

УДК 332.1:336.61
DOI

АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МЕДИЦИНСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ

^{1,2}Наумова О.А., ¹Коршунова А.С.

¹Самарский государственный экономический университет,
Самара, e-mail: naumovaoa@gmail.com;

²Самарский государственный медицинский университет, Самара

Здравоохранение традиционно входит в число ключевых отраслей развития любого государства. Экономическая эффективность процессов государственных медицинских учреждений во многом зависит от своевременного финансирования. Релевантная оценка затрат дает возможность повышения качества управленческих решений в медицинских учреждениях. Целью данного исследования является разработка практических рекомендаций по совершенствованию управления расходами учреждений здравоохранения в целях повышения экономической эффективности их деятельности. Фактологической основой настоящего исследования послужили данные о финансовом состоянии региональных бюджетных учреждений здравоохранения. Исследование выполнено с использованием системного, причинно-следственного методов, сравнительного, ситуационного анализа и метода аналогий. В работе были оценены результаты финансово-хозяйственной деятельности четырех городских больниц. Также авторами систематизированы и классифицированы основные виды затрат одной отдельной больницы, что позволило сформулировать выводы для направлений повышения эффективности деятельности учреждения. Одним из факторов низкой рентабельности медицинских услуг было определено жесткое регулирование ценообразования в бюджетной сфере, которое ограничивает рост доходной части. В качестве основного элемента затрат, требующего внимания при оценке финансирования, определены затраты на оплату труда персонала. Проведенная оценка, по мнению авторов, может быть использована при принятии решений о финансировании медицинских учреждений.

Ключевые слова: медицинские учреждения, прибыль, убыток, финансирование медицинских учреждений, расходы на оплату труда

ANALYZING THE FINANCIAL PERFORMANCE OF HEALTH CARE FACILITIES

^{1,2}Naumova O.A., ¹Korshunova A.S.

¹Samara State University of Economics, Samara, e-mail: naumovaoa@gmail.com;

²Samara State Medical University, Samara

Healthcare is traditionally one of the key sectors of development of any state. The economic efficiency of the processes of state medical institutions largely depends on timely financing. Relevant cost assessment provides an opportunity to improve the quality of management decisions in health care institutions. The purpose of this study is to develop practical recommendations for improving the cost management of health care institutions in order to increase the economic efficiency of their activities. The factual basis of this study was data on the financial condition of regional budgetary health care institutions. The study was carried out using systemic, cause-and-effect methods, comparative, situational analysis and method of analogies. The results of financial and economic activity of four urban clinical hospitals were evaluated in the work. The main types of costs of one individual hospital were systematized and classified, which made it possible to formulate conclusions for the directions of improving the efficiency of the institution. One of the factors of low profitability of medical services is the strict regulation of pricing in the budgetary sphere, which limits the growth of the revenue side. The main cost element that requires attention is the cost of paying personnel wages. The conducted assessment, according to the authors, can be used when making decisions on the financing of medical institutions.

Keywords: medical institutions; profit, loss, financing of medical institutions, labor costs

Введение

В условиях возрастающего интереса к более эффективному использованию бюджетных средств, а также стремления к повышению доступности и качества медицинских услуг вопросы формирования себестоимости в бюджетных учреждениях здравоохранения приобретают особую актуальность [1; 2]. В официальных отчетах все чаще появляется информация об убытках государственных медицинских организаций, вызванных различными причинами [3].

Одним из ключевых направлений роста эффективности деятельности бюджетных учреждений является не столько увеличение доходов медицинской организации [4], сколько оптимизация расходов и рост рентабельности оказываемых услуг [5; 6].

Повышение качества экономического анализа затрат больницы позволяет выявить слабые места в бюджете учреждения, а также направления экономии отдельных статей затрат, тем самым снизить убытки [7]. Подробный анализ расходов в динамике позволит менеджменту медицинских орга-

низаций определить тенденции учреждения и спрогнозировать запрашиваемый объем финансирования. Проблемы необходимого финансирования рассматривались авторами еще до пандемии COVID-19 и сопутствующего роста расходов [8].

