in the management of medical organizations. FARMAKOEKONOMIKA. Modern Pharmacoeconomics and Pharmacoepidemiology. [FARMAKOEKONOMIKA. Sovremennaya farmakoeconomika i farmakoepidemiologiya]. 2019; 12 (1): 55-59 (in Russian). DOI: 10.17749/2070-4909.2019.12.1.55-59.

Введение / Introduction

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 07.05.2018 г. № 204¹, одним из важнейших направлений развития системы здравоохранения РФ является создание механизмов взаимодействия медицинских организаций (МО) на основе единой государственной информационной системы в сфере здравоохранения (ЕГИСЗ)². Для решения этой задачи необходимо разрешить множество проблем, как, например, проведение комплексной оптимизации системы здравоохранения. Но необходимо упомянуть и о комплексе мероприятий по совершенствованию и диверсификации экономики системы здравоохранения, что также сложно при отсутствии баз данных.

Согласно положению о ЕГИСЗ сформированные базы данных обезличенной информации по отдельным нозологиям и профилям оказания медицинской помощи, в соответствии с Международной классификацией болезней и проблем, связанных со здоровьем (МКБ-10), и номенклатурой медицинских услуг³ позволяют систематизировать информацию:

1. Для изучения течения и исходов заболеваний, клинической и экономической эффективности методов профилактики;
2. Для диагностики, лечения и реабилитации при отдельных заболеваниях, состояниях.

На сегодняшний день внедрение информатизации и управленческого учета в деятельность МО стало необходимым в связи с модернизацией системы здравоохранения, включая систему обязательного медицинского страхования (ОМС), и реализацией Программы государственных гарантий бесплатного оказания гражданам медицин-

ской помощи (ПГГ). С одной стороны, продолжающаяся реформа расширяет хозяйственную и финансовую самостоятельность МО, с другой – в условиях современных кризисных процессов в экономике присутствует ограниченность финансовых, кадровых и материально-технических ресурсов, что затрудняет их деятельность. Исходя из ограниченности ресурсов одним из основных элементов в ЕГИСЗ должен стать персонализированный учет затрат.

При создании информационных систем также необходимо учитывать методические рекомендации, утвержденные Минздравом России 01.02.2016 [1]. Только благодаря информатизации возможно корректное ведение главного базового элемента управленческого учета – персонализированного учета затрат. Знание реальных затрат (материальных, трудовых и т.п.), которые несет МО, необходимо для корректирования тарифов ОМС, а также для обоснования финансирования при получении соответствующего государственного задания.

Международный опыт внедрения персонализированного учета затрат.

Определение фактической стоимости медицинских услуг по-прежнему является одной из значительных проблем, с которыми сталкиваются МО по всему миру. Для решения проблемы в зарубежных странах были разработаны различные системы учета затрат в системе здравоохранения.

В результате растущего осознания ограниченности традиционных экономических систем калькуляции затрат, которые оказались успешными в традиционных бизнес-условиях, к примеру, в торговле, но не нашли широкого признания в системах здравоохранения, в 1971 г. у Дж. Стаубса возникла идея системы учета затрат по видам деятельности (ABC – activity-based costing). В 1980-х гг. данный метод был описан в работах Р. Купера и Р. Каплана [2].

Система ABC быстро набирала популярность, но существовали два других метода калькуляции затрат:

1. Метод соотношения затрат к прибыли (RCC – ratio of costs to charges);
2. Метод единицы относительной стоимости (RVU – relative value unit).

¹ Указ Президента РФ от 07.05.2018 № 204 (ред. от 19.07.2018) «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года».

² Постановление Правительства РФ от 05.05.2018 № 555 «О единой государственной информационной системе в сфере здравоохранения» (вместе с «Положением о единой государственной информационной системе в сфере здравоохранения»).

³ Приказ Минздрава России от 13.10.2017 N 804н (с изм. от 12.07.2018) «Об утверждении номенклатуры медицинских услуг» (зарегистрировано в Минюсте России 07.11.2017 N 48808).

