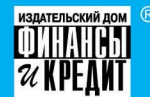


ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2015 выпуск 43
НОЯБРЬ

International Accounting[®]

A peer reviewed analytical and practical journal
2015, November
Issue 43

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Журнал выходит 4 раза в месяц
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати
Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г.

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://fin-izdat.ru>

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор,
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора
С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Н.В. Токарева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж,
Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь,
Российская Федерация
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск,
Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь,
Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург,
Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь,
Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская
Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**
Менеджмент качества **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**
Корректор **Л.Ф. Королева**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 04.03.2016
Выход в свет 16.03.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 8,0 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка

Агентство «Урал-Пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 48997
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Вахрушина М.А. Управленческий учет деятельности медицинских (муниципальных) учреждений: перспектива или реальность? 2

Бобрышев А.Н. Методические аспекты применения концепции CVР-анализа в условиях кризисных процессов в экономике 18

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Байдыбекова С.К. Совершенствование информационного обеспечения экономического анализа в условиях гармонизации бухгалтерского учета и отчетности 36

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

Карельская С.Н., Зуга Е.И. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности 49

International Accounting®

ISSUE 43
NOVEMBER 2015

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
4 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees

Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998
by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad.

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries.

Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeava**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors

Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Nataliya V. Tokareva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation
Mariya A. Vakhrushina, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor

Inna L. Selina
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**
Design **Sergey V. Golosovskiy**
Content managers **Valentina I. Romanova**, **Elena I. Popova**
Quality management **Alexandr Yu. Sadkus**, **Andrey V. Bazhanov**
Proofreader **Lidiya F. Koroleva**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published March 16, 2016. Circulation 1 170

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

MANAGERIAL ACCOUNTING

Vakhrushina M.A. Management accounting of State (municipal) medical institutions: prospects or reality? 2

Bobryshev A.N. Methodological aspects of applying the CVP-analysis concept under economic crisis 18

NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Baidybekova S.K. Improving the information support to economic analysis under accounting and reporting harmonization 36

REFORMATION OF REPORTING

Karel'skaya S.N., Zuga E.I. Credibility and informational limits of financial statements 49

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МЕДИЦИНСКИХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ: ПЕРСПЕКТИВА ИЛИ РЕАЛЬНОСТЬ?

Мария Арамовна ВАХРУШИНА

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Российская Федерация
vakhrushina@mail.ru

История статьи:

Принята 25.01.2016
Одобрена 10.02.2016

УДК 657

Ключевые слова:

здравоохранение,
управленческий учет,
медицинское
государственное
(муниципальное)
учреждение,
бизнес-модель,
государственное
регулирование

Аннотация

Предмет. В последние годы экономика здравоохранения находится в центре внимания не только государственных органов и медицинских работников, но и населения как главного потребителя медицинских услуг. Российские медицинские государственные (муниципальные) учреждения функционируют в сложных условиях. С одной стороны, ограниченность финансовых ресурсов в условиях современных кризисных процессов в экономике затрудняет их деятельность. С другой стороны, продолжающаяся реформа управления государственным сектором экономики расширяет хозяйственную и финансовую самостоятельность государственных (муниципальных) учреждений. Сложившиеся условия требуют кардинальных преобразований в экономике здравоохранения, которые невозможны без внедрения и развития инструментария управленческого учета.

Цели. Цель статьи состояла в определении перечня задач, на решение которых должна быть направлена информация системы управленческого учета медицинских государственных (муниципальных) учреждений, и в оценке состояния развития управленческого учета в указанных учреждениях.

Методология. В настоящей работе, опираясь на результаты исследований российских ученых, используя прогнозные и фактические данные, размещенные в открытом доступе, проанализировано состояние развития управленческого учета в столичных и региональных медицинских государственных (муниципальных) учреждениях России; выявлены факторы, влияющие на уровень развития этой учетно-аналитической системы.

Результаты. В результате проведенного исследования определены цель и задачи управленческого учета деятельности современных медицинских государственных (муниципальных) учреждений. Выявлены факторы, влияющие на информационное наполнение и организацию систем управленческого учета в отдельных медицинских учреждениях. Раскрыто особое место IT-технологий как необходимого условия функционирования систем управленческого учета деятельности медицинских государственных (муниципальных) учреждений, оценена степень их внедрения в систему управления медицинскими учреждениями.

