

0-793623

На правах рукописи

РЯБОКОНЬ Наталья Анатольевна

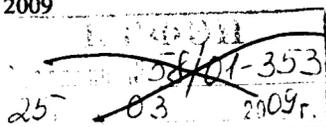
**ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И
РАСХОДОВ В УЧРЕЖДЕНИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ
В УСЛОВИЯХ СМЕШАННОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ**

Специальность: 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика».

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Мичуринск – наукоград РФ, 2009



**Диссертационная работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета
ГОУ ВПО «Южно-Российский государственный университет экономики и
сервиса»**

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Бреславцева Нина Александровна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Чиркова Мария Борисовна
кандидат экономических наук, доцент
Яров Борис Евгеньевич

Ведущая организация: ГОУ ВПО (Южный Федеральный университет
г. Ростов-на-Дону)

Защита диссертации состоится 16 апреля 2009 года в 14-00 часов на заседании объединенного диссертационного совета ДМ 220.041.02 в Мичуринском государственном аграрном университете по адресу: 393760, Тамбовская область, г. Мичуринск, ул. Интернациональная, 101, диссертационный зал.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Мичуринского государственного аграрного университета, а с авторефератом дополнительно на официальном сайте университета: [http:// www.mgau.ru](http://www.mgau.ru).

Автореферат разослан «13» марта 2009 года.

**Ученый секретарь
объединенного диссертационного совета
кандидат экономических наук, доцент**

 О. В. Соколов

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000802314

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях реформирования бюджетной системы в России наблюдается стремительное развитие бюджетного учета, что обусловлено необходимостью максимального сближения его с системой учета в коммерческих организациях, а также с международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС). Реформа в бюджетном учете обусловлена необходимостью создания качественно новых учетных инструментов и процедур, позволяющих разрабатывать обоснованные решения в бюджетной сфере и делать выбор наиболее эффективных способов выполнения задач и функций государства.

Основной задачей бюджетного учета является формирование полной и достоверной информации о доходах и расходах учреждений, а также о финансовых результатах их деятельности. Сохранение и развитие медицинских учреждений требуют более тесной увязки размеров выделяемых из бюджета средств с результатами их деятельности; повышения социально-экономической отдачи финансовых, материальных и трудовых ресурсов, используемых в учреждениях. В свою очередь отраслевая специфика деятельности медицинских учреждений бюджетного сектора обуславливает особенности в трактовке, классификации доходов и расходов, механизме формирования финансовых результатов, а также отражении информации о них в системе бюджетного учета и отчетности.

Изучение нормативно-законодательной базы и практики позволило сделать вывод о том, что действующая система бухгалтерского учета в медицинских учреждениях требует дальнейшей доработки. Появляется необходимость не только в отражении размеров доходов, расходов и финансовых результатов, но и капитала собственника (государства), вложенного в медицинское учреждение.

Эффективность управления государственными средствами является залогом стабильности экономики, обеспечения необходимых темпов экономического роста и уровня общественного благосостояния, а также соблюдения интересов национальной безопасности государства. Все это, безусловно, является объективной основой для перехода отечественного государственного сектора экономики на систему бюджетирования, ориентированного на результат, осуществить который невозможно без адекватных изменений в системе государственного контроля.

Это предопределило необходимость проведения теоретического и практического исследования проблем бюджетного учета доходов и расходов, а также методических подходов к проведению аудита эффективности.

Актуальность темы исследования заключается в недостаточности теоретических, методологических и методических разработок по учету доходов и расходов от бюджетной и приносящей доход деятельности в медицинских учреждениях государственного сектора экономики, а также отражении в бюджетной отчетности соответствующей информации, необходимой для практического проведения аудита эффективности расходов медицинских учреждений.



Степень изученности проблемы. Актуальность поставленной проблемы подтверждается вниманием к ней отечественных и зарубежных ученых. Теоретические аспекты методологии и практики учета доходов и расходов в бюджетных учреждениях рассматривали в своих работах: Н. В. Аликова, И. М. Баятова, И. Н. Богатая, Н. А. Бреславцева, Н. С. Буданцева, Л. П. Воробьева, Н. Н. Жоромская, В. Р. Захарьин, С. И. Колесников, Н. П. Кондраков, Л. Г. Котовская, Л. П. Курочкина, О. Г. Ламовская, Г. И. Маклева, Т. С. Маслова, Т. Г. Нестеренко, Х. В. Пешкова, В. М. Родионова, С. Рябухин, О. Н. Тарасенко, И. Н. Токарев, С. Г. Хабаев, В. Г. Ширококов и другие.

К отечественным ученым, исследовавшим прикладные аспекты бюджетного учета в медицинских учреждениях следует отнести: Е. А. Ананьеву, М. В. Белоусову, Е. В. Бехтереву, Р. Буссе, А. Р. Газизову, И. Ю. Гарнова, С. И. Жминько, И. Ю. Иванова, И. Н. Калинину, А. Ю. Малумова, А. А. Мохова, Ю. Некрасову, М. В. Пирогова, В. Ю. Семенова, Р. Б. Солтмана, Ю. Ю. Спирыкину, Ю. Н. Старовойтова, А. В. Федотова, К. А. Федотову, О. В. Флек и других.

В разработку вопросов проведения аудита эффективности в бюджетном секторе большой вклад внесли: В. Азжеуров, И. А. Зуева, Е. И. Иванова, С. И. Колесников, М. В. Мельник, В. А. Морозов, Н. А. Ремизов, С. Н. Рябухин, А. С. Садчиков, А. Н. Саунин, С. В. Степашин, В. И. Шлейников, А. В. Федотов, М. Е. Чичелев и другие.

По достоинству оценивая научный вклад названных ученых, следует отметить, что на сегодняшний день практически не проработанными остаются вопросы: обоснованности государственных расходов для целей сохранения и развития человеческого капитала; организации отражения в системе бюджетного учета финансовых потоков одновременно из нескольких бюджетов; формирования в системе счетов и отчетности информации о вложенном в медицинское учреждение государственном капитале; разработки нормативов и уточнения показателей проведения аудита эффективности государственных расходов в медицинских учреждениях. До настоящего времени отсутствуют обоснованные методики ценообразования на оказанные платные медицинские услуги в разрезе различных их видов, отделений и служб, а также обоснованности затрат, относимых на стоимость тех или иных услуг в системе управленческого учета; не разработаны схемы построения бюджетного учета в рамках приносящей доход деятельности, программ обязательного медицинского страхования и программ по реализации национальных проектов.

Потребность в адекватной современным условиям реформирования бюджетного учета и аудита системе учета доходов и расходов в медицинских учреждениях государственного сектора предопределила выбор темы диссертации, постановку цели и задач исследования.

Цель и задачи исследования. Цель настоящего исследования состоит в развитии теоретико-методологических положений и разработке методического обеспечения системы учета доходов и расходов от бюджетной и приносящей доход деятельности в медицинских учреждениях государственного сектора, а также отражения в бюджетной отчетности соответствующей ин-



формации, необходимой для организации финансового менеджмента и проведения аудита эффективности расходов медицинских учреждений.