Целью данного исследования является разработка практических рекомендаций по совершенствованию анализа расходов учреждений здравоохранения для повышения экономической эффективности их деятельности в современных условиях.

Для достижения поставленной цели были обозначены такие задачи, как:

- сравнительный анализ состава и структуры затрат медицинских учреждений;
- систематизация и классификация причин возникновения убыточности медицинских организаций;
- разработка направлений сокращения затрат и повышения экономической эффективности.

Материалы и методы исследования

Фактологической основой настоящего исследования послужили данные о финансовом состоянии региональных бюджетных учреждений здравоохранения. Также материалами исследования выступили труды как отечественных, так и зарубежных ученых, посвященные вопросам анализа затрат

в медицинских учреждениях. Исследование выполнено с использованием системного, причинно-следственного методов, сравнительного, ситуационного анализа и метода аналогий.

Результаты исследования и их обсуждение

Для оценки финансовой эффективности деятельности медицинских учреждений были использованы данные бухгалтерской финансовой отчетности и планов финансово-хозяйственной деятельности. В целях данного исследования были оценены результаты клинических городских больниц (далее – ГБ) г.о. Тольятти, которые в целях сохранения коммерческой тайны будут фигурировать в исследовании как больница А, В, С, D. Основные финансовые результаты представлены в таблице 1.

По итогам последнего отчетного периода в половине из исследуемых объектов наблюдается убыток. При этом по сравнению с 2023 годом все четыре больницы показали рост доходов, но гораздо меньшими темпами, нежели выросли финансовые результаты. Это говорит о повышении эффективности управления расходной частью бюджета. Несмотря на крайне негативные значения 2023 года, в 2024 году наблюдается прирост у больниц В и D.

Таблица 1

Финансовые показатели больниц

Учреждение	2023 год		2024 год		Изменения, %	
	Прибыль (убыток), тыс. руб.	Доходы, тыс. руб.	Прибыль (убыток), тыс. руб.	Доходы, тыс. руб.	Прибыль (убыток)	Доходы
ГБ А	(539 485)	4 831 056	(318 439)	5 221 114	+41	+8
ГБ В	(115 227)	1 078 714	25 501	1 275 625	+122,1	+18
ГБ С	(31 947)	924 179	(3 681)	976 198	+89	+5
ГБ D	(82 129)	292 225	5 122	404 202	+106	+38

Примечание: составлено авторами на основе полученных данных в ходе исследования.

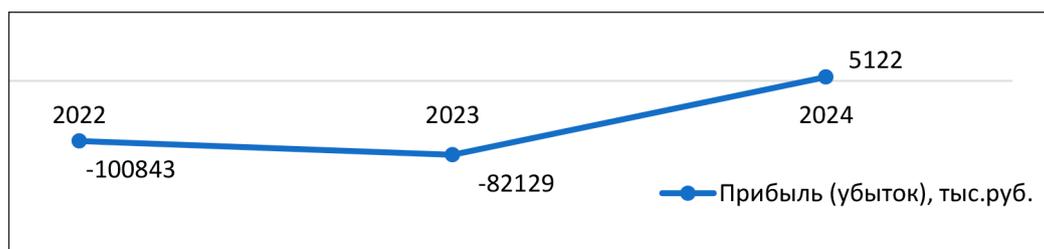


Рис. 1. Прибыль (убыток) ГБ D в 2022-2024 гг.

Примечание: составлено авторами на основе полученных данных в ходе исследования

Таблица 2

Анализ структуры и динамики доходов ГБ D в 2022-2024 гг.

