

На правах рукописи

**Носенко Юлия Ивановна**

**БЮДЖЕТИРОВАНИЕ  
В ЛЕЧЕБНО-ПРОФИЛАКТИЧЕСКИХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

Специальность 08.00.10 –  
Финансы, денежное обращение и кредит

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Екатеринбург – 2010

Диссертационная работа выполнена на кафедре финансового менеджмента  
ГОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет»

**Научные руководители:** доктор экономических наук, профессор  
**Веретенникова Ольга Борисовна** (Россия),  
заведующая кафедрой финансового менеджмента  
ГОУ ВПО «Уральский государственный  
экономический университет», г. Екатеринбург

доктор медицинских наук, профессор  
**Бадаев Феликс Иосифович** (Россия),  
главный врач ГУЗ «Свердловская областная  
клиническая больница № 1», г. Екатеринбург

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор  
**Васильцова Людмила Ивановна** (Россия),  
профессор кафедры социологии и управления  
общественными отношениями  
ГОУ ВПО «Уральский государственный  
экономический университет», г. Екатеринбург

кандидат экономических наук,  
Заслуженный экономист РФ  
**Альвианская Нелли Владиславовна** (Россия),  
директор Челябинского филиала  
ЗАО «Страховая группа “Уралсиб”», г. Челябинск

**Ведущая организация:** ГОУ ВПО «Уральская государственная  
медицинская академия», г. Екатеринбург

Защита состоится 3 июня 2010 г. в 11.00 на заседании диссертационного совета ДМ 212.287.02 при ГОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет» по адресу: 620144, г. Екатеринбург, ГСП-985, ул. 8 Марта/Народной воли, 62/45, зал заседаний Ученого Совета (ауд. 150).

Отзывы на автореферат в двух экземплярах, заверенные гербовой печатью, просим направлять по адресу: 620144, г. Екатеринбург, ГСП-985, ул. 8 Марта/Народной воли, 62/45, ГОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет», ученому секретарю диссертационного совета ДМ 212.287.02. Факс (343) 257-71-47.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке ГОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет». Автореферат диссертации размещен на сайте ГОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет»: <http://www.usue.ru>.

Автореферат разослан 3 мая 2010 г.

За ученого секретаря  
диссертационного совета,  
доктор экономических наук, профессор

Г. П. Селиванова

## I Общая характеристика работы

**Актуальность темы исследования.** В условиях реформирования социально-экономического развития Российской Федерации изменения происходят и в принципах организации деятельности системы здравоохранения – одной из тех отраслей, от состояния которой зависит здоровье и трудоспособность нации. В последние годы в программных документах основной упор сделан на преодоление многолетней тенденции экстенсивного развития и формирование ресурсосберегающей, высокотехнологичной и эффективной модели здравоохранения.

Реализации новых подходов к реформированию здравоохранения препятствует ряд внешних по отношению к учреждениям здравоохранения проблем: нехватка выделяемых государственных средств на фоне многоканального финансирования, отсутствие конкурентной среды, нерешенность институциональных проблем.

Внутренней проблемой, стоящей перед менеджментом лечебно-профилактических учреждений (ЛПУ), является повышение эффективности использования имеющейся ресурсной базы на основе комплексного подхода к системе управления, которая до сих пор остается архаичной и нуждается в коренной модернизации.

Быстро разрушенные механизмы плановой экономики в здравоохранении не были своевременно заменены рыночными. Специфика современных рыночных отношений обусловила потребность в инструментах, способных управлять финансовыми ресурсами на стратегическом и оперативном уровнях. Бюджетирование, представляющее собой процесс оперативного финансового планирования, призвано обеспечить претворение в жизнь целей и задач, стоящих перед учреждениями здравоохранения.

Основная задача бюджетирования заключается в повышении социально-экономической эффективности работы учреждения здравоохранения на основе наделения финансовой ответственностью его структурных подразделений.

Приходится констатировать, что до настоящего времени вопросы бюджетирования в учреждениях здравоохранения изучались недостаточно глубоко. В этой связи особую актуальность приобретает разработка методики бюджетирования для учреждений здравоохранения, позволяющая планировать и контролировать экономический результат их деятельности.

**Целью исследования** является разработка и апробация методики бюджетирования ЛПУ для совершенствования системы управления учреждениями здравоохранения на основе теоретико-методологических и практических аспектов бюджетирования в хозяйствующих субъектах и их адаптации к лечебно-профилактическим учреждениям.

