

АО «Университет Нархоз»

УДК 657.1:61(574-25)

на правах рукописи

МУРЗАЛИЕВА АЙМЕНАЙ КЕНЕСБАЕВНА

«Формирование систем управленческого учета и внутреннего контроля в
амбулаторно-поликлинической службе здравоохранения
(на материалах города Алматы и Алматинской области)»

6Д050800 «Учет и аудит»

Диссертация на соискание степени
доктора философии (PhD)

Научные консультанты:
д.э.н., профессор Миржакыпова С.Т.
д.э.н., профессор Ряховский Д.И.

Республика Казахстан
Алматы, 2019

СОДЕРЖАНИЕ

НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ	3
ОПРЕДЕЛЕНИЯ	5
ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	6
ВВЕДЕНИЕ	7
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ	13
1.1 Теоретические основы и история развития управленческого учета и контроля	13
1.2 Особенности организации управленческого учета в системе здравоохранения	22
1.3 Методологические аспекты систем внутреннего контроля в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения	33
Выводы по 1 разделу	40
2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ	42
2.1 Анализ состояния здравоохранения и внутриведомственного контроля в медицинских организациях Республики Казахстан	42
2.2 Современное состояние системы управленческого учета в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения	54
2.3 Оценка действующей практики формирования систем внутреннего контроля в поликлиниках	65
Выводы по 2 разделу	76
3 МОДЕРНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ	77
3.1 Внедрение системы управленческого учета качества амбулаторно- поликлинической помощи на основе данных внутреннего контроля	77
3.2 Прикладные исследования факторного и параметрического анализа эффективности деятельности амбулаторно-поликлинических служб	106
3.3 Перспективы развития управленческого учета и контроля в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения	111
Выводы по 3 разделу	124
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	126
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	137
ПРИЛОЖЕНИЯ	147

НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ

В настоящей диссертации использованы ссылки на следующие стандарты:
Конституция Республики Казахстан от 30 августа 1995 года (с изменениями и дополнениями по состоянию на 23.03.2019 г.)

Гражданский кодекс Республики Казахстан от 1 июля 1999 г. № 410-1 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 02.04.2019 г.)

Кодекс РК от 18 сентября 2009 года № 193-IV «О здоровье народа и системе здравоохранения» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 14.04.2019 г.)

Указ Президента Республики Казахстан № 176 «Государственная программа развития здравоохранения Республики Казахстан», «Денсаулық 2016-2019 годы» от 15 января 2016 года

Указ Президента Республики Казахстан № 636 «Стратегический план развития Республики Казахстан до 2025 года» от 15 февраля 2018 года

Стратегический план Министерства здравоохранения Республики Казахстан на 2017 - 2021 годы от 26 декабря 2016 года

Постановление Правительства Республики Казахстан № 827 «Об утверждении Государственной программы «Цифровой Казахстан» от 12 декабря 2017 года

Постановление Правительства РК № 1193 «О системе оплаты труда гражданских служащих, работников организаций, содержащихся за счет средств государственного бюджета, работников казенных предприятий» от 31 декабря 2015 года (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2019 г.)

Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234 – III (с изменениями и дополнениями по состоянию по состоянию на 02.07.2018 г.)

Закон Республики Казахстан «О государственном имуществе» от 1 марта 2011 года № 413-IV (с изменениями и дополнениями по состоянию 16.04.2019 г.).

Послание Президента Республики Казахстан Н. Назарбаева народу Казахстана «Рост благосостояния казахстанцев: повышение доходов и качества жизни» от 5 октября 2018 года

Решение очередной XXXVI-й сессии маслихата города Алматы VI-го созыва. № 279 «Программа развития «Алматы – 2020» от 29 октября 2018 г.

Приказ Министра национальной экономики Республики Казахстан № 113 «Об утверждении Правил создания наблюдательного совета в государственных предприятиях на праве хозяйственного ведения, требований, предъявляемых к лицам, избираемым в состав наблюдательного совета, а также Правил конкурсного отбора членов наблюдательного совета и досрочного прекращения их полномочий» от 20 февраля 2015 года.

Приказ и. о. Министра здравоохранения РК № 468 «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению анкетирования граждан в целях определения степени удовлетворенности уровнем и качеством оказываемой медицинской помощи» от 22 июля 2011 года

Приказ Министра здравоохранения и социального развития Республики Казахстан № 173 «Об утверждении Правил организации и проведения внутренней и внешней экспертиз качества медицинских услуг» от 27 марта 2015 года (с изменениями по состоянию на 11.02.2019 г.)

Приказ Министра здравоохранения РК № 643 «Об утверждении Правил поощрения работников субъектов здравоохранения, оказывающих медицинские услуги в рамках гарантированного объема бесплатной медицинской помощи и в системе обязательного социального медицинского страхования» от 25.08.2017 г.

План нации - 100 конкретных шагов по реализации пяти институциональных реформ Главы государства Нурсултана Назарбаева (май 2015 года)

Кодекс Республики Казахстан «О здоровье народа и системе здравоохранения» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 19.04.2019 г.)

Приказ Министра финансов Республики Казахстан № 468 «Об утверждении форм и правил составления и представления финансовой отчетности» от 1 августа 2017 года

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Амбулаторно-поликлиническая служба – медицинская организация, оказывающая амбулаторную внебольничную помощь, лицам, обратившихся к врачу, также обслуживание на дому.

Гарантированный объем бесплатной медицинской помощи - лечебные медицинские услуги с целью профилактики и диагностики, обладающих наибольшими доказательными результатами за счет средств бюджета.

Дифференцированная оплата - поощрение работников организации здравоохранения в виде дифференцированного денежного вознаграждения за счет экономии средств.

Комплексный подушевой норматив - стоимость комплекса амбулаторно-поликлинических услуг гарантированного объема бесплатной медицинской помощи.

Первичная медико-санитарная помощь - является основой системы оказания медицинской помощи, включающая в себя профилактику, диагностику, медицинская реабилитация и т.д.

Поликлиника – это многопрофильное лечебно-профилактическое учреждение, оказывающее медицинскую помощь населению на закрепленной территории на догоспитальном этапе.

Профилактический медицинский осмотр – активное медицинское обследование определенной группы населения врачами и проведение лабораторно-диагностических исследований с целью раннего выявления заболеваний и осуществления необходимых лечебно-оздоровительных мероприятий.

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

СИМА	Сертифицированный институт специалистов в сфере управленческого учета
НПРАА	Акт о мобильности и ответственности медицинского страхования
НТТР	Технология «клиент-сервер»
НТТРС	Расширение протокола НТТР
АПС	Амбулаторно-поликлиническая служба
ВВП	Валовой внутренний продукт
ВК	Внутренний контроль
ВКвАПСЗ	Внутренний контроль в АПС здравоохранения
ВОЗ	Всемирная организация здравоохранения
ГОБМП	Гарантированный объем бесплатной медицинской помощи
ГКП на	Государственное коммунальное предприятие на праве хозяйственного ведения
ПХВ	
КЗГ	Клинико-затратные группы
КДЦ	Клинико-диагностический центр
ККС	Колхозно-кооперативная собственность
КРУ	Контрольно-ревизионное управление
МСА	Международные стандарты аудита
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
МП	Медицинская помощь
НСЗ	Национальные счета здравоохранения
ОПЖ	Ожидаемая продолжительность жизни
ОМНК	Обобщённый метод наименьших квадратов
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
ПЖН	Продолжительность жизни населения
ПМСП	Первичная медико-санитарная помощь
РК	Республики Казахстан
РПУУ	Разработка положения об управленческом учете
РФУО	Разработка форм управленческой отчетности
СВК	Система внутреннего контроля
СССР	Союз Советских Социалистических Республик
СРУО	Создание регламента управленческой отчетности
США	Соединенные штаты Америки
УОЗ	Управление общественного здоровья
УК	Управление качеством
УУ	Управленческий учет
УУвАПСЗ	Управленческий учет в АПС здравоохранения
ФКР	Формирование классификатора расходов
ФКУО	Формирование классификатора управленческой отчетности

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В современных условиях здравоохранение представляет собой отрасль экономики, имеющая различные источники финансирования, статьи затрат. В связи с чем учет и контроль в медицинских организациях требует усиленного внимания. Преобразования в экономике последних лет вызывают необходимость в модернизации, информатизации и цифровизации медицины для соответствия требованиям мировых стандартов. Государственное финансирование медицинских организаций остается актуальным, поэтому требуется постоянный контроль за расходованием бюджетных средств и их эффективным использованием.

Изменение условий хозяйствования, в том числе сочетание бюджетного и частного финансирования, требует изменения методологии и организации внутреннего учета и контроля в организациях здравоохранения. Развитие управленческого учета является перспективным направлением в решении проблем и определении перспектив государственных медицинских организаций.

Большую роль в области здравоохранения играет Послания народу Казахстана «Рост благосостояние казахстанцев: повышение доходов и качества жизни». В данном Послании отмечено, что «в течение 5 лет необходимо довести расходы на образование, науку, здравоохранение из всех источников до 10% от ВВП. Финансирование нужно направить на реализацию намеченных реформ, которые обеспечат значительное повышение качества обслуживания населения» [1].

Основные пути развития здравоохранения раскрыты также в Ключевых направлениях Стратегического развития здравоохранения до 2020 года и в Стратегическом плане развития Республики Казахстан (РК) до 2025 года. Прогноз касается вопросов создания условий для привлечения частных инвестиций в здравоохранение, качественное, доступное здравоохранение, увеличения продолжительности жизни, снижение расходов на здравоохранение [2].

Реализация намеченных направлений, закреплены в Стратегическом плане Министерства здравоохранения РК на 2017 - 2021 годы. Данный документ предусматривает развитие системы подушевого финансирования со стимулирующим компонентом на амбулаторном уровне [3].

В Государственной программе «Цифровой Казахстан» на 2017-2020 года», отмечено, что цифровизация здравоохранения позволяет повысить качество принятия управленческих решений [4].

Недостатки в медицине, прежде всего связаны с недостаточной доступностью и низкой эффективностью медицинских услуг.

Система здравоохранения включает в себя поликлиники, лечебно-профилактические организации, аптеки и фармацевтические предприятия. Не все эти организации являются бюджетными организациями, но направление их деятельности имеет целью сохранение здоровья населения. Это определяет социальную значимость здравоохранения, деятельность которой направлена на улучшение здоровья населения Республики Казахстан (РК).

Проблемы медицины заключаются в недостаточном уровне доступности квалифицированной врачебной помощи.

В системе здравоохранения в последние годы развивается амбулаторно-поликлиническая служба (АПС), которая имеет взаимосвязь поликлиник и стационарных организаций.

Расширение и развитие организаций здравоохранения, преобразование их положения требует диверсификации источников финансирования, в т.ч. за счет увеличения эффективности применения финансовых, материально-трудовых ресурсов. Данная задача предполагает привлечение инвестиций в социальную сферу, в том числе в объекты здравоохранения, которые выполняют социальную функцию.

Анализ научных и специализированных источников, недостаточность исследований по изучаемой проблеме показал значимость проведения комплексного исследования при формировании системы управленческий учет (УУ) и внутренний контроль (ВК) в здравоохранении. Решение данной проблемы предопределяет актуальность диссертационного исследования, которое заключается в разработке методики УУ и ВК в амбулаторно-поликлинической службе.

Степень научной разработанности проблемы. Эволюция и формирование бухгалтерского и управленческого учета, объединение ВК и аудита в различных отраслях экономики исследовали такие зарубежные ученые и практики как Аткинсон Э.А., Фелс М., Гарк Э., Гариссон Р., Датар Ш., Никольсон Д., Каплан Р.С., Хорнгрен Ч.Т., Друри К.Т., Фостер Д. и другие.

Из казахстанских и российских вопросами бухгалтерского и управленческого учета по международным стандартам занимались Безруких П.С., Кипарисов Н., Бреславцева Н.А., Вахрушина М.А., Гришунина И.А., Базанов В.Ф., Ивашкевич В.Б., Жебрак М., Крюков Г., Малиновская Н.В., Сатубалдин С.С., Миржакыпова С.Т., Радостовец В.К., Сатмурзаев А.А., Тайгашинова К.Т., Иманкулова Ш.А., Аппакова Г.Н., Новиков И.В., Каршалова А.Д., Палий В.Ф., Соколов Я.В., Ткач В.И., Шеремет А.Д., Яшин К.С., Яшина Н.Г. и другие.

Исследованиями проблем аудита, ревизии и контроля занимались отечественные и зарубежные ученые, такие как Ержанов М.С., Дюсембаев К.Ш., Аманова Г.Д., Абленов Д., Суков И.Е., Ваганова О.Е., Вилисов В.Я., Данилевский Ю.А., Завадская, В.В., Капустина И.О., Курылев В.А., Кучеренко О. В., Макоев О.С., Наумова Н.А., Мушкатова М.С., Хайруллин И.И., Казакова Н.А., и другие.

Помимо вопросов УУ и ВК, исследование проводилось по вопросам экономики, менеджмента и социальных проблем, в том числе в системе здравоохранения, вследствие чего изучались работы таких авторов, как Ефремов М.А., Корнилович М.В., Мако Д., Давыдова К., Месарович М., Александров М.А., Такахара И., Рахимова Г.А., Сансызбаева Г.Н., Искендинова С.К., Татарников М.А., Линденбратен А.Л., Яковлев М.Н. и других.

Так как исследование проводилось по вопросам формирования систем

управленческого учета и внутреннего контроля в поликлиниках, в работе использовались данные по здравоохранению. Мировой опыт реформирования и реструктуризации системы здравоохранения используется в постсоветских странах при проведении модернизации и адаптации медицины к рыночным условиям.

Однако, следует отметить существование проблем организации и ведения внутреннего контроля в поликлиниках, которые остаются недостаточно исследованными мировой и отечественной наукой и практикой. Такими неразработанными вопросами организации управленческого учета и контроля остаются проблемы информатизации и цифровизации деятельности медицинских организаций и безопасности информации и баз данных в здравоохранении.

Необходимость развития научно-аргументированных концепций управленческого учета и внутреннего контроля определила актуальность диссертационного исследования, поставленные цели и задачи, объекты, методики, информационно-аналитическую базу и полученные результаты.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка методических, практических и прикладных рекомендаций по усовершенствованию управленческого учета и внутреннего контроля над деятельностью амбулаторно-поликлинических служб г.Алматы и Алматинской области.

В диссертационной работе были поставлены и решены следующие научно-практические задачи:

- исследовать процесс становления и современные международные направления систем развития управленческого учета и внутреннего контроля в отраслях здравоохранения и уточнить понятия управленческого учета и внутреннего контроля в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения;
- проанализировать современное состояние организации управленческого учета и внутреннего контроля в отраслях здравоохранения и выявить особенности учета затрат медицинских услуг, оказываемых амбулаторно-поликлиническими службами;
- разработать механизм формирования системы управленческого учета и внутреннего контроля и обосновать методические рекомендации по формированию управленческой отчетности в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения;
- на базе пакета прикладных программ Stata, используя многофакторную регрессионную модель, провести анализ влияния факторов на уровень продолжительности жизни населения в амбулаторно-поликлинической службе;
- предложить методические рекомендации по модернизации УУ и ВК в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения.

Предметом исследования служат теория и практика формирования системы управленческого учета и внутреннего контроля деятельности амбулаторно-поликлинических служб в здравоохранении.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная и учетно-аналитическая деятельность поликлиник города Алматы и Алматинской области.

Теоретическая основа исследования. Теоретической основой диссертационного исследования послужили научные работы и практические разработки, которые представлены в отечественной и зарубежной литературе в области управленческого учета и внутреннего контроля в системе здравоохранения.

Диссертационная работа основывается на положениях нормативно-законодательных актов и правовых документах Республики Казахстан, в том числе Правительства Республики Казахстан, Министерства финансов Республики Казахстан, Министерства здравоохранения Республики Казахстан, а также международных организаций по вопросам управленческого учета и внутреннего контроля в бюджетных организациях, главным образом, в государственных медицинских организациях.

Методологической базой исследования являются научные принципы и методы исследования, в том числе анализ и синтез данных, логические и комплексные подходы к оценке учетно-аналитических процессов, систематизация и классификация, а также моделирование управленческого учета и внутреннего контроля.

Информационной базой исследования послужили Законы, Постановления, данные Министерства финансов, Комитета по статистике, Министерства здравоохранения Республики Казахстан, поликлиник города Алматы и Алматинской области, данные информационных сайтов по управленческому учету и контролю, публикации по вопросам управленческого учета и внутреннего контроля, материалы международных конференций по исследуемой теме, а также учебно-методическая литература.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретических обоснованиях, разработках практико - ориентированных рекомендации по совершенствованию системы управленческого учета и внутреннего контроля в амбулаторно-поликлинических службах, которые позволяют повысить эффективность управления в системе здравоохранения.

В результате проведенного диссертационного исследования получены следующие результаты, содержащие **научную новизну**:

– на основе анализа процесса становления управленческого учета и внутреннего контроля в отраслях здравоохранения, а также современных международных направлений их развития, уточнены теоретические подходы к понятиям управленческого учета и внутреннего контроля, учитывающие особенности амбулаторно-поликлинических служб здравоохранения;

– с учетом международных принципов управленческого учета СИМА оценено современное состояние организации управленческого учета и внутреннего контроля в отраслях здравоохранения и охарактеризован алгоритм расчета и калькуляция медицинских услуг, оказываемых амбулаторно-поликлиническими службами г.Алматы и области, позволяющие научно

обосновать базу распределения накладных расходов;

– разработаны инструментарий систем управленческого учета и внутреннего контроля, позволяющие наладить контроль за использованием всех ресурсов, и предложены формы управленческой отчетности в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения;

– построена модель зависимости продолжительности жизни населения, зависящие от факторов, с целью выявления реально воздействующих рычагов, для прогнозирования ожидаемой продолжительности жизни населения;

– предложены методические рекомендации, направленные на выработку стратегических управленческих решений и повышение экономической эффективности амбулаторно-поликлинических служб здравоохранения.

Положения, выносимые на защиту

– дано уточненное определение управленческому учету и внутреннему контролю, раскрывающие их специфику применительно к деятельности амбулаторно-поликлинических служб здравоохранения как систему калькуляции, планирование, контроля затрат предприятия, обнаружение и последующее минимизация недейственных видов затрат и выработка по результатам контрольных процедур адекватной политики для принятия эффективных управленческих решений;

– представлена система калькуляции затрат по платным медицинским услугам с учетом специфических особенностей амбулаторно-поликлинических служб здравоохранения, способствующая к определению близости связи затрат при их группировке с оказываемыми услугами;

– предложены механизмы формирования управленческого учета и внутреннего контроля и формы управленческой отчетности в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения, обосновывающие значимость ведения управленческого учета и проведения внутреннего контроля, позволяющие получить гарантии сохранности, действенности вложенных источников и оперативных данных о рациональности, законности осуществляемых амбулаторно-поликлиническими службами здравоохранения операций;

– построена модель зависимости продолжительности жизни населения, зависящие от факторов, с целью выявления реально воздействующих рычагов, для прогнозирования ожидаемой продолжительности жизни населения;

– предложены рекомендации по совершенствованию управленческого учета в соответствии с международными принципами управленческого учета, разработанными СИМА и внутреннего контроля как инструмента достижения стабильного развития здравоохранения в целом.

Практическая значимость исследования заключается в разработке теоретических, методических и практических рекомендации, которые решают задачи по организации управленческого и внутреннего контроля в деятельности амбулаторно-поликлинических службах.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в

поликлиниках Управление общественного здоровья (УОЗ) г.Алматы, профессиональными бухгалтерскими организациями при разработке методических рекомендаций по УУ и организации системы ВК в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения, в системе образования для повышения квалификации специалистов по УУ, таких дисциплин как: «Управленческий учет 2», «Учет эффективности и принятия решений», «Аудит», «Анализ финансовой отчетности», «Экономический анализ».

Положения и выводы исследования, в частности предложенная методология учета затрат медицинских услуг, оказываемых амбулаторно-поликлиническими службами могут быть использованы при реализации Послании «Рост благосостояние казахстанцев: повышение доходов и качества жизни» раздела II «Повышение качества жизни», где отмечено, «второй составляющей благополучия является рост уровня жизни, в частности вопросы качества и доступности здравоохранения» [1].

Разработанные инструментарий систем УУ и ВК могут способствовать повышению конкурентоспособности здравоохранения и реализации Государственной программе «Цифровой Казахстан» на 2017-2020 года», способствуя созданию единого хранилища данных с «живыми данными» путем внедрения региональных медицинских информационных систем [4].

Апробация и внедрение результатов исследования. Результаты диссертационного исследования апробированы в Государственное коммунальное предприятие на праве хозяйственного ведения (ГКП на ПХВ) «Городская поликлиника №11» УОЗ г.Алматы. Рекомендации, содержащиеся в работе использованы в практической деятельности поликлиники при создании систем показателей для оценки контрольных затрат и формирования себестоимости медицинских услуг, что подтверждается актом о внедрении результатов № 683 от 21.05.2019 года (Приложение И).

Научно-теоретические положения диссертационного исследования, были использованы при разработке учебно-методических комплексов дисциплин «Управленческий учет 2», «Учет эффективности и принятия решений», «Аудит», «Анализ финансовой отчетности», «Экономический анализ», что подтверждается справками о внедрении (Приложение Ж), (Приложение К).

Публикации. По теме диссертационного исследования было опубликовано 11 научных работ, в том числе 2 статьи в изданиях, входящих в базу Скопус, 4 статьи опубликованы в изданиях, рекомендованных ККСОН МОН РК. Основные положения диссертационной работы были представлены на международных научно-практических конференциях в Республике Казахстан, а также на международных конференциях в таких странах, как Российская Федерация, Соединенные штаты Америки (США).

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 155 наименований, 31 рисунков, 26 таблиц, 4 формулы.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

1.1 Теоретические основы и историческое развитие управленческого учета и контроля

История развития управленческого учета связана в первую очередь для рассмотрения тех затрат, формирующих себестоимость, и влияют на конечную стоимость продукции и услуг. Для получения конкурентоспособной цены конечного продукта и увеличения доходной части необходимо максимально снижать себестоимость продукции и услуг.

Начиная с конца 19 века теории и практики в области бухгалтерского учета стали больше внимания уделять учету затрат. Одними из первых авторов, которые подвели теоретическую базу под данное направление, стали Джон Матер Фелс и Эмиль Гарк. В 1887 году в работе «Производственные счета: принципы и практика их ведения», сформулировали систему управления затратами [5]. Представленной системой учета затрат повышается информативность о затраченных средствах для контроля их использования. Все затраты ими подразделялись на постоянные (фиксированные) и переменные (вариабельные). В отдельных изданиях затраты подразделяются на фиксированные и переменные для удобства расчетов.

Особенностью учета затрат предыдущих лет являлся их учет в общей массе без подразделения по местам возникновения затрат и целевого назначения. Поэтому недостатком данного метода являлась невозможность определения расходов, которые могут быть снижены в подразделениях. Снижение затрат в подразделениях напрямую влияют на показатели по местам возникновения и влияет на финансовый и результат.

В результате исследования Фелса и Гарке были разработаны теоретические положения, но не все практические проблемы могли быть решены при их применении. В 1889 году теоретические исследования были дополнены с практической точки зрения при сравнении нормированных и фактических затрат. Данную систему разработал присяжный бухгалтер Дж. П. Нортон (1858-1939 гг.), в соответствии с которой был разработан метод «счетов по отделам». В соответствии с данным методом разрабатывались нормы, с которыми сравнивались затраты фактические по каждому определенному участку или производственному процессу [6]. Таким образом, появилось нормирование производства, которое позволило определять эффективность каждого процесса.

Следующим шагом в развитии управленческого учета явилась классификация накладных расходов, предложенная П. Гроссманом. Накладные расходы не могут быть прямо отнесены на одну продукцию, потому как представляют собой административные, и прочие расходы, не связанные с основным производством [7].

Выделение накладных расходов позволило не учитывать их при нормировании и сконцентрироваться на затратах, непосредственно связанных с производством. Это позволило более достоверно рассчитывать

производственную себестоимость для целей ее снижения.

В начале XX века Г. Эмерсоном и Ч. Гаррисоном в Соединенных штатах Америки (США) была разработана система «стандарт-костинг», определяющая отклонения в фактических и нормативных показателях расходов. Особенностью данной системы является не только фиксирование прошлых и настоящих событий, но и постановка задач на будущий период.

В 1911 году Дж. Чартер Гаррисон разработал действующую систему нормативного определения затрат в компании Boss Manufacturing Company из Иллинойса в США. По данным действующей системы Гаррисон опубликовал ряд уравнений для анализа переменных затрат. Позднее Р.Гаррисон разработал систему директ-костинг, суть которого заключается во включении в себестоимость только переменных (прямых) издержек [8].

По мнению автора, производственный участок необходимо разделить на производственные центры, в зависимости от применяемого сложного или простого оборудования. В случае, если оборудование простаивает, накладные расходы рекомендуется распределять на основе отработанных машино часов между ними. В основе его теории имеет место выделение производственных центров на основе фактического оборудования и накладные расходы рекомендуется распределить между ними согласно отработанных машино-часов [9].

В управленческом учете, в теории и практике закрепился принцип «различной себестоимости для различных целей». Данная теория способствовала развитию методик по учету затрат, и калькуляции себестоимости продукции, называемых стандарт-костингом, директ-костингом и ведения учета по центрам ответственности. Дж. Рорбах и Дж. Ли Никольсон (1911) считают, что исчисление себестоимости является целью производственного учета, а процедуры, связанные с учетом относятся к калькулированию [10].

