

УДК 657

Егорова Л.В.

ФГБОУ ВО «Московский государственный медико-стоматологический университет им. А.И. Евдокимова», e-mail: LVEgorova@yandex.ru

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ЗДРАВООХРАНЕНИИ

Ключевые слова: управленческий учет, медицинские организации, система здравоохранения, затраты на оказание медицинской помощи, себестоимость медицинских услуг, драйвер распределения косвенных затрат, центр ответственности, оценка эффективности деятельности врача.

В настоящее время в условиях ограниченного финансирования различных отраслей, в том числе и здравоохранения весьма актуальной является задача постановки и ведения бухгалтерского управленческого учета, ориентированного на эффективное использование всех видов используемых ресурсов. Долгое время практиками и теоретиками не признавалась объективная необходимость ведения такого вида учета, направленного на оптимизацию затрат. Однако реалии бюджетного и самофинансирования свидетельствуют об обратном. Вопросам внедрения управленческого учета в организациях здравоохранения посвящены труды таких ученых как Кузнецов П.П., Эйгель М.Я., Вахрушина М.А. и других. Однако и по настоящее время существует ряд нерешенных проблем, связанных с выделением центров ответственности в медицинских организациях, разделением косвенных затрат между видами оказываемых медицинских услуг и пр. Предмет данного исследования – процессы, связанные с внедрением и развитием управленческого учета в медицинских организациях различных организационно-правовых форм. Объект – медицинские организации, внедряющие в практику элементы управленческого учета. Цель данного исследования продолжить начатые исследования в данной области и найти возможные пути решения сложностей по внедрению и развитию управленческого учета, возникающих у практиков. Данная статья посвящена промежуточным результатам и предварительным выводам проводимого исследования.

Введение

Во многих странах в посткризисных условиях обострилась проблема финансирования здравоохранения. Россия не исключение и отечественная система здравоохранения вынуждена функционировать в условиях постоянной недостаточности финансовых ресурсов, несмотря на рост государственного финансирования медицинских организаций. Нехватка ресурсов обуславливает поиск эффективного управления ими. Одним из таких путей является оптимизация затрат и контроль над ними при условии обеспечения надлежащего качества оказываемой медицинской услуги. Обеспечить грамотное управление формированием себестоимости медицинской услуги в рамках любой организации системы здравоохранения можно при помощи управленческого учета. Он же (учет) позволит обеспечить оперативный и действенный контроль над текущим и итоговым уровнем затрат и конечным финансовым результатом.

По поводу реализации управленческого учета в системе здравоохранения есть разные мнения. Так, например, Вахрушина М.А., основываясь на результа-

тах изучения международного опыта, внесла предложение законодательно закрепить за медицинскими государственными (муниципальными) учреждениями России обязанность ведения управленческого учета и публичного раскрытия соответствующей информации в годовых отчетах о результатах их деятельности [2]. Разделить это мнение автор статьи затрудняется, поскольку в России управленческий учет не устанавливается в отличие от финансового на законодательном уровне. Реализация этого предложения привела бы к дискриминации медицинских организаций, которые в отличие от других должны были бы вести управленческий учет в обязательном порядке.

Автор статьи видит другой путь – популяризация этого вида учета, разъяснение его значимости и полезности практикам, работающим в системе здравоохранения, а также оказания теоретико-методологической помощи бухгалтерам при возникающих спорных и сложных вопросах в данной области. Следует отметить, что для внедрения управленческого учета или его элементов в медицинской организации не имеет

значения ее организационно-правовая форма. В равной степени он может быть внедрен в государственной, казенной или автономной организации, и дополнить имеющийся бухгалтерский учет.

Специфические особенности постановки управленческого учета могут возникнуть у медицинской организации, осуществляющей медицинскую помощь в рамках Программы государственных гарантий и платные виды помощи. Эти особенности, в первую очередь обусловлены сложной системой бюджетного учета в рамках бесплатной медицины, а также проблемой в выборе драйвера при распределении косвенных затрат между видами помощи. И еще одной из трудностей реализации управленческого учета в системе здравоохранения является безошибочный выбор центра ответственности.

Цель исследования. Найти возможные решения вопросов внедрения управленческого учета в медицинских организациях, возникающих у работников бухгалтерских и экономических служб.

Материал и методы исследования. При проведении исследования были использованы методы дедукции, анализа и синтеза. Также применен инструментарий в виде анкетирования работников бухгалтерских и экономических служб медицинских организаций.