Для достижения цели были поставлены и решены следующие **задачи**:

– проанализировать систему финансирования здравоохранения Российской Федерации, выявить новые тенденции финансового обеспечения здравоохранения на уровне субъекта Федерации, муниципальном уровне и уровне многопрофильного ЛПУ;

– изучить проблемы финансового управления лечебно-профилактическими учреждениями в условиях многоканальности финансирования;

– исследовать существующую систему финансового планирования лечебно-профилактических учреждений;

– рассмотреть применяемые в практической деятельности коммерческого сектора схемы и сущность бюджетирования, определить возможность и особенности их применения в лечебно-профилактических учреждениях;

– разработать методику формирования и исполнения бюджетов ЛПУ и провести ее апробацию.

**Предметом исследования** являются финансово-экономические отношения, возникающие в процессе внедрения системы бюджетирования для управления лечебно-профилактическими учреждениями.

**Объектом исследования** выступает система финансового планирования учреждений здравоохранения Российской Федерации.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу исследования составляют труды отечественных и зарубежных ученых в области экономической теории, теории управления государственными финансами, финансового менеджмента, финансового планирования и бюджетирования, экономики и организации здравоохранения.

В отечественной литературе вопросы финансового планирования, бюджетирования и финансового менеджмента рассмотрены в трудах В. А. Абчук, Ю. П. Адлера, И. А. Бланка, О. Б. Веретенниковой, О. Н. Волковой, Е. Ю. Добровольского, В. В. Ковалева, В. И. Майдалик, В. Н. Самочкина, В. П. Самочкиной, В. Н. Семенова, В. Е. Хруцкого, Н. В. Шестопалова, А. Д. Шеремета, и др.; вопросы экономики здравоохранения – в работах Ф. И. Бадаева, А. Б. Блохина, А. И. Вялкова, Л. А. Габуевой, В. З. Кучеренко, Ф. Н. Кадырова, В. Б. Семенова, В. И. Стародубова, Р. А. Хальфина, В. О. Щепина, И. М. Шеймана, Н. Г. Шамшуриной и др.

Проблемы, поднятые в данном диссертационном исследовании, изучали такие зарубежные ученые, как Р.Л. Аккофф, Р.Брейли, Дж. Г. Сигел, С. Майерс, Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. К. Шим, Дж. К. Ван Хорн и др.

При выполнении работы использовались методы экономического и системного анализа, логические и графические методы, классификация, сравнение, группировка.

**Информационная база диссертационного исследования** включает в себя статистические и аналитические материалы Государственного комитета РФ по статистике, Министерства здравоохранения и социального развития РФ, Министерства финансов РФ, данные периодических и специализированных изданий по проблемам финансового менеджмента и организации здравоохранения, результаты статистической, бухгалтерской, управленческой отчетности исследуемой отрасли и учреждений. Нормативную основу диссертационной работы составили действующие федеральные и региональные нормативно-правовые акты.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в следующем:

1 Предложена авторская трактовка понятия «бюджет лечебно-профилактического учреждения», расширяющая теорию бюджетирования и позволяющая закрепить методологию рыночного управления применительно к деятельности учреждений здравоохранения.

2 Расширена совокупность принципов бюджетирования с учетом специфических особенностей финансового управления, характерных для учреждений здравоохранения.

3 Сформулированы признаки классификации бюджетов ЛПУ для выбора методов бюджетирования и структуры бюджетов подразделений и консолидированного бюджета учреждения.

4 Определена структура бюджета лечебно-профилактического учреждения по группам, видам и подвидам, позволяющая определить степень ответственности центров финансовой ответственности (ЦФО) за натуральные и стоимостные показатели деятельности, а также необходимость консолидации показателей в целом по ЛПУ.

5 Разработана и апробирована методика формирования и исполнения бюджетов для ЛПУ, позволяющая повышать экономическую эффективность деятельности учреждения, сохраняя качество оказания медицинских услуг.

**Практическая значимость диссертационного исследования** состоит в разработке методических и практических рекомендаций по внедрению системы бюджетирования как эффективного инструмента финансового управления с целью повышения рентабельности и ликвидности учреждений здравоохранения в условиях многоканального финансирования при условии соблюдения доступности и сохранения качества медицинской помощи населению.

Полученные результаты могут быть использованы учреждениями здравоохранения для повышения эффективности оперативного управления их финансово-хозяйственной деятельностью.

**Апробация результатов исследования.** Основные теоретические выводы и практические рекомендации диссертационной работы обсуждались и были одобрены на международных и всероссийских научно-практических конференциях в 2008–2010 гг. (Екатеринбург, Санкт-Петербург, Пермь).

Результаты диссертационного исследования внедрены в практику работы МУ «Городская клиническая больница № 40» г. Екатеринбург (мощностью 1343 койки и с поликлиническими отделениями на 1008 посещений в смену) и послужили основой для изменения системы финансового управления путем перехода от традиционных методов и принципов управления к бюджетированию, предполагающему участие руководителей подразделений как в формировании доходов, так и в рациональном расходовании средств.