Развитие систем бухгалтерского учета привело также к развитию управленческого учета [11]. Методологию «стандарт-костинга» и учета по центрам ответственности переводят в систему JIT «Just-in-time» (точно вовремя). В некоторых источниках «system-in-time» (точно вовремя) или тариф-час-машина. Метод точно вовремя тесно взаимосвязаны с тарифными часами машин, потому как определение одного машино-часа по центрам ответственности приводит к определению тех расходов для УУ. Данный метод сводится к закреплению за каждым центром ответственности соответствующих машин и определению расходов, связанных с работой одного машино-часа.

Дальнейшее развитие управленческого учета теоретический и на практике было продолжено исследователями Р.Коуз и О.Уильямсон в 1960-1970 годы. Сущность их разработок было связано с проблематикой транзакционных издержек, в соответствии с которой, базовой единицей признаются акт экономического взаимодействия со сделками и транзакциями. Затраты также потери, с которыми может сопровождаться такое взаимодействие, получили название транзакционные издержки [12,13].

Глушенко А.В., из системы управленческого учета выделил стратегический учет, что используется для стратегических целей в управлении

предприятием [14].

Американская ассоциация бухгалтеров разработала в 1972 году программу обучения управленческому учету, выпускникам которой присваивается квалификация бухгалтера-аналитика. Таким образом, официально разделили бухгалтерский учет на финансовый, и соответственно на управленческий учет.

Управленческий учет ориентирован на разработку стратегии, финансовый и налоговый учет больше отражают текущий и прошлый периоды для определения дохода и налогооблагаемой базы. Также, предоставить полную информацию о текущем состоянии деятельности медицинской организации, которая позволит проводить анализ хозяйственной деятельности и принимать верные решения, в кратчайшие сроки отвечать на внутренние и внешние изменения. Информация управленческого учёта предоставляется только внутренним пользователям.

Особенностями управленческого учета в здравоохранении являются недостаточные навыки управленческого учета у руководителей медицинского предприятия, недостаток кадров (менеджеры и экономисты).

С 1970-х годов неоднократно издавались и остаются актуальными до сих пор труды таких авторов, как Чарлз Томас Хорнгрен, Джордж Форстер, Датар Шрикант. Основные идеи которых характеризует УУ как систему сбора, идентификации, измерения, систематизации, анализа, интерпретации, получение информации, необходимых для управленческих решений [15].

Также, Хорнгрен Чарльз, Фостер Джордж и Датар Шрикант определяют синонимом управленческого учета – внутренний учет. Управление современным предприятием производится с применением калькуляционных систем, бюджетных технологий и организационных приемов, связанных со стратегическими аспектами управления. Трансформации в экономической жизни предприятий и информационных технологий приводят лишь к определенным изменениям в приемах управленческого учета. [15, с.8].

Также развивается представление внутреннего учета и бюджетирования, которые подчеркивают важность управленческого учета для расчета бюджетов. По мнению Колина Друри, основной целью в управленческом учете является обеспечение информацией лиц, входящих в состав организации, где проводится учет [16]. Однако, не все сотрудники организации имеют доступ к информации управленческого учета. Так как данные могут быть предоставлены только управленческому персоналу и лицам, в чью компетенцию входит обработка и анализ данных.

Аткинсон Э.А. и Каплан Р. указывают, что УУ предоставляет информацию, создающую ценность. Данные авторы предлагают концепцию ABC-анализа как современной методологии расчета затрат на основе деятельности, а также BSC (Balanced Scorecard) как системы сбалансированного управления предприятием. Также они разработали теорию ограничений, расчет целевых затрат, расчет затрат жизненного цикла, эталонное оценивание, калькуляция в среде непрерывного совершенствования [17].

Основные объекты производственного представляются как учет издержек (по видам), по местам их возникновения, по центрам затрат и ответственности,

что является узким направлением учета. Производственный учет узкоориентирован и предоставляется для расчета прибыли, себестоимости единицы продукции, и уровня рентабельности. В то время как связан с полной оценкой деятельности предприятия и его подразделений, оценкой рентабельности по видам деятельности и разработкой стратегии компании [18].

Внедрение и использование УУ привело к пониманию важности выделения его из бухгалтерского учета, главным образом, для решения вопросов при принятии управленческих решений. Однако, к 1980 годам стали очевидны недостатки при ведении управленческого учета. Так как обилие информации, особенно на многопрофильных предприятиях, приводило к искажению показателей и принятию ошибочных решений. Тем более, что текущая работа в системе учета в первую очередь ориентировалась на налоговый и финансовый учет, так как регламентированы государственными органами и законодательством. Несмотря на недостатки, указанные отдельными авторами по ведению управленческого учета, к концу 20 века сформировалась теория управленческого учета. Основным преимуществом УУ является отсутствие регламентации в его ведении. Предприятие самостоятельно выбирает один из методов УУ, которые приемлемые и удобные.

В вопросах ведения УУ отсутствуют законодательные требования, таких как в налоговом и финансовом учёте. В соответствии с выводами исследователей и практиков основными задачами УУ определены калькуляция себестоимости и учёт затрат. Методами управленческого учёта выступают точка безубыточности и бюджетирование. Первый этап развития УУ сгруппированы за периоды с 1887 по 1990-е годы. Поэтапное изменения в УУ и развитие происходили с учетом недостатков на практике, с последовательным решением в пользу руководителей (Приложение А).

При расчетах себестоимости используются процессный, проектный, передельный расчет затрат. Наряду с ними могут использоваться метод инвентарно-индексный, метод директ-костинга и нормативный расчет затрат. Указанные методы представлены в экономической литературе и показывают первоочередную роль производственного учета, который выступает как предшественник УУ.

Развитие учета в России осуществлялся в соответствии с мировыми тенденциями. Однако, революция и послереволюционный период внесли разлад в процесс производства и, соответственно, в ведение учета. Собственность перешла к государству, кооперативам и частным мелким хозяйствам. Несмотря на глобальные изменения в экономике России, за сравнительно короткий срок была произведена реорганизация народного хозяйства. В этот период учетная система продолжала развиваться, благодаря таким авторам, как Трехтинский Р.М., Вейцман Р.Я. и другие, учебные издания которых актуальны и сейчас [19, 20].

В период новой экономической политики перед руководством остро встал вопрос по регулированию учета затрат и калькулирования себестоимостью произведенной продукции. Так как, были пропагандированы идеи по развитию внутреннего учета и контроля, необходимые для решения как первоочередные

задачи. Вследствие этого в 1923 году XII съезд партии поставил задачу по созданию научно-обоснованной калькуляции государственного производства для предотвращения хищений государственной собственности.

Одним из первых разработчиков новой системы учета и нормативного учета затрат в Союзе Советских Социалистических Республик (СССР) является А.П.Рудановский. Основа его методологии представляет собой исследование объектов, подлежащих бухгалтерскому учету, основными элементами которых являются регистрация, систематизация, координация и оценка. В рамках учета затрат А.П.Рудановский создал нормированный баланс, который предполагал:

- распределение с фондированием собственных средств актива на пассивных счетах в соответствии с нормами;
- уточнение (резервирование), то есть оценка с учетом износа и естественной убыли;
- бюджетирование как начисление новых оценок, которые создаются в процессе оборота [21].

В этот же период продолжают развиваться разработки оперативного учета (Майзельс Р.С.), бухгалтерского, также УУ (Кипарисов Н.А., Базанов В.Ф.). Вопросами калькуляции и методики калькулирования в промышленности занимались (Белов П.С.), а также нормативным учетом затрат (Жебрак М. Х., Крюков Г. Г.) [22-26].

Одним из советских учетных представителей является Р. Я. Вейцман (1870-1936), сторонник немецкой школы, пропагандировал идеи Герстнера, Шера, Никлиша и Кальмеса. Труд Вейцмана Р. опубликован «Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов» в 1917 году в Одессе [27]. Его методика предполагала коммерческий подход к калькулированию, в дальнейшем он разрабатывал только вопросы бухгалтерского учета и издавал курсы учета и счетоводства.

Второй этап развития УУ в СССР начиная с 1919 по 1934-е годы, показывает расширение его теории и практики. Однако, развитие УУ этого периода отмечается, в основном, в промышленном производстве (Приложение Б).

В этот период в СССР стали развиваться принципы функционального стоимостного анализа затрат. Это было обусловлено реальной необходимостью замены некоторых видов материальных ресурсов менее дефицитными, позволяющими в то же время сохранять основные свойства деталей.

Данный процесс развивался не только в СССР, но практически во всех воюющих странах, что объясняется истощением материальной базы при производстве оружия.

Помимо вопросов учета продолжается разработка теории и практики ревизии и контроля, так как девизом советской власти стало выражение «Учет и контроль – прежде всего». В условиях социализма учет и контроль впервые встали на службу трудящихся классов, стали партийным делом.

После осуществляется дальнейшая разработка вопросов нормативного учета затрат (Жебрак М.Х., Вейцман, Р.Я., Любович Ю.О., Маргулис А. Ш.,

Поклад И.И., Розенберг Л.Я.) [28-31].

Интерес к УУ в СССР усилился в 1960-е годы в период «оттепели» при руководстве Хрущева Н.С., который посетил США и ряд развитых капиталистических стран. Промышленное производство, особенно в электротехнике и строительстве, развитое сельское хозяйство и сервис привели в восхищение советскую делегацию. После поездки по развитым странам на XX съезде Коммунистической партии Советского Союза были приняты решения по введению хозрасчета для увеличения заинтересованности работников предприятий в результатах работы.

С 1970-х годов наступил период так называемого «развитого социализма», при котором стали развиваться такие отрасли экономики как нефтехимия, туризм, легкая, пищевая, косметическая промышленность. Период индустриализации привел к выходу в космос, появлению ракетной техники, машино - и приборостроению. Однако, с улучшением качества жизни настала необходимость в развитии новых отраслей хозяйства.

Практическое применение методов УУ нашло отражение в деятельности организаций и предприятий не только государственного сектора, но и организаций с колхозно-кооперативной формой собственности. Многие связывают появление кооперативов с периодом деятельности Горбачева М.С. и его «перестройкой», тем не менее это не так. Колхозно-кооперативная собственность (ККС) существовала и развивалась еще с царских времен, только в виде коммун и кооперативов пайщиков, которые создавались группами предпринимателей или единомышленников. ККС создавалась в период коллективизации 1929-1933 годов, хотя кооперативы были созданы и развивались с 1920-х годов [32].

В Конституции СССР форма ККС провозглашалась системой экономического советского строя наряду с общенародной (государственной) собственностью. В СССР на долю ККС приходилось около 11 % основных производственных фондов. Однако, преимуществом организаций с колхозно-кооперативной формой собственности являлась большая мобильность в перепрофилировании производства, это в первую очередь касалось системы потребительской кооперации.

Все эти изменения вызвали необходимость в развитии УУ, учета затрат и бюджетирования с калькуляцией себестоимости, которые рассматривались в теории и использовались на практике. Такими учеными-экономистами, которые разрабатывали вопросы теории УУ являются Басманов И.А., Безруких П.С., Езерский Ф.В., Дюсембаев К.Ш., Маргулис А.Ш., Мацкевичус И.О., Поклад И.И., Радостовец В.Н., Сатубалдин С.С., Чумаченко Н.Г., Шеремет А.Д. и многие другие [33-43].

Становление управленческого учета в СССР послевоенного периода связано с развитием общей теории и практики учета. Период в 1944-1975 годы назван оптимизационным и его основной характеристикой является развитие маржинальной бухгалтерии. Термин «маржинальная бухгалтерия» был назван так, потому что рассчитывается маржинальный доход в системе «директ-костинга», как один из основных финансовых результатов [44].

В бывшем СССР в 1970-2011 годы Ивашкевич В.Б. одним из первых начал разрабатывать теорию и практику управленческого учета [45]. Результатом его исследований стало выделение производственного учета, одним из главных задач которого является удовлетворение потребностей определенных сфер управления. В этот период стало больше внимания уделяться учету затрат и управлению расходами.

По утверждению авторов этого же периода информация должна подразделяться по издержкам, затратам и расходам, так как они имеют различное предназначение и влияют на результат.

Одним из первых разработчиков теории УУ в России является также Соколов Я.В., который выделяет следующие цели УУ [46]:

- предоставление информации руководству для принятия УУ;
- расчет и контроль затрат;
- разработка стратегии развития предприятия;
- принятие оперативных управленческих решений.

В эти годы активизируется деятельность контрольно-ревизионных служб, так как в СССР и других социалистических странах, практически вся собственность являлась государственной.

Каждое министерство и ведомство имело в своем составе контрольное ревизионное управление (КРУ), задачей которых являлась проверка деятельности предприятий и подразделений по принадлежности.

Соблюдение финансовой дисциплины осуществляли финансовые структуры КРУ, а также Государственные и Строительные банки. Контроль и ревизию на предприятиях ККС осуществляли ведомственные КРУ.

Третий этап развития УУ начинается с 1949 года по 1989-е годы, известный как послевоенный период, до перехода к рыночной экономике (Приложение В).

В настоящее время в экономической литературе рассматриваются все вопросы, актуальные в системе УУ стран с рыночной экономикой. УУ в современных условиях действует во всех сферах, к числу которых относятся и здравоохранение, охватывает учетную информацию для использования руководством внутри организации на всех уровнях. Помимо общих вопросов УУ изучает информацию касательно деятельности отдельных подразделений, отделов, цехов, рабочих мест для разработки оперативных планов, а также стратегии развития компании [47].

Четвертый этап развития УУ начинается с 1992 года по сегодняшние дни, где рассматриваются вопросы внутрипроизводственного учета, устойчивое развитие предприятий (Приложение Г).

Проблемами бухгалтерского и УУ в странах содружества независимых государств занимались Вахрушина М.А., Карпова Т. П., Палий В.Ф., Ткач В.И., Шевченко И.Г. [48-52].

Вопросы управленческого учета рассмотрены в трудах отечественных ученых Тайгашиновой К.Т., Сатмурзаева А.А., Миржакыповой С.Т., Аппаковой Г.Н., Иманкуловой Ш.А., Бековой Р.Ж. [53-55]. А также в работах других авторов, проводивших исследования в рамках исследований по кандидатским, докторским и PhD диссертациям [56-57].

Определение термина управленческий учет, данный М.А. Вахрушиной, показывает его как вид деятельности, обеспечивающей руководство информацией, для контроля, управления и планирования за деятельностью предприятия. Данный процесс включает в себя сбор, измерение, анализ, интерпретацию и передачу информации управлению, что соответствует разработкам Хорнгрена, Фостера и ряда других авторов [58].

При рассмотрении развития и истории управленческого учета в Казахстане и за рубежом, выяснилось, что исторические основы были заложены в начале 20 века в Америке.

УУ в Казахстане предполагает обеспечение отдельных структурных подразделениях предприятия информацией, необходимых для управления в целом.

В развитии казахстанской теории и практики УУ важная роль принадлежит Сатубалдину С.С. Им в 1980-е годы были исследованы вопросы управленческого учета по теме «Учет затрат, производство промышленной продукции в СССР и США (сравнительное исследование)» [59].

Помимо разработки вопросов УУ в период его использования в бывшем СССР, основное развитие УУ в Казахстане началось в 1990-е годы.

Этот период характеризуется, как период развития методики и методологии по управленческому анализу, также контроллинга, связанных с управленческим учетом.

В последние годы изменения происходят в процессе развития УУ, в организационной службе бухгалтерии, что связано с переходом на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) [60].

Начало 21 века считается тем периодом, когда учетная функция системы управления предприятиями начинает свое развитие.

Также, калькуляционные, маржинальные, функциональные подходы начали формировать системы УУ.

Учеными отмечено, что маржинальный подход получает популярность в управленческом учете, как в теории, так и в практике, основываясь на разделении постоянно-переменных затрат.

В Казахстане калькуляционный подход преобладает, потому как, учет себестоимости и затрат продукции представляет УУ.

По мнению Сатмурзаева А.А. основная задача калькулирования заключается в формировании данных о себестоимости для принятия менеджментом вопросов о возможностях управления себестоимостью. В качестве целей для управления себестоимостью определена стабилизация во времени, структура затрат (оптимизация), уменьшение издержек без ущерба качеству продукции и.т.д. [54, с.35].

Так, на предприятиях Казахстана в начале 1990 года производственные группы бухгалтерии переименовали в управленческую бухгалтерию. Производственная группа бухгалтерии занимались бюджетированием и калькуляцией, подготовкой информации для решения оперативно-стратегических задач, анализом бюджетов и подготовкой информации для внутреннего контроля.

В настоящее время в Казахстане и за рубежом постоянно развивается УУ, тем самым расширяются функции, увеличиваются применяемые методы и количество разрешаемых им задач. В разных литературах имеют место споры по поводу различий управленческого и финансового учета. Такие же споры по поводу цели, задач, объекта, предмета, и определения управленческого учета.

Также, профессиональные организации Казахстана имеют свое определение по поводу финансового учета.

По их определению финансовый учет определяется как классификация и обобщение хозяйственных фактов жизни в денежном эквиваленте, и процесс их регистрации.

Финансовый учет частично либо полностью имеет финансовый характер, и пояснение полученных результатов, и предоставляет финансовую отчетность пользователям разного уровня [61].

УУ является важной составляющей информационного процесса в системе управления амбулаторно-поликлинической службой, влияющий на принятие решений и экономический результат. Медицинские организации самостоятельно определяют форму и методы ведения УУ, в соответствии со спецификой медицинских услуг [62].

С началом становления рыночной экономики в постсоветских странах стали внедряться международные стандарты аудита (МСА) и разрабатываться методики ВК и аудита.

История становления и развития теории и практики УУ показывает тернистый путь, который привел к признанию управленческого учета как отдельного направления экономической науки.

УУ развивался с момента возникновения учетной системы, постепенно выделился в самостоятельную дисциплину, которая предусматривает детализированный учет объектов учета, связанный с расходами и доходами.

Анализ научных публикаций позволяет сделать вывод о том, что УУ является важной составляющей информационного процесса системы управления, оказывающей влияние на принятие экономических решений.

Как уже отмечалось ранее, каждое предприятие определяет самостоятельно форму, методы ведения УУ, в соответствии со спецификой производства и услуг, для управленческих решений.

УУ представляет собой одну из форм учета, который также в экономической литературе называют производственным или внутренним.

Основные цели УУ представляют собой управленческие решения, основанные на данных предыдущего периода.

В соответствии с целями задачи УУ представляют собой:

- сбор информации, главным образом из финансовой отчетности, как самого предприятия, так и других участников рынка;
- проведение аналитических процедур по собранной легитимной и достоверной информации с использованием различных методов анализа, выбор которых зависит от целей анализа;
- после проведенного анализа, принятие управленческих решений может быть многовариантным;

– координирование исполнения управленческих решений в подразделениях;

– последующий контроль исполнения управленческих решений и корректировка в случае необходимости.

Данные по издержкам, затратам и расходам должны предоставляться различным специалистам и руководству в соответствии с их компетенцией. Это связано главным образом с увеличением дохода, АПС должна стремиться к снижению себестоимости и, соответственно, к снижению издержек.

Авторская трактовка. Анализируя точки зрения многих ученых, относительно управленческого учета и международного принципа сертифицированного института специалистов по управленческому учету (СИМА), нами определена авторская трактовка. «**Управленческий учет в АПС здравоохранения (УУвАПСЗ)** - это процесс, направленный на модернизацию бюджетирования и калькуляцию себестоимости оказываемых медицинских услуг. **УУвАПСЗ** обеспечивает рост качества медицинских услуг, гарантирующий получения потребителями медицинской помощи, в нужном объеме с соответствующим качеством».

Изучив, методологические аспекты системы ВК в АПС здравоохранения нами дается следующая авторская трактовка понятию: «**Внутренний контроль в АПС здравоохранения (ВКвАПСЗ)** - представляет собой комплекс взаимосвязанных мероприятий, ориентированных на обнаружение и устранение факторов (причин) возникновения недочетов. **ВКвАПСЗ** подразумевает контроль качественного выполнения работниками поликлиник своих функциональных обязанностей, что приводит к улучшению качества оказываемых медицинских услуг прикрепленному населению».

1.2 Особенности организации управленческого учета в системе здравоохранения

С переходом на рыночные отношения в экономике начался процесс коммерциализации, который затронул все сферы деятельности, в том числе и здравоохранение. Платные медицинские услуги, фармацевтическое производство, реализация медикаментов и прочие сопутствующие сферы медицины требуют управления бизнес-процессами.

Развитие коммерческих медицинских организаций привело к усилению конкуренции, вследствие чего государственные медицинские организации стали реконструироваться и модернизироваться. Государственное финансирование требует постоянного учета и контроля, так как находится под наблюдением государственных органов в лице министерств и ведомств.

Особенное внимание уделяется целевому использованию бюджетных средств и расходованию материалов, контроль за которым осуществляет государственный контроль.

Потребителями медицинских услуг является население, которое сравнивает качество и доступность услуг, в результате чего делают выбор в соответствии со своими предпочтениями и финансовыми возможностями.

Поэтому, приоритетным направлением медицинской организации является клиент ориентированность, виды оказываемых услуг, учет затрат и калькулирование себестоимости производится с учетом потребностей пациентов [63].

Для этих целей используется инструментарий управленческого учета, в том числе учет затрат и накладных расходов. Расходы являются важнейшими экономическими составляющими себестоимости, и их величина определяет финансовый результат и уровень рентабельности хозяйствующего субъекта.

Особенность медицины состоит в том, что медицинские услуги направлены на сохранение здоровья населения, которое не всегда можно оценить финансово или материально. Главной задачей здравоохранения является профилактика и предупреждение заболеваний, сохранение трудо- и дееспособности, снижение смертности, восстановление здоровья людей.

Профилактика и сохранение здоровья людей снижают доходы частных медицинских и коммерческих организаций, которые получают доход от лечения и реализации медицинских препаратов и инструментов.

Дополнительные финансовые средства позволяют поднять медицинские технологии и технику, апробация которых осуществляется непосредственно в процессе клинической практики.

Другим важным отличием медицины является длительный период прохождения новых технологий от зарождения идеи и до внедрения в медицинскую практику. Новые технологии проходят строгие и длительные клинические испытания, прежде чем их внедряют в практику.

В рыночных условиях медицина является наиболее развитой и высокодоходной сферой экономики, так как восстановление здоровья является жизненной необходимостью для пациентов. В медицинской индустрии задействованы крупные исследовательские центры и промышленные предприятия, которые заинтересованы, в первую очередь, в получении высокого дохода при низких затратах.

В государственных медицинских организациях имеются особенности, присущие бюджетным организациям и медицинским компаниям. Эти особенности проявляются в том, что бюджетные организации финансируются государством. В то же время медицинские организации оказывают населению материальные и нематериальные услуги. К материальным услугам относятся осуществление медицинских процедур с применением физической силы работников, реализация медикаментов и продажа сопутствующих товаров санитарно-гигиенического и косметико-лечебного назначения.

К нематериальным услугам относятся приём, обследования, консультации, консилиумы и другие услуги, которые можно отнести к разряду интеллектуальной собственности. Нематериальной части в последнее время уделяется большое внимание, так как этот вопрос связан с объектами интеллектуальной собственности и законодательно закреплён, практически, во всех странах.

В затратах медицинских организаций значительная доля приходится на накладные расходы, особенно при оказании услуг. Это связано с тем, что в

отличие от производственных предприятий, велика доля административных расходов, в составе которых амортизация, коммунальные услуги, содержание управленческого персонала.

Для государственных медицинских организаций проблема создания эффективной системы УУ заключается в стандартизации системы учета коммерческих услуг и ВК. В работе авторов Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. «Бухгалтерский учет: управленческий аспект» один раздел посвящен вопросам УУ и бюджетирования в медицинских организациях. Главным вопросом отмечен расчет расходов на одно койко-место, в соответствии с которым рассчитывается бюджет амбулаторных медицинских организаций [64].

Для стационарных услуг расчет осуществляется с использованием статистики по количеству обслуживаемого населения в районе, городе, регионе или в любом другом населенном пункте. За государственными поликлиниками закрепляется население определенного района или небольшого населенного пункта. Это касается поликлиник для взрослого населения и детей, в связи с чем, статистический учет клиентов ведется с самого рождения.

Стандартная дислокация государственных медицинских организаций, которые осуществляют бесплатное обслуживание населения в соответствии с количеством потенциальных клиентов нами представлена следующим образом (рисунок 1).

Как видно из рисунка 1, расположение медицинских организации зависит от населенного пункта.