Реализация поставленной цели исследования обусловила определение и необходимость решения следующих задач:

- охарактеризовать отраслевые особенности деятельности медицинских учреждений и выявить закономерности их влияния на организацию бюджетного учета и содержание учетной информации;
- уточнить теоретические подходы к понятиям «доходы» и «расходы» в системе бюджетного учета медицинских учреждений государственного сектора и провести их классификацию;
- предложить детализированное формирование на счетах бюджетного учета информации о бюджетных доходах и расходах, а также капитале собственника (государства), вложенного в деятельность медицинского учреждения;
- определить объекты аналитического учета доходов и расходов при ведении медицинским учреждением приносящей доход деятельности и детализировать структуру применяемых счетов в разрезе видов, подвидов платных медицинских услуг и классификации операций сектора государственного управления;
- разработать алгоритм расчета стоимости платных медицинских услуг в системе управленческого учета;
- изучить методику проведения аудита эффективности государственных расходов на содержание медицинских учреждений и сформулировать предложения по ее совершенствованию;
- оценить адекватность основных форм бюджетной отчетности целям аудита эффективности и усовершенствовать их в направлении раскрытия информации о капитале, доходах, расходах и финансовых результатах медицинских учреждений;
- адаптировать содержание пояснительной записки медицинских учреждений к целям аудита государственных расходов и принятию управленческих решений собственниками.

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования является комплекс теоретических и методических положений, связанных со становлением, развитием и созданием более совершенной системы учета доходов, расходов, обеспечивающей прозрачность расходования бюджетных средств и повышение эффективности управления медицинскими учреждениями государственного сектора.

Объектом исследования была избрана существующая практика бюджетного учета и система отчетности в государственных медицинских учреждениях Воронежской и Липецкой областей. Наиболее детальные исследования проведены по материалам МУЗ ГО г. Воронеж ГКБ СМП № 8, МУЗ «ЦРБ» Усманского района Липецкой области, МУЗ «Терновская ЦРБ» Терновского района Воронежской области.

Теоретико-методологической основой исследования послужили классические и современные концепции и разработки отечественных и зару-

бежных ученых в области бухгалтерского учета, законодательные и нормативные акты по бюджетному учету и отчетности, материалы научных конференций, статей периодических изданий, международных бухгалтерских стандартов, монографических исследований, статистических материалов. В процессе работы над диссертацией использовались различные методы исследования: монографический, исторический, абстрактно-логический, балансовый, статистико-экономический, анализа и синтеза, метод аналогий и другие.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с п.1.8. – Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей и п. 1.10 – Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности паспорта специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика».

Информационно-эмпирическая база исследования. Источниками эмпирического материала и обеспечения достоверности выводов и предложений являются законодательные и нормативные документы, регламентирующие методологию, методику и организацию бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации, бюджетная отчетность и данные аналитического и синтетического учета государственных медицинских учреждений Воронежской и Липецкой областей, материалы Федеральной службы государственной статистики, Территориального органа федеральной службы государственной статистики по Воронежской и Липецкой областям, другая информация.

Научная новизна диссертации состоит в теоретико-методологическом обосновании и практической разработке методических и организационных положений бухгалтерского учета доходов и расходов по бюджетной и приносящей доход деятельности государственных медицинских учреждений в условиях реформирования бюджетного учета и аудита при переходе государственного сектора на международные стандарты учета и финансовой отчетности.

В результате диссертационного исследования получены следующие теоретические положения и практические разработки, определяющие его новизну и выносятся на защиту:

- охарактеризованы отраслевые особенности деятельности медицинских учреждений и показано их влияние на организацию бюджетного учета и содержание учетной информации: вероятность возникновения рисков при оказании медицинских услуг обуславливает необходимость разработки учетно-аналитического обеспечения управления ими, которое, чаще всего, достигается при помощи осуществления предупредительных организационно-технических мероприятий, создания фондов самострахования или фондов риска и т. д.;

- конкретизировано определение доходов и расходов применительно к деятельности медицинских учреждений государственного сектора, которое, в отличие от известных, предложено рассматривать как увеличение (уменьшение) экономических выгод в результате поступления (выбытия) финансовых

и нефинансовых активов и (или) погашения (возникновения) обязательств при осуществлении деятельности, финансируемой из бюджетов различных уровней, за счет средств обязательного и добровольного медицинского страхования, средств по реализации национальных проектов и целевых программ, а также деятельности, приносящей доход, приводящее к увеличению (уменьшению) чистой стоимости активов медицинского учреждения;

- дополнена классификация доходов и расходов, оригинальность которой состоит в том, что в нем выделены следующие новые признаки – по отношению к видам медицинской помощи; по отношению к видам медицинских услуг; по отношению к материальному результату оказываемой медицинской услуги; по отношению к объемам деятельности; по отношению к финансовой структуре медицинского учреждения – и показано ее влияние на построение системы бюджетного учета в медицинских учреждениях;

- обоснована необходимость отражения в системе бюджетного учета информации о вложенном государственном капитале, заключающаяся в модификации счета для учета финансового результата в счет «Государственный капитал и резервы» и введении дополнительных аналитических признаков для учета вложенного государственного капитала отчетного года и прошлых периодов (в разрезе видов бюджетов различных уровней), а также финансового результата от вложения государственного капитала отчетного периода;

- построена модель подсистемы учета доходов и расходов по приносящей доход деятельности, предполагающая введение дополнительных аналитических позиций для отражения доходов и расходов в разрезе видов, подвидов платных услуг, а также классификации операций сектора государственного управления (КОГСУ);

- предложен авторский алгоритм расчета стоимости платных медицинских услуг в системе управленческого учета, основанный на отражении себестоимости единицы медицинской услуги, требуемой нормы рентабельности и корректировке на уровень инфляции. При этом внимание было сконцентрировано на выделении пяти основных статей затрат; все виды медицинских услуг были классифицированы по специализациям врачей, а затраты по заработной плате – в зависимости от величины штатного оклада и нормы времени за месяц и на одно посещение; в затраты услуг была включена величина заработной платы обслуживающего персонала; величина расходов на материальные запасы определялась исходя из среднестатистического нормативного расхода указанных ценностей и соответствующей их рыночной стоимости на момент составления расчета и т.д.;

- предложено в 4 разделе Баланса главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета отражать информацию о вложенном государственном капитале прошлых и отчетного периодов, финансового результата и доходов будущих периодов, а в Отчете о финансовых результатах деятельности детализировать доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ и услуг по видам: доходы от рыночных продаж населению и доходы от медицинских страховых компаний.

Теоретическая и практическая значимость диссертации. Практическая значимость диссертационной работы состоит в том, что содержащиеся в ней теоретические и методические разработки и практические рекомендации позволяют организовать учетное обеспечение и повысить качество и прозрачность информации о доходах и расходах в условиях адаптации к процессу реформирования бюджетного учета и аудита в медицинских учреждениях государственного сектора.

Из практических рекомендаций научный интерес представляют следующие: классификация доходов и расходов медицинских учреждений государственного сектора по различным признакам; методика и рекомендации по отражению в системе бюджетного учета и отчетности вложенного государственного капитала; предложения по совершенствованию аналитического учета доходов и расходов от приносящей доход деятельности в государственных медицинских учреждениях; алгоритм расчета стоимости платных медицинских услуг в системе управленческого учета; порядок отражения в бюджетной отчетности информации о доходах, расходах, финансовых результатах и капитале государства; новые подходы к формированию пояснительной записки медицинского учреждения.