На основе анализа существующих систем сформулирован вывод о неравномерном развитии управленческого учета в медицинских государственных (муниципальных) учреждениях России.

Выводы. Сделан вывод о неравномерном развитии систем управленческого учета в медицинских государственных (муниципальных) учреждениях России. Основываясь на результатах изучения международного опыта, внесено 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.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

С начала 2009 г. здравоохранение, являющееся 2,8 трлн руб. (оставшись в процентном
важнейшей составляющей социальной сферы отношении к ВВП примерно на том же
России, активно реформируется. За период с уровне). В 2016 году, несмотря на все
2006 по 2016 г. общий объем вложений в эту финансовые сложности бюджет
отрасль вырос в 4,2 раза: с 690 млрд руб. до здравоохранения увеличен по сравнению с

2015 годом на 4,3%¹. Однако в условиях текущего финансово-экономического кризиса дальнейший рост финансирования этой социально значимой отрасли вряд ли возможен. В 2018 г. на развитие здравоохранения предполагается выделить 249 млрд руб. против 255,6 млрд руб. в 2015 г., т.е. планируемое снижение расходов составит 2,6%.

В условиях ограниченности финансовых ресурсов перед российским здравоохранением поставлен ряд амбициозных задач. Одна из них – повышение объемов высокотехнологичной медицинской помощи населению, потребность в которой значительно выше текущего объема. В своем послании Президент РФ В.В. Путин указал на необходимость увеличить объемы высокотехнологичной медицинской помощи в 1,5 раза – до 750 тыс. пациентов в 2016 г.²

Другой задачей является доведение размера оплаты труда врачей до 200% от среднего уровня заработной платы по экономике. Как следует из выступления О.Ю. Голодец на итоговом заседании коллегии Министерства здравоохранения РФ, государство не удовлетворено состоянием дел в этой области³.

Учитывая сложившиеся обстоятельства, цель проводимой в настоящее время реформы здравоохранения можно определить как достижение сбалансированности государственных гарантий медицинского обслуживания населения и их финансового обеспечения. Указанная цель структурируется на две подцели:

- 1) организации жесткого контроля за целевым использованием средств, выделяемых медицинским учреждениям;
- 2) повышение эффективности использования этих средств.

Мероприятия проводимой в последние годы реформы государственных (муниципальных)

учреждений в определенной мере направлены на достижение обеих подцелей.

Для решения *первой* из них с 2013 г. в нашей стране успешно осуществляется переход на преимущественно одноканальное финансирование медицинской помощи за счет средств обязательного медицинского страхования. Так, если в 2006 г. Федеральный фонд обязательного медицинского страхования аккумулировал 42% общего бюджета здравоохранения (290 млрд руб.), то в 2016 году этот показатель возрос уже до 69% (1,7 трл руб.)⁴. Кроме того, мероприятия проводимой реформы направлены на достижение конечного результата финансово-хозяйственной деятельности учреждений, определяемого государственными (муниципальными) заданиями, которые утверждаются вышестоящими органами.

Необходимым инструментарием для контроля над ходом исполнения вышеперечисленных задач в настоящее время обладает бюджетный учет, который также активно реформируется. Вместе с тем, как справедливо отмечает Л.Г. Бокарева [1], в решении этой задачи может и должен участвовать управленческий учет как инструмент управления бюджетными средствами. Это объясняется тем, что Федеральным законом от 23 июля 2013 года № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» введена новая редакция Части 3 Раздела IX Бюджетного кодекса Российской Федерации «Государственный (муниципальный) финансовый контроль», в соответствии с которой внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль стал неотъемлемой частью системы государственного (муниципального) финансового контроля.

Вместе с тем использовать финансовые средства по назначению, целевым образом – еще не значит использовать их эффективно. В этой связи *второй* первоочередной подцелью становится повышение эффективности

¹ URL: <http://urlid.ru/ad1i> (дата обращения: 10.01.2016)

² URL: <http://urlid.ru/ad1j> (дата обращения: 10.01.2016)

³ URL: <http://urlid.ru/ad1k> (дата обращения: 10.01.2016)

⁴ РИА Новости. URL: <http://urlid.ru/ad1h> (дата обращения: 10.01.2016)

экономики здравоохранения. Выступая на Гайдаровском форуме – 2016, министр здравоохранения РФ В. Скворцова обратила особое внимание на необходимость повышения эффективности медицинской помощи⁵.