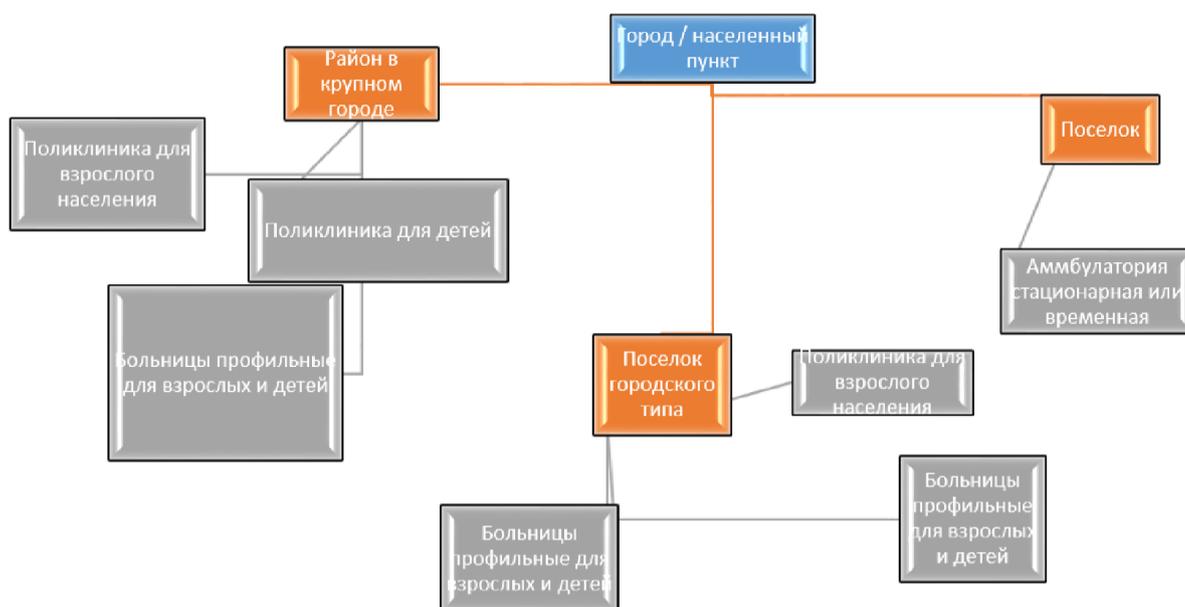


Рисунок 1 – Стандартное расположение государственных медицинских организаций

Примечание - Составлено автором на основании источника [64, с.128]

Однако, помимо количества населения, другими факторами, определяющими сумму финансирования и себестоимости оказываемых медицинских услуг, являются:

– трудовые затраты: заработная плата, дифференцированная оплата медицинского персонала, работающего непосредственно с клиентами, включая врачебный и обслуживающий (медицинские сестры и братья, санитары) персонал;

– материальные затраты: стоимость медицинских препаратов, средств дезинфекции и других материалов, используемых непосредственно при работе с посетителями.

Кроме прямых затрат, в здравоохранении также присутствуют административные, коммерческие и прочие накладные расходы, то есть расходы периода. Все это требует нормирования, планирования, учета, анализа, контроля, бюджетирования расходов по центрам ответственности, элементам, статьям и местам возникновения, функционирование которых направлено на развитие организации.

Процесс нормирования труда в здравоохранении осуществляется в соответствии с законодательством.

В соответствии с пунктом 1 статьи 101 Трудового Кодекса Республики Казахстан нормы труда (времени, выработки, трудоемкости, обслуживания, численности) являются мерой затрат труда. Нормы труда устанавливаются для работника соответствующей квалификации в соответствии с достигнутым уровнем техники, технологии, организации производства и труд.

Нормирование труда в области здравоохранения рассматривает следующие показатели:

1. нормы времени, показывающие величину затрат рабочего времени для выполнения единицы работы в определенных организационно-технических условиях (минута, условная единица, условная единица трудоемкости);

2. норма нагрузки (обслуживания), (число посещений в час, количество больных в день, число процедур, исследований в день, год и т. д.);

3. нормы численности или численность сотрудников, устанавливаемая по нормативным показателям, их сочетаниям, расчетным величинам, необходимая для выполнения определенного объема работы.

Согласно требованиям пункта 2 статьи 101 Трудового Кодекса Республики Казахстан разработка, введение, замена и пересмотр норм труда производятся работодателем [65].

Методологическая страта ведения УУ в системе раскрывает идеологию, технологию, нормирование и формирует основные элементы (рисунок 2).

По данным рисунка 2, идеология используется с применением элементов философии, логики и концепции управленческого учета. Технология управленческого учета предполагает исследование финансовой структуры и управленческой отчетности по центрам ответственности. Нормирование в процессе хозяйственной деятельности, производится в последовательности, которая может быть различной в зависимости от состояния системы учета и управления.



Рисунок 2 – Методологическая структура ведения управленческого учета

Примечание - Составлено на основании источника [66]

Организация системы управленческого учета рассматривает функции планирования, контроля, учета и анализа. В организационной группе рассматриваются структурные взаимодействия управленческого учета с некоторыми элементами системы управления организацией, а также с внутренними и внешними связями.

Планирование затрат осуществляется в соответствии с данными за предыдущий период и подразделяется на оперативное и стратегическое планирование. В соответствии с планированием осуществляется бюджетирование расходов по центрам ответственности, элементам, статьям и местам возникновения.

Организация и методика управленческого учета доходов и расходов в организациях здравоохранения начинается с создания информационной базы, позволяющей анализировать деятельность организации. Эта информация необходима для обоснования статей бюджетного финансирования, а также для расчета экономической эффективности расходов и полученных результатов деятельности организации.

Анализ затрат начинается с их классификации, в соответствии с которой определяется влияние на себестоимость, степень релевантности для принятия управленческих решений, назначение, место возникновения. Для организаций здравоохранения важно определение места возникновения затрат, так как каждое подразделение имеет свою специфику работы. Классификация затрат осуществляется по назначению, местам возникновения, существенности, значимости, релевантности и другим показателям [17, с.408].

Анализ и контроль величины и структуры расходов относятся к системе оперативного учета с целью принятия эффективных управленческих решений

на текущий момент. Оперативный анализ, контроль ориентированы на краткосрочный результат, методы и инструментарий управленческого учета в данном случае отличаются от методов и инструментов управленческого учета стратегического управления. Анализ целесообразности финансово-хозяйственных операций с учетом назначения бюджетного финансирования и предпринимательской деятельности организаций здравоохранения, осуществляется большей частью для стратегических целей [67].

Процесс формирования целей управленческого учета предполагает следующие подпроцессы:

- формирование центров ответственности;
- классификация расходов;
- нормирование расходов;
- бюджетирование расходов.

Для решения поставленных целей и подцелей в государственных медицинских организациях УУ доходов и расходов формируется по двум основным направлениям:

- обеспечение организаций государственного управления релевантной информацией для обобщения, анализа и планирования бюджета по текущей деятельности организаций здравоохранения;
- формирование информации о расходах и доходах в подразделениях медицинских организаций, так как информация необходима для управления в разрезе статей, элементов, мест возникновения.

Таким образом, реализация управленческого учета в государственных медицинских организациях предполагает следующие мероприятия:

- адаптация приемов и методик, эффективно используемых в мировой учетной практике для осуществления управленческого учета;
- использование инновационных методов по совершенствованию управленческого учета и системы ВК по опыту успешных предприятий и организаций;
- организация управленческого учета в учреждении здравоохранения в соответствии с отраслевыми инструкциями и нормативными документами по учету.

Экономика здравоохранения является специфической областью народного хозяйства, так как связана с оказанием услуг населению, которое нуждается в медицинской помощи. Государственные медицинские организации осуществляют свою деятельность в сложных условиях, так как в медицинской помощи нуждаются, в основном, люди с ограниченными возможностями, пожилые люди, дети. Ограниченность финансовых средств у данной категории населения вызывает необходимость в организации бесплатной медицинской помощи и выделении особо необходимых медикаментов [68].

В современных кризисных условиях в экономике организация бесплатного медицинского обслуживания является необходимостью, если государство позиционирует социально-рыночное развитие своей экономики.

Современное состояние экономики здравоохранения не представляется без развития и введения инструментов управленческого учета, что предполагает кардинальные изменения.

При этом следует отметить, что использование финансовых средств по целевому назначению, еще не доказывает их эффективное использование. Поэтому, в экономике здравоохранения для повышения эффективности ставятся первоочередные задачи по развитию организационной структуры и затрат медицинских организаций.

Проводимые государством мероприятия направлены для оценки механизма эффективной деятельности медицинских организаций.

Клинические и экономические составляющие деятельности организации здравоохранения в первую очередь предполагает баланс между ними.

Управленческие решения в системе медицинских организаций, требуют специальной учетной и аналитической системы, в связи с тем, что не обеспечиваются бюджетным учетом в полной мере. В результате информация будет накапливаться, с последующей обработкой и передачей в систему управленческого учета.

В числе задач, которые должны быть решены при ведении УУ и ВК в здравоохранении, имеются специфические вопросы, в том числе:

- повышение эффективности использования койко-мест стационаров в городах и других крупных населенных пунктах;
- совершенствование методики формирования клинко-статистических групп и клинко-профильных групп для оптимизации медицинского обслуживания населения;
- разработка методики оптимизации и мотивации системы оплаты труда медицинского персонала;
- техническое и технологическое оснащение системы здравоохранения в соответствии с международными стандартами качества;
- стандартизация медицинской помощи (медицинских услуг);
- систематизация и классификации медицинских услуг;
- стандарты медицинской помощи и модели медицинских услуг как основа для нормативного планирования медицинской организацией программы оказания медицинской помощи;
- финансовые источники для обеспечения медицинской организации;
- ценообразование медицинских услуг;
- сервисная модель просмотра, разработки и поддержания в актуальном состоянии стандартов медицинской помощи, моделей простых, составных и комплексных медицинских услуг;
- сервисная модель расчёта стоимости оказанных медицинских услуг;
- формирование медицинской организацией программы оказания медицинской помощи по всем источникам финансового обеспечения;
- мониторинг выполнения программы оказания медицинской помощи.

Государственные и муниципальные медицинские организации не являются

коммерческими, поэтому они не ориентированы на получение дохода. Однако, медицинские организации создают значимые социальные блага для общества, выполняют социальную функцию, которым УУ может помочь осуществлять свою деятельности, с меньшими затратами [69].

Немаловажным фактором, влияющего на организацию системы управленческого учета, является принадлежность организации к определенной группе номенклатуры медицинских организаций. В соответствии с номенклатурой, все медицинские организации подразделяются как лечебно-профилактические, санитарно-эпидемиологические и аптечные.

В организациях различных групп используются разные подходы к компенсации расходов, которые связанных с предоставлением платных медицинской услуг. В амбулаторной системе поликлиник расходы рассчитываются на подушевой основе, а в стационарах за пролеченный случай [70].

Система классификации медицинских услуг включает в себя следующие услуги по номенклатуре медицинских услуг и в соответствии с классификатором и справочниками медицинских услуг:

- простая, составная и комплексная часть медицинских услуг;
- основные и вспомогательные части медицинских услуг;
- собственные, внутренние и внешние части медицинских услуг;
- услуги по питанию;
- услуги по пребыванию;
- услуги по койко-дню;
- услуги по посещению и обращению [71].

Структура тарификации оплаты медицинской услуги устанавливается в разрезе условий оказания медицинской помощи и уровней медицинских организаций с указанием долей расходования средств:

- расходы по заработной плате и налоги;
- приобретение медикаментов и материалов;
- прочие статьи расходов.

Статья «прочие расходы» включает:

- мягкий инвентарь,
- медицинские инструменты, прочие материальные запасы;
- услуги связи, транспортные услуги, коммунальные услуги, работы и услуги по содержанию имущества;
- программное обеспечение;
- социальные выплаты;
- приобретение основных средств.

Задачи системы УУ организаций медицинской сферы включают в себя вопросы бюджетирования, формирования клинко-статистических групп, тарификацию цен на медицинские услуги. Затраты оцениваются по видам услуг, по подразделениям, врачам и другим показателям. Также формируются нефинансовые показатели, такие как время предоставления медицинской

услуги, удовлетворенность обслуживанием пациентов. В результате проведенной информационно-аналитической работы формируются годовые отчеты медицинской организации, описывающие его деятельность, полученные результаты и корректировки [72].

В последнее время происходит реформирование деятельности организаций здравоохранения, при котором постоянно меняются требования, которые предъявляются подразделениями к информации управленческого учета. Использование управленческого учета в бюджетных медицинских организациях возможно при учете специфики формирования источников финансирования и расходов данных организаций [73].

Следует иметь в виду, что УУ пользуется спросом в конкурентной среде, когда организациям предоставляется самостоятельность при принятии управленческих решений.

Усиление конкуренции происходит также в расширении сети коммерческих медицинских организаций, так как потребитель может выбрать поставщика медицинской услуги.

Все это приводит к улучшению качества за счет эффективного использования финансовых и прочих ресурсов.

Принятие эффективных управленческих решений осуществляется с помощью инструментария управленческого учета, в числе которых учет затрат, калькуляция себестоимости оказанной медицинской услуги.

Бизнес-модель помогает раскрыть механизм, используемый организацией для получения дохода, генерирования денежных потоков, поэтому эта модель может быть адаптирована к деятельности медицинских бюджетных организаций [74].

Бизнес-модель реализуется за счет цикла шести видов капитала: финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социальный и природный.

А в медицинских организациях, к трем видам капитала: интеллектуальный, человеческий и социальный которые значимы для данного вида деятельности [75].

Это связано с тем, что по удельный вес нематериальных активов по здравоохранению занимает 2 место (65%) за ИТ-сферами (79%).

Для внедрения бизнес-модели следует провести анализ внешней и внутренней среды, где действует медицинское учреждение, а также изучить конъюнктуру рынка и конкуренцию. После аналитических процедур разрабатывается стратегия медицинской организации по основной деятельности, в области инноваций, по работе с персоналом и по оказанию платных медицинских услуг.

Стратегическое развитие является основой успешного развития любой сферы деятельности, в том числе в здравоохранении. Так, в развитых странах медицина является высокотехнологичной и доходной отраслью экономики, а также заработная плата медиков является самой высокой. Это объясняется постоянной востребованностью медицинских услуг от рождения и в течение всей жизни. Вследствие этого повышаются возможности УУ в обеспечении

устойчивого развития организаций здравоохранения. Основную роль играет качество предоставляемых медицинских услуг, что должно учитываться в стратегии развития медицинской организации.

В настоящее время остается много проблем в здравоохранении и медицинских организациях, которые могут быть решены при совершенствовании организации деятельности, учета и контроля. На рынке услуг ежегодно появляются новые технологии и техника, использование которых требует достаточно высокой квалификации и уровня подготовки. Для того чтобы обеспечить клинико-экономическую результативность, безопасность врачебных технологий, необходимо усовершенствовать процесс внедрения лекарственных препаратов и новые технологии в медицинскую деятельность.

Основой локальных систем управления качеством являются службы ВК медицинских организаций. Их деятельность строится на внедрении центра управления рисками, проведении клинического аудита коллегиально с независимыми врачебными специалистами.

Для защищенности пациентов и введения международных подходов во многих странах вводятся национальные системы для учета и анализа врачебных ошибок на базе использования тайного контроля.

Гарантированный объем бесплатной медицинской помощи (ГОБМП) выполняется за счет республиканского бюджета, с введением Единой национальной системы здравоохранения проводится объединение средств.

В результате уменьшается расхождение в оплате между регионами, внедряется правило «деньги следуют за пациентами» и финансирование реализуется по клиническим и затратным группам. Это способствует интенсификации использования стационарных источников и формированию стационарозамещающих способов, введению и выработыванию высочайших медицинских технологий в организациях.

Недостаточная дифференциация стационарного ресурса по уровню интенсивности лечения формирует финансовую нагрузку на госбюджет здравоохранения. То есть, проблемой может стать недостаточная целесообразность стационаров и хирургического лечения, которые являются достаточно затратными.

Необходимо достаточное обоснование госпитализации и продолжительности пребывания в стационаре, как это осуществляется в развитых странах, где пациенты находятся в госпитале не более 3 дней.

Необходимо предусмотреть организацию альтернативной (внебольничной) помощи, стимулов для выписки из стационара и предложение об альтернативных практиках.

К внебольничной помощи относятся дневной стационар, патронаж больных на дому, предложение платных больничных услуг и другие.

Следующей проблемой являются факты простоя и неэффективного использования медицинской техники, по которым не разработаны стандарты оснащенности, основанные на доказательной медицине.

Недостаточно разрешены проблемы постгарантийного сервисного сопровождения.

Система мониторинга показала, что на сегодняшний день медицинское оборудование используется неэффективно, для чего создается национальная база медицинской техники [76].

Общезначимость первичной медицинской помощи обеспечивается за счет перехода к семейному обслуживанию. Семейный принцип предусматривает наблюдение за самочувствием человека в течение его жизни, с учетом индивидуальности организма в любом возрасте с упором на профилактику.

Семейный принцип обслуживания подразумевает выполнение предупредительных, диагностических, врачебных, реабилитационно-оздоровительных мероприятий, паллиативной поддержки и обслуживания на дому, исходя из надобности каждой семьи.

В составе затрат немаловажно учитывать размер амортизационных отчислений в случае, если на балансе медицинской организации числится недвижимость, основные средства и нематериальные активы.

Ненадлежащий размер больницы или поликлиники может привести к недостаточно эффективному использованию помещений и инфраструктуры. То есть, планирование должно учитывать уровень управленческих и финансовых ресурсов для мониторинга и контроля.

Это связано с тем, что может наблюдаться избыточное количество поликлиник и в одном районе, в то время как в других их недостаточно. Это оценивается как отсутствие планирования в развитии системы здравоохранения.

При организации внутреннего учета и контроля следует учитывать также затраты на медикаменты, использование дженериков, завышенные наценки, а также налоги и пошлины на лекарства.

Для этого следует установить контроль над агентами сети поставщиков, врачами, выписывающими рецепты и фармацевтами. Обосновано установление контроля за эффективностью и безопасностью дженериков, а также моделями выписывания лекарственных рецептов и системами закупки и распределения медикаментов.

Так как, фармацевтические компании и аптеки также участвуют в медицинском обслуживании населения должен быть налажен контроль за установлением цен на лекарства.

Сокращение затрат на медицинские препараты и инструменты возможно при активном использовании прозрачного проведения тендера при закупках. Сервисное обслуживание медицинского оборудования проводится неавторизованными сервисными компаниями, так как существует нехватка специалистов по обслуживанию медтехники в бюджетных организациях.

Проводить мониторинг и своевременно уведомлять о ценах на лекарства и использовании альтернативных лекарств.

Это связано также с появлением на рынке поддельных лекарств, «пустышек» или фальсификатов, а также дорогостоящих медикаментов, взамен дешевых, но эффективных образцов. Для этих целей следует повысить функции контроля по качеству лекарств за счет осуществления тестирования продукции и укрепления системы закупок с выбором поставщиков.

Нередко медицинские работники рекомендуют или прописывают в

рецептах лекарства, при продвижении которых они получают поощрение. Данный факт требует разделения функций при выписке и распределении лекарств. Для этого используются информационные технологии и общественная информация.

Внутренний контроль включает в себя также противодействие коррупции, мошенничеству и растратам финансовых и материальных ресурсов.

В системе здравоохранения, как в любой отрасли деятельности, где проходят денежные потоки, возможны растраты, коррупция и мошенничество. Это может быть вызвано нечеткими рекомендациями по распределению ресурсов, отсутствию прозрачности в осуществлении финансовой деятельности, слабой системой подотчетности и механизмами управления.

Усиление внутреннего контроля требует улучшения регулирования и управления, включая механизмы санкций, оценку прозрачности и уязвимости к коррупции. Эти мероприятия требуют тщательного проведения проверок государственного финансирования, внутренних затрат и соблюдения кодекса чести. Для предотвращения фактов коррупции, растрат, мошенничества и злоупотребления служебным положением должны применяться меры поощрения и мотивации работников медицинских организаций [77].

Реформирование структуры стимулирования и оплаты, включает подушевую оплату, разработку и внедрение мотивации и поощрения штатного персонала, за счет дифференцированной оплаты труда.

Следует также мотивировать обслуживающий персонал медицинских организаций для улучшения стандартов гигиены в больницах. Также поощрять обеспечение непрерывной медицинской помощи, проводить клинический аудит и осуществлять мониторинг результатов деятельности больницы.

1.3. Методологические аспекты систем внутреннего контроля в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения

Теория и практика управленческого учета доказывают, что на любом предприятии присутствуют система внутреннего контроля (СВК), поэтому необходимо их обобщение и классификация. Для внедрения внутреннего контроля требуются ресурсы предприятия, в числе которых персонал, информация, материалы, технологии, капитал. Следовательно, требуется иметь определенные цели ведения управленческого учета в СВК для возмещения затраченных средств [66, с.1].

Систему управленческого и внутреннего контроля можно рассматривать и анализировать с использованием: математических, экономических и прочих подходов.

Методология исследования УУ и ВК предполагает создание моделей, которые описывают поведение системы в различных организационных структурах. Каждая организационная структура имеет ряд уровней, которые имеют характерные особенности и подчиняются определенным законам и принципам, видам моделей. При этом, для различных уровней системы необходима как можно большая независимость [78].

При разработке состава, содержания и формата внутреннего контроля и

управленческой отчетности основное внимание уделяется первичным документам, предназначенным для внутреннего пользования. Формирование отчетов производится с соблюдением принципов релевантности, оперативности, достоверности, сопоставимости, надежности и других. Немаловажное значение при формировании отчетов уделяется информации о предприятии в стоимостном и натуральном выражении, в том числе с учетом нематериальных, интеллектуальных ресурсов предприятия [79].

Ведение УУ и ВК осуществляется в соответствии с организационной структурой и соответствующими правилами.

В технической группе рассматриваются технические средства, программное обеспечение, базы данных и другие инструменты, которые используются при ведении системы учета и контроля.

В современном учете используются не только учетные программные обеспечения и организационная техника, но также аналитические и экономико-математические модели и программы.

В персональной страте группируются работники предприятия, имеющие отношение к организации управленческого учета, техническому обеспечению, сопровождению учета и контроля, а также руководители, принимающие управленческие решения. Персонал должен отвечать определенным требованиям, в числе которых квалификационные, психофизиологические, профессиональные качества в соответствии с законодательством страны. В соответствии с современными тенденциями ведения управленческого учета, персонал организации представляет собой нематериальный актив, имеющий ноу-хау, интеллектуальный и профессиональный потенциал [43, с.14].

В экономическом плане рассматриваются доходы, в том числе управленческие, учетные, и расходы (капитальные, организационные, технологические, персональные, коммерческие и другие).

Система УУ состоит из внутренней и внешней среды пользователей отчетности (рисунок 3).

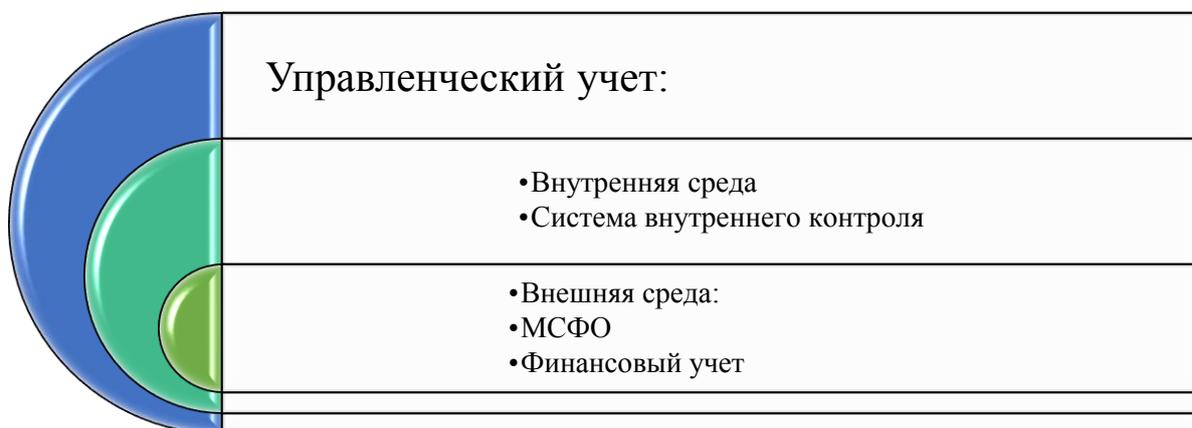


Рисунок 3 – Система управленческого учета по взаимосвязи

Примечание - Составлено на основании источника [43, с.19]

Таким образом, на рисунке 3 представлена система УУ и ВК во взаимосвязи, где сбор и обработка внешней и внутренней информации по ВК, учет в соответствии со стандартами, обобщает систему управленческого учета.

Данный механизм основан на особенностях управленческого учета, так как стандарты и принципы управленческого учета разрабатываются компанией самостоятельно с учетом ее особенностей.

В современных условиях ВК компании является основой функционирования системы управленческого учета и гарантией успешной деятельности.

СВК можно представить, как один из элементов управления, которая должна использовать подразделение по центрам финансовой ответственности.

Центр финансовой ответственности по своим обязанностям подразделяются как центры затрат, продаж, дохода, контроля и так далее. Подразделение по центрам финансовой ответственности вызвано необходимостью распределения ответственности между управленческим персоналом компании [80].

Структурные уровни или элементы СВК представляют собой следующие процедуры:

- система управленческого учета;
- процедуры контроля в соответствии с протоколом осуществления;
- структура управленческого контроля;
- кадровый контроль.

СВК может представлять собой отдельную функцию управления или быть интегрированной с системой УУ.

Интеграция может позволить системе УУ получить дополнительную информацию, а СВК использовать новые методы. Процесс осуществления контроля регулируется законодательно, но не в полной мере, а по отдельным направлениям.

В процессе функционирования организации может осуществляться несколько видов деятельности, которые можно рассматривать как совокупность взаимосвязанных и взаимодействующих процессов.

Деятельность организаций или комплекс видов деятельности, в которой используются ресурсы, может рассматриваться как процесс.

Система СВК затрат отображает функционирование объекта в определенной среде, деятельность в которой зависит от целей организации.

При определении типологии СВК можно выделить объект контроля, предмет контроля, цель контроля, иерархическую подчиненность, среду контроля, средства контроля, информационную систему и многие другие параметры.