Метод соотношения затрат к прибыли – это метод соотношения расходов к доходам от индивидуальных услуг. Метод единицы относительной стоимости – это предполагаемый расход на оборудование, расходные материалы и персонал на одну единицу услуги. Собранный информация с помощью данных методов не предоставляет необходимой полноты сведений о распределении ресурсов в МО.

Среди причин отказа от применения этих методов является отличие медицинской услуги от услуг других отраслей, поскольку она непредсказуема, сложна и имеет больше переменных и неизвестных. Основная особенность системы учета затрат ABC заключается в том, что она проводит детализацию затрат по видам деятельности и процессам.

Калькуляция на основе действий (ABC) – это метод учета, который идентифицирует и назначает затраты на накладные расходы, а затем присваивает эти затраты товарам. Система калькуляции затрат на основе деятельности (ABC) признает взаимосвязь между затратами, накладными расходами и производимыми продуктами, и в рамках этих отношений она распределяет косвенные затраты на продукты менее произвольно, чем традиционные методы. Распределение затрат по видам деятельности осуществляется пропорционально количеству единиц деятельности, необходимых для оказания медицинской помощи. Благодаря данному подходу возможен индивидуальный расчет затрат на лечение каждого пациента. Но данный подход требует много времени и применения советующих информационных систем, приспособленных к данным процессам.

У данного метода также выявлен ряд недостатков, например, при подробном учете затрат при хирургических операциях возможно множество затратообразующих факторов, что приводит к большому количеству единиц учета в каждом индивидуальном случае, что, в свою очередь, приводит к необходимости разработки упрощенного решения для объединения операций в группы с помощью общего фактора. Также общим недостатком являлось отсутствие однородного словаря видов деятельности (номенклатура медицинских услуг). Каждый врач описывал процесс лечения индивидуальным набором медицинских услуг.

В дальнейшем система ABC модифицировалась в новый подход под названием TDABC (Time-Driven ABC), или учет затрат по видам внутрихозяйственной деятельности, ориентированный на изменение времени. Реализация моделей TDABC происходит относительно быстро, так как требуется оценка следующих параметров:

1. Удельная стоимость поставляемой мощности (например, стоимость минуты работы хирурга);
2. Время, необходимое для совершения действия.

Важнейшей характеристикой этого метода является его простота, так как необходимо оценивать только два типа параметров. TDABC является подходящим инструментом для достижения практических улучшений на практике, сокращения бесполезных видов деятельности и объединения подобных мероприятий в одном месте.

Для реализации TDABC требуются три отдельных этапа:

1. Создание технологических карт процессов;
2. Оценка затрат, связанных с предоставлением конкретных услуг;
3. Совокупность общих затрат путем обобщения данных о затратах и времени.

В Германии существует производственный учет, включенный в систему бухгалтерского учета, который анализирует взаимосвязанные производственные операции и создает необходимую базу данных. Основой для него служит концепция добавленной стоимости.

Во многих европейских странах существует несколько разновидностей систем учета затрат (которые могут использоваться одновременно) [3]:

- 1) обязательная система учета затрат (Англия, Португалия, Нидерланды);

- 2) национальные руководства по принципам калькуляции затрат (Англия, Франция, Германия, Ирландия, Португалия, Нидерланды, Швеция);

- 3) данные учета затрат, используемые для определения стоимости клинко-статистических групп (КСГ, DRG (Diagnosis Related Groups) (Австрия, Эстония, Англия, Франция, Германия, Нидерланды, Швеция).

Обязательные системы учета затрат представляют собой классический метод учета затрат без необходимого уровня качества и детализации.

Примеров национальных руководств по принципам калькуляции затрат множество. Например, больницам во Франции рекомендуется применять модель учета затрат под названием «аналитический учет». В Ирландии регулирование, связанное со сбором данных о затратах, осуществляется централизованно путем аудита и использования национального руководства по калькуляции затрат. В Швеции национальные руководящие принципы были разработаны для расчета затрат на случай заболевания.