**Публикации.** По теме исследования опубликовано 7 работ общим авторским объемом 4,38 п.л., в том числе три статьи в изданиях, рекомендованных экспертным советом ВАК РФ.

**Объем и структура исследования.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и 20 приложений, включает 28 таблиц, 12 рисунков. Список использованной литературы содержит 156 наименований.

Во *введении* обоснована актуальность темы, определены цель, задачи исследования, рассмотрена методологическая и информационная база исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы, представлена апробация результатов исследования.

*Первая глава* «Необходимость изменения системы планирования учреждений здравоохранения в условиях развития рынка медицинских услуг» посвящена изучению существующей системы финансирования здравоохранения Российской Федерации. Рассмотрены особенности финансового планирования отрасли, заключающиеся в разработке сметы доходов и расходов. Проанализированы существующие методики бюджетирования организаций, изучены понятия «бюджет», «бюджетирование». Дана авторская трактовка понятия «бюджет лечебно-профилактического учреждения». Рассмотрены и дополнены принципы бюджетного планирования. Предложена авторская классификация бюджетов, используемая в дальнейшем для формирования бюджета ЛПУ и бюджетов его подразделений. Определена структура бюджета ЛПУ.

Во *второй главе* «Система финансирования и управления лечебно-профилактическими учреждениями» представлен анализ финансирования отрасли здравоохранения на уровне Российской Федерации,

уровне субъекта Федерации (на примере Свердловской области), муниципальном уровне (на примере г. Екатеринбурга). Проведен анализ формирования и исполнения сметы доходов и расходов муниципально-го учреждения здравоохранения, представлена существующая система финансового управления в нем. Определены место и роль системы бюджетирования в финансовом управлении ЛПУ.

*Третья глава* «Методические рекомендации по внедрению системы бюджетирования в лечебно-профилактических учреждениях» посвящена вопросам формирования и исполнения бюджетов ЛПУ. Представлена авторская методика бюджетирования: определены объекты бюджетирования, финансовая ответственность подразделений ЛПУ за экономические результаты их деятельности, система распределения расходов ЛПУ, процесс исполнения бюджетов, разработка системы мотивации сотрудников за достижения результатов их деятельности. Проанализированы результаты внедрения системы бюджетирования в МУ «ГКБ № 40» г. Екатеринбурга и определены изменения в показателях финансово-хозяйственной деятельности.

В *заключении* обобщены основные результаты диссертационной работы, сформулированы выводы в соответствии с поставленными целью и задачами диссертационного исследования.

В *приложениях* содержатся аналитические материалы, иллюстрирующие и дополняющие отдельные положения диссертационной работы.

## **II Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту**

**1 Предложена авторская трактовка понятия «бюджет лечебно-профилактического учреждения», расширяющая теорию бюджетирования и позволяющая закрепить методологию рыночного управления применительно к деятельности учреждений здравоохранения.**

Учреждениям здравоохранения в условиях многоканальной системы финансирования, включающей получение средств от предпринимательской деятельности наряду с бюджетными ассигнованиями и средствами обязательного медицинского страхования, необходимо разрабатывать комплексный подход к управлению. Это предполагает введение новых инструментов, таких как бюджет учреждения, используемый в настоящее время практически во всех коммерческих организациях. Данный документ не заменяет смету доходов и расходов ЛПУ, а составляет на ее основе и позволяет нацелить лечебное учреждение на эффективное использование всех ресурсов.

Однако копировать теорию и практику бюджетирования коммерческих организаций в учреждениях здравоохранения нецелесообразно, поскольку последние нацелены в первую очередь на решение стратегической задачи общества по сохранению здоровья нации, но в то же время должны повышать эффективность использования всех средств, поступающих в систему здравоохранения.

Таким образом, нам представляется необходимым предложить следующее определение *бюджета* лечебно-профилактического учреждения.

*Бюджет лечебно-профилактического учреждения* – это план на финансовый год, составляемый «снизу вверх» при участии и ответственности руководителей всех уровней управления, строящийся на специфических принципах, характерных для учреждений здравоохранения, позволяющий принимать управленческие решения, направленные на эффективное выполнение социальных задач и достижение ожидаемых экономических результатов ЛПУ.

Данное определение делает самостоятельным понятие «бюджет ЛПУ» по отношению к используемому на сегодняшний день в учреждениях здравоохранения понятию «смета ЛПУ». В авторском определении выделяется способ планирования «снизу вверх», что означает участие и ответственность руководителей всех уровней управления; подчеркивается специфика ЛПУ, заключающаяся в соблюдении условий доступности и качества оказания медицинской помощи населению.

## **2 Расширена совокупность принципов бюджетирования с учетом специфических особенностей финансового управления, характерных для учреждений здравоохранения.**

Применение бюджетирования как инструмента финансового управления, в таких субъектах хозяйствования, как лечебно-профилактические учреждения, должно сопровождаться соблюдением специфических принципов.