Материалы диссертации могут найти практическое применение при совершенствовании системы учета доходов и расходов медицинских учреждений государственного сектора. Отдельные положения работы могут быть использованы при разработке учебно-методических материалов по курсу «Бюджетный учет и отчетность» на экономических факультетах вузов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты исследования были доложены на научной конференции «Ростовского государственного университета» (2005г., Египет, г. Хургада), научно-практических конференциях профессорско-преподавательского состава и аспирантов ФГОУ ВПО «Воронежский ГАУ им. К. Д. Глинки» (2008г.), всероссийской научно-практической конференции «Южно-Уральского государственного университета» (2007г., г. Челябинск), международной научно-практической конференции «Воронежского государственного университета» (2008 г.).

Ряд рекомендаций и предложений внедрены в практическую деятельность МУЗ ГО г. Воронеж ГКБ СМП № 8, МУЗ «ЦРБ» Усманского района Липецкой области, МУЗ «Терновская ЦРБ» Терновского района Воронежской области. Отдельные научные и практические предложения автора одобрены и включены в учебно-методические материалы ГОУ ВПО Южно-Российский университет экономики и сервиса.

Основные положения диссертационной работы изложены в 15 печатных работах, общим объемом 29 п.л. (авторских 12,3 п.л.), в том числе 3 работы в изданиях, рекомендованных ВАК (авторских – 1,3 п.л.).

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованных источников, включающего 166 наименований. Работа изложена на 257 страницах компьютерного текста, в том числе содержит 16 рисунков, 21 таблицу, 7 формул, 18 приложений.

Во введении обоснована актуальность исследования, определены цель, задачи, объект, предмет, теоретические и методологические основы исследования, излагается научная новизна, практическая значимость и апробация результатов исследования.

В первой главе «Теоретические и методологические положения бюджетного учета в медицинских учреждениях» изучены вопросы Развитие здравоохранения РФ как основа сохранения и развития человеческого капитала, исследованы тенденции развития бюджетного учета и влияние отраслевой специфики деятельности медицинских учреждений на построение учетной системы и дана оценка достаточности и адекватности нормативно-правового обеспечения бюджетного учета в медицинских учреждениях.

Во второй главе «Бюджетный учет доходов и расходов в медицинских учреждениях» проанализированы сущность, структура и классификация доходов и расходов медицинских учреждений, исследована организация учета методика формирование стоимости платных услуг на базе учетной информации.

В третьей главе «Развитие отчетности медицинских учреждений с целью учетно-информационного обеспечения аудита эффективности бюджетных расходов» проведено исследование методических аспектов проведения аудита эффективности расходования средств государственного бюджета в медицинских учреждениях, определены основные формы бюджетной отчетности и их совершенствование, рассмотрена пояснительная записка медицинских учреждений как информационная база проведения аудита эффективности.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Полученные в диссертационном исследовании научные результаты, основные идеи, положения нашли отражение при решении трех логически взаимосвязанных групп теоретических, организационных и методических проблем.

Первая группа проблем, исследуемых в диссертации, связана с разработкой теоретических и методологических положений бюджетного учета в медицинских учреждениях.

В современных условиях центральным вопросом формирования социально ориентированной экономики становится признание здоровья нации в качестве необходимого условия экономического роста и оценка эффективности инвестиций в человеческий капитал. В работе доказано, что благодаря теории «человеческого капитала», имеющей давние корни в истории экономической мысли и получившей свое признание к концу XX в., вложения в человека стали рассматриваться как источник экономического роста, не менее важный, чем «обычные» капиталовложения. По мнению диссертанта, человеческий капитал – это способность людей к участию в процессе производства через совокупность их интеллектуальных способностей и практических навыков, полученных в процессе образования и практической деятельности.

Система здравоохранения страны и Воронежской области в последние годы также переживает непростой период реформ, связанный с проходящими в стране социально-экономическими преобразованиями, повлекшими за собой существенную структурную перестройку отрасли и становления в ней рыночно-экономических отношений. В подтверждение ухудшения основных показателей здравоохранения в России и Воронежской области приведена таблица 1.

Таблица 1. Основные показатели развития здравоохранения в Воронежской области

Показатели	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.
Число больничных учреждений, единиц	198	175	165	153	146	142
Численность врачей всех специальностей, тыс. чел.	12,1	12,1	12,3	12,4	12,5	12,5
Численность среднего медицинского персонала, тыс. чел.	27,0	27,8	27,6	27,8	27,8	28,1
Число больничных коек, тыс. шт.	28,5	26,4	25,8	25,5	25,3	24,6
Число врачебных амбулаторно-поликлинических учреждений, единиц	347	381	418	427	440	420
Мощность врачебных амбулаторно-поликлинических учреждений, тыс. посещ. в смену	47,6	48,0	48,6	49,0	49,2	49,3
Число фельдшерско-акушерских пунктов, ед.	880	853	837	824	806	785
Число женских консультаций, детских поликлиник и лечебно-профилактических учреждений, единиц	251	252	252	251	231	231
Обеспеченность населения больничными койками, единиц на 10000 населения						
Воронежская область	117,9	110,1	112,0	109,4	109,3	107,4
Российская Федерация	114,4	112,6	111,6	112,4	111,3	н/д
Центральный федеральный округ	121,2	119,7	114,6	115,7	114,6	н/д
Обеспеченность населения врачами, человек на 10000 населения						
Воронежская область	50,1	50,7	51,6	53,0	54,2	54,3
Российская Федерация	46,9	47,4	48	48,4	48,8	н/д
Центральный федеральный округ	51,8	52,5	50,9	51,7	51,9	н/д
Обеспеченность населения средним медицинским персоналом, человек на 10000 населения						
Воронежская область	111,9	116,2	118,2	119,0	120,0	122,6
Российская Федерация	106,8	108,2	108,5	108,6	108	н/д
Центральный федеральный округ	109,1	110,3	104	105,1	104,2	н/д
Обеспеченность амбулаторно-поликлиническими учреждениями, посещений в смену на 10000 населения						
Воронежская область	197,3	200,5	203,9	209,9	212,7	214,9
Российская Федерация	245,4	247,8	248,7	251,3	256,9	н/д
Центральный федеральный округ	273,5	277,1	269,4	273,2	274,4	н/д

Проведенный в работе анализ основных показателей развития здравоохранения свидетельствует о сокращении в Воронежской области с 2001-го по 2006 годы числа медицинских учреждений: больниц - на 28,3%; женских консультаций, детских поликлиник и лечебно-профилактических учреждений, а также фельдшерско-акушерских пунктов - на 12,6%. Закрытие части

стационаров было, в определенной мере, компенсировано ростом числа амбулаторно-поликлинических учреждений.

Одна из наиболее острых проблем здравоохранения - нарастающие различия в доступности медицинских услуг населению в городской и сельской местности. Так, если в целом по Воронежской области обеспеченность врачами и медперсоналом составляет 54,3 и 122,6 человек на 10 тыс. населения, то в районах Воронежской области - только 23,3 и 93,1. На каждые 10 тыс. жителей в Воронежской области приходится 107 больничных коек, а в районах - 80.