Данные учета затрат, используемые для разработки стоимости КСГ, представляют собой комбинацию модели учета затрат «сверху вниз» с учетом доли затрат, идентифицируемых на уровне пациента.

Методологические основы формирования персонифицированного учета затрат в Российской Федерации

В основе управленческого учета стоит основная цель – подготовка плановой, фактической и прогнозной информации о деятельности организации и ее внешней среды для принятия необходимых управленческих решений. В России многие авторы затрагивали тему управленческого учета в медицинских организациях [4-7].

А. Ю. Опальский рассматривает проблему отражения доходов и расходов МО в бухгалтерском учете в разрезе классификации операций сектора государственного управления [4]. Данная классификация необходима для выполнения требований законодательства, но не информативна для целей управленческого учета.

М. А. Вахрушина конкретизирует основные теоретические основы управленческого учета в рамках бюджетного учреждения, а также проводит качественное сравнение характеристик бюджетного и управленческого учетов [5,6]. Кроме этого, она указывает на необходимость внедрения системы управленческого учета в МО. Но принимаемые управленческие решения требуют специального учетно-аналитического сопровождения, разработанного специально для системы здравоохранения, которое не может быть обеспечено системой бюджетного учета. Для накопления, обработки и предоставления подобного рода информации необходимо создание специальных баз данных на основе управленческого учета.

А. Я. Шахманов и М. Г. Славина показывают конкретный пример внедрения персонифицированного учета затрат медикаментов и расходных материалов в отделении реанимации и интенсивной терапии [7], благодаря которому были получены данные об истинных затратах МО. В дальнейшем это помогло изменить стоимость тарифа на медикаменты.

В статье 43 Федерального закона № 326-ФЗ⁴ дано определение персонифицированного учета в сфере ОМС, из которого следует, что о каждом застрахованном лице ведется учет сведений на бесплатное оказание медицинской помощи в рамках программы ОМС.

Следует отметить, что в данном учете отсутствует необходимая информация о затратах на оказание медицинской помощи, а ввиду ограниченности ресурсов здравоохранения и особенно

⁴ Федеральный закон от 29.11.2010 N 326-ФЗ (ред. от 29.07.2018) «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации».

стей закупочных процедур бюджетных организаций особый интерес представляют именно затраты. Затраты – это ресурсы, использованные в процессе хозяйственной деятельности организации, выраженные в денежной форме. К таким затратам в МО можно отнести:

- заработную плату медицинских работников;
- медикаменты;
- питание;
- коммунальные услуги;
- амортизацию медицинского оборудования;
- износ мягкого инвентаря и т.д.

Учет медикаментов и изделий медицинского назначения регулируется приказом Минздрава СССР от 02.06.1987 № 747⁵, а определение расчета стоимости медицинской услуги производится по инструкции⁶, которая устанавливает единый методический подход к учету расходных материалов для расчета стоимости медицинских услуг. На данный момент отсутствуют современные нормативные документы, регулирующие вопросы учета затрат в медицинских организациях. В целях более качественного анализа расходов лекарственных средств и изделий медицинского назначения необходимо ввести персонализированный учет затрат.

Персонализированный учет затрат – это организация и ведение индивидуального учета сведений о ресурсах, использованных при оказании медицинской помощи. Внедрение автоматизированного персонализированного учета затрат предоставляет дополнительную информацию для принятия управленческих решений при реализации следующих задач:

1. Для Министерства здравоохранения Российской Федерации и Федерального фонда обязательного медицинского страхования:
 - определение общей потребности средств для реализации ППГ;
 - совершенствование методов оплаты за законченный случай лечения заболевания, в т.ч. по КСГ;
 - расчет стоимости стандартов медицинской помощи;
 - единый подход к нормированию затрат МО, отнесенных к разным статьям расходов.