Борьба за достижение второй подцели ведется государством по многим направлениям, важнейшими из которых следует признать следующие:

1. Проводится реструктуризация здравоохранения, цель которой – оптимизировать организационную структуру и затраты медицинских учреждений. Во всех регионах страны происходит укрупнение и объединение малочисленных поликлиник, участковых и районных больниц. Происходит сокращение вакансий, перераспределение (а в некоторых случаях – совмещение) функций и должностных полномочий между врачами, средним и младшим медицинским персоналом (при этом используется опыт ряда европейских стран, где, к примеру, старшая медсестра 20-30% рабочего времени работает обычной медсестрой. В результате подобных мероприятий происходит высвобождение средств, необходимых для приобретения дорогостоящего медицинского оборудования, создаются многопрофильные высокотехнологичные стационары, повышается качество предоставляемых медицинских услуг. К примеру, только в Москве к концу 2016 г. должно появиться 35 многопрофильных больниц на тысячу коек каждая для лечения пациентов с острыми заболеваниями⁶.
2. В рамках разработки новых правил ОМС ведется непрерывная работа по уточнению методики расчета тарифов на оплату медицинской помощи.
3. На основе изучения международного опыта разрабатываются подходы к формированию

⁵ URL: <http://strategyjournal.ru/news/minzdrav-prizval-k-effektivnosti> (дата обращения: 10.01.2016)

⁶ <http://www.vesti.ru/doc.html?id=2063586&cid=7#> (дата обращения: 10.01.2016).

клинико-статистических групп (КСГ)* – диагностически связанных (родственных) групп, которые являются основой оплаты стационарной медицинской помощи. За последние два года количество этих групп увеличилось с 200 до 410, включая стационарную помощь и высокотехнологическую медицинскую помощь, как часть специализированной помощи⁷.

В качестве промежуточных выводов можно заключить следующее:

4. Осуществляемые государством меры направлены на создание и запуск механизма оценки эффективности работы медицинских учреждений, предназначенного для достижения необходимого в современных кризисных условиях баланса между клинической и экономической составляющими деятельности учреждений здравоохранения.
5. Принимаемые в системе медицинских учреждений управленческие решения требуют специального учетно-аналитического сопровождения, которое не может быть обеспечено системой бюджетного учета. Подобного рода информация может накапливаться, обрабатываться и предоставляться лишь в системе управленческого учета.
6. Медицинские государственные (муниципальные) учреждения отчасти подобной информацией располагают. В

*В основе расчета КСГ – ресурсоемкость стационарных случаев, под которой понимается не только близкая средняя стоимость, но также близкая структура затрат и набор клинически используемых ресурсов. В группу должны включаться клинические случаи, медицинские услуги по которым могут предоставляться на одной и той же клинической базе специалистами схожего уровня образования и обучения с использованием примерно одинаковых наборов клинических инструментов. В настоящее время по каждой группе КСГ существует единая структура тарифов и нормативный расчет, который ложится на смысловую составляющую расчета стоимости клинических рекомендаций по каждой группе заболеваний.

⁷ <http://ria-ami.ru/read/21251> (дата обращения: 10.01.2016).

противном случае достижение результатов, уже полученных к настоящему времени, не представлялось бы возможным.

Вместе с тем в рамках данной статьи нельзя не обозначить те управленческие проблемы, которые в ближайшее время еще предстоит решить в здравоохранении. Эти задачи могут быть решены лишь при соответствующем обосновании принимаемых решений данными системы управленческого учета как системы, способной соединить клиническую и экономическую составляющие деятельности медицинского учреждения. В числе таких задач:

- 1) повышение эффективности использования коечного фонда стационаров, расположенных в крупных городах. Согласно имеющимся данным, их среднегодовая занятость составляет 290–310 дней, при этом профильные отделения медицинских учреждений дублируют друг друга⁸;
- 2) совершенствование методических и организационных подходов к формированию клинико-статистических групп;
- 3) совершенствование системы оплаты труда медицинского персонала; разработка методик, понятных персоналу и мотивирующих их деятельность;
- 4) создание методики формирования национальных клинических рекомендаций, единых для всей страны, и дальнейшая разработка таких рекомендаций.