Таким образом, перед здравоохранением России стоит двоякая задача: с одной стороны, это необходимость увеличения финансовой базы отрасли, а с другой стороны, необходимость перевода здравоохранения на интенсивные методы развития. Диссертант считает, что мероприятия по реформированию здравоохранения должны охватывать не только сферу привлечения ресурсов, но и сферу их использования. Кроме того, автор акцентирует внимание на том, что проблема поддержания здоровья становится трудно регулируемой чисто медицинскими средствами воздействия и требует комплексного подхода к своему решению, а именно необходим учет всех основных групп факторов (медицинских, экономических, экологических и др.), оказывающих влияние на здоровье.

Для проведения целенаправленных и эффективных мероприятий необходимо наличие своевременных и достоверных данных. В этой связи система учета и отчетности должна стать индикатором протекания этих процессов в здравоохранении.

Поскольку в системе бухгалтерского (в том числе и бюджетного) учета факты хозяйственной жизни должны отражаться в соответствии с принципом превалирования сущности экономических явлений над их формой, в работе охарактеризованы отраслевые особенности деятельности медицинских учреждений: количественная характеристика оказываемой услуги; специфика проявления результата профессиональной деятельности; процесс оказания медицинских услуг; субъекты правоотношений (контрагенты); способы продвижения платных медицинских услуг; формы собственности, организационная структура и экономические условия деятельности медицинских учреждений; финансовый механизм реализации расходной социальной политики государства; вероятность возникновения тех или иных рисков.

Далее показано, что отраслевые особенности медицинских учреждений требуют соответствующей адаптации к ним методики и организации бюджетного учета. Например, вероятность возникновения рисков при оказании медицинских услуг обуславливает необходимость разработки учетно-аналитического обеспечения управления ими.

Оценка влияния отраслевых особенностей медицинских учреждений на организацию бюджетного учета и содержание учетной информации представлена в таблице 2, в подлежащем которой диссертант принял во внимание лишь некоторые из отраслевых особенностей медицинских учреждений, рас-

смотренных в диссертации. Сказуемое таблицы представлено восемью основными блоками, формирующими соответствующую учетную информацию.

На основании проведенной оценки был сделан вывод о необходимости совершенствования бюджетного учета в медицинских учреждениях по целому ряду специфических проблем и усилению его контрольных функций.

В работе сделан вывод о неразвитости законодательной базы в области охраны здоровья граждан. В частности: рынок медицинских услуг требует своего дальнейшего развития в части правового регулирования взаимоотношений между ЛПУ и населением; действующая организационно-правовая модель медицинской политики не обеспечивает граждан гарантированным бесплатным медицинским обслуживанием, а также не способствует соблюдению прав человека на предоставление пациентам качественных медицинских услуг; федеральные законы в сфере здравоохранения слабо координируются с «Основами законодательства РФ об охране здоровья граждан» и т.д.

Что касается организации бюджетного учета в здравоохранении, то медицинским учреждениям, как организациям, ведущим специфическую деятельность, по выражению специалистов, приходится «изобретательно приспособлять» учет медицинских учреждений под общий порядок, поскольку Инструкция по бюджетному учету освещает только основные аспекты и наиболее распространенные проблемы бюджетной бухгалтерии. В целях устранения данного недостатка было внесено предложение о целесообразности разработки стандартов бюджетного учета (специальных ПБУ), которые более детально определяют учет тех или иных объектов.

Вторая группа проблем, рассмотренных в диссертации, направлена на совершенствование методики бюджетного учета доходов и расходов в медицинских учреждениях государственного сектора и формирование в системе управленческого учета стоимости платных услуг.

В связи с отсутствием в существующих нормативных актах трактовок доходов и расходов бюджетных (в том числе и медицинских учреждений) в диссертации сформулировано авторское определение доходов и расходов государственных медицинских учреждений. Следуя в направлении гармонизации бюджетного учета с коммерческим и международными правилами учета в государственном секторе, предложено доходы (расходы) государственных медицинских учреждений рассматривать как увеличение (уменьшение) экономических выгод в результате поступления (выбытия) финансовых и нефинансовых активов и (или) погашения (возникновения) обязательств при осуществлении деятельности, финансируемой из бюджетов различных уровней, за счет средств обязательного и добровольного медицинского страхования, средств по реализации национальных проектов и целевых программ, а также деятельности, приносящей доход, приводящее к увеличению (уменьшению) чистой стоимости активов медицинского учреждения.

Таблица 2. Влияние отраслевой специфики медицинских учреждений на организацию бюджетного учета и содержание учетной информации.

<p style="text-align: center;">УЧЕТНЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ БЛОКИ</p> <p style="text-align: center;">ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ МЕДИЦИНСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ</p>	Организация бюджетного учета в разрезе источников финансирования	Организация учета по плану счетов бюджетных или коммерческих организаций	Учет затрат, и расчет с/с с целью отнесения их на стоимость конкретных услуг и обособления тарифов на медицинские услуги	Организация аналитического учета по видам доходов и расходов и соответствующим КОСГУ	Организация учета затрат по службам, отделениям и т.д. (ЦФО)	Организация учета доходов и расходов в соответствии с целями и задачами бюджетного и налогового учета	Учет расходов на предупредительные мероприятия, создание и учет фондов самострахования или фондов риска	Раскрытие информации о деятельности медицинских учреждений в бюджетной отчетности с учетом потребностей пользователей и требованиями МСФОС
Многообразие форм собственности медицинских учреждений	+	+	+	-	-	+	-	+
Многообразие субъектов правоотношений (пользователей бухгалтерской информации) при оказании медицинских услуг	+	-	+	+	-	+	+	+
Специфика формирования цены медицинской услуги	+	-	+	+	+	-	+	-
Сложная структура медицинских учреждений	+	-	+	+	+	-	-	+
Разнообразие видов медицинской помощи и медицинских услуг	+	+	+	+	+	+	+	+
Высокая степень риска при оказании медицинских услуг	-	-	+	-	-	-	+	+

Примечание к табл. 2: «+» наличие признака; «-» отсутствие признака.

В ходе исследования существующих в бюджетном учете классификаций доходов и расходов сделан вывод об их недостаточности для построения системы бюджетного учета доходов и расходов в медицинских учреждениях. В этой связи в классификацию (таблица 3) введен ряд новых признаков, некоторые из которых рекомендовано принять за основу построения системы бюджетного учета медицинского учреждения.

При этом в работе предложена группировка доходов и расходов по отношению к видам медицинской помощи и медицинских услуг. Кроме того, диссертантом проведена классификация доходов и расходов по отношению к материальному результату оказываемой медицинской услуги, объемам деятельности лечебно-профилактических учреждений, а также по отношению к финансовой структуре медицинского учреждения.

Таблица 3. Предлагаемая классификация доходов и расходов медицинских учреждений.