Помимо учета и контроля, методика ведения управленческого учета включает в свой механизм планирование, прогнозирование и бюджетирование, так как УУ ориентирован на будущее.

Виды и формы ВК различаются в зависимости от элементов, вследствие чего классификация форм СВК может быть представлена следующим образом в таблице 1.

Таблица 1 – Классификация форм и видов системы внутреннего контроля

№	Показатели характеристики СВК	Виды внутреннего контроля
1	По источникам контрольных данных	– документальный; – фактический.
2	По времени проведения	– текущий; – предварительный; – заключительный.
3	По полноте охвата объектов	– сплошной; – выборочный.
4	По сферам применения	– финансовый; – специализированный; – смешанный.
5	По периодичности проведения	– систематический (регулярный, запланированный, перманентный); разовый (эпизодический, внезапный, имманентный).
6	По контрольным процедурам	– проверка документов; – письменный запрос; – инспектирование; – лабораторный анализ; – экспертная оценка; – аналитические процедуры; – очный опрос.
7	По способам проведения	– следствие (расследование); – хозяйственный спор; – проверка (обследование); – самоконтроль; – экономический анализ; – аудит; – ревизия.
8	По методам планирования	– плановый; – внеплановый.
9	По субъектам контроля	– государство; – акционеры; – общественность.
10	По принадлежности	– внешний; – внутренний.
Примечание - Составлено на основании источника [81]		

Представленная в таблице 1, классификация может быть дополнена, когда появляются новые формы и виды медицинских услуг, а также происходит постоянное развитие инновационных способов управления.

Исследования организаций здравоохранения показывают особенности современной системы управления в поликлиниках, отсутствие нормативно-регулируемых методов учета расходов, доходов и их влияния на финансовый результат.

Нерегулируемый уровень тарифов на платные медицинские услуги привели к тому, что в системе учета расходов, доходов и калькулирования себестоимости услуг возникли существенные проблемы. Отсутствие анализа внешней среды, непродуманный уровень тарифов на услуги здравоохранения привели к увеличению конкуренции и банкротству ряда медицинских компаний.

Основой организации бюджетного процесса в организациях здравоохранения должна стать широко применяемая в мире концепция бюджетирования, ориентированного на результат.

При составлении и исполнении бюджетов уполномоченные органы и получатели бюджетных средств должны исходить из принципа достижения планируемых результатов с использованием наименьшего объема средств. Достижение наилучшего результата также должно производиться с использованием определенного бюджетом объема средств.

Бюджет должен быть ограничен рамками минимума и максимума, что обеспечит сбалансированность бюджета и соблюдение режима экономии. Особенно актуальна оптимизация расходов в условиях кризиса для соответствия государственной политике и бюджету.

При планировании нужно принимать во внимание, что бюджетные ассигнования привязаны к услугам, в связи с этим в рамках бюджетных программ важен конечный результат.

Бюджетирование является одним из этапов системы управленческого учета, через исполнение которого реализуются стратегические и оперативные планы, ориентированные на финансовый результат организации. В отличие от долгосрочного планирования, которое реализуется в форме стратегических планов, бизнес-планов и инвестиционных проектов, операционное и стратегическое планирование осуществляется в форме бюджетирования [82].

Важным моментом при бюджетировании является необходимость определения стратегических и оперативных целей организаций здравоохранения. В зависимости от стратегического плана в бюджет закладывается долгосрочный результат в соответствии с конъюнктурой рынка и бюджетом государства.

Оперативный бюджет разрабатывается с учетом текущих задач более детально и с разбивкой по краткосрочным периодам, полугодие, квартал, месяц, неделя и так далее. В этом случае бюджет ориентирован на конкретных исполнителей по центрам ответственности и детализирован по продуктам и услугам. Бюджет не обязательно имеет заранее утвержденную форму и зависит от целей, задач, объема операций, размера организации и других показателей.

Таким образом, бюджетирование определяет результаты деятельности и необходимые ресурсы для достижения целей.

Однако, процесс организации управленческого учета и контроля предполагает также координацию всей деятельности и внесение корректировок в случае необходимости.

В результате проведенного исследования, предлагаем в амбулаторно-поликлинических службах использовать концепцию бюджетирования, который ориентирован на финансовый результат.

В бюджетных медицинских организациях система контроля основывается на осуществлении ВК и внешнего контроля со стороны государственных уполномоченных органов.

Для медицинских организаций необходимо ввести специализированный контроль, который будет учитывать особенность специфики взаимодействия его с государственными органами управления. В отличие от коммерческих организаций, в бюджетных организациях система контроля за хозяйственными операциями должна быть высокой.

Нормативная база бюджетного законодательства подразумевает осуществление контроля над бюджетными средствами, которая проводится уполномоченными государственными органами по плану. Учитывая вышеизложенное, бюджетным организациям необходимо внедрить и выработать положение о создании внутреннего контроля.

Результаты проведенных мероприятий ВК организаций, находят отражение в пояснительной записке организации, как один из элементов финансовой отчетности.

Организациям, получающим финансирование из бюджета, непременно следует указать обнаруженные недостатки, принятые меры для устранения нарушения, типы и виды контрольных мероприятий.

Приведенные данные описывают результаты проделанных работ внутреннего контроля по соблюдению бюджетного законодательства.

Основные требования к бюджетным организациям характеризуется как соблюдение финансовой дисциплины, целевое использование материально-финансовых ресурсов, достоверность учета и отчетности.

ВК выявляет слабые стороны и дает шанс использовать ресурсы оптимально, выявлять скрытые резервы, и, таким образом, устранять кризисные явления. Эффективность внутреннего контроля помогает менеджменту медицинских организаций уменьшать риски, обеспечивать конкурентоспособность и финансовую стабильность.

В целом, ВК в бюджетных организациях можно охарактеризовать как процесс контролирования, целью которого считается сохраняемость денежных активов, недопущение финансовых нарушения в бюджетных ассигнованиях.

Учет, анализ и контроль результата финансовой деятельности медицинской организации должен быть осуществлен по направлениям (рисунок 4).

При этом, объектами внутреннего контроля становятся такие этапы деятельности организации, как снабжение, производство и реализация услуг здравоохранения.

ВК реализуется через решение задач и выполнения определенных функций, таких как:

- безусловное соблюдение бюджетного и других норм законодательства;
- мониторинг и контроль за работой подразделений и филиалов;
- проверка точности и полноты ведения документации, заполнения регистров учета, достоверности всех видов отчетности;
- контроль использования целевых средств, выделяемых из бюджета;

- отражение в учете доходов и расходов по внебюджетным средствам;



Рисунок 4 - Группировка по направлениям анализа финансовой деятельности медицинской организации

Примечание - Составлено автором на основании источника [83]

- проверка и мониторинг сохранности и эффективности использования активов организации;
- оценка и анализ рациональности, результативности и производительности деятельности структурных подразделений;
- контроль достоверности расчетов цен на предоставляемые медицинские услуги;
- эффективность использования финансовых и нефинансовых ресурсов.

ВК в медицинских организациях должен осуществляться с соблюдением принципов ответственности, сбалансированности, своевременности, соответствия контролирующей и контролируемой систем, постоянства, комплексности, распределения обязанностей.

По данным принципам разрабатываются конкретные требования к участникам процесса ВК, которые самостоятельно подбирают способы контроля, наиболее распространенными из которых являются:

- аналитические процедуры;
- анкетирование;
- встречная проверка;
- документальная проверка;
- инвентаризация;
- наблюдение;
- обследование;

- подготовка альтернативного баланса;
- подтверждение;
- прослеживание;
- сканирование;
- устный опрос;
- экспертная оценка с привлечением узких или профильных специалистов.

В качестве информационной базы внутреннего контроля используется нормативно-правовые данные о деятельности организации, а также данные первичного бухгалтерского и статистического учета.

Учитывая данную характеристику, можно сделать вывод, что СВК является достаточно сложным процессом внутри организации. Сложность внутреннего контроля должна быть адекватной видам и масштабам деятельности, правовой форме, отношению руководства к контролю и другим характеристикам организации в целом [83].

Концепция организации бюджетного учета в медицинских организациях имеет принципиальное значение при формировании информации о деятельности хозяйствующих субъектов, обобщении полученных данных и их последующего анализа. Постановка ВК в медицинских организациях даст возможность проводить внутренние мероприятия за эффективностью использования финансов, а также принимать обоснованные, экономически верные решения.

На основании проведенного исследования и практического опыта их применения в организациях здравоохранения при оказании медицинской помощи выявлены проблемы бюджетного учета и ВК.

С введением в систему здравоохранения клиничко-диагностических центров (КДЦ), возникла необходимость ввода нового объекта учета медицинской помощи - диагностических исследований.

Диагностические исследования являются инструментом управления деятельностью организаций, основой для формирования государственного задания и показателем, характеризующим конечный медицинский результат деятельности КДЦ.

Следовательно, для формирования информационной базы проведения экономического анализа эффективности использования трудовых, материальных ресурсов, организации ВК за оказанием медицинских услуг необходимо совершенствовать бюджетный учет. Объективность определения результата использования ресурсов тесно связана с эффективной системой учета затрат. Для реализации данных задач КДЦ необходимо разработать методы расчетов государственных заданий, калькулирования себестоимости и учета затрат диагностических исследований. Решение данных вопросов определяет актуальность исследования.

Выводы по 1 разделу

Таким образом, при изучении теоретических основ и истории развития УУ и ВК можно сделать следующие выводы.

Во-первых, под управленческим учетом в АПС здравоохранения (УУвАПСЗ) подразумевается процесс, направленный на модернизацию бюджетирования и калькуляции себестоимости оказываемых медицинских услуг.

УУвАПСЗ обеспечивает рост качества предоставляемых медицинских услуг, гарантирующий получения потребителями медицинской помощи в нужном объеме с соответствующим качеством.

Во-вторых, внутренний контроль в АПС здравоохранения (ВКвАПСЗ) представляет собой комплекс взаимосвязанных мероприятий, ориентированных на обнаружение и устранение факторов (причин) возникновения недочетов. ВКвАПСЗ подразумевает контроль качественного выполнения работниками поликлиник своих функциональных обязанностей, что приводит к улучшению качества оказываемых медицинских услуг прикрепленному населению.

В-третьих, в результате проведенных исследований, нами определены 4 этапа развития управленческого учета:

1 этап развития управленческого учета начинается с 1887 года по 1990-е годы. Основными идеями 1-го этапа выступают создание систем управления затратами, система нормирования и анализ затрат, выделение накладных расходов.

Также, система управления затратами «Стандарт-костинг», выделение производственных центров, системы управления затратами «Директ костинг», учет затрат и калькуляция себестоимости, концепция центров ответственности, внутренний учет, бюджетирование.

2 этап развития управленческого учета начинается с 1919 года по 1934-е годы. К идеям 2-го этапа относятся учет производства, фабрично-заводское счетоводство, нормативного учета затрат, оперативный учет, методы калькулирования в промышленности, основы нормативного метода калькуляции.

3 этап развития управленческого учета начинается с 1949 года по 1989-е годы. Основными идеями 3-го этапа являются непрерывное оперативное планирование и управление производством, себестоимость в плановом ценообразовании, издержки производства и себестоимость продукции.

4 этап развития управленческого учета начинается с 1992 года по 2009-е годы. Идеями 4-го этапа выступают проблемы учета и калькулирования себестоимости, анализ и калькуляция себестоимости продукции, сравнительный анализ развития расчета себестоимости продукции.

2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

2.1 Анализ состояния здравоохранения и внутриведомственного контроля в медицинских организациях Республики Казахстан

Учет в здравоохранении осуществляется на основе МСФО и национальных счетов здравоохранения, которые способствуют определению объема расходов и контролю за движением средств в системе здравоохранения. С помощью данных счетов можно анализировать перемещение денежных потоков в системе здравоохранения для их рационального распределения и мобилизации ресурсов в последующие периоды.

Система счетов в области здравоохранения 2017 года предполагает подразделение расходов на общие расходы, тесно связанные с формированием капитала и на текущие расходы [84].

Основной целью разработки национальных счетов здравоохранения (НСЗ) является формирования достоверного и полного учета расходов, так как финансирование системы за счет средств государственного бюджета и деятельность которых не направлены на получение дохода.

НСЗ разработана на основе данных Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Всемирной организацией здравоохранения (ВОЗ) и Евростат. НСЗ совместно используется не только в странах Евросоюза, но также в других странах и регионах. Унификация и стандартизация учета и контроля необходима для расширения интеграционного процесса с другими странами и континентами.

В системе здравоохранения национальные счета позволяют определить общий объем расходов по здравоохранению, и движение денежных потоков по Республике Казахстан в целом. С помощью данных счетов можно анализировать движение финансовых ресурсов в стране для их оптимального распределения и мобилизации ресурсов в последующие периоды.

Государственные расходы на здравоохранение отражаются в отчетах Министерства финансов РК по исполнению бюджета, которая формируется ежегодно, где учтена единая бюджетная классификация.

Применяемая в Республике Казахстан бюджетная классификация разработана на основе Системы национальных счетов и рекомендаций Международного валютного фонда. Детализация данных о государственных расходах формируется по данным отчетности, полученных от региональных управлений здравоохранения, детализацию осуществляют подразделения Министерства здравоохранения РК.

В 2015-2016 годы по данным отчета Глобальный индекс конкурентоспособности РК по сравнению с прошлым годом поднялся на 42-е место. По отчету на 8 строк выше, где участвовали 140 стран, тем самым став обладателем 42-го места.

При участии в рейтинге индикатора «Здоровье и начальное образование» РК стала обладателем 93-го места, где участвовали 140 стран мира. По данным 2015 года РК при участии в рейтинге "Индекс человеческого развития" вошли в

группу, став обладателем 56-го места, где участвовали 187 стран [85].

Используемая в РК бюджетная классификация разработана на основе систем национальных счетов, с учетом зарекомендованных положений международного валютного фонда. По итогам 2017 года в Казахстане затраты на здравоохранение от всех источников финансирования составляет 1839,06 млрд. тенге, что составило 3,4 % к ВВП (Валовой внутренний продукт). Анализ расходов на здравоохранение указывает, что в системе здравоохранения главным источником финансирования считаются государственные средства 61%. При этом государственное финансирование составило 35,9% от общегосударственных расходов, а 64,1% - местное (муниципальное) финансирование [84].

По данным 2017 года затраты здравоохранения, направленные в амбулаторную службу, в стационары, поставщикам и продавцам медицинских услуг и товаров, составили 78% от расходов здравоохранения.

Оставшиеся 22% средств были распределены среди других поставщиков медицинских или других услуг, к которым относятся:

- организации, основной деятельностью которых являются строительство, торговля, информатизация и другие, однако, продукты их деятельности используются системой здравоохранения;
- организации единой системы здравоохранения, деятельность которых сосредоточена на предоставлении медицинских и сопутствующих услуг, дополняющих процедуру медицинской помощи, таких как, транспортировка пациентов, патологоанатомические услуги и другие;
- организации, оказывающие услуги по профилактике заболеваний;
- организации по управлению, администрированию в сфере здравоохранения, в том числе по разработке стандартов, регулированию, лицензированию, надзору за поставщиками медицинских услуг и так далее;
- организации по предоставлению медицинского образования и иные субъекты здравоохранения, которые не относятся оставшимся категориям.

В таблице 2 показаны данные по Казахстану и регионам Республики, которые состоят из 14 областей, а также городов Алматы и Астана, являющихся наиболее крупными.

Таблица 2 – Доходы и расходы в здравоохранении и социальные услуги РК в разрезе областей и городов Алматы и Астана в 2016 году, тыс. тенге

	Текущие доходы	Текущие расходы	Полученные трансферты на капитальные затраты (не идущие на увеличение уставного капитала)	Капитальные расходы
1	2	3	4	5
Республика Казахстан	1 110 205 427	1 107 182 036	21 310 377	39 000 643
Акмолинская обл.	42 057 307	44 347 703	1 656 463	2 270 964

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4	5
Актюбинская обл.	38 801 879	40 843 709	2 376 133	2 556 980
Алматинская обл.	71 989 328	72 139 776	1 346 795	2 330 864
Атырауская обл.	31 569 155	30 444 560	499 280	1 592 774
Западно-Казахстанская обл.	43 621 011	41 955 775	1 820 174	2 757 314
Жамбылская обл.	50 299 293	49 686 715	1 173 288	2 163 255
Карагандинская обл.	76 978 933	76 510 578	1 357 947	2 027 077
Костанайская обл.	47 916 525	47 525 730	1 719 051	2 694 203
Кызылординская обл.	44 555 404	43 956 361	305 453	519 662
Мангыстауская обл.	27 708 536	28 844 100	482 156	841 394
Южно-Казахстанская обл.	110 225 264	108 292 563	2 013 823	2 890 023
Павлодарская обл.	46 463 288	45 013 569	1 564 029	1 801 447
Северно-Казахстанская обл.	33 875 709	34 384 639	1 043 413	1 085 366
Восточно-Казахстанская обл.	73 892 714	73 535 296	2 527 274	3 259 911
г. Астана	167 775 148	170 041 887	754 951	3 192 665
г. Алматы	202 475 933	199 659 075	670 147	7 016 744

Примечание - Составлено на основании интернет источника [86]

По данным Министерства национальной экономики РК в 2016 году по данным таблицы 2 текущие доходы в здравоохранении целом по стране составили 1 110 205 427 тыс. тенге. За тот же период текущие расходы 1 107 182 036 тыс. тенге, что наглядно показывает, как доходы превышают расходы.

Текущие доходы и текущие расходы здравоохранения Республики Казахстан и в разрезе областей за 2016 год (рисунок 5).

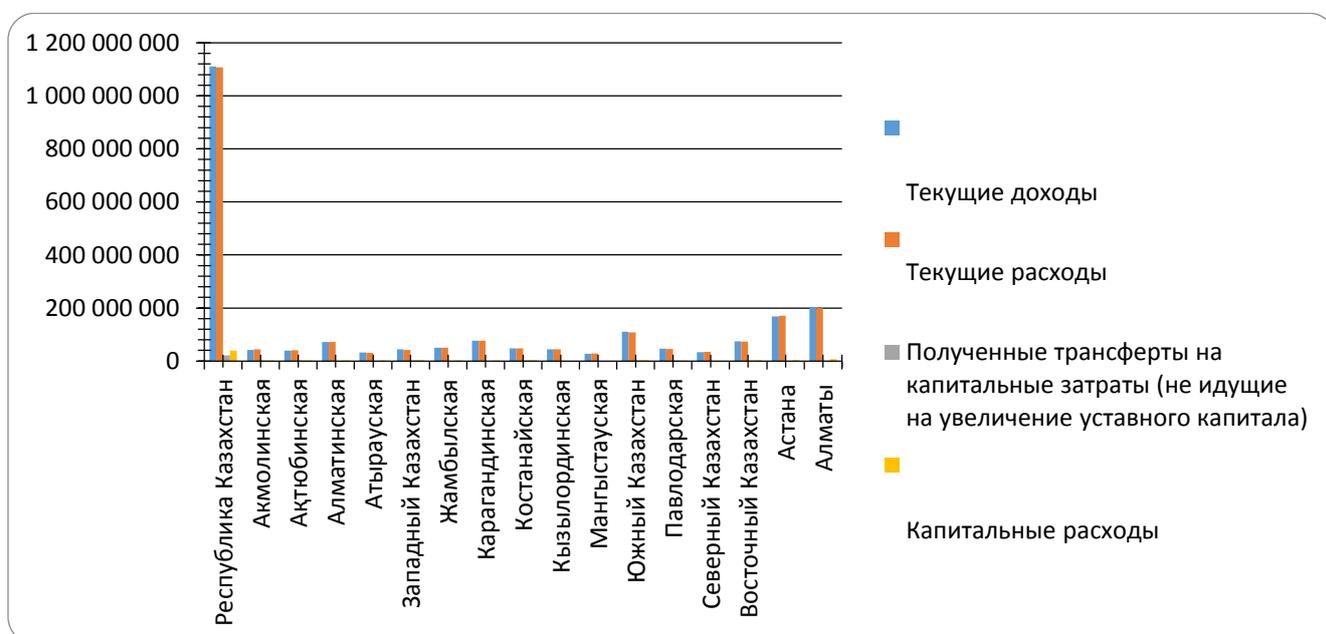


Рисунок 5 – Текущие доходы и текущие расходы здравоохранения Республики Казахстан и в разрезе областей за 2016 год

Примечание - Составлено на основании интернет источника [86]

Как видно из рисунка 5, город Алматы является самым крупным городом страны, поэтому имеет наибольшие суммы доходов и расходов.

Наибольшая сумма текущих доходов отмечена по городу Алматы 202 475 933 тыс. тенге. Текущие расходы составили 199 659 075 тыс. тенге, так как город Алматы является самым густонаселенным городом в стране. Данное разделение финансовых средств по МСФО применяется при классификации услуг и товаров, по балансовой стоимости либо с учетом срока эксплуатации.

Текущие доходы и расходы здравоохранения в Казахстане за период с 2007 по 2017 год динамично меняются (таблица 3).

Таблица 3 – Текущие доходы и текущие расходы здравоохранения Республики Казахстан за 2007-2017 годы, в тыс. тенге

Годы	Текущие доходы	Текущие расходы	Полученные трансферты на капитальные затраты (не идущие на увеличение уставного капитала)	Капитальные расходы
2007	252 223 542,1	249 367 113,3	34 357 312,2	47 503 440,3
2008	300 520 012,6	293 847 750,9	52 510 055,3	48 442 786,5
2009	638 513 723,1	610 597 258,5	39 404 093,5	61 581 783,4
2010	372 731 901,0	368 386 583,5	31 993 338,5	44 636 894,5
2011	448 963 188,0	434 666 979,6	33 232 697,1	58 429 659,1
2012	690 623 950,0	683 652 386,0	30 506 567,0	54 331 405,0
2013	756 203 458,0	741 298 709,0	26 846 092,0	48 958 975,0
2014	933 662 003,0	926 047 992,0	32 115 815,0	51 677 448,0
2015	909 148 375,0	917 469 511,0	14 886 995,0	28 508 513,0
2016	1 110 205 427,0	1 107 182 036,0	21 310 377,0	39 000 643,0
2017	1 521 103 567,0	986 633 291,0	15 324 805,0	87 310 765,0
Примечание - Составлено по данным интернет источника [86]				

В таблице 3, в 2017 году текущие доходы здравоохранения составили 1521,1 млрд. тенге, что показывает увеличение доходов на 16,6% по сравнению с 2007 годом.

Текущие доходы 2017 года по сравнению с 2016 годом увеличились на 410 898 140,0 тыс. тенге, текущие расходы уменьшились на 120 548 745,0 тыс. тенге, что объясняется с не освоением денежных средств, направленных в сферу здравоохранения, что составляет 35,1 %.

Сумма капитальных затрат в 2017 году по сравнению с 2016 годом уменьшились на 5 985 572,0 тыс. тенге, сумма капитальных расходов увеличены на 48 310 122,0 тыс. тенге что объясняется тем, что финансирование было направлено на основную медицинскую деятельность,

Общая сумма расходов в 2017 году составила 986,6 тыс. тенге, в то время как средства на образование капитала медицинских организаций составляет 87,3 млрд. тенге, что составляет 8,9% от общей суммы расходов.

В том числе стационарная медицинская помощь в сумме 434,1 млрд. тенге

(44%), амбулаторно-поликлиническая помощь -315,7 млрд. тенге (32%).

Текущие доходы и расходы здравоохранения в Казахстане за период с 2007 по 2017 год в диаграмме (рисунок 6).

Данные по Казахстану за период с 2007 по 2016 годы показывает текущие доходы и расходы по РК (рисунок 6).

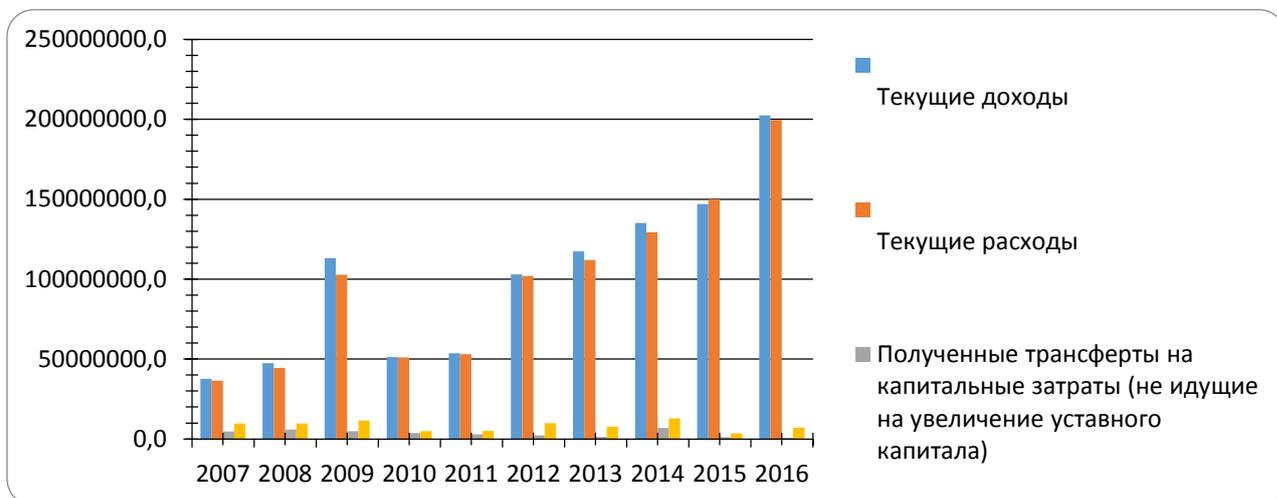


Рисунок 6 – Текущие доходы и текущие расходы здравоохранения Республики Казахстан за 2007-2016 годы

Примечание - Составлено на основании интернет источника [86]

Из данных рисунка 6, за анализируемый период с 2007 по 2009 годы доходы здравоохранения имеют динамику роста финансирования, соответственно рост расходов здравоохранения.