В настоящее время сформировано 1200 клинических рекомендаций, внутри которых разработано более 6000 моделей пациентов с учетом разной тяжести и особенностей течения заболевания. Они являются базой как для экономических расчетов, так и для формирования системы критериев качественного оказания медицинской помощи

и регламентов Росздравнадзора по проверке ее качества⁹.

Как известно, в 2015 г. всемирно признанная международная организация CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) совместно с Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) опубликовали Международные принципы управленческого учета (Global Management Accounting Principles) [2]. Согласно этому документу управленческий учет представляет собой систему поиска, обработки, анализа и передачи заинтересованным пользователям финансовой и нефинансовой информации, использование которой способствует принятию решений, направленных на сохранение и дальнейшее приращение стоимости организации.

Медицинские государственные (муниципальные) учреждения не являются коммерческими, и извлечение прибыли - не их уставная задача. Однако данная категория юридических лиц создает значимые социальные выгоды для общества. Как справедливо отмечает О.В. Рожнова, управленческий учет может помочь бюджетным учреждениям осуществлять свою деятельность «правильным» образом, генерируя для общества бóльшие выгоды с наименьшими затратами [3].

К сожалению, возможности и задачи системы управленческого учета применительно к деятельности учреждений медицинской сферы исследуются сегодня немногими российскими учеными, а существующие исследования носят узконаправленный характер. Как правило, решаются локальные задачи, в числе которых проблемы постановки бюджетирования [4], возможности применения в деятельности медицинских учреждений принципа клинико-статистических групп [5], выработка подходов к учету затрат [6] и определению стоимости

⁸ URL: <http://www.ffoms.ru/upload/medialibrary/42c/42c454b87441b5af2f7d7e3345e8590c.pdf>. (дата обращения: 10.01.2016)

⁹ URL: <http://ria-ami.ru/read/21251>. (дата обращения: 10.01.2016)

медицинских платных услуг¹⁰. Проблемам повышения эффективности деятельности учреждений здравоохранения посвящены работы И.В. Самусь, В.А. Сорокиной, Т.Ю. Грачевой [7], а также Н.Г. Яшиной, И.А. Гришуниной и К.С. Яшиным¹¹. В первом случае речь идет об организации делопроизводства и документооборота, во втором обосновывается целесообразность применения методов математической статистики, экономического и системного анализа для оценки эффективности управления бюджетными ресурсами в сфере здравоохранения.

Вместе с тем, сложность медицины как отрасли требует комплексных исследований, направленных на изучение с позиций управленческого учета всех объектов в деятельности медицинского учреждения. Коллективом кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации по результатам научно-исследовательской работы, выполненной по заказу Правительства Российской Федерации в 2014 г. (творческий коллектив в составе М.А. Вахрушиной, М.И. Сидоровой, И.Д. Деминой, Н.В. Малиновской, М.Ю. Алейниковой, Е.Е. Ляльковой и К.М. Кондратьева), была опубликована монография [8]. В ней предложен комплекс мероприятий, направленных на становление и развитие управленческого учета в государственных (муниципальных) образовательных и медицинских учреждениях, разработан проект стандартов по организации управленческого учета в указанных организациях. Однако стремительное реформирование деятельности учреждений здравоохранения постоянно меняет требования, предъявляемые системой управления этими учреждениями к информации управленческого учета, требует непрерывного научного внимания, изучения и

оценки. Мы разделяем мнение профессора В.Б. Ивашкевича, утверждающего, что для решения вопроса о возможности использования управленческого учета в бюджетных, страховых и приравненных к ним организациях необходимы специальные исследования, учитывающие специфику формирования источников финансирования и расходов таких учреждений, в особенности их внешнего и внутреннего контроля¹².