В многочисленных интервью и выступлениях в периоды 2017-2018 гг. министра здравоохранения РФ В.И. Скворцовой, ее заместителя С.А. Краевого неоднократно отмечалось, что современный тренд здравоохранения – забота не о количестве средств, вкладываемых в систему здравоохранения, а о здоровье граждан. То есть наблюдается смена курса руководителей сферы здравоохранения в частности, и властей в целом, от реактивных подходов к проактивным. В свете этих выступлений становится очевидным, что бюджетное финансирование медицинских организаций будет если не сокращаться, то не увеличиваться, однозначно. Поэтому считаю необходимым кратко рассмотреть сущность и проблемы управленческого учета в организациях как поликлинического, так и стационарного направления.

Широко известно, что под управленческим учетом в здравоохранении пони-

мается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления медико-экономической и финансовой информации, на основании которой руководством принимаются управленческие и стратегические решения [1]. Основной целью управленческого учета является предоставление руководству организации полного комплекса информации о фактических, плановых и прогнозных показателях функционирования организации как экономической единицы, а также необходимую информацию о внешнем окружении с целью обеспечения возможности принимать экономически взвешенные управленческие решения.

Среди основных задач этого вида учета можно выделить следующие:

1. *Учет ресурсов организации.* Одной из ключевых функций менеджмента организации является обеспечение оперативного, полного и достоверного учета всех ее ресурсов, включая материальные, финансовые и человеческие ресурсы, с целью осуществления контроля и повышения эффективности их использования.

2. *Контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности.* Под контролем финансово-хозяйственной деятельности в целях реализации управленческого учета понимается деятельность, направленная на:

1) обеспечение целостности финансовой и нефинансовой информации, касающейся деятельности организации и его активов;

2) мониторинг и измерение ключевых показателей деятельности;

3) инициализацию корректирующих действий, необходимых для достижения запланированных результатов деятельности;

4) инициализацию, в случае необходимости, действий по корректировке планов.

3. *Планирование.* Под планированием понимается процесс постановки целей, формулирования, оценки и выбора политики, стратегии, тактики и конкретных действий по их достижению, а также количественной оценки воздействия, которое оказывают на организацию запланированные хозяйственные опера-

ции и другие будущие экономические события.

4. Прогнозирование и оценки прогноза. Под прогнозированием понимается предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования.

Исходя из вышесказанного, в систему управленческого учета рационально включать следующие структурные элементы:

- учет и управление затратами;
- разработка показателей деятельности;
- стратегическое и оперативное планирование деятельности.

Если принять предлагаемые элементы в качестве рабочей гипотезы, то становятся предельно ясными проблемы из этого вытекающие. Рассмотрим каждую из них.

1. Учет и управление затратами. Управленческий учет в производственной сфере, торговле, сфере услуг предполагает отражение затрат на специальных «пустых» счетах, предусмотренных Планов счетов 2000г. (счета 30-39). Если мы говорим о платных услугах, оказываемых в рамках предпринимательской деятельности медицинских организаций, то особых сложностей не возникает, т.к. многие из них, как показывает проведенное автором анкетирование, используют промышленный План счетов. А если речь идет о деятельности, финансируемой из бюджета, то применяется соответствующий бюджетный план счетов (Приказ Минфина РФ от 16 декабря 2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»), где не предусмотрены такие «пустые» счета. Как вариант решения проблемы можно ввести субсчета, но при условии двадцатизначной кодировки счетов это очень неудобно в практической деятельности. Бухгалтерия любого учреждения вряд ли позитивно оценит данную рекомендацию. Но пока это единственный выход из сложившейся ситуации.

Что касается управления затратами, то в сфере здравоохранения вполне применима классическая схема выделе-

ния центров ответственности по ним. С позиции автора данной статьи, представляется наиболее рациональным выделение центров возникновения затрат или центров возникновения прибыли (но, «центры прибыли» – это скорее для частных клиник). В качестве центров ответственности по принципу затрат, как поликлинической организации, имеющей дневной стационар, так и в стационарной лечебно-профилактической организации, логично выделить каждое отделение стационара – как подразделение, в котором формируются основные затраты на оказание медицинской помощи в разрезе статей их себестоимости. Тот же принцип распространяется и на поликлинические организации, не имеющие дневных стационаров. В них предлагается центрами ответственности считать каждое врачебное направление (терапию, хирургию, педиатрию и пр.).

Опять же, при таком выделении центров ответственности легко будет подсчитывать итоговые суммы доходов, которые четко разграничены профилем оказанной медицинской помощи. И более того, по объему оказанных услуг в рамках одной врачебной должности, можно будет определить премиальную составляющую к заработной плате конкретного врача-специалиста. Стимулирующая выплата может быть привязана к количеству пролеченных больных, отсутствию жалоб и прочим параметрам, позволяющим оценить вклад каждого врача. Однако, здесь также возникают свои сложности, о которых будет сказано ниже.