2. Для Министерства здравоохранения субъекта Российской Федерации и территориальных фондов обязательного медицинского страхования:

- эффективное перераспределение имеющихся ресурсов внутри системы здравоохранения субъекта РФ;
- разработка индикаторов финансовой эффективности медицинских организаций и внедрение рейтинга финансовой эффективности МО;
- корректировка тарифов на оплату медицинской помощи.

3. Для МО:

- контроль за использованием средств на оказание медицинской помощи;
- усиление действенности и оперативности управленческих решений;
- обоснованность цены платных медицинских услуг;

⁵ Приказ Минздрава СССР от 02.06.1987 N 747 «Об утверждении «Инструкции по учету медикаментов, перевязочных средств и изделий медицинского назначения в лечебно-профилактических учреждениях здравоохранения, состоящих на Государственном бюджете СССР».

⁶ Инструкция по расчету стоимости медицинских услуг (временная) (утверждена Минздравом РФ N 01-23/4-10, РАМН N 01-02/41 10.11.1999).

- определение дефицитных и профицитных отделений;
- анализ данных о стоимости случая лечения каждого пациента с учетом диагноза, метода лечения, возраста и других классификационных признаков, в т.ч. в разрезе профильных отделений;
- снижение «бумажной» нагрузки на медицинский персонал;
- моделирование будущих потребностей МО в соответствии с планируемыми изменениями структуры госпитализации;
- оптимизация расходов, контроль и планирование с учетом установленных нормативов финансовых затрат.

Процесс внедрения персонализированного учета затрат в системе здравоохранения Российской Федерации может быть связан с определенными сложностями технического, экономического и образовательного характера.

Первоначальной проблемой, возникающей при внедрении персонализированного учета затрат, является, с одной стороны, непонимание получаемых преимуществ руководством МО, а с другой стороны – организационное сопротивление непосредственных исполнителей. Необходимо объяснить все преимущества данного нововведения и создать благоприятные условия для внедрения и корректной работы в новых условиях. Одновременно необходимо провести обучение персонала МО.

Существенным техническим препятствием является необходимость полной компьютеризации всех МО, оцифровка всех амбулаторных карт и историй болезни пациентов, а также установка и обслуживание подходящего программного обеспечения. Благодаря этому появятся необходимые условия для создания информационной базы.

И последним, но не менее значимым затруднением является экономическое. Здесь следует учитывать и недостаточное финансирование МО, и неэффективное расходование бюджетных средств, вследствие которого у МО образуется дефицит, приводящий к росту частных расходов на здравоохранение, а в неблагоприятных экономических условиях – стимулирует рост теневой экономики и некачественного предоставления услуг в этом секторе.

Заключение / Conclusion

Здоровье нации является одной из важнейших сфер, определяющих качество жизни граждан, и оно входит в число приоритетных направлений социально-экономической политики Российской Федерации. Переход на новые методы управления медицинскими организациями, основанные на экономических моделях, с целью повышения качества и эффективности их работы необходим.

Персонализированный учет затрат является важным элементом управленческого учета и особенно важно понимание его роли в рациональной работе медицинской организации. Его внедрение способствует улучшению качества управленческих решений на всех уровнях системы здравоохранения. Зарубежный опыт предоставляет выбор различных методик учета затрат в зависимости от поставленной цели и степени детализации, а также показывает, что подходов по созданию комплексной системы оказания медицинской помощи множество, но при реализации возникает множество проблем. А возможности предоставляются в виде повышения эффективности деятельности и снижения расходов, оптимизации управления ресурсами и процессами.

Таким образом, повышение экономической эффективности работы в медицинских организациях является исключительно актуальной задачей в современных условиях, которая может быть решена путем внедрения персонализированного учета затрат.