Доходы, тыс. руб.	2022	2023	2024	Структура доходов, %		
				2022	2023	2024
Доходы от собственности	2 633	2 787	2 639	0,88	0,95	0,65
Доходы от оказания платных услуг (работ), компенсаций затрат	280 922	249 945	318 907	93,54	85,53	78,90
Штрафы, пени, неустойки, возмещения ущерба	0,5	309	82	0,002	0,11	0,02
Безвозмездные поступления текущего характера	5 634	20 255	65 808	1,88	6,93	16,28
Безвозмездные поступления капитального характера	8 910	0,00	0,00	2,97	0	0
Доходы от операций с активами	-24 733	8 664	-19 426	-8,24	2,96	-4,81
Безвозмездные неденежные поступления в сектор государственного управления	26 938	10 263	36 190	8,97	3,51	8,95
Итого	300 311	292 225	404 202	100	100	100

Примечание: составлено авторами на основе полученных данных в ходе исследования.

Для более детального исследования объектом изучения была выбрана одна из региональных больниц – ГБ D. Важно уточнить, что данная больница не является клинической, и ее показатели имеют ряд отличительных особенностей от конкурентов, например в данной больнице гораздо меньшее финансирование, что также влияет на ее показатели. На рисунке 1 представлена динамика убытка больницы D в 2022–2024 гг.

Видно, что за последние три года динамика наблюдается положительная, которая привела к образованию прибыли в 2024 году. Общая тенденция появления убытков в российских учреждениях здравоохранения прежде всего связана с превышением расходов над полученными доходами [9]. Поэтому на первом этапе именно данные элементы подлежат анализу. Рассмотрим данные о доходах исследуемой больницы за последние 3 года.

В таблице 2 доходы организации за 2022–2024 годы разбиты по категориям в абсолютном выражении, а также представлено их процентное соотношение в общей структуре. В 2024 году общая сумма доходов значительно увеличилась (до 404,2 млн руб.) по сравнению с 2022 (300,3 млн руб.) и 2023 (292,2 млн руб.) годами. Основным источником доходов являются платные услуги и компенсации затрат, но их доля сократилась с 93,54% (2022) до 78,90% (2024), что может указывать на снижение конкурентоспособности. Наблюдается резкий рост безвозмездных поступлений текущего характера (с 1,88% в 2022 до 16,23% в 2024), что связано с увеличением государственных субсидий или иной господдержки. Доходы

от собственности остаются стабильными, но их доля незначительно снизилась.

При этом доходы от операций с активами демонстрируют сильные колебания: убыток в 2022 и 2024 годах, но прибыль в 2023. Штрафы и возмещения имели резкий рост в 2023 году (0,11% от общего дохода), но в 2024 их доля снова снизилась. Безвозмездные поступления капитального характера были только в 2022 году (2,97%), а в последующие годы отсутствовали.

Важно отметить, что в 2025 году не предполагаются поступления безвозмездного характера, и, вероятнее всего, в этом году больница вернется к убытку.

Финансовая структура организации меняется: снижается зависимость от платных услуг, но растёт роль безвозмездных поступлений. В 2024 году наблюдается значительный рост общего дохода, однако некоторые статьи (например, операции с активами) требуют более тщательного управления.

Данная таблица отражает динамику расходов организации за 2022–2024 годы, разбитых по категориям, а также их процентное соотношение в общей структуре.

Общий объём расходов колеблется в пределах 374–401 млн руб., минимальное значение зафиксировано в 2023 году. Но в 2024 году расходы почти вернулись к уровню 2022 года.

Самой большой статьёй расходов является оплата труда (66–68% от общих расходов). При этом наблюдалось снижение в 2023 году на 15,8 млн руб. (-6%), но в 2024 был рост на 21,7 млн руб. (+8,7%). Это связано с государственной политикой в части поддержки медицинских работников.

Таблица 3

Анализ структуры и динамики расходов ГБ D в 2022-2024 гг.