С 2010 по 2011 годы объем финансирования на здравоохранения имеют показатели на одном уровне, что свидетельствуют о реформировании здравоохранения в РК.

С 2012 года наблюдается рост финансовых потоков в сферу здравоохранения, что является показателем эффективности проведенных мероприятий по реформированию системы здравоохранения в РК.

Текущие доходы и текущие расходы здравоохранения Республики показывает, что Правительством РК и Министерством здравоохранения РК, ведется активная работа по улучшению финансирования системы здравоохранения.

Также, нужно отметить, что рост финансирования системы здравоохранения, тесно взаимосвязаны с повышением заработной платы работникам поликлиник и внедрением стимулирующих компонентов.

Динамика роста расходов на здравоохранение за период с 2013 по 2017 годы показывает рост ГОБМП (рисунок 7).

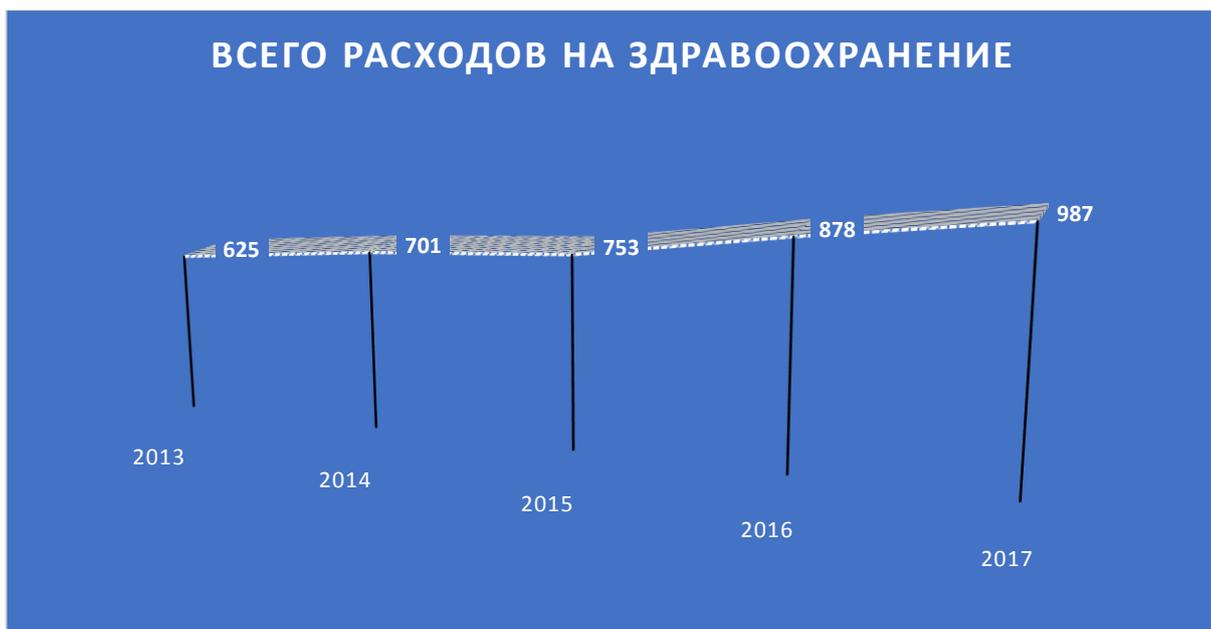


Рисунок 7 – Расходы государства на ГОБМП (млрд. тенге)

Примечание - Составлено автором на интернет источнике [84].

Данные рисунка показывают постоянный рост общих расходов на здравоохранение.

В РК врачебная нагрузка на 1 участкового врача (терапевта, врача общей практики, педиатра) 2017 году составляет 2 200 человек, ежегодно наблюдаем увеличение этого показателя.

Однако, данный показатель в странах ОЭСР составляет 1 500 человек на 1 участкового врача, что значительно ниже нагрузки врачей РК.

Обеспеченность койко-местами в Казахстане примерно на таком же уровне как в странах ОЭСР. В Бельгии и Франции на 10 тыс. человек 62 койки, в Латвии - 57, Эстонии - на 10 тыс. человек 50 коек [84].

Формирование информационной базы в системе здравоохранения способствует повышению эффективности управленческой деятельности амбулаторно-поликлинической службе.

В последние годы, на базе районных поликлиник проводится массовое обследование и скрининг, который способствует профилактике и раннему выявлению онкологических заболеваний.

Продолжается работа по диспансеризации населения, особенно, при работе со взрослым населением.

Для сбора информации и ведения учета в медицинских организациях осуществляется внутриведомственный контроль, который ориентирован на проверку процесса потребления – предоставление - финансирование.

Внутриведомственный контроль осуществляется в отношении организаций системы здравоохранения уполномоченными органами по отдельным вопросам, либо контролем охватывается деятельность подведомственной организации за определенный период.

В системе здравоохранения внутриведомственный контроль подразделяется на общий и специальный контроль. Общий контроль предполагает проверку всей работы медицинской организации, в то время как специальный контроль осуществляется как проверка отдельного направления работы или целевой программы организации.

В таблице 4 приведены финансовые показатели г.Алматы, где отражены выделенные денежные средства по-местному и республиканскому бюджету, динамика с предыдущим годом, также финансирование на 1 жителя.

Таблица 4 – Финансирование здравоохранения города Алматы за 2012-2017 годы, в млн. тенге

ФИНАНСИРОВАНИЕ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ ГОРОДА АЛМАТЫ						
Годы	Местный бюджет	Республиканский бюджет	ВСЕГО (МБ+РБ)	Динамика с предыдущим годом в %	Финансирование на 1 жителя в тенге	
					Алматы	РК
2016	30408,8	61675,8	92 084,6	131,1	52 785	59637
		в т.ч. через КОМУ 28915,4				
2017	12200	63100,0	94 800,0	102,9	52 755	
		в т.ч. через КОМУ 60600				
Примечание - Составлено по данным интернет источника [93]						

По данным таблицы 4, финансирование из местного бюджета уменьшается за счет республиканского бюджета, тогда как общая сумма средств в здравоохранение имеет рост. Тариф на 1 жителя с каждым годом увеличивается, ниже республиканских показателей.

Из данных таблицы 4 следует, что наблюдается увеличение финансирования, в связи с чем контроль над деятельностью и расходов денежных средств становится актуальным.

При обнаружении расхождений по данным бухгалтерского учета и отчетов материально ответственных лиц производится проверка движения медицинского имущества по первичным учетным документам за отчетный период, что называется документальной инвентаризацией, следующим шагом является инвентаризация медицинского имущества, как форма последующего контроля. Особенно строго ежемесячно производится инвентаризация наркотических и психотропных лекарственных средств, а также спиртосодержащих сильнодействующих средств [87].

Объектами внутреннего контроля являются эффективность расходования медицинского имущества и денежных средств, правильность эксплуатации,

хранения и ремонта медицинского имущества и правильность ведения учета и отчетности.

Помимо материального аспекта деятельности медицинской организации при проверке необходимо обратить внимание на знание и выполнение должностными лицами функциональных обязанностей по вопросам медицинского снабжения.

Также, проверке подлежат состояние средств измерений и проведение мероприятий по безопасной эксплуатации медицинских объектов.

Тщательная проверка необходима для планирования будущей деятельности и мероприятий для улучшения работы медицинской организации.

Для решения этих вопросов в плане развития медицинской организации определяется потребность в медицинском оборудовании.

Также, затраты на ремонт и оборудование помещений, техники, средств измерения, а также проведении мероприятий по пожарной безопасности, охране труда и другие вопросы.

Планирование, снабжение медицинским имуществом осуществляется из расчета медицинских организаций, где накапливается потребность для повседневных нужд, и учтены их обновление в различных режимах работы.

При планировании используются прогнозы по отделениям, задачи по медицинскому снабжению организаций здравоохранения и формируется потребность в целом по поликлинике.

В данном контексте рассматриваются вопросы контроля и планирования бюджетного предприятия, так как финансирование осуществляется из государственного или муниципального бюджета [88].

Амбулаторно-поликлиническая служба использует бюджетные средства по утвержденному плану развития, поэтому выделяются стадии предварительного, оперативного и последующего контроля.

Контроль осуществляется для определения рациональности и эффективности использования средств, а также достижения определенного уровня рентабельности.

Основное назначение внутриведомственного контроля – мероприятия, направленные на повышение эффективности деятельности подведомственных организаций, которое осуществляется через обеспечение руководства ведомства достоверной информацией о целевом использовании средств.

Из назначения внутриведомственного контроля вытекает цель проверок, которая состоит в определении законности, эффективности и целевого использования бюджетных средств, их обоснованности, контроле исполнения бюджета.

К проверке подвергаются оборот наличных денег, наличие и движение имущества, использование материальных и трудовых ресурсов в соответствии с нормами здравоохранения Республики Казахстан. Это выражается в проведении документальных проверок расходования, выделяемых лечебно-профилактическим организациям бюджетных средств. Отдельный контроль за организацией раздельного учета бюджетных средств и средств, полученных от платных медицинских услуг.

Проведение внутриведомственного контроля требует не только контрольно-ревизионной, но и финансово-аналитической и информационной деятельности. Это предусматривает анализ и исследование нарушений и отклонений при формировании доходов и расходов средств бюджета.

Выявление причин и последствий, подготовка и внесение предложений по их устранению, а также совершенствованию бюджетного процесса в целом.

Министерством здравоохранения был усилен внутриведомственный контроль и проводится интенсивная работа по недопущению неэффективного и нецелевого использования средств местного и республиканского бюджета.

Все выездные мероприятия внутриведомственного контроля осуществляются Министерством здравоохранения и управлениями здравоохранения на основании утвержденного графика проверок, представляют собой контрольно-ревизионную или тематическую проверку медицинских организаций. Проверкой охватывается порядок правильности начисления и выплаты заработной платы, надбавок и премий, расчета больничных листов, начисление и уплата налогов, обоснованность заключенных договоров с поставщиками.

Практически все поставки осуществляются на тендерной основе, как это установлено законодательством Республики Казахстан для бюджетных организаций. В ходе проверок и анализа данных можно классифицировать наиболее частые нарушения в сфере здравоохранения, которые обусловлены недостатками в планировании расходов в ГКП на ПХВ.

В группу нарушения попадают полнота и обоснованность их распределения по соответствующим статьям и подстатьям экономической классификации.

Следует также отметить, что материально-ответственные лица, с медицинским образованием не имеют достаточной квалификации в финансовых вопросах, как следствие приводит к некоторым нарушениям финансового характера.

В проверенных организациях выявлено недостаточное знание персоналом нормативных документов, регулирующих порядок отражения расходов по соответствующим статьям и подстатьям.

СВК включает в своем составе систему бухгалтерского учета, работников системы бухгалтерской службы поликлиники. Счетные работники, как субъекты контроля, выполняют свои должностные обязанности в соответствии с должностными инструкциями и индивидуальными трудовыми договорами. Они одновременно осуществляют контроль на своих участках, в зависимости от своей компетенции.

На основании проведенного исследования СВК поликлиник в своей контрольной функции должны определиться с задачами по бюджетному и внебюджетному видам деятельности (таблица 5).

Помимо финансовых и учетных вопросов, ВК занимается мониторингом медицинских показателей для отражения динамики развития уровня здравоохранения в республике [89].

Таблица 5 – Основные задачи СВК в поликлиниках

№.	Задачи системы внутреннего контроля (СВК)	Бюджет	Внебюджетные
1	Выполнить государственный заказ	Да	Нет
2	Выполнить финансовый план	Да	Да
3	Выявить внутренние резервы предприятия	Да	Да
4	Контроль за правильностью и полнотой отражения хозяйственных операций в учете	Да	Да
5	Обеспечить финансовую устойчивость предприятия	Да	Да
6	Оценить работу хозяйствующего субъекта	Да	Да
7	Планировать внебюджетные денежные средства	Нет	Да
8	Предотвращать ошибки и искажения в финансовой отчетности предприятия, отрицательные результаты деятельности	Да	Да
9	Проверить выполнение цели и задач предприятия	Да	Да
10	Своевременно, достоверно, правильно отражать бюджетные и внебюджетные денежные поступления на счетах бухгалтерского учета и отчетности	Да	Да
11	Соблюдать должностные обязанности (сотрудники предприятия)	Да	Да
12	Соблюдать нормы законодательства РК	Да	Да
13	Соблюдать внутренний распорядок предприятия (приказы, распоряжения)	Да	Да
14	Обеспечить сохранность активов предприятия	Да	Да
15	Целевое использование денежных средств, план-факт	Да	Да
Примечание - Составлено на основании источника [89].			

Указанные в таблице 5 данные отражают функции СВК в поликлиниках, где внебюджетные средства, наравне с бюджетными средствами охватываются контролем, т.к., существующие информационные системы, не в полном объеме обеспечивают информацией заинтересованные ведомства.

Проведенная работа и полученные результаты приведут к достижению эффективной работы поликлиник, в выполнении государственного заказа и финансового плана.

Систематизация полученных результатов исследования позволяет сделать вывод, что наиболее часто выявляемыми ошибками и нарушениями в деятельности ГКП на ПХВ являются нецелевое использование бюджетных средств. Основную часть нарушения составляет переплата по заработной плате.

Однако, следует отметить, что указанные нарушения не носят преднамеренный характер, не подразумевают целенаправленное сокрытие фактов, а являются ошибкой.

Так как СВК включает в своем составе систему бухгалтерского учета, все бухгалтерские службы поликлиник должны выполнять все регламентированные обязанности.

Таким образом, система управленческого учета и внутреннего контроля медицинской организации должна обеспечить:

соблюдение законодательства в области ревизии и контроля, а также

бухгалтерского и управленческого учета;

– целевое использование финансовых, материальных и нематериальных средств, выделяемых из бюджета на оказание медицинских услуг;

– формирование полной достоверной информации о деятельности медицинской организации и его подразделений (таблица 6).

Таблица 6 – Функции главного бухгалтера в СВК поликлиник

Контроль работы бухгалтерии	Контроль правильности ведения бухгалтерского учета	Контроль соблюдения законодательства
Качественное и своевременное выполнение должностных обязанностей	Контроль правильности и полноты отражения в учете хозяйственных операций	Соблюдение норм законодательства
Соблюдение дисциплины	Целевое использование средств в соответствии с планом	Выполнение госзаказа
Соблюдение правил внутреннего распорядка	Устранение ошибок и искажений финансовой отчетности, отрицательных результатов хозяйственной деятельности	Выполнение финансового плана
Качественное и своевременное выполнение распоряжений и поручений руководства поликлиники	Планирование внебюджетных средств	Проверка выполнения целей и задач
Примечание - Составлено автором на основании источника [89, с.27]		

При внедрении СВК в амбулаторно-поликлинической службе необходимо учесть важность разделение расходов по бюджетным и внебюджетным видам деятельности, как указаны в таблице 6.

В Кодексе РК «О здоровье народа и системе здравоохранения» главные положения защиты общественного здоровья отражены, и реализуются организациями первичной медико-санитарной помощи (ПМСП) [90].

В Казахстане внедряются механизмы альтернативных проверок, осуществляется мониторинг безопасности продукции посредством отбора проб и камерального контроля. НАССР (Hazard Analysis and Critical Control Points), показывает критические контрольные пункты и анализ рисков).

Используется концепция, которая предполагает системную идентификацию, управление и оценку опасными факторами, влияющими на продукции и на его безопасность.

С 2017 года начался процесс цифровизации медицины, в результате

которого клиенты могут сами выбирать врача, время посещения и назначения. Вследствие принятым мерам отмечается понижение темпа роста спроса на услуги стационара, более дифференцированное направление больных на вспомогательные обследования и консультации.

Деятельность государственных и частных медицинских организаций Республики Казахстан финансируется из республиканского и местного бюджетов, частично за счет оказания платных услуг и аренда свободных помещений.

Ведомственный и ВК достаточно регламентированы на законодательном уровне и имеет целью проверку расходования бюджетных средств.

Финансирование ПМСП на 1 человека составляет 95 долларов США в Казахстане, 231 доллар США в Эстонии, 558 долларов США в ОЭСР [84].

Основными источниками финансирования государственного здравоохранения в Казахстане являются бюджетные средства.

Дополнительными являются целевые субсидии министерств, средства международных организаций, средства за оказание платных услуг, благотворительные вклады организаций и граждан, в том числе других государств [91].

Принципы расчета медицинских услуг отражены в таблице 7.

Таблица 7 – Принципы расчета медицинских услуг

№	Наименование медицинской услуги	Расчетный принцип
1.	Первая помощь в амбулаториях, фельдшерских пунктах	Комплексный подушевой норматив на человека
2.	Амбулаторно-поликлинические услуги по оказанию первой помощи, диагностике, консультациям без пребывания в стационаре	Комплексный подушевой норматив на человека по амбулаторному тарифу
3.	Скорая помощь: количество обслуженных вызовов	Количество вызовов с учетом сложности
4.	Стационарная специализированная помощь с консультационно-диагностическими мероприятиями	Количество пролеченных случаев
Примечание - Составлено автором на основании источника [91, с.15]		

В таблице 7 показаны принципы расчета медицинских услуг в АПС, который рассчитывается по комплексному подушевому нормативу на человека по амбулаторному тарифу, тогда как скорая помощь количеству вызовов с учетом сложности, стационарная помощь по количеству пролеченных случаев, что дает возможность определиться со спецификой АПС.

Здравоохранение Республики Казахстан перешло к экономическим методам нормирования, так как бюджетные средства выделяются в расчете на одного человека, расчет медицинских услуг осуществляется на основе подушевого норматива в зависимости от ПМСП. Пребывание в стационаре рассчитывается по количеству пролеченных случаев, а количество обслуженных вызовов рассчитывается по количеству вызовов с учетом сложности.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что клинико-затратные группы (КЗГ) применяются в качестве инструмента заказа медицинских услуг. Основным параметром КЗГ является коэффициент затратоемкости, который рассчитывается как соотношение затрат данной группы заболеваний к средним затратам по всем группам.

Принцип нейтральности бюджета предполагает повышение цен на отдельные виды помощи путем понижения стоимости на другие виды лечения. При этом, сумма коэффициентов затратоемкости по всем группам должна быть равна единице.

2.2 Современное состояние системы управленческого учета в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения

Реформирование бухгалтерского учета государственного сектора в Казахстане являлось объективной необходимостью, связанной с возможностью создания прозрачной и ясной системы управления активами государства.

Государственное регулирование системы бухгалтерского учета и отчетности в государственных организациях, кроме Национального Банка Республики Казахстан, осуществляется уполномоченным органом.

Внедрение МСФО для общественного сектора в государственных организациях позволило составить баланс активов, обязательств государственного сектора, и эффективно контролировать финансовые ресурсы страны.

Бухгалтерский и УУ в государственных медицинских организациях был реформирован в тот же период вместе со всеми государственными организациями и предприятиями, составление и представление финансовой отчетности государственными организациями аналогично всем хозяйствующим субъектам.

Основной задачей для государства является контроль за использованием денежных средств, за изменением структуры расходов бюджетных статей.

Для этого необходима полная и достоверная информация о финансовой деятельности организаций, которая важна в первую очередь для внешних и внутренних пользователей.

Внешними пользователями являются УОЗ г Алматы и Алматинской области, налоговые и другие государственные органы.

Цель внешних пользователей заключается в отслеживании полноты и правильности осуществления операций по государственному заказу и налоговых обязательств.

Также, анализ эффективности использования бюджетных средств в рамках финансирования, выполнения целевых государственных программ.

В соответствии с государственной программой "Денсаулық на 2016 -2019 гг.», одной из целей по развитию здравоохранения РК является доведение финансирования до стандартов ОЭСР [92].

Сеть государственных организаций здравоохранения г.Алматы за 2012-2017 гг. отражены в таблице 8.

Таблица 8 – Сеть государственных организаций здравоохранения

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Поликлиники, в т.ч.:	33	34	34	38	38	39
– городские	24	26	26	35	35	37
– детские	5	5	5	0	0	0
– центры ПМСП	2	1	1	1	1	1
– стоматологические	2	2	2	2	2	1
Больницы, в т.ч.:	15	15	15	15	14	14
– городские	7	7	7	6	6	6
– детские	2	2	2	2	2	2
– кардиологический центр	1	1	1	1	1	1
– ревматологический центр	1	1	1	1	1	1
– инфекционная больница	1	1	1	1	1	1
– детская инфекционная больница	1	1	1	1	1	1
– больница сестринского ухода	1	1	1	1	0	0
– центр паллиативной помощи	1	1	1	1	1	1
Диспансеры (противотуберкулёзные, кож-вен.)	6	5	5	5	2	2
Специализированные центры (СПИД, ГЦРЧ, нарко, онко, псих.)	4	5	5	5	5	5
Перинатальные центры	2	2	2	2	2	2
Родильные дома	4	4	4	4	4	4
Станция скорой медицинской помощи	1	1	1	1	1	1
Дома ребенка	2	2	2	2	2	1
Санатории	5	5	5	5	5	5
Детский реабилитационный центр	1	1	1	1	1	1
Диагностические центры	2	2	2	2	1	1
Центр формирования здорового образа жизни	1	1	1	1	0	0
Специализированное автотранспортное предприятие	1	1	1	1	1	1
Городской медицинский колледж	1	1	1	1	1	1
Городской центр крови	1	1	1	1	1	1
Лечебно-производственный Центр по социальной и трудовой реабилитации	1	1	1	1	1	1
Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [93]						

По данным таблицы 8, в г.Алматы количество поликлиник в 2017 году составляет 39, по сравнению с 2012 годом на 5 поликлиник стало больше, это связано с демографическим ростом населения, также с реформированием здравоохранения.

Медицинские организации, оказывающие помощь населению города Алматы, подразделяются:

- по форме собственности: государственные и негосударственные;
- по принадлежности: ведомственные и республиканские, (таблица 9).

Ежегодно повышаются частные расходы на услуги здравоохранения, что свидетельствует о выборе населения платить услуги из личных доходов, а не

за счет государственного финансирования.

Таблица 9 – Медицинские организации, оказывающие помощь населению города Алматы

Наименование	2012 год	2013 год	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год
Государственные организации системы управления здравоохранения	82	83	83	87	81	81
Негосударственные субъекты:						
– зарегистрированные в данном году	2036	2036	2048	505	702	376
– действующие	902	905	915	667**	558**	684**
Республиканские организации*	21	21	21	20	18	18
Ведомственные организации	9	9	9	9	9	9
* - в том числе организации образования						
** - данные департамента статистики без частнопрактикующих врачей						
Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [93]						

Указанные в таблице 9 государственные организации в целом не меняются, тем не менее, имеются случаи нецелевого применения бюджетных денег, а также дефицит финансовых средств в здравоохранении.

Финансовые показатели организаций здравоохранения по г. Алматы за 2007-2016 годы, также отражает динамику роста доходов и расходов (рисунок 8).

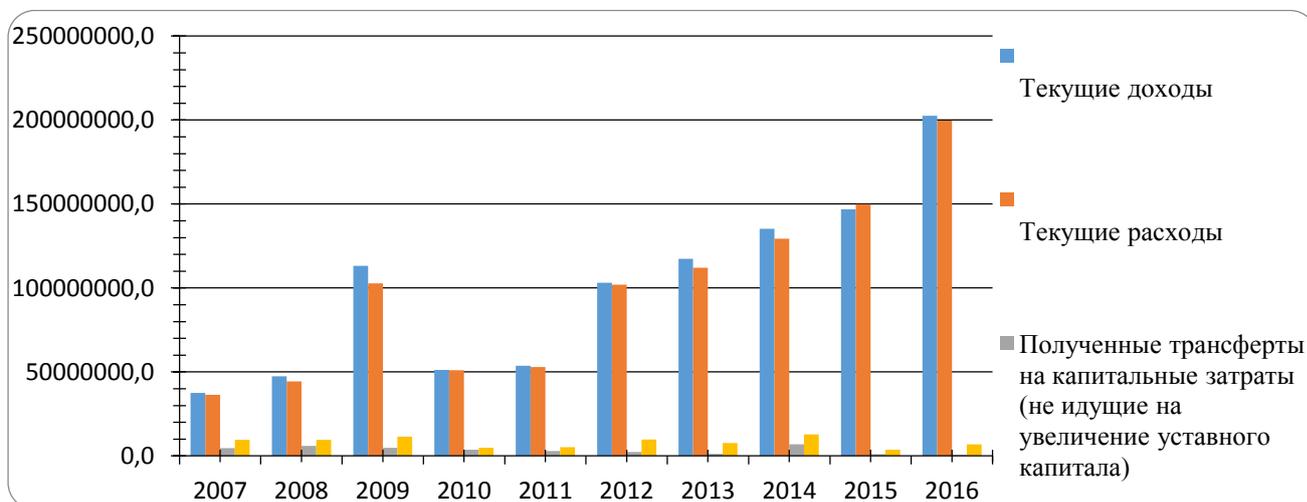


Рисунок 8 – Динамика доходов и расходов здравоохранения города Алматы за 2007-2016 годы

Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [93]

Данные рисунка 8 показывают финансовые результаты организаций здравоохранения по г. Алматы за 2007-2016 годы, где также прослеживается динамика роста данных за последние 5 лет, что свидетельствует об улучшении финансирования в медицину. За 2016 год, доходы здравоохранения г. Алматы

превышает суммы предыдущих лет и является показателем того, что организации здравоохранения финансируются в соответствии с ростом населения.