Классификационный признак	Группировка доходов и расходов согласно классификационному признаку
1. По отношению к видам медицинской помощи	По первичной медико-санитарной помощи
	По скорой медицинской помощи
	По неотложной медицинской помощи
	По специализированной медицинской помощи
2. По отношению к видам медицинских услуг	По услугам стационарных лечебных учреждений
	По услугам, оказываемым в поликлиниках
	По услугам, оказываемым медицинским персоналом на дому
	По услугам, оказываемым стоматологическими подразделениями
	По услугам, оказываемым косметологическими подразделениями
	По услугам, оказываемым санитарно-профилактическими подразделениями
3. По отношению к материальному результату оказываемой медицинской услуги	По услугам имеющим (например, стоматологическая помощь) и не имеющим материальный результат (например, терапевтическое лечение)
4. По отношению к объемам деятельности (РАСХОДЫ)	УСЛОВНО-ПЕРЕМЕННЫЕ: - заработная плата медперсонала персонала с начислениями (по видам заработной платы, надбавкам и доплатам, зависящим от выполнения объемов работы); - расходы на приобретение медикаментов и перевязочных средств; - расходы на питание больных.
	УСЛОВНО-ПОСТОЯННЫЕ: - заработная плата медико-управленческого персонала с начислениями (по видам заработной платы, надбавкам и доплатам, не зависящим от объемов работ); - канцелярские и хозяйственные расходы; - приобретение оборудования и инвентаря; - приобретение мягкого инвентаря и обмундирования общего назначения; - расходы на спецпитание персонала, работающего в особых условиях труда; - командировочные расходы и т.д.
5. По отношению к финансовой структуре медицинского учреждения	Доходы (расходы) центров финансовой ответственности

В результате исследования трактовки и механизма определения финансовых результатов в государственных медицинских учреждениях диссертантом сделан вывод об отсутствии в общественном секторе ключевой меры (вроде прибыли в частном секторе) для оценки эффективности, что особо актуально в связи с развитием аудита эффективности бюджетных расходов.

Диссертант отстаивает позицию, что любой учредитель, в том числе и само государство, должно располагать информацией о величине собственного капитала в организации. В связи с этим, в работе аргументирована необходимость отражения в бюджетном учете информации о вложенном государственном капитале на предлагаемом аналитическом счете 1 401 05 000 «Вло-

женный государственный капитал», к которому целесообразно открыть дополнительные аналитические позиции:

- 0 401 05 000/1 «Вложенный государственный капитал прошлых периодов»;
- 0 401 05 000/2 «Вложенный государственный капитал отчетного года»;
- 0 401 05 000/3 «Финансовый результат от вложения государственного капитала отчетного периода».

Кроме того, предложено в рабочем Плане счетов медицинского учреждения счет 1 401 00 000 «Финансовый результат учреждения» переименовать в «Государственный капитал и резервы» (таблица 4).

Таблица 4. Система построения аналитического учета на счете «Государственный капитал и резервы»

ШИФРЫ СЧЕТОВ		НАИМЕНОВАНИЕ СЧЕТА
Существующая нумерация	Предлагаемая нумерация	
0 401 01 000	0 401 01 000	Финансовый результат текущей деятельности
0 401 02 000	0 401 02 000	Финансовый результат по резервному фонду
0 401 03 000	0 401 03 000	Финансовый результат прошлых отчетных периодов
0 401 04 000	0 401 04 000	Доходы будущих периодов
-	0 401 05 000	Вложенный государственный капитал

Предлагаемый порядок определения финансового результата от вложения государственного капитала отчетного периода представлен на рис. 1.

В ходе исследования было определено, что в рамках одного медицинского учреждения могут иметь место финансовые потоки, относящиеся к бюджетам различных уровней.



Рис. 1. Предлагаемый порядок закрытия счетов доходов и расходов медицинских учреждений в конце отчетного периода

В этой связи была предложена дополнительная аналитическая детализация информации на счете 1 401 05 000/2 «Вложенный государственный капитал отчетного года» в разрезе видов бюджетов различных уровней (рис.

2), которая позволит в течение отчетного периода определять величину вложений того или иного бюджета страны в деятельность конкретного медицинского учреждения здравоохранения и анализировать структуру государственного капитала в данном учреждении.

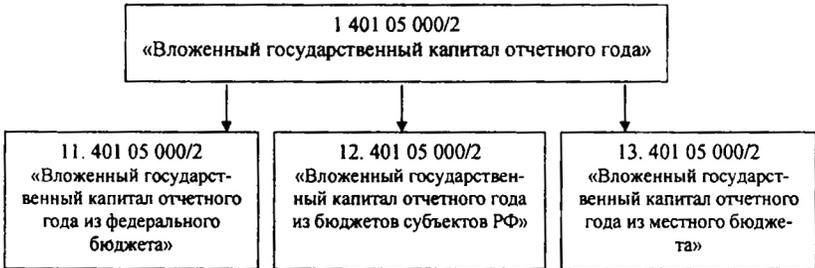


Рис. 2. Структура предлагаемого счета «Вложенный государственный капитал отчетного года» в медицинских учреждениях

Также в целях упрощения аналитического учета по счету 1 401 01 200 «Расходы учреждения», повышения прозрачности формируемой информации предлагаем ввести дополнительные аналитические позиции к счету 1 401 01 200 «Расходы учреждения», которые будут формировать информацию о расходах учреждения в разрезе бюджетной деятельности, финансирования различных национальных проектов, родовых сертификатов и т. д. (таблица 5). Рекомендуемая структура счета построена с учетом имеющихся особенностей учреждений здравоохранения, которые учитывают все расходы по видам бюджетной деятельности.

Таблица 5. Предлагаемая структура построения счета «Расходы учреждения» в разрезе аналитических счетов второго порядка

1 401 01 200 «Расходы учреждения»	1 401 01 200/1 «Расходы по бюджетной деятельности»
	1 401 01 200/2 «Расходы по национальным проектам»
	1 401 01 200/3 «Расходы по родовым сертификатам»
	1 401 01 200/4 «Расходы по дополнительной диспансеризации»

Проведенное исследование действующего порядка учета доходов и расходов в рамках деятельности, приносящей медицинскому учреждению доход, позволило выявить ряд нерешенных в бюджетном учете проблем (потребность в детализации видов предпринимательской деятельности; усиление прозрачности в экономической обоснованности расходов; специфическое отражение хозяйственных операций на счетах и др.). В этой связи в диссертации аргументирована необходимость изменения структуры Плана счетов, отражающая специфику приносящей доход деятельности в медицинских учреждениях. Диссертантом предложено доходы и расходы по приносящей доход деятельности учитывать в разрезе видов, подвидов деятельности и КОС-

ГУ (рис. 3, 4, 5; таблицы 6, 7). Введенная аналитика направлена, прежде всего, на прозрачность бюджетного учета.

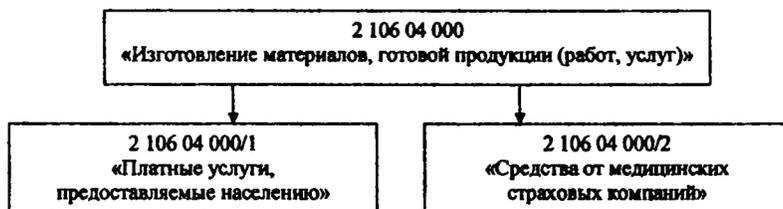


Рис. 3. Предлагаемая схема построения счета «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)» в медицинских учреждениях

Таблица 6. Предлагаемая структура счета «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)» по аналитическим счетам второго порядка медицинских учреждений

2 106 04 000/1 «Платные услуги, предоставляемые населению»	2 106 04 000/2 «Средства от медицинских страховых компаний»
2 106 04 000/1.1. Платные услуги по поликлинике	2 106 04 000/2.1. Средства от медицинских страховых компаний поликлинике
2 106 04 000/1.2. Платные услуги по ортопедии и зубопротезированию	2 106 04 000/2.2. Средства от медицинских страховых компаний стоматологической поликлинике
	2 106 04 000/2.3. Средства от медицинских страховых компаний стационару

Разработанная структура счета построена с учетом организационных особенностей учреждений здравоохранения, которые сводятся к делению всех видов платных услуг на поликлинику, стационар и стоматологию.