Другая точка зрения по данному вопросу у руководителей поликлинических организаций и их заместителей по экономическим вопросам. Многие из них считают оптимальным выделение таких центров по каждому специализированному кабинету. Основным аргументом при этом предложении является следующая практическая ситуация, часто возникающая в клиниках. Предположим, что прием у врача-терапевта или врача общей практики стоит 500 руб. (на данный момент мы абстрагируемся от того, платный ли это пациент, или это пациент по системе ОМС). По результатам приема врач вполне обоснованно назначает пациенту комплексное исследование: анализы, УЗИ или

МРТ органа, кардиограмму (условно). Общая стоимость этого исследования составит, допустим, 4500 руб. Таким образом, можно говорить о том, что данный врач принес клинике доход в сумме 5000руб. (4500+500). Однако, при этом, расходы медучреждения разветвились по целому ряду направлений в виде клинических лабораторий и тому подобное. Мы столкнулись с мультипликативным эффектом в такой области, как здравоохранение.

Возникает дилемма: какому центру ответственности в виде отдельного кабинета приписать полученные доходы и расходы (кабинет УЗИ, лаборатория)? Тому, где были реализованы соответствующие исследования, как подсказывает элементарная логика? Или же тому центру ответственности, где эти доходы были инициированы? Опрошенные заместители главных врачей по экономике и бухгалтеры медицинских организаций затруднились с выбором.

Предложение интересное, но не бесспорное, поскольку такое детализированное деление приводит к большому дроблению счетов и росту трудозатрат, даже если это и учет в автоматизированной системе.

Есть еще и прямо противоположные мнения, которые сводятся к тому, что руководителям медицинских организаций совершенно не важен уровень затрат, поскольку они перекрываются оплатой в системах ОМС, ДМС и ВМП.

Трудно согласиться с такой позицией, поскольку на практике одни виды медицинской помощи иногда могут осуществляться за счет других более дорогостоящих. В данном случае речь идет о тех видах медицинской помощи, при оказании которых были превышены нормы и нормативы. Может такие случаи и не так часты, но они есть. В данный момент отсутствует репрезентативная статистическая выборка, которая позволяла бы сделать обоснованные однозначные выводы по данному вопросу.

Кроме того, некоторые главные врачи и их заместители вообще не видят смысла в введении управленческого учета и не понимая его сути и значения воспринимают как лишнюю обузу наравне с увеличенным документооборотом, инициированным Минздравом РФ

в рамках реформирования системы здравоохранения. То есть относятся к идее внедрить у себя в организации хотя бы элементы управленческого учета крайне негативно.

2. Разработка показателей деятельности. Очень важный момент в деятельности независимо от того, это бюджетная медицинская организация, казенная, автономная организация или частная платная клиника. В данном случае речь идет о разработке системы сбалансированных показателей, которые позволяли бы руководству медицинской организации оперативно оценивать ее состояние по целому ряду параметров. И прежде всего по эффективности использования всех видов ресурсов: финансовых, человеческих, материальных.

Следует отметить, что с показателями оценки эффективности использования материальных ресурсов трудностей не возникает, поскольку экономический анализ предоставляет весьма обширную их линейку: фондовооруженность медицинского персонала, фондовооруженность всего персонала, коэффициенты оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженностей, коэффициент обеспеченности мягким инвентарем, лекарственными препаратами, оборот койки и пр.

Но с показателями оценки эффективности труда всего медицинского персонала (как врачей, так и среднего и младшего медперсонала) возникают сложности. В настоящий момент при определении размера стимулирующих выплат, как уже упоминалось выше, используются такие показатели как: отсутствие повторных обращений, жалоб, законченный случай лечения. Однако, как свидетельствуют сами руководители исследуемых организаций, этот набор индикативных показателей не дает всей полноты картины качества оказанной помощи конкретным врачом и эффективности его деятельности.

При этом достаточно часто (примерно в семидесяти процентах опрошенных организаций) встречается такой подход руководителей, когда эффективность работы врача оценивается по тому, сколько он денег заработал для своей медицинской организации (неважно в системе ОМС, ДМС или ВМП).