Однако, страны ОЭСР тратят на здравоохранение 8% от ВВП страны. Когда как, ВОЗ рекомендует выделять расходы на здравоохранение не ниже 7% от ВВП. Если этот показатель меньше предлагаемого ВОЗом, то в системе здравоохранения увеличивается доля платных услуг, за счет нехватки финансирования государством [84].

Начиная с 2016 года, объем финансирования выделяемого государством на оказания медицинской помощи населению составляет около 2% от ВВП РК. Недостаточный объем финансирования увеличивает обращение пациентов в частные медицинские центры.

В таблице 10 представлены данные по доходам и расходам в сфере здравоохранения по городу Алматы.

Таблица 10 – Доходы и расходы здравоохранения города Алматы за 2007-2016 годы, тыс. тенге

Годы	Текущие доходы	Текущие расходы	Полученные трансферты на капитальные затраты (не идущие на увеличение уставного капитала)	Капитальные расходы
2007	37594859,1	36402030,7	4 702 827,2	9 681 734,6
2008	47416479,3	44471402,3	5 971 195,8	9 640 767,8
2009	113 189 635,5	102 784 443,5	4 832 969,4	11 516 533,2
2010	51 182 691,9	50 993 482,1	3 716 185,1	4 865 165,8
2011	53 680 008,2	53 012 725,7	2 948 672,0	5 187 659,5
2012	103 059 051	101 935 168	2 373 013	9 809 394
2013	117 398 158	112 061 912	1 305 809	7 732 651
2014	135 199 646	129 408 346	6 906 291	12 818 558
2015	146 881 625	149 938 353	1 056 353	3 611 573
2016	202 475 933	199 659 075	670 147	7 016 744
Примечание - Составлено на основании интернет источника [86]				

Наблюдается динамический рост доходов и расходов по данным таблицы 10, за счет:

- увеличения тарифа подушевого норматива;
- роста численности обслуживаемого населения;
- увеличения бюджетного финансирования РК;
- выполнения программ по профилактическим медицинским осмотрам.

В таблице 11 приведены данные по доходам и себестоимости по наиболее показательным поликлиникам Алматы и Алматинской области.

Данные таблицы свидетельствуют о достаточном самообеспечении организаций здравоохранения.

Увеличение доходности поликлиник г. Алматы и Алматинской области

зависит напрямую от степени удовлетворенности качеством медицинских услуг получаемые населением в прикрепленной поликлинике.

Таблица 11 – Динамика изменения доходов и расходов в поликлиниках г.Алматы и Алматинской области за 2013-2017 годы, тыс. тенге

Наименование медицинской организации	2013 год	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год
Доход	448 160	632 305	748 045	924 566	1 007
Себестоимость	427 331	528 951	669 005	843 972	763
ГКП на ПХВ «Городская поликлиника № 3»					874 331
Доход	620 300	971 628	1 124 772	1 308 087	1 305
Себестоимость	568 123	940 400	939 106	1 140 062	459
ГКП на ПХВ «Городская поликлиника №17»					1 202
ГКП на ПХВ «ЦПМ-СП «Кулагер»					710
Доход	122 129	139 811	144 562	159517	162 690
Себестоимость	89 363	82 305	92 189	115840	151 002
ГКП на ПХВ «Городская поликлиника №2»					
Доход	361 003	543 749	774 988	893280	915 661
Себестоимость	363 639	529 148	753 494	885336	915 311
ГКП на ПХВ «Областная стоматологическая поликлиника»					
Доход	112 895	117 844	119 656	146222	169 473
Себестоимость	113 163	124 311	127 186	151185	169 468
ГКП на ПХВ «Городская поликлиника №9»					
Доход	472 232	509 587	561 391	600 131	656 177
Себестоимость	438 966	507 170	561 896	598 221	654 611
Примечание - Составлено на основании интернет источника [93]					

Рост доходности поликлиники зависит от квалификации, потребности, популярности специалиста в медицинской отрасли, действует принцип «Пациент за врачом», указанные в таблице 11.

Особое влияние оказывает наличие высокотехнологического оборудования в государственном коммунальном предприятии на праве хозяйственного ведения (ГКП на ПХВ).

В финансовой отчетности в «Отчете о прибылях и убытках» за период с 2013 - 2017 годы изменялись данные во многих разделах.

В частности, разделы «Выручка», «Себестоимость реализованных товаров и услуг», «Расходы по реализации» и «Административные расходы».

Это связано с требованиями Налоговом кодексе, т.к. данные из раздела

«Себестоимость реализованных товаров и услуг» переносятся в раздел «Расходы по реализации» или «Административные расходы».

По данным таблицы 12, число обращений в медицинские организации растёт, по отношению к 2013 году в пределах от 3 до 11 % ежегодно.

Таблица 12 – Посещаемость населения медицинских организаций

Показатели	2013 год	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год
Мощность (посещений в смену):					
- Плановая	17 623/ 18 013*	18 173/ 19 173*	18 543 /18 918*	18 187	20 265
- Фактическая	19 438	20 383	22 013	22 689	23 197
Перегруженность амбулаторно-поликлинической службы	1,1	1,12	1,19	1,25	1,14
Общее число посещений к врачам в государственных организациях (в тыс.)	10 246,7/	10 032,1	10 437,8	12 282,4	11 830,7
Число посещений на самостоятельном приёме медсестёр (в тыс.)			3 190,5	3 654,4	3 900
Динамика объёма врачебной помощи в %	100,3	104,4	98	115,7	96,3
Число посещений к врачу на 1 жителя в год/с медсестринскими посещениями	6,8	6,7	6,6/8,2	6,9/9,0	6,7/9,0
Обслуженность населения врачебной помощью на дому (в%)	12,0	12,0	11,6	13,2	11,3
Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [93]					

Это связано с новыми государственными программами развития медицинских услуг, высокой доступности медицинской помощи для прикрепленного населения в связи с внедрением электронной государственной базы Дамумед.

Так же фактические показатели превышают плановые от 3-5% ежегодно, как видно из таблицы 12, за счет перегруженности врачей и демографического роста в РК.

В 2016 году фактическая мощность медицинских организации превышает плановую мощность на 4 502 посещений, что свидетельствует о том, что медицинские организации работают перегружено.

Фактическая мощность медицинских организации в 2017 году превышает плановую мощность на 2 932 посещений, что свидетельствует о том, что в медицинских организациях по сравнению с 2016 годом, перегруженность понизилось на 1 570 посещений, связаны с тем, что прикрепление население приближается к соответствию к плановой мощности.

Доступность основных видов медицинской помощи представлена по Казахстану за период с 2013 по 2016 годы, при этом наблюдается изменение показателей (таблица 13).

Таблица 13 – Динамика показателей доступности основных видов медицинских услуг

Показатели	2013 год	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год
1	2	3	4	5	6
Плановая мощность амбулаторно-поликлинических служб (число посещений в смену) на 10 тыс. нас.	116,9	116,7	111,1	103,8	114,1
Фактическое использование плановой мощности в %	110,3	112	119	125	114,5
Число посещений к врачу на 1 жителя в год / с посещением медсестры	6,8	6,7	6,6/8,2	7,1/8,7	6,7/9,0
Обеспеченность населения больничными койками на 10 тыс. нас. (по Алматы – бюджетные отделения городских стационаров)	41,3	50,4(38,5)	47,3(33,7)	45,6(32,6)	32,0
Доступность скорой и неотложной медицинской помощи:					
- Число лиц, обслуженных при выездах на 1000 нас.	448,8	441,636	468,136	502,2	471,4
- Число врачебных бригад СМП	320*	0*	0*	93	64
- Число педиатрических бригад	96*	96*	96*	25	21
- Число фельдшерских бригад	164*	164*	180*	52	80
- Число специализированных бригад**	128*	144*	136*	36	33
*Деятельность амбулаторно-поликлинических организаций с республиканскими организациями					
Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [93]					

По посещениям в АПС видно, что поликлиники обслуживают население сверх плановой мощности, что влияет на качество оказываемых услуг, по данным таблицы 13.

В то же время в Казахстане наблюдается дисбаланс в кадровом обеспечении между уровнями оказания медицинской помощи (дефицит на уровне ПМСП, профицит – на уровне стационара), что является одним из первоочередных задач для решения УОЗ г.Алматы и Алматинской области.

В среднем 1 врач ПМСП обслуживает около 2 200 прикрепленного населения, тогда как в странах ОЭСР нагрузка на него ниже – менее 1 500 человек, что показывает недостаток средних медицинских работников на уровне ПМСП (1,1 медсестры на 1 участкового врача, при норме соотношении 2-3) [84].

Концепция управленческого учета в медицинских организациях направлены на мобилизацию средств и прочих возможных ресурсов, заработанных трудовыми коллективами в медицине, для улучшения

качественных показателей работы этих организаций.

Базовым инструментом реформирования учета и отчетности в бюджетной сфере определены требования МСФО [94].

В связи с чем необходимо решить проблему сближения управленческого учета и отчетности к бухгалтерскому учету в организациях, то есть их гармонизацию. Достижение гармонизации возможно путем внедрения в УУ системы учета элементов внутреннего бухгалтерского учета.

Суть данной процедуры состоит в смещении акцентов управленческого процесса с управления затратами на управление результатами путем расширения самостоятельности участников бюджетного процесса [95].

Методологическую основу организации бюджетного учета составляют калькуляция себестоимости и отчетность.

Однако, в связи с большой номенклатурой медицинских услуг целесообразно расширить аналитические функции синтетического счета по учету затрат медицинских услуг и калькулирование себестоимости.

В таблице 14 представлен расчет калькуляции себестоимости медицинской услуги «Медосмотр при поступлении на работу, ВУЗ», форма - 086У для поликлиник г.Алматы и Алматинской области.

Стоимость данной услуги составила 2 000 тенге и включает в себя прямые затраты: заработная плата врача, налоги, медикаменты, амортизацию оборудования, инвентарь и накладные расходы.

При калькуляции себестоимости, цены на медицинские услуги зависят от вида оказываемых услуг.

На стоимость медицинской услуги влияет заработная плата медицинских работников, которая зависит от квалификации и стажа работы.

Чем выше стаж работы и категорированность медперсонала, тем выше стоимость оказываемой услуги.

Также, оборудование и расходный материал при проведении процедур и оказании услуг.

Оснащенность кабинета врачей (специалистов) ведущих амбулаторный прием, процедуры и медицинские манипуляции (мебель, мягкий инвентарь, хозоборудования и хозтовары).

Также, на стоимость медицинских услуг влияет применяемые процедуры, медикаменты и перевязочные средства, квалификация врачей и среднего медицинского персонала, оснащение кабинетов, наличие новейшей медицинской техники.

В связи с этим, цены на медицинские услуги в разных районах города Алматы, в областных центрах и регионах РК неодинаковые, что объясняется спецификой медицинских услуг в целом.

В частных медицинских центрах цены устанавливаются с учетом потребностей населения, пациенты в основном выбирают частные медцентры, где обслуживание признается высоким, нежели чем в государственных предприятиях.

Таблица 14 – Калькуляция себестоимости затрат медицинской услуги по ГКП на ПХВ «Городская поликлиника № 11» УОЗ города Алматы.

Наименование услуги	сумма основной зарплаты	дополнительная зарплата	соц. налог	соц.отчисления	накладные расходы	Медикаменты	Амортизация оборудования	мягкий инвентарь	Микрореакция	цена сумма в тенге	Цена на услуги
Мед.осмотр при поступлении на работу и ВУЗ форма 086У (без ФГ)	764.88	156.80	49.77	41.48	583.61	329.26	5.74	4.14	163.02	2098.71	2000

Заработная плата

Наименование должности	З/пл по тарификации	трудоемкость, мин	ст-ть 1 мин	сумма
невропатолог	85122	15	10.27	154.00
терапевт	92378	15	11.14	167.13
окулист	92201	15	11.12	166.81
хирург	87246	15	10.52	157.84
Лор	65832	15	7.94	119.10
Итого				764.88

Медикаменты

Наименование	единица измерения	кол-во	цена	сумма
спирт	кг	0.005	578	2.89
вата	кг	0.01	2000	20.00
дез.р-р	таблетки	5	40.64	203.2
перчатки	шт	3	34.39	103.17
Итого				329.26

Мягкий инвентарь

Наименование	норма на 1 чел.	срок экспл.	цена за ед.	кол-во	ст-ть 1 мин.	время мин.	сумма
халат	4	3	4500	4	0.21814	15	3.27
колпак	4	3	1200	4	0.05817	15	0.87
Итого							4.14

Амортизация оборудования

Наименование	кол-во	стоимость	сумма	%	ст-ть 1 мин.	время мин.	сумма
стол	10	24000	240000	10%	0.24122	15	3.62
стул	10	10200	102000	10%	0.10252	15	1.54
кушетка	1	33800	33800	10%	0.03397	15	0.51
танометр	1	5000	5000	10%	0.00503	15	0.08
Итого							5.74

Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [93].

При расчете стоимости медицинской услуги, учитывается участие каждого медицинского работника, расходный материал, медицинское оборудование, медикаменты и изделия медицинского назначения.

Бюджет доходов ГКП на ПХВ "Поликлиника №11" УОЗ г. Алматы (в тыс. тенге) показан в таблице 15.

Таблица 15 - Бюджет доходов ГКП на ПХВ "Поликлиника №11" УОЗ г. Алматы (в тыс. тенге)

№ п/п	Наименование показателей	2017 год	2018 год	2019 год	
		факт отчетного финансового года	оценка текущего финансового года	план на очередной финансовый год год (нарастающим итогом)	
1	Доходы, всего	1 040 705.83	984 995.47	943 998.00	
2	Доходы по государственному заданию	Всего	818 904.57	847 726.37	887 898.00
		по комплексно-подушевому нормативу	752 613.90	786 353.00	821 617.00
		дневной стационар	59 630.96	55 092.37	60 000.00
		из местного бюджета	6 659.71	6 281.00	6 281.00
3	Доходы от реализации продукции гос. учреждениям	Всего	-	-	-
4	Доходы от реализации продукции прочим потребителям	Всего	53 026.50	50 250.00	50 500.00
		платные услуги	53 026.50	50 250.00	50 500.00
5	Доходы, связанные со страховой деятельностью (перестраховочной)	Всего	-	-	-
6	Доходы в виде вознаграждений	Всего	-	-	-
7	Доходы по дивидендам	Всего	-	-	-
8	Доходы от безвозмездно полученных активов	Всего	145 677.97	100.00	5 600.00
			145 677.97	100.00	5 600.00
		из государственного бюджета	-	-	-
		бесплатные рецепты	144 951.42	100.00	5 600.00
		Грант	-	-	-
		нематериальные активы	-	-	-
		основные средства	-	-	-
		прочие безвозмездно полученные активы	-	-	-
9	Доходы от выбытия активов	Всего	-	-	-
10	Доходы от операционной аренды	Всего	-	-	-
11	Доходы по курсовой разнице	Всего	-	-	-
12	Прочие доходы	Всего	23 096.79	86 919.10	-
Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [93]					

По данным таблицы 15 проанализирован бюджет доходов ГКП на ПХВ «Городская поликлиника №11» за 2018 год. Анализ показывает, что при бюджетировании учитываются фактические доходы предыдущего года,

исполнение текущего и план на следующий год.

Таблица 16 - Бюджет расходов ГКП на ПХВ "Поликлиника №11" УОЗ г. Алматы
(в тыс. тенге)

№ п/п	Наименование показателей		2017 год	2018 год	2019 год	
			факт отчетного финансового года	оценка текущего финансового года	план на очередной финансовый год год (нарастающим итогом)	
1	Прочие расходы, всего		10 651.16	11 086.59	11 086.59	
2	Оплата труда работников	Всего	9 811.90	9 704.90	9 704.90	
		в том числе	состоящих в штате	9 811.90	9 704.90	9 704.90
			не состоящих в штате	-	-	-
3	Расходы, связанные со страховой (перестраховочной) деятельностью	Всего	-	-	-	
4	Расходы от выбытия активов	Всего	-	-	-	
5	Расходы от обесценения активов	Всего	-	-	-	
6	Расходы по курсовым разницам	Всего	-	-	-	
7	Расходы по инвестициям, учитываемых методом долевого участия	Всего	-	-	-	
8	Убытки от прекращенной деятельности	Всего	-	-	-	
9	Налоги	Всего	526.09	1 068.43	1 068.43	
		в том числе	социальный налог	526.09	529.84	529.84
			социальные отчисления	-	441.54	441.54
			обязательные пенсионные взносы	-	-	-
			индивидуальный подоходный налог	-	-	-
	ОСМС	-	97.05	97.05		
10	Прочие расходы	Всего	313.17	313.26	313.26	
		в том числе	по маркетингу и рекламе	-	-	-
			расходы на праздники	-	-	-
			расходы по мед. обслуживанию	-	-	-
			судебные издержки	-	-	-
			банковские услуги	60.90	60.99	60.99
			вода и канализация	63.90	53.90	53.90
			электроэнергия	53.02	63.02	63.02
теплоэнергия	135.35	135.35	135.35			

Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [93]

Пример ведения учета доходов и расходов ГКП на ПХВ "Городская поликлиника №11" УОЗ г. Алматы представлено в таблице 16.

Основная доля доходов приходится на статью «Доходы по государственному заданию», что составляет 72 % от общего объема.

Расходная часть бюджета состоит из фиксированных расходов, состоит в основном из выплаты фонда оплаты труда работников поликлиник (92%).

Бюджетирование в организациях здравоохранения должно обеспечивать формирование балансовой и управленческой информации, об исполнении бюджетов, обеспечении контроля за соблюдением законодательства.

УУ и ВК предполагают контроль наличия и движения имущества и обязательств, целесообразности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами.

На основе проведенного анализа контроля в ГКП на ПХВ «Городская поликлиника № 11» представлен SWOT-анализ, в котором определены следующие показатели (Приложение Д).

Учитывая данные трансформации, сложно определить уровень продвинутой управленческого учета в медицинских организациях, если в таком крупном мегаполисе, как Алматы, имеются искажения в финансовой отчетности.

2.3 Оценка действующей практики формирования систем внутреннего контроля в поликлиниках

Эффективное управление над деятельностью медицинских организаций, следовательно, и их финансовая стабильность, все в большей мере зависит от качества информационного обеспечения.

Работа большей частью построена на основе информации, сосредоточенной в бюджетной отчетности, которая не всегда позволяет, дать объективную оценку внутреннего контроля медицинской организации.

СВК является одной из основных функций управления и представляет собой систему регулярного мониторинга и контроля функционирования организации.

СВК производится в целях проверки обоснованности и рациональности управленческих решений.

От эффективной организации внутреннего контроля зависит постановка управленческого (внутреннего) учета для решения проблемных вопросов и стабилизации финансового состояния медицинских организаций.

СВК руководством медицинской организации используется не только для целей контроля, но и для получения рекомендаций по улучшению работы в будущем.

Развитие внутреннего контроля связано с рядом причин, в числе которых можно отметить следующие:

– в современных условиях рыночных отношений финансово-экономическая служба организации должна способствовать координации контрольных функции всех подразделений;

– учетная деятельность должна контролировать возможные случаи мошенничества со стороны материально ответственных лиц и менеджеров на всех уровнях управления и ответственности;

– действующие виды контроля, в том числе ведомственный и государственный аудит прямо координируют с внутренним контролем всех подразделений организации;

– аспекты учетной политики организации могут быть успешно реализованы при эффективной организации внутреннего контроля [96].

Предмет и специфика контроля определяются его функциями, такими как предупредительная, регулятивная и оценочно-аналитическая, посредством которых осуществляется в целом финансово-экономический контроль [97].

Предупредительная функция используется на стадии установки проблемы, при принятии решения о цели, также при планировании мероприятий по достижению цели. Это связано с тем, что на данных этапах можно предупредить отклонения от требований законодательства, установить дополнительные резервы и предупредить возможность неэффективного использования средств.

Регулятивная функция осуществляется на этапе реализации программы по достижению целей. При этом, вследствие совершения хозяйственной деятельности, контроль, оперируя данными первичного учета, инвентаризаций и наблюдения, дает возможность оперативно реагировать на изменения в хозяйственной деятельности.

Оценочно-аналитическая функция проявляется на всех стадиях процесса управления, при анализе начальной информации и в результате самого контроля для осуществления корректирующих действий.

СВК представляет собой неотъемлемую часть системы внутреннего контроля, но не как независимая структура внутри медицинской организации. СВК начал использоваться на крупных и средних предприятиях, главным образом для проверки деятельности подразделений и наемного работников по инициативе хозяев.

Главной задачей внутреннего контроля является оценка качества управленческой информации на основе учета и финансовой отчетности.

Цель внутреннего контроля заключается в экспертной оценке соблюдения экономической и учетной политики предприятия, функционирования внутреннего контроля, осуществляемого структурными подразделениями. ВК решает задачи экономической диагностики, выработки финансовой стратегии, маркетинга, управления, консультирования и другие по поручению руководства медицинской организации.

Служба внутреннего контроля также является независимой, так как выполняет экспертные функции, и подчиняется непосредственно руководству предприятия.

Объектом внутреннего контроля является финансовая и производственная деятельность, поэтому основными методами внутреннего контроля являются контроль, инвентаризация, встречная проверка и другие проводимые по заданию руководства.

Для проведения специальных проверок зачастую приходится привлекать профильных специалистов, как предусмотрено в Положении о внутреннем контроле.

Общая методология контроля основана на принципах диалектики, теории познания, синтезе и анализе. Частичная методология контроля основывается на теоретических обобщениях и прикладных методах исследования. Характеризуются они взаимным проникновением в однородные отрасли знаний. Так, развитие бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности, статистики, ревизии и контроля, судебно-бухгалтерской экспертизы, а также юридических наук дали толчок к формированию методических приемов контроля.

Методика контроля представляет собой три основные группы, в том числе расчетно-аналитические, документальные и обобщения. В рамках планов оздоровления нации в медицинских организациях Республики Казахстан внедряются прогрессивные стандарты медицинских услуг.

Работа медицинского персонала регламентируется утвержденными протоколами диагностики и лечения, а также стандартами операционных и послеоперационных процедур.

Клинический аудит проводится один раз в три месяца на основании текущих и ретроспективных экспертиз медицинской документации. Данная работа осуществляется по установленным стандартам медицинских услуг, по которым составляется отчет по внутренним индикаторам процесса.

Особое внимание внутренний аудит уделяет фармацевтике, так как лекарственные средства требуют осторожности при применении, и следует соблюдать дозировку и использовать только при назначении врача

Мониторинг безопасности представляет собой систему мероприятий, направленных на выявление, предупреждение не соответствующей требованиям нормативных правовых актов в сфере санитарно-эпидемиологического благополучия населения, гигиенических нормативов.

Службой внутреннего аудита регулярно проводится мониторинг жалоб, анкетирование пациентов, для чего в медицинских организациях утверждается график приема администрацией граждан по личным вопросам. Для пациентов также должна быть доступна информация о порядке подачи обращений, журнал регистрации жалоб, а также документы, подтверждающие принятие обоснованных жалоб и другие мероприятия. Периодически должен составляться отчет по расследованию жалоб и обращений пациентов, план предупреждающих действий в общем плане повышения качества, результаты изучения удовлетворенности пациентов.

Таким образом, служба внутреннего аудита и поддержки пациентов, оперативно реагируя на запросы и отклики пациентов, позволяет улучшать качество работы медицинской организации.

В обязанности службы внутреннего аудита входят следующие задачи:

- проведение проверок;
- анкетирование сотрудников, пациентов, посетителей;

- разбор обращений;
- подготовка экспертов из среды сотрудников;
- обучение сотрудников принципам деонтологии, коммуникационным навыкам [98].

Основными направлениями работы внутреннего аудита являются:

- анализ отчетов по работе клинических подразделений;
- анализ индикаторов структуры, процесса и результатов;
- анализ материнской, перинатальной смертности;
- внедрение научных прикладных технологий;
- аттестация отделений, сотрудников на соответствие должности по оказанию экстренной помощи;
- участие в съездах, мастер-классах;
- контроль за обеспечением выполнения госзаказа по оказанию высокоспециализированной медицинской помощи и скорой медицинской помощи;
- работа с постоянно действующими комиссиями;
- подготовка к проведению аккредитации;
- постоянный мониторинг и анализ устных и письменных жалоб пациентов и их родственников;
- мониторинг книг жалоб и предложений пациентов по отделениям.

Аудит является систематическим, независимым и задокументированным процессом получения доказательств аудита и объективного их оценивания для определения степени соблюдения критериев аудита [99].

Н.А.Наумова определяет аудит как систематическое независимое исследование для установления качества, и как полученные результаты, эффективно реализуются для достижения поставленных целей. Внутренний аудит предусматривает наличие эффективно работающих каналов обратной связи для сбора и анализа информации о предоставленных медицинских услугах. Формирование каналов обратной связи и выбор полезной информации для оценки качества - важный элемент системы управления качеством медицинской помощи. Достигается путем проведения аудита, то есть определяет медико-социальную направленность механизма внутреннего аудита (привлечение пациентов и медицинского персонала с отслеживанием влияния на показатели здоровья [100].