Расходы, тыс. руб.	2022	2023	2024	Структура расходов, %		
				2022	2023	2024
Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда	265 863	250 051	271 715	66	67	68
Оплата работ, услуг	49 647	54 597	60 000	12	15	15
Безвозмездные перечисления текущего характера организациям	0,00	2 699	12	-	1	0
Социальное обеспечение	1 025	851	672	0,3	0,2	0,2
Расходы по операциям с активами	80 286	62 081	60 622	20	17	15
Прочие расходы	4 331	4 072	6 056	1,1	1,1	1,5
Итого	401 154	374 354	399 080	100	100	100

Примечание: составлено авторами на основе полученных данных в ходе исследования.

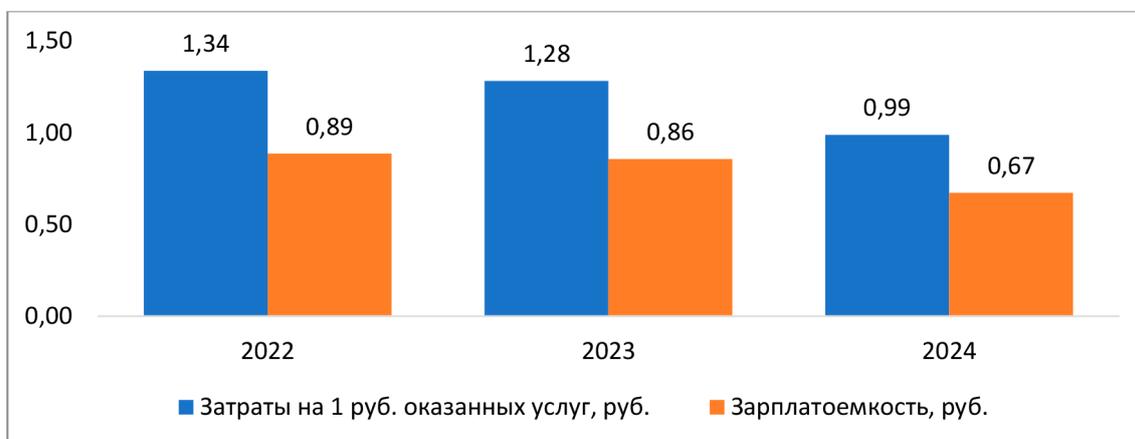


Рис. 2. Показатели зарплатоемкости ГБ D в 2022-2023 гг.

Примечание: составлено авторами на основе полученных данных в ходе исследования

Безвозмездные перечисления – резкий скачок в 2023 году (2,7 млн руб.), но почти полное прекращение в 2024 (12,8 тыс. руб.). Постепенное снижение по статье «социальное обеспечение» на 352,9 тыс. руб. (-34,4%) за 2 года.

Также в 2024 году наблюдалось существенное снижение по статье «расходы по операциям с активами» на 19,7 млн руб. (-24,5%). По статье «прочие расходы» в 2024 году резкий скачок на 40% по сравнению с 2023 годом (+2 млн руб.).

По итогам двух таблиц можно сделать вывод, что финансовое состояние больницы в 2024 году демонстрирует положительную динамику: доходы выросли на 38% по сравнению с 2023 годом, тогда как расходы увеличились лишь на 6%. Такой значительный рост доходов может быть связан с увеличением объемов медицинской помощи по ОМС, развитием платных услуг,

однако видно, что доля платных услуг сокращается и прибыль достигнута за счет дополнительного безвозмездного бюджетного финансирования (+45 млн руб. в 2024 году). Это, безусловно, говорит о низкой способности данного учреждения к самостоятельной прибыльной деятельности.

Проведем анализ динамики зарплатоемкости, так как расходы на оплату труда являются основными в себестоимости медицинских услуг и общей затратноемкости (затрат на рубль оказанных услуг). На рисунке 2 представлено графическое представление этих показателей в динамике.

На рисунке 2 заметно, что, несмотря на рост затрат на оплату труда, в абсолютном выражении зарплатоемкость сократилась. Это обусловлено ростом дохода гораздо более высокими темпами. Соответственно, доходы были направлены не на выплаты работникам, а на другие расходы.