### *1 Принцип ясности информации для всех уровней управления*

Мониторинг процесса бюджетирования по всем уровням управления осуществляют специалисты экономической службы учреждения, которым необходим доступ к бюджетам каждого центра финансовой ответственности. В свою очередь, во главе ЦФО стоят специалисты с медицинским образованием.

Экономические знания у менеджеров-врачей не всегда носят целостный характер, поэтому такая сложная системная задача, как постановка бюджетирования в ЛПУ, должна не только быть уделом экономистов и главного врача, а стать реальным инструментом для управле-



ния на всех уровнях, способным, помимо прочего, мотивировать работников.

## *2 Принцип сбалансированности доходов и расходов в многоканальной системе финансирования*

Поскольку учреждения здравоохранения на сегодняшний день имеют многоканальную систему финансирования, указанный принцип означает, что все доходы и расходы в обязательном порядке и в полном объеме отражаются как в бюджетах центров финансовой ответственности, так и в консолидированном бюджете учреждения.

На современном этапе государство (орган муниципального образования) планирует не содержание ЛПУ из бюджета, а финансирование за счет этих средств той части мощности, которая необходима для исполнения установленного государственного (муниципального) заказа. Остальные мощности ЛПУ может содержать за счет предпринимательской деятельности.

В связи с этим очень важно спрогнозировать баланс между источниками финансирования, их увязку между собой как в доходах, так и в расходах, при заданной величине государственного (муниципального) задания и внутреннего плана по оказанию медицинских услуг за счет предпринимательской деятельности.

Соблюдение указанного принципа позволит ЛПУ устранить сложившуюся разобщенность потока денежных средств и добиться наиболее эффективного их использования.

## *3 Принцип «бюджетного предела»*

Для успешной реализации процесса бюджетирования необходимо устанавливать достижимые показатели при условии рационального использования средств.

Следует принимать во внимание опыт прошлых лет, а также наличие изменений в текущем периоде (например, приобретение оборудования или технологий, которые позволят увеличить количество оказываемых услуг или сократить расходы).

Оптимальные бюджеты можно получить, только если их разработка обязательно проходит все необходимые этапы: согласование, корректировка и утверждение. Этот принцип позволяет наладить двустороннюю связь между руководством и работниками (заведующими ЦФО), которым лучше всего известны достижимые показатели.

Таким образом, в процессе бюджетирования при составлении бюджетов внутри учреждения разрабатываются новые нормативы, если существующие признаются устаревшими.

### **3 Сформулированы признаки классификации бюджетов ЛПУ для выбора методов бюджетирования и структуры бюджетов подразделений и консолидированного бюджета учреждения.**

Данная классификация позволяет выявить генеральные группировочные признаки, характерные для бюджетов ЛПУ, и установить их значение. Предлагается классифицировать бюджеты по пяти признакам (рисунок 1).

По уровню бюджетирования бюджеты делятся на локальные (бюджеты центров финансовой ответственности), формируемые в соответствии с разработанной и утвержденной финансовой структурой и консолидированные бюджеты учреждения.

По назначению бюджеты можно классифицировать на операционные и финансовые. Операционные бюджеты сопровождают деятельность по оказанию медицинских услуг, финансовые служат для оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности.

По бюджетному периоду различают бюджеты месячные, квартальные и годовые, что соответствует сложившейся системе учета и отчетности в ЛПУ.

По видам планируемых величин бюджеты ЛПУ можно классифицировать на бюджеты, в основу которых положены натуральные и стоимостные показатели оказания медицинских услуг. Деление на такие два направления целесообразно, поскольку деятельность ЛПУ необходимо оценивать как в количестве пролеченных больных, посещений и т.п., так и по величине доходов и расходов от оказания данных услуг.

По методам бюджетирования бюджеты можно классифицировать на сформированные на основе метода индексации, нормативного метода, расчетно-аналитического.

Под методом индексации формирования бюджета ЛПУ понимается расчет показателей бюджета путем их индексации на уровень инфляции или иной коэффициент. На сегодняшний день этот метод широко применяется в практике финансового планирования ЛПУ, однако проблема такого подхода состоит в том, что прошлое не всегда является надежным индикатором будущего, а накопленная «неэффективность» деятельности учреждения за предыдущие годы включается в бюджет, текущего года. Кроме того, этим методом нельзя спланировать бюджеты основанные на натуральных показателях.

Под нормативным методом формирования бюджета ЛПУ понимается расчет, осуществляемый на основе нормативов, утвержденных в соответствующих правовых актах. Данный метод для современных учреждений здравоохранения также является проблемным, поскольку в основу положены нормативы, утвержденные в 1980-х годах.