Подобный подход, по мнению автора данной статьи, искажает саму суть врачебной деятельности, ее социальную направленность и значимость. Но помимо морального вреда такой подход наносит еще и материальный. Он снижает мотивацию медиков, приводит к перекосам в оплате труда ввиду субъективного подхода некоторых руководителей, распределяющих более дорогие и высокооплачиваемые виды медицинских услуг одним работникам, и распределяя более дешевые другим исключительно по субъективным причинам. Следует отметить, что такой подход отмечен примерно в двадцати пяти процентах анкетированных медицинских организациях. Еще в пятидесяти процентах эта проблема решена посредством работы call-центров, благодаря которым происходит равномерное распределение пациентов среди врачей с ориентацией на установленный нормативный показатель по количеству приемов на одну врачебную должность.

Для оценки эффективности работы врача необходимы показатели, сходные с социальными индексами или матрицей М. Вайсборда, применяемыми для оценки эффективности деятельности некоммерческих организаций, к которым, по сути, относятся и медицинские организации. Этот вопрос является крайне важным, поскольку формирование оплаты труда не только затрагивает интересы работников, но и является предметом социальной напряженности, иногда разногласий. Проблема оплаты труда врачей значительно выходит за рамки управленческого учета, как элемента себестоимости медицинской помощи. Это тема для отдельного исследования, над которым автор статьи работает совместно с другими экономистами, и чему был посвящен отдельный труд [3].

Следует отметить, что в любом случае набор оценочных критериев должен быть понятным и простым, доступным руководителю (главному врачу) без высшего экономического образования. Вместе с тем, необходимо акцентировать внимание на том, что недостаточно разработать такой набор показателей для каждой конкретной медицинской организации с учетом его специфики. Также необходимо еще установить кри-

тичные нижние отметки этих показателей и оптимальные их верхние значения, к достижению которых организация должна стремиться. Таким образом, информация, которую будет получать руководитель оперативно, по мере необходимости из информационного поля системы управленческого учета, должна быть необходимой и достаточной для принятия соответствующего решения, как текущего, так и на краткосрочную или долгосрочную перспективу.

Еще хотелось бы отметить, что группа показателей, сформированных на базе оценочных критериев, может быть представлена руководству медицинской организации для наибольшей наглядности и доступности понимания не только в цифровом, но и графическом виде, а также проиллюстрирована линией тренда.

3. Стратегическое и оперативное планирование деятельности. Вопросами оперативного управления посредством планирования любому руководителю медицинской организации придется заниматься ежедневно. И на этом этапе возникает проблема получения как можно более полной, достоверной информации по самым разным направлениям. Далеко не всегда, такую информацию можно получить из системы финансового учета, поскольку он направлен на отражение уже свершившихся фактов хозяйственной жизни организации и формирует систему этих данных, как правило, в месячном (а далее, по квартальному, годовому) разрезе (балансы и другие формы отчетности). Прогнозных данных финансовый учет не дает. В то время как управленческий учет, может предоставить информацию о том, как поведут себя затраты, при достижении определенного объема оказанной медицинской помощи, что будет происходить с финансовым результатом организации при условии сохранения уровня постоянных затрат и одновременным увеличением переменных на определенный процент, или с уменьшением переменных и ростом постоянных затрат. То есть данные, полученные из системы управленческого учета позволяют руководителю прогнозировать результаты деятельности медицинской организации и осуществлять грамотное управление, осуществлять экономически обоснован-

ное планирование в широком диапазоне от оперативного до стратегического.

Результаты

Таким образом, в данной статье обозначены имеющиеся проблемы, связанные с внедрением и развитием управленческого учета в медицинских организациях, а также предложены пути решения некоторых из них.

Заключение

В завершение необходимо отметить еще одну проблему, тормозящую вне-

дрение управленческого учета в медицинских организациях. Это учетные кадры, которые отчасти не обладают необходимой квалификацией, отчасти не имеют желания внедрять управленческий учет в своих организациях, поскольку он увеличивает их объем работ. Предполагается, что методические и организационные сложности постановки управленческого учета в МО могут быть решены совместными усилиями теоретиков и практиков с целью оптимизации деятельности системы здравоохранения.

Библиографический список

1. Кузнецов П.П., Эйгель М.Я. Управленческий учет в здравоохранении. – URL: <http://www.myshared.ru/slide/354155>
2. Вахрушина М.А. Управленческий учет деятельности медицинских (муниципальных) учреждений: перспектива или реальность? – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlencheskiy-uchet-deyatelnosti-meditsinskih-munitsipalnyh-uchrezhdeniy-perspektiva-ili-realnost-1>
3. Л.В. Егорова, А.О. Гудков Исследование сложностей финансирования и оценки трудозатрат в медицинских организациях // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 11. – С. 1083-1086.