Таблица 4

Темпы роста оплаты труда и доходов ГБ Д в 2023-2024 гг.

Показатели	Темп роста 2023 к 2022	Темп роста 2024 к 2023
Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда	94,05%	108,66%
Доходы от оказания платных услуг (работ), компенсаций затрат	88,97%	127,59%

Примечание: составлено авторами на основе полученных данных в ходе исследования.

Доля расходов на оплату труда в общей себестоимости росла, но в общей сумме доходов сократилась до 67 копеек с каждого рубля, а если говорить о стоимости именно оказанных услуг, то составила 85 копеек против 1 рубля годом ранее (доходы от оказания платных услуг в 2023 году составили почти 250 млн руб., ровно как и расходы на оплату труда). Наблюдается резкий дисбаланс расходной части в части оплаты труда и доходов. Зарегулированное ценообразование также является одной из причин убыточности медицинских организаций [10]. Требуемый рост оплаты труда не покрывается увеличением стоимости услуг. А также внедрение новых технологий часто не сопровождается пропорциональным повышением тарифов в системе ОМС, что создает финансовые проблемы [11; 12]. Вследствие низких зарплат в учреждениях наблюдается кадровый голод и переработки персонала, все это снижает качество услуг в части сокращения их перечня, увеличивается время ожидания пациентов, а также страдает психологическое состояние сотрудников [13].

Одним из решений, дающих возможность поддерживать зависимость оплаты труда от трудоемкости, на основании финансовых показателей можно считать сопоставление темпов роста доходов от оказания платных услуг и затрат на оплату труда. В таблице 4 представлены данные показатели.

Дисбаланс изменения доходов и оплаты труда наглядно продемонстрирован в таблице. В качестве практических рекомендаций предлагается установление зависимости расходов на оплату труда от уровня доходов, что позволит повысить мотивацию персонала, а также повысить эффективность осуществляемых расходов. Размер заработной платы медицинских работников постоянно регулируется на законодательном уровне [14; 15], поэтому возможно просчитать минимально требуемый размер доходов медицинского учреждения, который, как наблюдалось в таблице 3, также может быть покрыт за счет государственного финансирования.

Заключение

Формирование себестоимости медицинских услуг в бюджетных учреждениях здравоохранения является сложным и многогранным процессом. Выбор методики учета затрат, структура затрат и методы расчета рентабельности играют ключевую роль в этом процессе. В работе представлена методика проведения анализа этих показателей, рекомендуемая к практическому внедрению в учреждениях здравоохранения при планировании и оценке финансово-хозяйственной деятельности. Основную часть затрат составляет оплата труда медицинского персонала, что влияет на низкую рентабельность услуг в государственных учреждениях, поэтому рекомендовано уделять особое внимание именно этому показателю. Также предлагается проводить сравнение цен на аналогичные услуги в других медицинских учреждениях, учитывая особенности их функционирования, так как имеются значительные различия в ценообразовании, которые зависят от типа учреждения и его финансирования. В условиях ограниченного финансирования и стремления к повышению качества услуг правильное формирование себестоимости становится особенно актуальным. В результате проведенного анализа было рекомендовано установление зависимости темпов роста уровня оплаты труда от темпов роста доходов от оказания услуг, с целью повышения финансовой эффективности медицинских учреждений в современных условиях кадрового голода.

Список литературы

1. Шеломенцева И.Д. Совершенствование методики формирования себестоимости платной медицинской услуги в бухгалтерском учете бюджетного учреждения здравоохранения // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. № 5. С. 173-177. EDN: RERQNH.
2. Костырин Е.В., Сидорова С.А. Управление ценой на платные медицинские услуги и ее влияние на валовую прибыль работы медучреждения // Экономика и управление: проблемы, решения. 2017. Т. 2. № 4. С. 56-66. EDN: YPBZIL.
3. Официальный сайт для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях. [Электронный ресурс]. URL: <https://bus.gov.ru/> (дата обращения: 18.07.2025).