Литература:

1. Методические рекомендации по обеспечению функциональных возможностей медицинских информационных систем медицинских организаций (МИС МО) (утверждены Минздравом России 01.02.2016).
2. Kaplan R.S. Cost and Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance. President and Fellows of Harvard College, USA, 1998.
3. Diagnosis-Related Groups in Europe Moving towards transparency, efficiency and quality in hospitals. Edited by Reinhard Busse, Alexander Geissler, Wilm Quentin, Miriam Wiley, 2011.
4. Опальский А.Ю. Учет доходов и расходов в медицинских учреждениях за счет средств обязательного медицинского страхования. *Бухучет в здравоохранении*. 2014; 9: 5-18.

References:

1. Methodical recommendations on ensuring the functional capabilities of medical information systems of medical organizations (approved by the Ministry of Health of the Russian Federation on 01.02.2016) (in Russ.).
2. Kaplan R.S. Cost and Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance. President and Fellows of Harvard College, USA, 1998.
3. Diagnosis-Related Groups in Europe Moving towards transparency, efficiency and quality in hospitals. Edited by Reinhard Busse, Alexander Geissler, Wilm Quentin, Miriam Wiley, 2011.
4. Opal'skiy A. Yu. Accounting for income and expenses in medical institutions at the expense of compulsory medical insurance knowledge. *Buhuchet v zdravoohranenii*. 2014; 9: 5-18. (in Russ.).

5. Вахрушина М.А. Управленческий учет как современная учетная парадигма бюджетных учреждений. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016; 1: 74-89.
6. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Управленческий учет деятельности медицинских государственных (муниципальных) учреждений: организационные подходы. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2015; 2: 8-18.
7. Шахманов А.Я., Славина М.Г. Организация персонализированного учета медикаментов и расходных материалов в отделении реанимации и интенсивной терапии. *ТМЖ*. 2008; 4 (34): 72-75.

5. Vahrushina M.A. Management accounting as a modern accounting paradigm of public institutions. *Uchet. Analiz. Audit*. 2016; 1: 74-89. (in Russ.).
6. Vahrushina M.A., Malinovskaya N.V. Management accounting of medical state (municipal) institutions: organizational approaches. *Buhgalterskiy uchet v byudzhethnyh i nekommercheskih organizatsiyah*. 2015; 2: 8-18. (in Russ.).
7. Shahmanov A.Ya., Slavina M.G. Organization of personalized registration of medicines and consumables in the intensive care unit and intensive care. *TMZH*. 2008; 4 (34): 72-75. (in Russ.).

Сведения об авторах:

Железнякова Инна Александровна – заместитель генерального директора Федерального государственного бюджетного учреждения «Центр экспертизы и контроля качества медицинской помощи» Министерства здравоохранения Российской Федерации. E-mail: innazelez@yandex.ru.

Ковалева Любовь Александровна – главный специалист отдела методического обеспечения способов оплаты медицинской помощи Федерального государственного бюджетного учреждения «Центр экспертизы и контроля качества медицинской помощи» Министерства здравоохранения Российской Федерации.

Хелисупали Теона Александровна – ведущий специалист отдела методологического обеспечения стандартизации Федерального государственного бюджетного учреждения «Центр экспертизы и контроля качества медицинской помощи» Министерства здравоохранения Российской Федерации.

About the authors:

Inna A. Zheleznyakova – Deputy Director-General, the “Center for Expertise and Quality Control of Medical Care” Federal Public Institution, Ministry of Healthcare of the Russian Federation. E-mail: innazelez@yandex.ru.

Lubov A. Kovaleva – Chief Expert at the Dpt. of Methodical Support of the Payment Policy for Medical Care, the “Center for Expertise and Quality Control of Medical Care” Federal Public Institution, Ministry of Healthcare of the Russian Federation.

Teona A. Khelisupali – Leading Specialist at the Dpt. of Methodical Support of Standardization, the “Center for Expertise and Quality Control of Medical Care” Federal Public Institution, Ministry of Healthcare of the Russian Federation.