Рисунок 1 – Классификация бюджетов лечебно-профилактического учреждения

Расчетно-аналитический метод бюджетирования используется в том случае, когда отсутствуют технико-экономические нормативы, а взаимосвязь между отдельными показателями может быть установлена лишь косвенным путем, на основе анализа и сопоставления отчетных данных. Данный метод может быть использован для бюджетирования в условиях выхода на рынок медицинских услуг, однако требует высокой квалификации менеджеров всех уровней управления.

**4 Определена структура бюджета лечебно-профилактического учреждения по группам, видам и подвидам, позволяющая определить степень ответственности центров финансовой ответственности (ЦФО) за натуральные и стоимостные показатели деятельности, а также необходимость консолидации показателей в целом по ЛПУ.**

Рассмотрев применяемые классические структуры бюджетов для коммерческих организаций, автор считает целесообразным выделять для ЛПУ группы, виды и подвиды бюджетов (рисунок 2). Группы бюджетов основываются на делении деятельности ЛПУ на операционную и финансовую. В связи с этим операционные бюджеты объединяют планы, связанные с текущей и инвестиционной деятельностью, а финансовые бюджеты – планы, касающиеся прибыли и денежных потоков ЛПУ.

Виды бюджетов делятся на основные, вспомогательные, дополнительные (специальные) бюджеты. Назначение основных бюджетов заключается в управлении материальными ресурсами и денежным капиталом учреждения, вспомогательные определяют возможности развития учреждения в виде капитальных вложений; дополнительные (специальные) бюджеты необходимы для учета особенностей налогообложения и распределения прибыли.

Подвидами бюджетов являются собственно бюджеты, которые составляются на локальном или консолидированном уровне.

На локальном уровне составляются бюджеты ЦФО. Каждый из них включает бюджет оказания медицинских услуг, бюджет затрат на медикаменты, бюджет затрат на мягкий инвентарь, бюджет затрат на повышение квалификации, бюджет доходов и расходов, относящиеся к виду основных бюджетов. Кроме того, на уровне ЦФО могут составляться вспомогательные виды бюджетов, такие как бюджет капитальных затрат и инвестиционный бюджет, бюджет отдельных проектов и программ.

Все подвиды бюджетов, создаваемые на локальном уровне, объединяются на консолидированном уровне. Помимо указанных подвигов бюджетов, на локальном уровне добавляются подвиды бюджетов, создаваемые только на консолидированном уровне, – это бюджет накладных расходов и бюджет доходов и расходов (вид – основной бюджет); бюджет распределения прибыли и налоговый бюджет (вид – дополнительные (специальные) бюджеты).

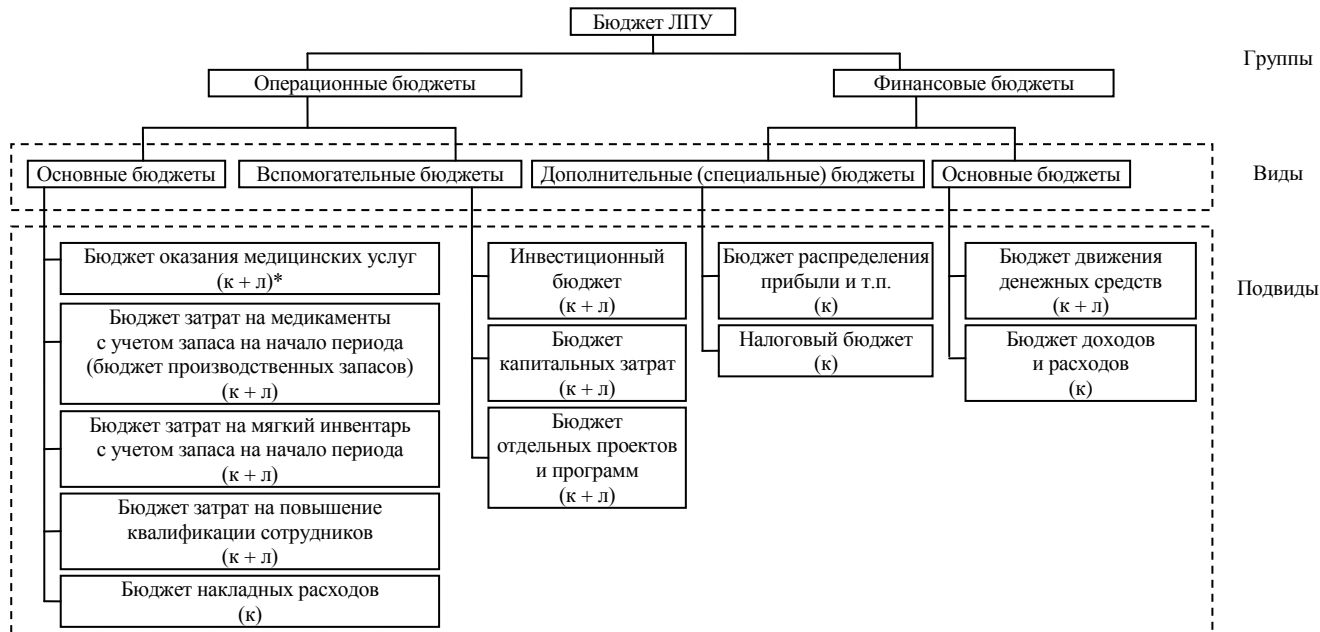


Рисунок 2 – Структура бюджета ЛПУ:

\* к – консолидированный уровень; л – локальный уровень ЦФО

Таким образом, результатом использования схемы бюджета ЛПУ на консолидированном уровне будет скоординированный по всем направлениям план работы учреждения, а на локальном уровне – план работы конкретного центра финансовой ответственности. Такой подход дает возможность руководителю оценить эффективность деятельности всего ЛПУ, а также отдельных его подразделений (ЦФО).

**5 Разработана и апробирована методика формирования и исполнения бюджетов для ЛПУ, позволяющая повышать экономическую эффективность деятельности учреждения, сохраняя качество оказания медицинских услуг.**

Цель методики – разработка системы бюджетирования в лечебно-профилактическом учреждении, предусматривающей повышение управляемости данным хозяйствующим субъектом путем составления бюджетов, оценки их исполнения с последующей корректировкой как самих планов, так и поставленных стратегических задач.

Авторская методика учитывает специфику бюджетирования в ЛПУ, определяемую высокой степенью государственного регулирования в отрасли, многоканальной системой финансирования. Схематически методика изображена на рисунке 3.



Рисунок 3 – Алгоритм процесса постановки системы бюджетирования в ЛПУ

Методика бюджетирования в лечебно-профилактическом учреждении, разработанная автором, включает семь стадий.

На *первой* стадии определяются цели и задачи, которые предстоит решить в ходе постановки системы бюджетирования.

На *второй* стадии определяются объекты бюджетирования. Объекты бюджетирования в лечебно-профилактических учреждениях устанавливаются в соответствии с одним из признаков, определенных автором в разработанной классификации бюджетов ЛПУ, – «уровень бюджетирования» (см. рисунок 1): основные медицинские отделения (ОМО), вспомогательные лечебно-диагностические подразделения (ВЛДП), административные подразделения (АП), консолидированный бюджет ЛПУ.

*Третьей* стадией является формирование общих подходов, определяющих ориентацию центров финансовой ответственности на достижение эффективной финансовой деятельности:

Каждое ЦФО имеет доходы, которые покрывают их основные расходы (рисунок 4).



Рисунок 4 – Порядок формирования и распределения прибыли ЛПУ

Таким образом, каждое ЦФО получает маржинальный доход, который в совокупности по всем ЦФО составляет маржинальный доход ЛПУ.

Из маржинального дохода ЛПУ покрываются его накладные расходы, формируется фонд материального поощрения (ФМП) резервный фонд (РФ<sub>лпу</sub>), а остаток представляет собой прибыль ЛПУ, которая облагается налогом на прибыль.

Накладные расходы ЛПУ покрывают содержание подразделений, отвечающих за управление и обеспечение деятельности больницы (АП), и содержание планово-убыточных ЦФО.

Фонд материального поощрения (ФМП) формируется для премирования сотрудников ЦФО.

Резервный фонд (РФ<sub>лпу</sub>) формируется для финансирования дополнительных расходов ЦФО, связанных с незапланированными изменениями эпидемиологической обстановки, повышением заболеваемости населения и пр.

Из чистой прибыли формируется фонд развития ЛПУ (ФР<sub>лпу</sub>) для приобретения нового оборудования, медицинских технологий, проведения капитального ремонта и пр.

После этого на *четвертой* стадии назначаются основные финансово-экономические показатели деятельности ЛПУ – показатели рентабельности, ликвидности, эффективности с учетом применения на локальном и консолидированном уровне (таблица 1).

*Пятой* стадией является процесс формирования бюджетов как на локальном, так и на консолидированном уровне. Согласно разработанной автором схемы бюджета ЛПУ (см. рисунок 2).

На *шестой* стадии осуществляется анализ исполнения бюджетов.

Процедура анализа отклонений по бюджетам осуществляется по пирамидальному принципу:

а) по бюджетам центров финансовой ответственности (ОМО, ВЛДП, АП);

б) по консолидированному бюджету ЛПУ.

В первую очередь анализируются отклонения значений коэффициента покрытия затрат в разрезе ЦФО и выявляются ЦФО, не выполнившие установленную плановую величину показателя.

По бюджетам ЦФО анализируются статьи доходов и расходов, вызвавшие невыполнение установленного показателя, и выявляются факторы, определившие фактический уровень данных финансовых показателей.