4. Филонова А.В. Анализ доходов и расходов медицинской организации // Моделирование и прогнозирование развития отраслей социально-экономической сферы: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, Курск, 29 марта 2019 года. Курск: Курский государственный медицинский университет, 2019. С. 158-162. EDN: ZBSXHV.
5. Левкевич М.М. Управление расходами в учреждениях здравоохранения в условиях бюджетирования, ориентированного на результат // Сибирская финансовая школа. 2011. № 6. С. 174-178.
6. Щербак Н.Ф., Минакова Д.В. Анализ доходов и расходов учреждения здравоохранения // Современная экономика: проблемы и решения. 2018. № 4 (100). С. 62-72. DOI: 10.177308/meps.2018.04/1867. EDN: XRVMOD. URL: <https://journals.vsu.ru/meps/article/view/6427> (дата обращения: 18.07.2025).
7. Наумова О.А., Хабибуллина Т.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами медицинской организации // Экономика и предпринимательство. 2023. № 8 (157). С. 1364-1368. EDN: RTPZYR.
8. Улумбекова Г.Э., Гинойан А.Б., Калашникова А.В., Альвианская Н.В. Финансирование здравоохранения в России (2021–2024 гг.). Факты и предложения // ОРГЗДРАВ: Новости. Мнения. Обучение. Вестник ВШОУЗ. 2019. № 4 (18). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/finansirovanie-zdravoohraneniya-v-rossii-2021-2024-gg-fakty-i-predlozheniya> (дата обращения: 18.07.2025).
9. Арбатская Т.Г., Путьрская Я.В. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости услуг в бюджетных учреждениях здравоохранения // Экономика и предпринимательство. 2018. № 5 (94). С. 1066-1072. EDN: ХОТQFF.
10. Приказ Минздрава России от 21.08.2025 N 496н «Об утверждении Правил обязательного медицинского страхования» (Зарегистрировано в Минюсте России 29.08.2025 N 83407) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_513432/ (дата обращения: 30.07.2025).
11. Шаповалов А.Г., Евстафьева Ю.В., Брянская М.Н., Сажина О.Г. Анализ тарифа на оплату медицинской помощи по профилю «стоматология терапевтическая» в системе обязательного медицинского страхования // Современные проблемы здравоохранения и медицинской статистики. 2025. № 1. С. 1066-1079. DOI: 10.24412/2312-2935-2025-1-1066-1079. EDN: TCAXIJ.
12. Николаева М.Ю., Зотов В.А. Особенности ценообразования лабораторных анализов при оказании платных услуг в государственном лечебном учреждении в современных рыночных условиях // Лабораторная служба. 2016. Т. 5. № 3. С. 19. EDN: XRLQLV.
13. Левина И.А., Кузьмин К.В., Петрова Л.Е., Харченко В.С. Причины увольнений из государственных медицинских организаций в представлениях среднего медицинского персонала Свердловской области // Социальные аспекты здоровья населения. 2024. Т. 70 № 5. DOI: 10.21045/2071-5021-2024-70-5-17. EDN: CBRATY.
14. Приказ Министерства здравоохранения и социального развития Самарской области от 15.06.2011 N 774 «Об утверждении Порядка определения платы за оказание услуг (выполнение работ), относящихся к основным видам деятельности государственных бюджетных учреждений здравоохранения Самарской области, находящихся в ведении министерства здравоохранения и социального развития Самарской области» [Электронный ресурс]. URL: https://tgp1.mz63.ru/upload/prikaz_MZ_SO_15_06_2011_744.pdf (дата обращения: 16.07.2025).
15. Рожин А.И., Борзунов И.В., Каргаполова Е.К., Лабанаускайте А.Е., Миногина Т.В., Перминова И.М., Степанова Л.А., Борзунова Т.И. Экономический анализ деятельности медицинской организации на примере городской больницы // Системная интеграция в здравоохранении. 2024. № 5 (66). С. 26-31 EDN: VZOEYT.