Функционирование аудита базируется на процессах сертификации, аккредитации, стандартизации и лицензирования медицинской помощи. Действенность механизма управленческого учета качества амбулаторно-поликлинической помощи на основе внутреннего аудита обеспечивается существующей системой управления качеством в поликлинике.

Механизм управленческого учета качества амбулаторно-поликлинической помощи на основе внутреннего аудита как система характеризуется элементами планирования, организации, стимулирования и включает следующие составляющие:

1) структурный компонент внутреннего аудита (соответствующая организационная иерархия, которая делает возможным функционирование внутреннего аудита);

2) информационно-методический компонент внутреннего аудита (нормативные акты, определяющие процедуру проведения аудита; программы обучения медицинского персонала проведению аудита);

3) мотивационный компонент внутреннего аудита (мотивационные рычаги для персонала по проведению внутреннего аудита и повышение качества медицинской помощи) [101].

УУ качества АПС на основе внутреннего контроля предоставляет информацию для постоянного повышения качества медицинской помощи, с помощью которых принимаются и реализуются эффективные управленческие решения.

Результаты исследования показали, что внедрение модели управления качеством медицинской помощи предусматривает применение механизма внутреннего аудита, использование которого позволяет обеспечить повышение качества медицинской помощи пациентов.

В процессе исследования в городской поликлинике № 6 проанализированы данные амбулаторных карт 226 больных 18-74 лет, имеющие пометку о взятии на диспансерный учет (мужчин - 31%, женщин - 69%).

Численность диспансерной группы больных на десяти участках составила 1004 чел., доля группы аудита в общей численности диспансерной группы - 22,5 %.

При проверке амбулаторных карт были проанализированы следующие протокольные индикаторы:

1) наличие у врача локального клинического протокола ведения пациента;

2) процент пациентов, которым даны рекомендации по модификации стиля жизни и «Информационный лист пациента»;

3) процент пациентов, имеющих целевой уровень показателей состояния здоровья;

4) процент пациентов, которыми получена информация о медицинском состоянии в течение отчетного года.

Дополнительно для оценки качества мероприятий по профилактике и лечению больных был рассчитан процент пациентов, в амбулаторных картах которых есть:

- запись о факторах риска;
- данные о поражении органов-мишеней или их отсутствие;
- информация о сопутствующих заболеваниях или их отсутствии;
- запись о проведении лабораторных методов обследований (общий анализ мочи, общий анализ крови, и т.п.);
- данные о проведении инструментальных методов обследования (электрокардиография, ультразвуковое исследование, флюорография и т.п.);
- информация о стратификации риска;

- запись о консультации специалистов в течение отчетного года;
- данные об измерении артериального давления во время каждого посещения поликлиники;
- информация о количестве обострений за год или их отсутствии;
- запись о минимум двух диспансерных осмотрах в течение отчетного года;
- данные о назначении медикаментозного лечения;
- информация о количестве вызовов за год (участкового врача, машины скорой помощи) или лечения в стационарных условиях.

Материалом для комплексного анализа соблюдения диспансерными больными профилактических и лечебных рекомендаций врачей послужили результаты опроса с помощью закрытой анкеты пациентов.

В качестве интервьюеров выступили врачи-интерны и студенты старших курсов медицинского института, которые совместно с участковыми медицинскими сестрами посетили диспансерных больных на дому.

Одновременно с анкетированием проводилась профилактическая беседа с больными и членами их семьи по модификации стиля жизни, факторов риска и возможных осложнений болезни.

Всего было опрошено 1004 больных. Из них мужчины составили - 29,2 %, женщины - 70,8 %. По возрасту аудитория распределилась следующим образом: 18-34 г. - 7,2 %; 35-59 г. - 29,9%; 60 и старше - 62, 9%.

Аудит медицинской документации показал следующее:

- у 14% пациентов в амбулаторных картах отсутствует информация о медицинском состоянии пациента в течение года;
- рекомендации по модификации стиля жизни получили лишь 40 % пациентов;
- в 18% амбулаторных карт пациентов нет записи о факторах риска, в 46 % амбулаторных карт пациентов отсутствует информация о поражении органов-мишеней;
- в 81% амбулаторных карт пациентов имеется запись о сопутствующих заболеваниях или их отсутствии;
- в 70% амбулаторных карт есть данные о консультациях специалистов;
- 62% врачей имеют унифицированные протоколы ведения пациентов;
- не проводится на рекомендованном уровне динамическое наблюдение за состоянием больных, поскольку диспансерные осмотры дважды в год проведены лишь у 41% пациентов;
- более чем в 80% амбулаторных карт пациентов имеется информация о необходимых анализах;
- в 45% амбулаторных карт пациентов имеется запись о результатах ультразвукового обследования;
- в 73% амбулаторных карт имеется запись о проведении флюорографии;
- в 79% амбулаторных карт пациентов имеются данные о проведении электрокардиография;

– в 48% амбулаторных карт пациентов отсутствует информация о стратификации риска.

Аудит удовлетворенности пациентов показал, что диспансерные больные осведомлены о своей болезни, мерах по профилактике и рисках (97% - подтверждают получения информации об их болезнях).

Основной причиной неудовлетворительного выполнения назначенных врачом рекомендаций больные указывают: «забываю», «не имею времени», «не хочу».

Коды финансового обеспечения государственных организаций расширены с учетом спецификации хозяйственной деятельности экономических субъектов и наделения их самостоятельными функциями.

Решение проблемы эффективности деятельности медицинских организаций тесно связано с обеспечением финансовой стабильности медицинских организаций. В свою очередь, для обеспечения устойчивости финансового состояния организаций здравоохранения необходим постоянный мониторинг основных процессов деятельности, оказывающих влияние на качество управления.

В системе здравоохранения, аналитические процедуры будут более эффективны при ежегодном сборе сведений о клиенте в базе данных для обеспечения аудиторского контроля.

Также эффективно информационное моделирование во внутреннем аудите, которое представляет собой формирование модели с характеристикой объекта, его поведения и систематизации информации о его деятельности [102].

Целью моделирования в аудите является систематизация информации о состоянии и изменениях в состоянии здоровья, в случаях с пациентами медицинского организации.

По собранным данным делается резюме, в котором даются рекомендации по устранению недостатков в организации работы медицинского организации.

Внутренний аудит является одним из основных инструментов не только контроля, но и мониторинга результативности функционирования системы управления качеством медицинской помощи и ее совершенствование.

В процессе исследования изучены рекомендации международных организаций по вопросам участия общественности в аудите организаций здравоохранения. А также был проведен опрос работников и пациентов организаций здравоохранения.

Показано, что общественный контроль в системе внутреннего контроля на основе создания при организациях здравоохранения наблюдательного совета предоставляет возможность обеспечения постоянного повышения качества внутреннего аудита.

Предложенный подход будет способствовать повышению прозрачности системы контроля и отчетности организаций здравоохранения.

Внедрение современной модели постоянного повышения качества медицинской помощи (МП) в организациях здравоохранения требует применения технологий внутреннего аудита мониторинга результативности

функционирования системы [103].

Фундаментальная концепция повышения качества МП базируется на следующих утверждениях:

- 1) результативность является характеристикой системы;
- 2) для получения лучших результатов следует изменить систему предоставления медицинских услуг;
- 3) различные вливания в систему медицинского обслуживания гарантируют улучшение только в той мере, в какой они могут повлиять на изменения, внесенные непосредственно в систему;
- 4) необходимо менять не только отдельные части системы (выходные вливания, процессы и результаты), но и связи между ними [104].

Обеспечение качества медпомощи, считает М.А.Александрова, базируется на четырех принципах: сосредоточенность на нуждах потребителей; системный подход; научная методология; работа в команде [105].

При этом, качество медицинских услуг в организациях здравоохранения обеспечивается на разных уровнях:

- решение вопроса обеспечения качества на индивидуальном уровне;
- быстрое решение проблем в команде;
- систематическое решение проблем в команде;
- повышение качества на уровне процессов.

Наиболее комплексно качество МП обеспечивается на уровне «улучшения процессов».

Особенностями данного уровня является непрерывность и превентивность в процессе повышения качества МП.

По мнению Н.А.Ефремова, система управления качеством медицинских услуг состоит, как правило, из трех основных компонентов:

- структурная компонента (организационно-техническое состояние ресурсов: персонал, материально-техническое обеспечение и оборудование);
- управление качеством структуры организаций здравоохранения;
- процессная компонента (технологии, профилактика, диагностика, лечение);
- управление качеством процессов оказания МП;
- результативная компонента (достижение принятых клинических показателей и их соотношение с экономическими показателями) - управление качеством результатов, прежде всего удовлетворенностью пациентов [106].

Структурная компонента включает предварительное изучение, оценку и управление ресурсами организаций здравоохранения с помощью заранее установленных критериев и стандартов.

Управление процессной компонентой предполагает изучение, оценку и управление технологиями оказания МП, обеспечивает поиск инструментов, которые дают возможность достичь желаемого результата.

Управление результативной компонентой предусматривает анализ и оценку результатов оказанной МП, определения их соответствия современным

знаниям и ожиданиям пациентов.

Процессы деятельности организации здравоохранения, их соответствие установленным стандартам медицинского обслуживания, которая базируется на оптимизации внутренних механизмов управления, изучаются в рамках процедуры внутреннего аудита.

Таким образом, для обеспечения комплексного системного управления качеством МП на уровне процессов в организациях здравоохранения следует применять технологии внутреннего аудита [107].

Чем эффективнее функционирует внутренний аудит системы управления, тем меньше потребность организации во внешнем аудите.

Внутренний аудит является источником информации, которая помогает руководителям организаций здравоохранения объективно оценить реальное состояние качества МП и принимать управленческие решения. Итак, целью внутреннего аудита организаций здравоохранения является обеспечение их руководства необходимой информацией [108].

В данном вопросе, по нашему мнению, значимую роль может сыграть привлечение к процессу внутреннего аудита представителей общественности, что положительно повлияет на систему контроля.

Результат будет зависеть от многих факторов, но главным из них всегда будет осведомленность руководителя организации здравоохранения и улучшения показателей объекта системы здравоохранения.

Цель исследования - предоставить рекомендации по осуществлению общественного контроля в системе внутреннего аудита организации здравоохранения для получения руководством организации дополнительной информации относительно деятельности.

Для достижения поставленной цели были изучен международный опыт по вопросам участия общественности в управлении, мониторинге, оценке и контроле организаций здравоохранения, также в рамках исследования было опрошено 8 главных врачей организаций здравоохранения, 110 пациентов и 65 работников больниц и поликлиник. Эта выборка респондентов осветила существующую проблематику и позволила сделать соответствующие выводы.

В результате опроса участников исследования было выявлено, что современная система управления сферой здравоохранения требует существенных изменений. Так, среди различий между казахстанской и другими системами здравоохранения мы выделили два важных для нашего исследования: руководство организаций здравоохранения и участие общественности в управлении.

В Казахстане нагрузка на главного врача увеличивается с каждым годом, что подтверждается результаты опроса сотрудников поликлиник.

В основном главного врача воспринимают коллеги-врачи как руководителя, который должен обеспечить жизнедеятельность организации здравоохранения соответствующим финансированием.

Конечно, когда речь идет о финансировании организации здравоохранения, распределении средств и жестком контроле выделенных средств, главный врач

вынужден быть специалистом во время переговоров с потенциальными инвесторами.

В хозяйственной сфере главным контролером, в процессе выбора и наладки оборудования (если оно поступило в организацию здравоохранения), в распределении лекарственных средств и т.п.

Руководитель организации здравоохранения ежедневно сталкивается с тем, маркетинговая активность производителей лекарственных средств и медицинской техники может стать причиной коррупционных действий врача.

Результаты проведенного исследования показали, что недостаточен надзор общественности за организациями здравоохранения и частичным неудовлетворением как уровнем финансирования системы здравоохранения, так и уровнем медицинских услуг. При этом возникают неформальные объединения пациентов, которые собственными усилиями пытаются контролировать процессы, в том числе медицинские, без понимания процессов. Обычно такие группы создаются несколькими активистами, к которым присоединяются пациенты и их родственники, а также благотворительные и другие организации, используя сеть Интернет.

В некоторых регионах РК в больницах, поликлиниках начали работать наблюдательные советы, что связано с увеличением финансирования в последние годы.

Стихийные общественные образования, начинают проявлять собственную инициативу, которая довольно часто может навредить как пациентам, так и персоналу медицинской организации, такая ситуация является рискованной для всех участников процесса.

Фактически, одной из форм общественного, консультативно-совещательного органа могут стать попечительские (наблюдательные) советы в организациях здравоохранения, которые должны отслеживать объем и качество медицинской помощи. Также, «перед наблюдательными советами топ-менеджмент медицинских организаций должен отчитываться о достижении своих результатов» [109].

К сожалению, общественные инициативы, созданные при организациях здравоохранения работают без системного подхода, методических рекомендаций, четкого плана действий и часто с конфронтацией с главными врачами.

Не меньшее негативное значение имеют формальный подход к формированию таких общественных инициатив, отсутствие координации сотрудничества наблюдательных и попечительских советов из разных регионов Казахстана. Недостаточное информационное сопровождение деятельности общественных инициатив и, как следствие, - их непрозрачная и, соответственно, часто непрофессиональная деятельность.

В г. Алматы попечительские советы начали свою работу с 2014 года, все эти факторы приводят к негативному отношению руководителей и работников организаций к общественным инициативам как к стратегическим партнерам, которые смогут улучшить работу организации здравоохранения.

Однако, учитывая приведенную выше информацию, международный опыт, основываясь на результатах проведенного исследования, следует отметить, что функционирование системы наблюдательных советов возможно.

В случае создания действенной системы общественного контроля в сфере здравоохранения государство может получить мощный механизм эффективного обеспечения организаций здравоохранения помощью благотворителей и других инвесторов. Это даст возможность пациентам уже сегодня получать медицинское обслуживание более высокого уровня.

Общественные организации по определенным критериям оценивают деятельность организации здравоохранения, то есть проводят независимый мониторинг.

Результаты которого влияют на уровень дохода в результате сотрудничества со страховыми компаниями и наблюдательными советами при здравоохранении. Именно такая системная работа с элементами общественного мониторинга как никогда нужна нашим организациям здравоохранения.

Для стабилизации работы организации здравоохранения необходимо поддержать и инициировать создания наблюдательного совета, основными задачами которого являются:

- помощь в определении стратегии развития организации здравоохранения (Первичная медико-санитарная помощь), бюджетное и перспективное планирование;
- активное обеспечение его потребностей в ресурсах (за счет бюджетных средств, а также фандрайзинга - технической, благотворительной помощи и других источников финансирования);
- профессиональная разработка программ и проектов государственно-частного партнерства и координация их внедрения;
- сбалансированный контроль целевого использования ресурсов и публичная отчетность;
- информационное и маркетинговое поддержание деятельности организации здравоохранения, помощь в проведении профилактических мероприятий и популяризация лучших врачебных практик;
- системный мониторинг качества предоставления медицинских услуг;
- профессиональное привлечение экспертов с целью улучшить доступность медицинских услуг.

Организации здравоохранения, которые намерены переходить на мировые стандарты, должны предложить своему пациенту современную материально-техническую базу, современную систему менеджмента.

Прозрачная система контроля, отчетности и сотрудничества медицинского профессионального сообщества, общественности и руководства здравоохранения будет способствовать изменениям, крайне необходимым пациентам, врачам и казахстанскому обществу.

Выводы по 2 разделу

При изучении современного состояния системы управленческого учета и контроля в здравоохранении нами сделаны следующие выводы:

Во-первых, клинико-затратные группы (КЗГ) применяются в качестве инструмента для заказа медицинских услуг. Основным параметром КЗГ является коэффициент затратоемкости, который рассчитывается как соотношение затрат данной группы заболеваний к средним затратам по всем группам.

Во-вторых, систематизация полученных результатов исследования позволяет сделать вывод, что наиболее часто выявляемыми нарушениями в деятельности ГКП на ПХВ являются нецелевое использование бюджетных средств.

Однако, следует отметить, что указанные нарушения не носят преднамеренный характер, не подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. Основную часть нарушения составляет переплата по заработной плате.

В-третьих, на основе проведенного анализа контроля в АПС представлен SWOT-анализ по ГКП на ПХВ «Городская поликлиника №11, в котором отражены анализ решений.

В-четвертых, учитывая данные трансформации, сложно определить уровень продвинутости управленческого учета в медицинских организациях, если в таком крупном мегаполисе, как Алматы, имеются искажения в отчетности.

Современные технологии дают возможность ускорить процессы сбора и накопления информации для принятия оперативных решений. В связи с этим, следует шире использовать новейшие методы управленческого учета и контроля в АПС.

Ведение управленческого учета в организациях здравоохранения должно обеспечивать формирование управленческой информации, калькуляцию себестоимости, исполнение бюджетов, обеспечении контроля за соблюдением законодательств.

Таким образом, резюмируя результаты исследования, можно сделать вывод о необходимости внедрения системы управленческого учета в внутреннего контроля в АПС.

В данном вопросе, по нашему мнению, значимую роль может сыграть привлечение к процессу внутреннего контроля представителей общественности, что положительно повлияет на систему контроля.

Результат будет зависеть от многих факторов, но главным из них является осведомленность главного врача поликлиники о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

Оперативно предоставленная информация по данным управленческого учета способствует контролировать выполнение государственного заказа, тем самым предотвращает недоработки при оказании качественной медицинской помощи прикрепленному населению.

3 МОДЕРНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

3.1 Внедрение системы управленческого учета качества амбулаторно-поликлинической помощи на основе данных внутреннего контроля

Качество и эффективность деятельности организаций здравоохранения относятся к числу наиболее актуальных проблем в управлении здравоохранением, являются одними из важнейших для любой страны [110].

Сущностью понятия качества в здравоохранении, по мнению Н.В.Полуниной, является удовлетворение потребностей человека в отношении сохранения и улучшения его здоровья. Отдельные ученые дают определение качества медицинской помощи как совокупности результатов профилактики, диагностики, лечения заболеваний, определяемых установленными требованиями на достижениях медицинской науки и практики [111].

Обеспечение качества оказания медицинской помощи невозможно без теоретического обоснования развития здравоохранения, достаточного нормативно-правового обеспечения и организации системы управления, экономического обоснования, материально-технического обеспечения [112].

Качество медицинских услуг, считает Е.Ю.Огнева, в значительной степени зависит от организаций здравоохранения [113].

Следует заметить, что процесс непрерывного управления качеством медицинской помощи требует сбора информации для непосредственной оценки и сравнения деятельности организаций для дальнейшего анализа. Индикаторы качества отвечают ключевым характеристикам медицинских технологий, материально-техническому, кадровому обеспечению, которые не являются «целевой функцией» системы здравоохранения, но поддаются корректировке в управленческих решениях [114].

В настоящее время интерес всех стран мира к проблемам качества в здравоохранении вызван повышением требований населения.

Особое внимание уделяется к конечным результатам медицинской деятельности и новым подходами к управлению качеством (доказательная медицина, стандартизация медицинских услуг, организационные технологии и т.п.).

Международные эксперты определяют четыре основные категории качества медицинской помощи: эффективная и современная медицинская помощь, эффективное использование ресурсов, удовлетворение потребностей пациентов и результативность лечения.

Управление качеством включает следующие компоненты: оценку и контроль, постоянное улучшение, обеспечение качества. Факты низкого качества медицинской помощи отмечены во всех странах мира, вместе с тем, низкое качество наиболее характерна для стран с переходной экономикой [115].

Новым концептуальным подходом к обеспечению качества медицинской

помощи зарубежные исследователи считают широкое использование принципа тотального менеджмента. Эффективные реформы медицинской отрасли имеют место в США, Великобритании, Финляндии, Швеции, Испании, Италии и большинстве стран Центральной Европы [116].

Имеются существенные расхождения в наборах индикаторов, которые исчисляются в разных странах и проектах, в методах сбора информации и даже в терминологии. Опыт исчисления и использования индикаторов качества медицинской помощи имеются таких организациях, как NHS (Великобритания), NCHOD (Великобритания), AHRQ (США), NCQA (США). Анализ позволяет выявить и сформулировать некоторые общие черты, характерные для современных систем измерения качества медицинской помощи [117].

Главные усилия систем измерения качества направлены на вычисление и анализ значений индикаторов, на получение надежных, качественных первичных данных, пригодных для дальнейшего анализа и сравнения.

В описании индикаторов значительное место отводится описанию первичных данных: медицинских форм и документов, баз данных, статистической информации и анализа уровня обеспечения надлежащего качества данных.

Детализируются механизмы получения информации, технологии расчета значений и прочая информация, которая позволяет пользователю сформировать собственное мнение о степени надежности приведенных данных. Также, по необходимости, выполняются расчеты с использованием собственных данных и получить значения индикаторов для оценки и сравнения собственной практики с другими.

При этом описанию источников и анализу качества данных, которые используются при вычислении индикаторов, отводится более половины общего объема публикации. Важным источником информации в современных условиях являются автоматизированные базы медицинских данных. Поэтому методы их автоматизированной обработки и извлечения информации (data mining) широко используются для получения индикаторов качества медицинской помощи [118].

Все эти системы при обнародовании результатов жестко и однозначно предостерегают от неадекватного и некомпетентного использования полученной информации.

Отмечается, что «полученные результаты не могут быть использованы для прямого сравнения региональных служб здравоохранения или отдельных заведений», «значение показателя не могут быть целью».

Обязательно указываются и анализируются возможные причины различий значений индикаторов, не связанные с различиями в качестве медицинской помощи (различия состава больных; недостатки регистрации; статистические погрешности).

Что касается Казахстана, то формирование совокупности определенных детерминант в системе УК (управление качеством) медицинских услуг создаст каркас возможных направлений улучшения качества медицинского обслуживания.

Для формирования системы внутреннего контроля в АПС необходимо определиться с факторами [119].

Общая система основных детерминант обеспечения качества медицинской помощи в УОЗ Казахстана состоит из четырех групп факторов (рисунок 9).

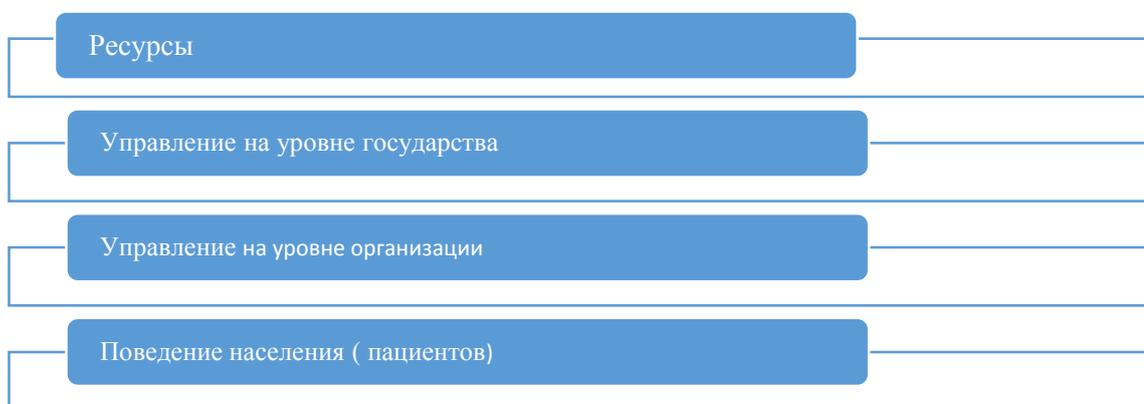


Рисунок 9 - Факторы обеспечения качества медицинской помощи

Примечание - Составлено на основании источника [119, с.48].

Факторы, указанные в рисунке 9 направлены на улучшение качества медицинского обслуживания, выполняя следующие функции:

1) ресурсы: объем финансирования, медицинские кадры, оборудование, условия предоставления медицинской помощи, эффективность использования ресурсов;

2) управление на уровне государства: лицензирование, аккредитация, стандартизация, внешний аудит, механизмы финансирования (финансирование по статьям или в рамках единого бюджета);

3) управление на уровне организации: стандартизация этапов оказания медицинской помощи, технологии лечения, локальные протоколы, механизм внутреннего контроля, формирование благоприятной среды, система мотивации, обучение персонала;

4) поведение населения (пациентов): отсутствие ответственного отношения к здоровью, факторы здорового образа жизни, уровень информационной осведомленности, выполнение назначений врача, отношение к профилактическим рекомендациям врача

Соответственно, возникает необходимость формирования системы управленческого учета качества АПС. Для формирования системы управленческого учета в АПС на наш взгляд необходимо решить задачи УУ в АПС (рисунок 10).

Отраженные в рисунке 10 задачи управленческого учета обеспечения качества медицинской помощи, предполагает ресурсные стратегии, экстенсивного использования факторов производства в сфере здравоохранения (оборудования, кадры, финансы).

К ним относятся:

- стратегия количественного и качественного увеличения основных средств УОЗ;
- стратегия профессионального и количественного роста медицинских кадров;
- стратегия роста финансирования.