Таблица 1 – Финансово-экономические показатели деятельности ЛПУ

Показатель	Метод расчета	Формула для расчета	Рекомендуемая критическая величина показателя
<b>Показатели рентабельности</b>			
Коэффициент покрытия затрат	Отношение маржинального дохода (доход за минусом основных расходов) к доходу (локальный уровень)	$K_{\text{ПЗлок}} = \frac{Д - P_{\text{осн}}}{Д},$ <p>где <math>K_{\text{ПЗлок}}</math> – коэффициент покрытия затрат (локальный уровень); <math>Д</math> – доходы ЦФО; <math>P_{\text{осн}}</math> – основные расходы ЦФО</p>	> 0
	Отношение маржинального дохода к доходу (консолидированный уровень)	$K_{\text{ПЗконс}} = \frac{МД}{Д},$ <p>где <math>K_{\text{ПЗконс}}</math> – коэффициент покрытия затрат (консолидированный уровень); <math>Д</math> – консолидированные доходы; <math>МД</math> – маржинальный доход (консолидированный уровень)</p>	> 0
Порог рентабельности в денежном выражении	Произведение отношения постоянных расходов ЛПУ к разнице между доходами и переменными расходами и дохода (консолидированный уровень)	$B_{\text{рент}} = \frac{P_{\text{пост}}}{Д - P_{\text{перем}}} \times Д,$ <p>где <math>B_{\text{рент}}</math> – порог рентабельности; <math>Д</math> – доходы; <math>P_{\text{перем}}</math> – расходы переменные; <math>P_{\text{пост}}</math> – расходы постоянные</p>	Не более > $Д$
Запас финансовой прочности	Отношение разницы между доходом и порогом рентабельности в денежном выражении к доходу (консолидированный уровень)	$K_{\text{фин.проч}} = \frac{Д - B_{\text{рент}}}{Д} \times 100\%,$ <p>где <math>Д</math> – доход; <math>B_{\text{рент}}</math> – порог рентабельности</p>	> 100%

Продолжение таблицы 1

Показатель	Метод расчета	Формула для расчета	Рекомендуемая критическая величина показателя
<b>Показатели ликвидности</b>			
Коэффициент текущей ликвидности	Отношение оборотных активов к текущим пассивам (консолидированный уровень)	$K_{\text{тл}} = \frac{\text{Об}_A}{\text{П}},$ где Об <sub>A</sub> – оборотные активы; П – текущие пассивы	Не < 2,0
<b>Показатели эффективности</b>			
Экономическая эффективность использования единого денежного фонда ЛПУ	Отношение разницы совокупных доходов отчетного и базового периодов к разнице затрат отчетного и базового периодов (затраты отчетного периода включают в себя затраты на внедрение бюджетирования) (консолидированный уровень)	$\mathcal{E} = \frac{D_o - D_b}{(Z_o + Z_{\text{на мероп}}) - Z_b},$ где D <sub>o</sub> – доходы отчетного периода; D <sub>b</sub> – доходы базового периода; Z <sub>o</sub> – затраты в отчетном периоде; Z <sub>на мероп</sub> – затраты на мероприятия, проведение которых позволило бы получить экономический эффект; Z <sub>b</sub> – затраты в базовом периоде	> 1,0

Анализ отклонений по консолидированному бюджету больницы проводится на основе его фактического исполнения для определения прибыли (убытков) деятельности и возможностей инвестирования в новые медицинские технологии.

Результатом анализа отклонений является выработка управленческих решений на уровне ЦФО.

После этого формулируются выводы по итогам исполнения консолидированного бюджета.

Последней, *седьмой* стадией бюджетирования является разработка системы мотивации работников в зависимости от результатов исполнения бюджета. Базовое премирование осуществляется в соответствии с существующим положением о премировании. Дополнительное премирование осуществляется при перевыполнении фактического коэффициента покрытия затрат по сравнению с плановым. Источником его финансирования выступает разница между плановым и фактическим маржинальным доходом отделения. Она распределяется в следующем соотношении: 50% в ФМП отделения; покрытие дополнительных накладных расходов составляет 30%; в ФРБ направляется 20% от дополнительного маржинального дохода.

Результаты апробации авторской методики подтвердили, что муниципальное учреждение «Городская клиническая больница № 40» (г. Екатеринбург) улучшило такие показатели, как рентабельность, ликвидность и эффективность. Исходя из произведенных расчетов, фактическая величина покрытия затрат (консолидированный уровень) по МУ «ГКБ № 40» в 2006–2007 гг. оставалась стабильной – на уровне 0,8–0,9%. В 2008 г. произошел заметный рост этого показателя – 2,3%. Это вызвано увеличением дохода на 30% 2008 г. относительно 2007 г. и сокращением расходов на 10%.