Таким образом, полученный финансовый результат от деятельности, приносящей доход в медицинских учреждениях, за год предложено отражать по дебету (в случае убытка) или кредиту (в случае прибыли) счета 2 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов». Следовательно, на данном счете появляется возможность дифференцированного отражения учетных данных о доходах (расходах) по деятельности учреждения, приносящей доход.



Рис. 4. Структура предлагаемого счета
«Платные услуги по поликлинике»

Результаты исследования позволили сделать вывод, что порядок установления цены на медицинские услуги является одной из сложнейших экономических проблем, наличие которой обусловлено: особенностями бюджетного учета в медицине при расчете тарифов на медицинские услуги; имеющейся спецификой оказания платных услуг различными службами, отделениями, а также сложной структурой отрасли здравоохранения и др. В этой связи усложняется выполнение задачи аудита эффективности расходов в медицинских учреждениях по обоснованности, правильности расчета и применения цен на оказываемые медицинские и иные услуги учреждений здравоохранения.

Таблица 7. Предлагаемая структура счета «Доходы от рыночных продаж готовой продукции (работ, услуг)» по аналитическим счетам второго порядка

2 401 01 130/1 «Доходы от рыночных продаж услуг населению»	2 401 01 130/2 «Доходы от средств медицинских страховых компаний»
2 401 01 130/1.1. Доходы от рыночных продаж услуг по поликлинике	2 401 01.130/2.1. Доходы от средств медицинских страховых компаний поликлинике
2 401 01 130/1.2. Доходы от рыночных продаж услуг по ортопедии и зубопротезированию	2 401 01 130/2.2. Доходы от средств медицинских страховых компаний стоматологической поликлинике
	2 401 01 130/2.3. Доходы от средств медицинских страховых компаний стационару

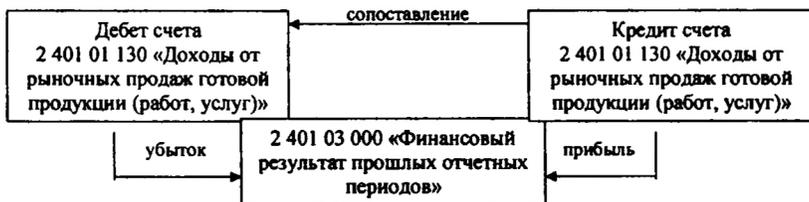


Рис. 5. Схема закрытия счета «Доходы от рыночных продаж готовой продукции (работ, услуг)» в медицинских учреждениях

Критическая оценка существующих методов определения стоимости медицинских услуг, а также практические результаты исследования позволили диссертанту предложить авторский подход к исчислению себестоимости единицы платной услуги в медицинских учреждениях. Предлагаемая методика основана на выделении пяти основных статей затрат (зарплатная плата, медикаменты, амортизация оборудования, накладные расходы для врачебного посещения и для работы клинико-диагностического лечения, мягкий инвентарь) и классификации видов медицинских услуг по специализациям врачей. Алгоритм расчета себестоимости единицы медицинской услуги представлен в виде формулы:

$$CC \text{ 1 ед.} = 3ЗП + 3М + МАО + НРВП + СМИ \quad (1),$$

где СС 1 ед. – себестоимость единицы медицинской услуги; 3ЗП – затраты по заработной плате (руб.); 3М – затраты по медикаментам на 1 услугу, посещение (руб.); МАО – амортизация оборудования в минуту (руб.); НРВП – накладные расходы врачебного посещения; СМИ – стоимость мягкого инвентаря на одно посещение.

Затраты по заработной плате предлагается формировать исходя из заработной платы врача и заработной платы обслуживающего персонала. Порядок определения затрат на 1 единицу услуги по заработной плате имеет следующий вид:

$$3ЗП \text{ на 1 усл.} = (3ПВосн. + 3ПВдоп) / МНВ + 3ПОП / МНВ \quad (2),$$

где 3ЗП – затраты по заработной плате (руб.); 3ПВ осн. – основная заработная плата врача (руб.); 3ПВ доп. – дополнительная заработная плата врача (руб.); МНВ – месячная норма времени (чел.-час); 3ПОП – заработная плата обслуживающего персонала (руб.).

Величину расходов на материальные запасы предложено формировать, исходя из среднестатистического нормативного расхода указанных ценностей и соответствующей их рыночной стоимости на момент составления расчета и т.д. Так, зная стоимость материалов, используемых медицинским уч-

реждением и норму их расхода на одно посещение определяется сумма затрат следующим образом:

$$ЗМ \text{ на } 1 \text{ усл.} = Н \text{ мед.} * С \quad (3),$$

где ЗМ – затраты по медикаментам на 1 услугу, посещение (руб.); Н мед. – норма расхода медикаментов на 1 посещение, услугу (кг, шт, м, табл.); С – стоимость 1 соответствующего вида медикаментов (руб.).

Так как стоимость материальных ценностей и услуг сторонних организаций может меняться по мере колебания их рыночных цен и тарифов, диссертантом разработана методика определения цены единицы медицинской услуги. При этом основными факторами, влияющими на уровень цены, по мнению диссертанта, являются: себестоимость единицы медицинской услуги, экономически обоснованная норма рентабельности и уровень инфляции. Для осуществления расчета цены одной медицинской услуги предложена следующая формула:

$$Ц \text{ 1 ед.} = (СС \text{ 1 ед.} + НР \text{ 1 ед.}) * УИ \quad (4),$$

где Ц 1 ед. – цена единицы медицинской услуги; СС 1 ед. – себестоимость единицы медицинской услуги; НР – норма рентабельности; УИ – уровень инфляции.

Третья группа проблем, исследованных в диссертации, посвящена развитию отчетности медицинских учреждений с целью учетно-информационного обеспечения аудита эффективности бюджетных расходов.

В диссертационном исследовании нашли отражение проблемы, касающиеся контроля эффективности, являющегося главным направлением совершенствования модели бюджетного финансирования на международном уровне, а именно его разновидности – аудита эффективности расходования средств государственного бюджета.

Под аудитом эффективности в медицине диссертантом понимается системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности медицинского учреждения.

При этом следует разграничивать критерии и показатели эффективности, основываясь на том, что критерий определяет качественное состояние объекта, а показатель – количественное. Таким образом, критерии следует рассматривать как приемлемые и достижимые стандарты выполнения, с помощью которых можно оценить результативность, экономичность и эффективность программы аудиторской проверки доходов и расходов медицинских учреждений.

Автором в диссертации предложены, уточнены и расширены показатели, характеризующие критерии аудита эффективности в медицине.

Предлагаемые показатели, считает диссертант, позволят управлять ими при формировании смет доходов и расходов, делать обоснованные выводы о

включении тех или иных затрат в стоимость медицинских услуг, а также о целесообразности финансирования государством, как правило, огромных расходов на содержание административно-управленческого аппарата, исходя из их целесообразности и эффективности для общества и т.д. Кроме того, подобная детализация будет свидетельствовать об уровне различных заболеваний граждан, а также уровне доступности к различным видам услуг и т.д.