Учитывая эту специфику, цель управленческого учета применительно к деятельности российских государственных (муниципальных) медицинских учреждений может быть определена как подготовка релевантной информации, направленной на решение *следующих задач*:

- планирование и текущий контроль расходов учреждения, выявление и последующее снижение неэффективных затрат;
- калькулирование себестоимости медицинских услуг, предоставляемых учреждением;
- выработка адекватной для текущего момента ценовой политики учреждения, обоснование перечня предоставляемых услуг (для учреждений, осуществляющих деятельность, приносящую доход);
- бюджетирование деятельности учреждения;
- оценка внешней среды (в том числе возможных изменений рыночной конъюнктуры) с целью выработки стратегии развития медицинского учреждения и определения ключевых показателей эффективности (key performance indicators, KPI).

В конечном итоге это позволит решить главную задачу, поставленную перед здравоохранением Правительством РФ – перейти от принципа сохранения содержания инфраструктуры на финансирование сохранения здоровья граждан страны.

¹⁰ Бреславцева Н.А., Рябоконт Н.А. О стоимости платных медицинских услуг в медицинских учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2008. № 20

¹¹ Яшина Н.Г., Гришунина И.А., Яшин К.С. Методика оценки эффективности управления бюджетными ресурсами в сфере здравоохранения // Экономический анализ: теория и практика. 2015, № 21. С. 15–24

¹² Ивашкевич В.Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 7

Управленческий учет как самостоятельная учетно-аналитическая система может быть востребован лишь в конкурентной среде, в условиях, когда хозяйствующему субъекту предоставлена определенная хозяйственная самостоятельность и делегированы права в принятии тех или иных решений. Именно такая среда формируется в последние годы в здравоохранении.

В рамках проводимой реформы бюджетной сферы в соответствии с Федеральным законом от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (в ред. от 03.11.2015) введены новые формы и уточнен правовой статус бюджетных учреждений. Последние подразделены на казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Казенные учреждения, финансовое обеспечение которых осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы, лишены хозяйственной самостоятельности. Самостоятельность бюджетных учреждений расширена благодаря предоставленным им правам распоряжаться движимым имуществом (за исключением особо ценного имущества) и доходами от приносящей доход деятельности. Доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются им для достижения целей, ради которых оно создано. Собственник имущества автономного учреждения не имеет права на получение доходов от осуществления автономным учреждением деятельности и использования закрепленного за автономным учреждением имущества.

Очевидно, что в этих условиях наибольший импульс развития управленческий учет должен получить в бюджетных и автономных медицинских учреждениях.

Проводимая в бюджетной сфере реформа формирует конкурентную среду, расширяет возможности государственных

(муниципальных) медицинских учреждений в принятии самостоятельных управленческих решений.

Во-первых, как отмечалось выше, проводится реорганизация медицинской системы. Следствием укрупнения и сокращения числа государственных (муниципальных) учреждений станет рост конкуренции среди них. По замыслу государства, повышение конкуренции среди юридических лиц, в том числе государственных (муниципальных) учреждений, участвующих в оказании государственных (муниципальных) услуг, будет способствовать улучшению качества оказания медицинской помощи. На дальнейшее наращивание конкуренции направлено вовлечение в процесс оказания медицинских услуг коммерческих клиник – организаций, не являющихся государственными (муниципальными) учреждениями. Тем самым потребитель услуг самостоятельно может выбрать на конкурентной основе место (организацию-поставщика), качество и объем услуг, которые гарантированы государством. Если в 2011 году всего 7% «частников» принимали участие в оказании той медицинской помощи, которую гарантирует государство, то сейчас объем медпомощи, осуществляемый частными структурами, достиг уже 22%, то есть увеличился более чем в три раза¹³.

Во-вторых, важной управленческой задачей в деятельности бюджетных медицинских учреждений становится достижение повышения качества и доступности услуг за счет эффективного использования *ограниченных* финансовых, материальных, трудовых и иных ресурсов.

В-третьих, при сокращении расходов государственного бюджета проводимые в России реформы нацелены на наращивание бюджетными медицинскими учреждениями доходов от приносящей доходности деятельности.

Возможности предоставления платной медицинской помощи государственными и муниципальными медицинскими учреждениями с каждым годом все более

¹³ URL: <http://ria-ami.ru/read/21234>