Проведенное автором исследование вопросов разработки и применения системы бюджетирования в лечебно-профилактических учреждениях показало актуальность проблемы, ее научную новизну и практическую значимость для развития российской науки и практики.

### **III Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих работах**

#### ***Статьи в изданиях, рекомендуемых экспертным советом ВАК РФ***

1 *Веретенникова, О. Б.* Внедрение системы бюджетирования в многопрофильном медицинском учреждении [Текст] / О. Б. Веретенникова, Ф. И. Бадаев, Ю. И. Носенко // Известия Уральского государственного экономического университета. 2010. № 2. – 0,75/0,35 п.л.

#### ***Статьи в изданиях сопряженных отраслей знаний, рекомендованных экспертным советом ВАК РФ***

2 *Веретенникова, О. Б.* Опыт бюджетирования в многопрофильных больницах [Текст] / О. Б. Веретенникова, В. И. Майданик, Ф. И. Бадаев, Ю. И. Носенко // Экономика здравоохранения. 2008. № 4. – 0,58/0,2 п.л.

3 *Веретенникова, О. Б.* Экономическое обоснование инновационной деятельности многопрофильных больниц [Текст] / О. Б. Веретенникова, Ф. И. Бадаев, Ю. И. Носенко // Экономика здравоохранения. 2007. № 4. – 0,63/0,3 п.л.

#### ***Монографии***

4 *Бадаев, Ф. И.* Финансовое управление в многопрофильных больницах : методология и практика [Текст] : [монография] / Ф. И. Бадаев, О. Б. Веретенникова, В. И. Майданик, Ю. И. Носенко, С. А. Ваксман. Екатеринбург : УрГМА, Урал. гос. экон. ун-та, 2009. – 15,85/3,2 п.

#### ***Статьи и материалы в прочих изданиях***

5 *Носенко, Ю. И.* Бюджетирование в учреждениях здравоохранения [Текст] / Ю. И. Носенко // Финансовые проблемы РФ и пути их решения : теория и практика : сб. науч. тр. X Междунар. науч.-практ. конф. СПб. : Политехн. ун-т, 2009. – 0,13 п.л.

6 *Носенко, Ю. И.* Бюджетирование как инструмент финансового планирования в учреждениях здравоохранения [Текст] / Ю. И. Носенко // Европейское экономическое пространство : проблемы и тенденции развития : материалы XII Всерос. форума молодых ученых и студентов. Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2009. – 0,1 п.л.

7 *Носенко, Ю. И.* Организация и результаты бюджетирования в муниципальном учреждении здравоохранения [Текст] / Ю. И. Носенко // Актуальные проблемы экономики и управления современной Россией : материалы III Всерос. науч.-практ. конф. преподавателей с междунар. участием. Пермь : Пермский ин-т экономики и финансов, 2009. – 0,1 п.л.

# **IV Содержание диссертационной работы**

## **ВВЕДЕНИЕ**

### **1 НЕОБХОДИМОСТЬ ИЗМЕНЕНИЯ СИСТЕМЫ ПЛАНИРОВАНИЯ УЧРЕЖДЕНИЙ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ РЫНКА МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ**

- 1.1 Действующая система финансирования учреждений здравоохранения и обоснование необходимости применения коммерческих инструментов управления
- 1.2 Характеристика существующей системы финансового планирования лечебно-профилактических учреждений
- 1.3 Бюджетирование как инструмент управления хозяйствующим субъектом в условиях рыночной экономики

### **2 СИСТЕМА ФИНАНСИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНИЯ ЛЕЧЕБНО-ПРОФИЛАКТИЧЕСКИМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ**

- 2.1 Анализ финансирования системы здравоохранения Российской Федерации, Свердловской области и г. Екатеринбурга
- 2.2 Анализ сметного планирования в лечебно-профилактическом учреждении (на примере МУ «ГКБ № 40» г. Екатеринбурга)
- 2.3 Существующая система финансового управления в лечебно-профилактическом учреждении (на примере МУ «ГКБ № 40» г. Екатеринбурга)

### **3 МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВНЕДРЕНИЮ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ЛЕЧЕБНО-ПРОФИЛАКТИЧЕСКИХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

- 3.1 Методика бюджетирования лечебно-профилактического учреждения
- 3.2 Результаты внедрения бюджетирования в 2007–2008 гг. (на примере МУ «ГКБ № 40» г. Екатеринбурга)

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

## **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

## **ПРИЛОЖЕНИЯ**

Подписано в печать 29.04.2010.  
Формат бумаги  $60 \times 84 \frac{1}{16}$ . Гарнитура «Таймс». Бумага офсетная.  
Печать плоская. Усл. печ. л. 1,5. Печ. л. 1,62.  
Заказ 166. Тираж 150 экз.

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии  
Уральского государственного экономического университета  
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной воли, 62/45