Что касается разработки нормативов для критериев аудита эффективности, то они, на наш взгляд, должны утверждаться ведомственными органами управления здравоохранения.

Проведенные исследования показывают, что существующая в нашей стране бюджетная отчетность субъектов государственного сектора в большинстве случаев не может дать оценку эффективности использования государственных средств, т.к. не содержит необходимого уровня детализации информации, который необходим пользователям, принимающим на ее основе решения. В диссертации было предложено более серьезное внимание в медицинских учреждениях уделять формированию пояснительной записки к бюджетной отчетности, в которой следует приводить и расшифровывать показатели, характеризующие результативность и эффективности деятельности конкретного лечебно-профилактического учреждения. Согласно вышеприведенным разработкам диссертантом были внесены предложения в построение 4 раздела Баланса (представление вложенного государственного капитала прошлых и отчетного периодов, финансового результата и доходов будущих периодов – таблицы 8, 9) и Отчет о финансовых результатах деятельности (детализация доходов от рыночных продаж готовой продукции, работ и услуг по видам: доходы от рыночных продаж населению и доходы от медицинских страховых компаний).

Проанализированный порядок формирования пояснительной записки исследуемыми медицинскими учреждениями позволяет констатировать, что даже обязательный блок пояснительной записки не формируется в полном объеме. На основании внесенных предложений по совершенствованию методики проведения аудита эффективности, государственных расходов медицинским учреждениям рекомендовано было раскрывать в пояснительной записке присущие им сведения по доступности и качеству бесплатной квалифицированной медицинской помощи населению. Для этих целей в диссертации для исследуемых медицинских учреждений в составе пояснительной записки были разработаны три дополнительные формы, в которых представляемая информация не должна носить обязательный характер, и должна представляться по требованию вышестоящего учреждения здравоохранения.: форма 1 «Сведения об обеспечении доступности бесплатной медицинской помощи»; форма 2 «Сведения об уровне обеспеченности ресурсами и их использованию»; форма 3 «Сведения о качестве бесплатной медицинской помощи».

Таблица 8. Фрагмент существующей формы баланса на примере МУЗ ГО г. Воронеж «ГКБСМП» № 8, руб.

Пассив	Код строки	На начало года			На конец года		
		Бюджетная деятельность	Приносящая доход деятельность	Итого	Бюджетная деятельность	Приносящая доход деятельность	Итого
IV. Финансовый результат							
Финансовый результат учреждения (040100000)	620	83 625 120,37	3 058 226,21	86 683 346,58	84 197 201,11	5 048 650,98	89 245 852,09
Финансовый результат прошлых отчетных периодов (040103000)	670	83 625 120,37	3 058 226,21	86 683 346,58	84 197 201,11	5 048 650,98	89 245 852,09
Доходы будущих периодов (040104100)	680	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
БАЛАНС (стр.600 + стр. 620)	900	91 887 804,69	8 452 674,88	100 340 479,57	87 729 603,95	6 913 745,53	94 643 349,48

Таблица 9. Фрагмент предлагаемой формы баланса на примере МУЗ ГО г. Воронеж «ГКБСМП» № 8, руб.

Пассив	Код строки	На начало года			На конец года		
		Бюджетная деятельность	Приносящая доход деятельность	Итого	Бюджетная деятельность	Приносящая доход деятельность	Итого
IV. Государственный капитал и резервы							
Государственный капитал и резервы (040100000)	620	83 625 120,37	3 058 226,21	86 683 346,58	84 197 201,11	5 048 650,98	89 245 852,09
Вложенный государственный капитал (0 401 05 000)	650	83 625 120,37	0,00	0,00	84 197 201,11	0,00	0,00
в том числе							
вложенный государственный капитал прошлых периодов (0 401 05 000/1)	651	83 625 120,37	0,00	0,00	83 625 120,37	0,00	0,00
вложенный государственный капитал отчетного периода (0 401 05 000/2)	652	0,00	0,00	0,00	26171258,50	0,00	0,00
финансовый результат от вложения государственного капитала отчетного периода (0 401 05 000/3)	653	0,00	0,00	0,00	25599177,76	0,00	0,00
Финансовый результат прошлых отчетных периодов (040103000)	670	0,00	3 058 226,21	3 058 226,21	0,00	5 048 650,98	5 048 650,98
Доходы будущих периодов (040104100)	680	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
БАЛАНС (стр.600 + стр. 620)	900	91 887 804,69	8 452 674,88	100 340 479,57	87 729 603,95	6 913 745,53	94 643 349,48

Учитывая то, что в настоящее время медицинские учреждения в широких масштабах продолжают осуществлять деятельность, приносящую доход, возникает потребность в предоставлении информации, которая бы способствовала принимать руководящему персоналу более объективные управленческие решения и разрабатывать ценовую политику. Следовательно, в составе пояснительной записки или в качестве внутренней формы отчетности, по мнению диссертанта, должны отражаться сведения не только о бесплатной медицинской помощи, но и о платных медицинских услугах. Для реализации указанных предложений была разработана форма отчета «Сведения о платных медицинских услугах», отражающая различные виды медицинских услуг, оказываемых медицинским учреждением. Данный перечень при необходимости может дополняться или сокращаться в зависимости от величины диапазона имеющихся услуг в том или ином учреждении. Более того, приведенная информация является сопоставимой за два отчетных периода, как по количеству посещений, так и по изменению себестоимости услуг.

Представляется, что результаты исследования и внесенные предложения могут претендовать на внедрение в учетный процесс государственных медицинских учреждений, т.к. результатом совершенствования процесса бухгалтерского учета и составления отчетности в бюджетных (в том числе и медицинских) учреждениях всех уровней бюджетной системы является повышение качества информации при одновременном снижении затрат государственных средств.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Основные предложения, сделанные в работе, представлены в автореферате при изложении содержания исследования. Наиболее существенные из них заключаюся в следующем.

1. В целях формирования обоснованных управленческих решений в бюджетной сфере и выбора наиболее эффективных способов выполнения государственных задач и функций в РФ в последнее трехлетие осуществляется стремительное реформирование бюджетного учета. Особенность бюджетного учета государственных медицинских учреждений заключается в том, что они получают денежные средства из разных источников (средства из бюджетов, фондов (обязательного и добровольного медицинского страхования), а также средства за оказание ими платных услуг).

2. В работе была произведена оценка существующих в бюджетном учете классификаций доходов и расходов и сделан вывод об их недостаточности для построения системы бюджетного учета доходов и расходов в медицинских учреждениях. Поэтому в работе был введен ряд новых признаков в общую классификацию доходов и расходов, некоторые из которых, по нашему мнению, следует принять за основу построения системы бюджетного учета медицинского учреждения.

3. Поскольку в бюджетном учреждении прибыль как таковая не образуется, т.к. это не согласуется с целями его деятельности, то как коммерче-

ский показатель она для бюджетных учреждений теряет свой первоначальный смысл, а вот увеличение или уменьшение чистых активов (разницы между активами и обязательствами бюджета) довольно точно характеризует результат деятельности государственного сектора в целом или отдельного его сегмента.

Как известно, бюджетные учреждения не имеют собственного капитала, поскольку единственным их собственником является государство. По нашему глубокому убеждению, в бюджетном учете необходимо отражать информацию о вложенном государственном капитале на предлагаемом нами аналитическом счете 1 401 05 000 «Вложенный государственный капитал», к которому необходимо открыть дополнительные аналитические счета. Кроме того, целесообразно в рабочем Плане счетов медицинского учреждения счет 1 401 00 000 «Финансовый результат учреждения» переименовать в «Государственный капитал и резервы».

4. По результатам диссертационного исследования установлено, что медицинская помощь на территории РФ предоставляется, прежде всего, за счет средств бюджетов всех уровней. Более того, в рамках одного медицинского учреждения могут иметь место финансовые потоки, относящиеся к федеральному бюджету, бюджету субъекта РФ и муниципальному бюджету. В этой связи нами предлагается дополнительная аналитическая детализация информации на счете 1 401 05 000/2 «Вложенный государственный капитал отчетного года» в разрезе видов бюджетов различных уровней.

5. На современном этапе осуществления реформ в бюджетном секторе РФ наряду с аудитом достоверности финансовой отчетности все большее внимание уделяется аудиту эффективности.

Под аудитом эффективности нами понимается системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности медицинского учреждения, с целью дать рекомендации, направленные на улучшение эффективности. Цель аудита эффективности государственных расходов в здравоохранении состоит в улучшении качества жизни и здоровья путем повышения уровня профилактики и повышение эффективности использования ресурсного потенциала системы здравоохранения.

Что касается разработки нормативов для критериев аудита эффективности, то они, на наш взгляд, должны утверждаться ведомственными органами управления здравоохранения.

6. По результатам диссертационного исследования автором было установлено, существующая в нашей стране бюджетная отчетность субъектов государственного сектора в большинстве случаев не может дать оценку эффективности использования государственных средств. В диссертации было предложено более серьезное внимание в медицинских учреждениях уделять формированию пояснительной записки к бюджетной отчетности, в которой следует приводить и расшифровывать показатели, характеризующие результативность и эффективности деятельности конкретного ЛПУ.

Вместе с тем, для завершенности вышеприведенных предложений диссертантом была дана ретроспективная оценка формирования отчетности медицинскими учреждениями и внесены предложения в построение 4 раздела Баланса (представление вложенного государственного капитала прошлых и отчетного периодов, финансового результата и доходов будущих периодов) и Отчет о финансовых результатах деятельности (детализация доходов от рыночных продаж готовой продукции, работ и услуг по видам: доходы от рыночных продаж населению и доходы от медицинских страховых компаний).

По результатам исследования опубликованы следующие работы:

Статьи, опубликованные в изданиях рекомендованных ВАК РФ:

1. Рябоконе, Н.А. Тенденции развития бюджетного учета и влияние отраслевой специфики деятельности медицинских учреждений на построение учетной системы / Н.А. Рябоконе // Управленческий учет. – 2008. - № 3. (0,5 п.л.).
2. Рябоконе, Н.А. Учет доходов и расходов медицинских учреждений, финансируемых из бюджетов различных уровней / Н.А. Рябоконе, Н.А. Бреславцева // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2008. - № 11(21). (авторских - 0,5 п.л.).
3. Рябоконе, Н.А. Доходы и расходы учреждений здравоохранения, их особенности и классификация / Н.А. Рябоконе, Н.А. Бреславцева // Сибирская финансовая школа. – 2008. - № 5. (0,3 п.л.).

Статьи, опубликованные в других изданиях:

4. Рябоконе, Н.А. Международные стандарты финансовой отчетности – возможность выхода на международные рынки капитала / Н.А. Рябоконе, Л.Ф. Будкова // Белгородский экономический вестник, изд-во «Беллаудит». – 2003. - № 10-12. (авторских - 0,2 п.л.).
5. Рябоконе, Н.А. Контроль и ревизия: учебное пособие / Н.А. Рябоконе, Е.В. Груднина, Г.В. Коваленко, В.А. Кузьменко. - Шахты: Изд-во ЮРГУЭС, 2004. – 36 с. (авторских - 0,5 п.л.).
6. Рябоконе, Н.А. Проблемы реформирования бюджетного учета / Н.А. Рябоконе // Белгородский экономический вестник, изд-во «Беллаудит». – 2004. - №3-4. (0,2 п.л.).
7. Рябоконе, Н.А. Вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения внебюджетных средств в образовательных учреждениях: учет предпринимательской и иной приносящей доход деятельности / Н.А. Рябоконе, Н.А. Бреславцева, Е.В. Груднина // Научный сборник конференции «Актуальные проблемы экономики, права, философии и естествознания» (Египет, г. Хургада) – Ростов-на-Дону: ООО «ЦВВР», 2005. – 102 с. (авторских - 0,1 п.л.).
8. Рябоконе, Н.А. Проблемы совершенствования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях / Н.А. Рябоконе, Н.А. Бреславцева, А.Г. Селихова // Проблемы и перспективы создания эффективной экономики: Сб. на-

- учн. трудов ЮРГУЭС – Шахты: Изд-во ЮРГУЭС, 2005. (авторских - 0,1 п.л.).
9. Рябоконь, Н.А. Современный бюджетный учет: учебное пособие / Н.А. Рябоконь, Н.А. Бреславцева, Ж.В. Горностаева. - Ростов-на-Дону: «Феникс», 2006. – 192с. (авторских - 4,0 п.л.).
 10. Рябоконь, Н.А. К вопросу об учетной политике бюджетного учреждения / Н.А. Рябоконь // Проблемы формирования информации о деятельности экономических субъектов: Сб. статей участников Всероссийской научно-практической конференции. – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2007. – 313 с. (0,3 п.л.).
 11. Рябоконь, Н.А. Формирование стоимости платных услуг на базе учетной информации в медицинских учреждениях /Учет, анализ и контроль: современное состояние и тенденции развития: Монография / [Отв. ред. проф. Н.А. Бреславцева]; Южно-Рос. гос. ун-т экономики и сервиса. – Шахты: ЮРГУЭС, 2008. (авторских - 0,4 п.л.).
 12. Рябоконь, Н.А. Реформирование бюджетного учета и аудита: доходы и расходы в медицинских учреждениях: монография / Н.А. Рябоконь, Н.А. Бреславцева. – Шахты: Изд-во ЮРГУЭС, 2008. – 145с. (авторских – 4,5 п.л.).
 13. Рябоконь, Н.А. Специфика формирования финансового результата в медицинских учреждениях бюджетного сектора / Н.А. Рябоконь, Н.Н. Волкова, Н.А. Горлова // Финансовый вестник Воронежского государственного аграрного университета.– 2008. - № 1 (18). (авторских - 0,1 п.л.).
 14. Рябоконь, Н.А. О стоимости платных услуг в медицинских учреждениях / Н.А. Рябоконь, Н.А. Бреславцева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях.– 2008. - № 20. (г. Москва) (авторских - 0,5 п.л.).
 15. Рябоконь, Н.А. Классификация доходов и расходов как основа построения системы их бюджетного учета в медицинских учреждениях / Н.А. Рябоконь, Н.Н. Волкова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: материалы Междунар. науч.-практ. конф.: в 3 ч. – Воронеж, 2008. – Часть 1. – 164 с. (авторских - 0,1 п.л.).

102