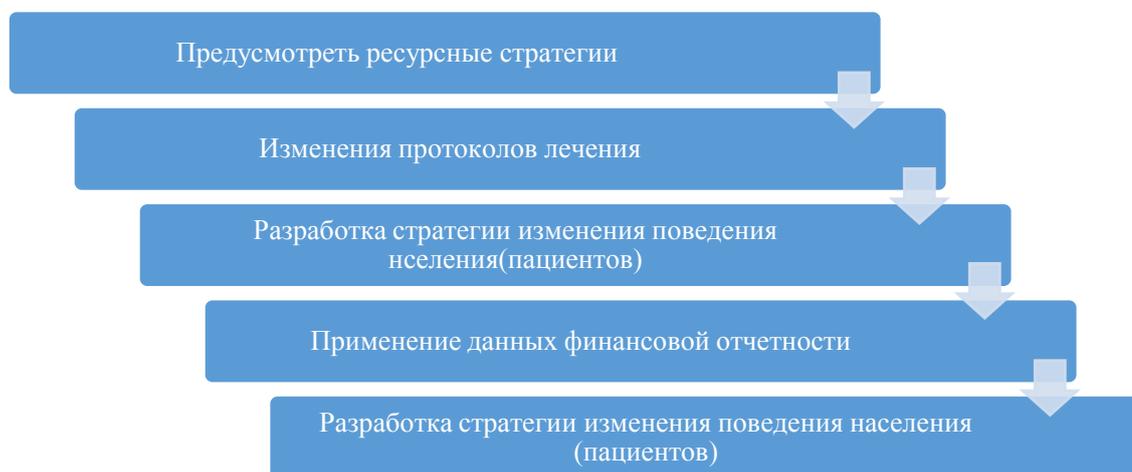


Рисунок 10 - Задачи управленческого учета обеспечения качества медицинской помощи

Примечание - Составлено на основании источника [119, с.49].

Такие стратегии могут применяться в условиях достаточного объема денежных средств. Отдельные элементы данных направлений развития в области качества здравоохранения (например, повышение профессионального уровня медицинского персонала УОЗ) могут применяться при реализации других групп стратегий;

1) стратегии управления на уровне государства, направленные на модернизацию непосредственно системы здравоохранения и связанные с изменением механизмов финансирования, изменения протоколов лечения пациентов;

2) стратегии изменения поведения населения (пациентов), связанные с формированием здоровьесберегающих мотиваций. Они направлены на формирование ответственного отношения населения к своему здоровью и предполагают проведение эффективных коммуникаций для достижения устойчивых изменений поведения путем адресных взаимодействий (рекомендаций);

3) стратегии управления на уровне УОЗ, предусматривающие применение процессов внутреннего контроля, стандартизации, бенчмаркинга, мотивационных факторов, как основы повышения эффективности управления качеством медицинской помощи.

Рассмотрев четыре группы факторов системы основных детерминант обеспечения качества медицинской помощи в УОЗ Казахстана, мы пришли к следующим выводам:

1) факторы группы «управление на уровне государства» динамично развиваются и влияют на процессы обеспечения качества в сфере здравоохранения;

2) современное состояние экономики делает возможным увеличение ресурсной составляющей повышения качества медицинского обслуживания, однако, актуальными остаются и вопросы эффективного использования уже имеющихся ресурсов;

3) изменение отношения населения на пользу здоровье сберегающих мотиваций требует длительного времени (10-20 лет и более);

4) использование системы управления качеством на уровне УОЗ по оказываемым медицинским услугам, которое является актуальным и перспективным направлением в улучшении качества медицинского обслуживания.

В основе УУ в АПС лежит общепризнанная система эффективного управления медицинскими услугами, финансовыми, трудовыми, материальными ресурсами поликлиник.

Под системой УУ в АПС нужно понимать планирование, управление расходами, контроль, анализ для формирования управленческой отчетности и принятия решений в целях эффективного развития поликлиник.

Итак, УУ в АПС представляет собой систему сбора информации с учетом управленческих задач поликлиник.

Управленческий учет – это очень эффективный инструмент управления, но с другой стороны, внедрение этой системы требует значительных усилий, в том числе и со стороны руководства компании [120].

УУ в АПС должен стать информационной базой поликлиник, обеспечивающей внутренних пользователей необходимой информацией, которые повлияют на повышение качества медицинских услуг и выполнение госзаказа.

Внедрение систем УУ в АПС необходимо для оценки деятельности отделения поликлиник, для определения востребованных медицинских услуг, для оценки эффективного использования финансовых ресурсов поликлиник.

После принятия решения о внедрении управленческого учета в АПС следует тщательно изучить возможные подходы к их реализации.

Для внедрения управленческого учета необходимо определить систему УУ в АПС, где учтены получаемые формы отчетности, соответствующие потребностям поликлиник (рисунок 11).

Как видно из рисунка 11, внедрение системы управленческого учета качества амбулаторно-поликлинической помощи на данных финансовой отчетности, подразумевает постановку УУ для развития системы управления предприятием.

При внедрении управленческого учета, особое место занимает постановка

и ведение управленческого учета. Затраты для внедрения УУ в АПС не предусмотрены в плане развития поликлиник, в связи с чем внедрение, развитие управленческого учета откладывается на долгосрочные перспективы.



Рисунок 11 - Формирование систем управленческого учета в АПС

Примечание - Составлено на основании интернет источника [120].

Ведением управленческого учета в АПС занимаются работники бухгалтерии, которые помимо финансовой отчетности формируют еще и управленческую, при этом оплата труда не меняется. Такая стратегия влияет на текучесть счетных работников и формированию некачественных, недоработанных отчетов, из-за отсутствия системы по управленческому учету.

Для решения задач, связанных с внедрением системы управленческого учета в АПС необходимо решить организационные моменты и определиться с концепцией, архитектурой, составляющими элементами управленческого учета. Также, необходимо учесть, что от выбора концепции зависит стоимость медицинских услуг и эффективность деятельности предприятия.

Основные концепции для внедрения управленческого учета в АПС являются одним из первоочередных задач при формировании системы (рисунок 12).

Из рисунка 12 следует, что при использовании первой концепции, данные для управленческого учета берутся из данных финансовой отчетности. Отсутствующие данные для управленческой отчетности, которых нет в бухгалтерских данных, формируется дополнительными данными, которые не нашли отражения по разным причинам во внешней базе.

В соответствии с первой концепцией управленческого учета

бухгалтерский и УУ ведутся в одной программной базе. По данным информации, содержащейся в единой базе данных, готовится и внешняя (бухгалтерская), и внутренняя (управленческая) отчетность.

1 концепция

- Объединение управленческого учета в единую систему (внешний учет и внутренний учет)

2 концепция

- Параллельное ведение управленческого учета (внешний учет и внутренний учет)

Рисунок 12 – Концепции системы управленческого учета в АПС

Примечание - Составлено на основании интернет источника [120].

Для реализации первой концепции рекомендуется применить следующие 2 способа:

– При первом способе предлагаются ведение учета в единой базе бухгалтерский учет, на базе финансовой отчетности сформировать управленческую отчетность. При этом формирование управленческой отчетности возможно при использовании автоматических алгоритмов, либо преобразовать бухгалтерскую отчетность в управленческую отчетность вручную, с помощью Word, Excel и т.д.

– При втором способе предлагается ведение учета в одной базе, где ведения бухгалтерского учета не предусмотрена, ведется только УУ. Для формирования бухгалтерской отчетности, также, как и при первом способе возможны использование автоматических алгоритмов, либо преобразовать управленческую отчетность в бухгалтерскую отчетность вручную, с помощью Word, Excel и т.д.

На практике чаще всего используется первый способ, также имеются компании, которые используют второй способ, но их очень мало.

При использовании второй концепции, где внешний (бухгалтерский) и внутренний (управленческий) учет ведутся параллельно, из бухгалтерской базы используются только данные о налогах.

В соответствии со второй концепцией внешний учет рассматривается, как данные для достоверного бухгалтерского учета и своевременной сдачи финансовой отчетности.

При применении данной концепции, особое внимание уделяется

аналитике полученной отчетности. Во внешней (бухгалтерской) отчетности аналитика минимальна, тогда как во внутренней (управленческой) отчетности имеется возможность получения более подробной максимально содержательную аналитику.

Особенностью второй концепции является разновидность учетной политики по бухгалтерскому и управленческому учету, разные сроки подготовки отчетности в соответствии с учетной политикой.

При выборе концепции, появиться возможность для определения сроков внедрения управленческого учета.

Сравнительная характеристика концепции управленческого учета показана в таблице 17.

Таблица 17 – Сравнительная таблица концепции управленческого учета

Виды концепции	Достоинства (+)	Недостатки (-)
1 концепция - Объединение управленческого учета в единую систему (внешний учет и внутренний учет).	Ввод информации в учетную систему только один раз. Ограниченное количество счетных работников (экономисты, бухгалтера).	Для получения управленческой отчетности из общей базы требуется дополнительное время. Повышен риск недостоверности полученной информации из общей базы при выгрузке данных. Различие целей внешней (бухгалтерской) и внутренней (управленческой) отчетности.
2 концепция -Параллельное ведение управленческого учета (внешний учет и внутренний учет).	Использование одной учетной политики в плановых и фактических показателях. Аналитика в управленческой отчетности более детализирована, по срокам, высока вероятность достоверности.	Ввод информации в учетную систему 2 раза, причем в 2 разные учетные системы. Требуется увеличение счетных работников (экономисты, бухгалтера).
Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [120]		

Сроки по внутреннему (управленческому) учету значительно отличается от внешней (бухгалтерской) отчетности. По внутреннему (управленческому) учету сроки отчетности варьируются от 1 дня до 1 года, ежедневные, еженедельные, ежедекадно, ежемесячно.

Во внешней (бухгалтерской) отчетности сроки отчетности установлены

законодательно, т.е. ежемесячно, поквартально и годовые.

Учитывая, разновидность концепции в управленческом учете, считаем целесообразным рассмотреть +(плюсы) и –(минусы) 2-х концепции. Используя таблицу, руководитель АПС, с учетом своих потребностей, наряду со своими финансовыми возможностями могут выбрать одну из концепции.

Поэтому, достоверность внешней (бухгалтерской) отчетности является первостепенным, который обеспечит целевое использование бюджетных средств. Также, достоверность внешней (бухгалтерской) отчетности напрямую связан с внутренним контролем в АПС.

Существует мнение, что при постановке управленческого учета можно выбрать промежуточный вариант концепции. Для промежуточной концепции требуются дополнительные финансовые средства для ИТ, программного продукта в АПС.

Следующим шагом при внедрении УУ в АПС является формирование форм управленческой отчетности. При разработке форм отчетности, необходимо учесть факторы имеющие свои особенности.

Учитывая основополагающие факторы, которые необходимы при разработке форм отчетности и классификаторов, нами выделены 3 фактора.

Факторы влияющие на внедрение системы УУ в АПС, без которых внедрение систем УУ становится невозможным (рисунок 13).



Рисунок 13 – Основополагающие факторы управленческого учета в АПС

Примечание - Составлено на основании интернет источника [120].

Как видно из рисунка-13, факторов в УУ можно разделить на три основополагающих:

1. цели отчета;
2. пользователи отчета;

3. ценность отчета.

Для разработки управленческой отчетности в АПС, во-первых, нужно четко понимать необходимость отчета, и определить цель составления отчета, при игнорировании этого фактора полученные результаты, и трудозатраты станут нецелесообразными.

Во-вторых, необходимо определить круг пользователей управленческого отчета. Управленческая отчетность обычно формируется для определенного пользователя (либо пользователей), поэтому должен содержать нужную информацию, для выполнения пользователями своих функциональных обязанностей при ведении управленческого учета.

В-третьих, необходимо учесть затраты, связанные с финансовыми и трудозатратами и надобность отчета.

Финансовые затраты определяются с помощью изучения рынка предоставляемых услуг по внедрению УУ, с учетом специфики амбулаторно-поликлинических служб здравоохранения. Также, при разработке классификатора необходимо учесть, рабочее время специалистов, ведущих УУ в АПС.

Рекомендуется, тщательно изучить необходимый список отчетов, которые подлежат утверждению. Результаты утвержденной отчетности должны обеспечить руководство АПС необходимой, оперативной информацией для управленческих целей.

Учитывая, что УУ в основном автоматизирован, нужно, подробно рассмотреть методику формирования управленческой отчетности и механизм построения требований к базе управленческих данных.

Для составления новых форм управленческой отчетности необходимо добавить аналитику в отчетах, что позволяет счетным работникам рационально использовать время при формировании отчета, также способствует получению более детализированного отчета для пользователей всех уровней.

Для внедрения системы управленческого учета в АПС на основе данных финансовой отчетности нами предлагается следующая методика:

1. Разработка положения об управленческом учете (РПУУ) в АПС;
2. Формирование классификатора расходов (ФКР) в АПС;
3. Создание регламента управленческого отчета (СРУО) в АПС;
4. Разработка форм управленческой отчетности (РФУО) в АПС;
5. Формирование классификатора управленческой отчетности (ФКУО) в АПС.

На 14 - рисунке отражены пять этапов внедрения управленческого учета в АПС, пошаговое выполнение которых приведет к внедрению системы управленческого учета в АПС.

Из данных рисунка 14 следует, что для эффективного внедрения системы ВК в АПС необходимо пошаговое внедрение всех пяти этапов методики.

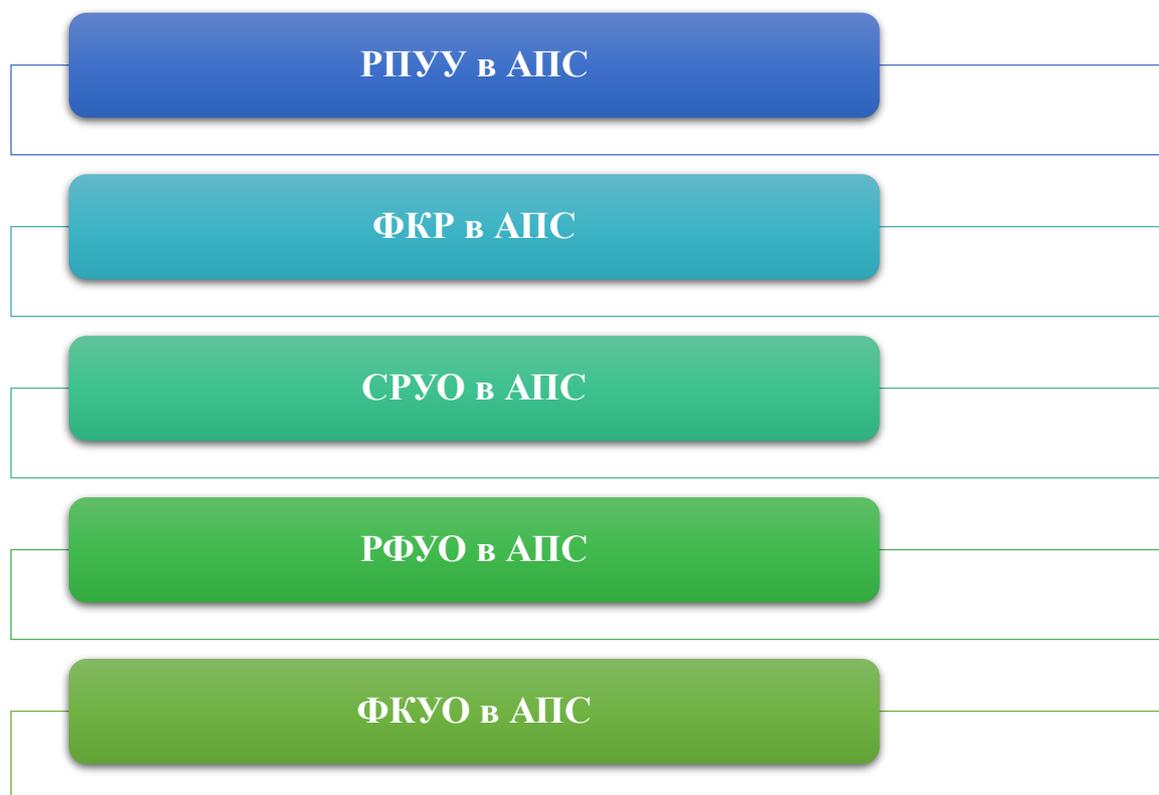


Рисунок 14 – Методика формирования управленческого учета в АПС

Примечание - Составлено на основании интернет источника [120].

Шаг 1- Разработка положения об управленческом учете (РПУУ) в АПС.

Для разработки положения об управленческом учете (РПУУ) в АПС необходимо наличие приказа на сотрудника поликлиники, который несет ответственность за составление, внутреннее содержание в положениях об УУ:

- Формирование классификатора расходов (ФКР) в АПС;
- Создание регламента управленческого учета (СРУО) в АПС;
- Разработка форм управленческой отчетности (РФУО) в АПС;
- Формирование классификатора управленческой отчетности (ФКУО) в АПС.

На практике, в исследуемых поликлиниках г.Алматы и Алматинской области, расходы поликлиник подразделяются на административные и вспомогательные.

В связи с чем, нами предлагается разделение вспомогательных расходов на прямые и накладные расходы, связанные с оказанием медицинских услуг, систематизация расходов по предложенному классификатору уменьшают прочие расходы, также повышает достоверность управленческой отчетности.

Шаг 2- Формирование классификатора расходов (ФКР) в АПС.

Для примера нами разработан классификатор расходов АПС (рисунок 15). Как указано в рисунке 15 расходы в АПС в зависимости от участия в оказании медицинских услуг разделяются на прямые и накладные.

Прямые затраты на оказание медицинских услуг:	
1. Зарботная плата	•на зарплату медперсонала, непосредственно выполняющим оказание медуслуг
2. ОПВ	•на зарплату медперсонала, непосредственно выполняющим оказание медуслуг
3. Социальные отчисления	•на зарплату медперсонала, непосредственно выполняющим оказание медуслуг
4. ОСМС	•на зарплату медперсонала, непосредственно выполняющим оказание медуслуг
5. ИПН	•на зарплату медперсонала, непосредственно выполняющим оказание медуслуг
6. Социальный налог	•на зарплату медперсонала, непосредственно выполняющим оказание медуслуг
7. Отопление	•рассчитываются, исходя из схемы его фактического использования при оказании медицинской услуги
8. Электроэнергия	•рассчитываются, исходя из схемы его фактического использования при оказании медицинской услуги
9. Горячая и холодная вода	•рассчитываются, исходя из схемы его фактического использования при оказании медицинской услуги
10. Затраты на повышение квалификации медицинских работников	•по плану развития
11. Оплата банковских услуг	•по факту
12. Услуг связи	•рассчитываются, исходя из схемы его фактического использования при оказании медицинской услуги
13. Приобретение канцелярских товаров	•рассчитываются, исходя из схемы его фактического использования при оказании медицинской услуги
14. Командировочные расходы	•по факту
15. Текущий ремонт здания и сооружений	•по плану развития
16. Приобретение хозяйственных товаров, мягкого инвентаря и прочих товаров и услуг	•по плану развития
Накладные расходы на оказание медицинских услуг:	•В состав накладных расходов следует относить все расходы, связанные с сервисным обслуживанием, непосредственно связанных с оказанием медицинских услуг
1. Техническое обслуживание медицинского оборудования	•Медицинские услуги пациентам
2. Текущий ремонт палат дневного стационара	•Медицинские услуги пациентам
3. Техническое обслуживание лифтов	•Медицинские услуги пациентам
4. Обслуживание кондиционеров	•Медицинские услуги пациентам (отделения и дневной стационар)
5. Вывоз мусора	•Утилизация шприцов
6. Рекламные услуги	•Продвижение медицинских услуг

Рисунок 15 – Классификатор расходов в АПС

Примечание - Составлено на основании интернет источника [120].

Прямые - расходы, связанные с оказанием услуг:

- заработная плата медицинского персонала;
- налоговые платежи;

- командировочные расходы;
- повышение квалификации медицинских работников;
- медикаменты и изделия медицинского назначения;
- приобретение медицинского оборудования;
- коммунальные платежи;
- услуги связи;
- оплата банковских услуг;
- аудиторские услуги;
- приобретение канцелярских товаров;
- текущий ремонт зданий и сооружений;
- приобретение хозяйственных товаров, мягкого инвентаря и прочих товаров, и услуг.

Накладные расходы, связанные с оказанием услуг расходам в АПС относятся:

- техническое обслуживание медицинского оборудования;
- текущий ремонт палат дневного стационара;
- техническое обслуживание лифтов;
- обслуживание кондиционеров;
- вывоз мусора;
- рекламные услуги.

Также, применение данного классификатора повлияет на себестоимость медицинских услуг, что подразумевает снижение стоимости на оказываемую платную медицинскую услугу.

Шаг 3- Создание регламента управленческой отчетности (СРУО) в АПС:

Предлагается пример регламента управленческой отчетности (рисунок 16).

Из данного рисунка видно, что для отражения в системе информации об операциях необходимы первичные документы. Ответственными за ввод и ведение УУ выступают специалисты бухгалтерской службы. По приказу главного врача поликлиники определяются ответственные лица по фамилии.

Указанные в регламенте сроки устанавливаются с учетом документооборота поликлиники. Обязательным является и то, что при внедрении УУ необходимо запланировать механизм контроля за его исполнением.

При отсутствии контроля за соблюдением регламента, возможны искажения в УУ.

Хозяйственные операции, связанные с наличными и безналичными денежными средствами, оформление первичных документов, ведение учета входит в функциональные обязанности кассира.

Ввод данных в операционную систему для управленческого учета необходимо возложить на бухгалтера материального стола, что будет улучшать контрольные функции над денежными средствами.

Операции, связанные с покупателями, оформление первичных документов,

ведение учета входит в функциональные обязанности кассира платного отделения.

Регламент управленческой отчетности в АПС							
№ п/п	Операции	Бухгалтерские документы			Ввод данных в операционную систему		Источник
		Наименование документа	Ответственное лицо	Сроки	Ответственное лицо	Сроки	
1. Денежные средства							
1.1.	Поступление денежных средств	Выписка банковская	Кассир	Ежедневно	Бухгалтер по учету материалов	Ежедневно	Данные по поликлинике (бюджет + платные медицинские услуги)
1.2.	Принятие и выплата ДС	ПКО, фискальный чек	Кассир	Ежедневно	Бухгалтер по учету материалов	Ежедневно	Данные по поликлинике (бюджет + платные медицинские услуги)
2. Покупатели							
2.1.	Оказание услуг	Договоры, акты выполненных услуг, счета на оплату, счета фактуры	Кассир платного отделения	Ежедневно	Бухгалтер по учету материалов	Ежедневно	Данные по поликлинике (бюджет + платные медицинские услуги)
3. Поставщики							
3.1.	Начисление расходов	Договоры, акты выполненных услуг, счета фактуры	Экономист	Ежедневно	Бухгалтер по учету материалов	Ежедневно	Данные по поликлинике (бюджет + платные медицинские услуги)
4. Сотрудники							
4.1.	Начисление заработной платы	Штатное расписание, положение о мотивации, фактические показатели по сотрудникам	Все отделения	Ежедневно	Бухгалтер по учету заработной платы	Ежемесячно	Данные по поликлинике (бюджет + платные медицинские услуги)
4.2.	Налоги с ФОТ	Штатное расписание, положение о мотивации, фактические показатели по сотрудникам	Все отделения	Ежедневно	Бухгалтер по учету заработной платы	Ежемесячно	Данные по поликлинике (бюджет + платные медицинские услуги)
4.3.	Начисление налогов ФОТ	Штатное расписание, положение о мотивации, фактические показатели по сотрудникам	Все отделения	Ежедневно	Бухгалтер по учету заработной платы	Ежемесячно	Данные по поликлинике (бюджет + платные медицинские услуги)
4.4.	Выплата заработной платы	Ведомость по заработной плате	Бухгалтер по учету заработной платы	Ежедневно	Бухгалтер по учету заработной платы	Ежемесячно	Данные по поликлинике (бюджет + платные медицинские услуги)
4.5.	Авансовый отчет	Авансовый отчет	Бухгалтер по учету заработной платы	Ежедневно	Бухгалтер по учету заработной платы	Ежемесячно	Данные по поликлинике (бюджет + платные медицинские услуги)

Рисунок 16 – Регламент управленческой отчетности в АПС

Примечание - Составлено на основании интернет источника [120].

Ввод данных в операционную систему для управленческого учета также

допустимо возложить на бухгалтера материального стола.

Хозяйственные операции, связанные с поставщиками работ и услуг, оформление первичных документов, ведение учета входит в функциональные обязанности экономиста.

Ввод данных в операционную систему возложить на бухгалтера материального стола, что также повлияет на контрольные мероприятия, связанные с достоверностью введенных данных.

Хозяйственные операции, связанные с оплатой труда сотрудников поликлиники, оформление первичных документов, ведение учета входит в функционального бухгалтера по учету заработной платы.

Ввод данных в операционную систему, связанные с сотрудниками, необходимо возложить на бухгалтера по учету заработной платы, что также повлияет на контрольные мероприятия, связанные с достоверностью введенных данных.

В результате, ведение управленческого учета, наряду с ведением бухгалтерского учета выполняется счетными работниками поликлиник.

В ведении управленческого учета в поликлинике участвуют все штатные работники бухгалтерской службы.

Контрольные функции над выполнением регламента управленческой отчетности возлагается на главного бухгалтера, либо на заместителя главного врача по экономическим вопросам.

Шаг 4- Разработка форм управленческой отчетности (РФУО) в АПС.

Расходная часть АПС состоит из прямых и накладных расходов. Предложенная форма управленческой отчетности, помогает проследить за деятельностью поликлиник, и принятия управленческих решений (рисунок 17).

Как видно из рисунка – 17 доходы поликлиник г.Алматы и Алматинской области формируются за счет:

- Местного бюджета;
- целевых текущих трансфертов из Республиканского бюджета;
- средств фонда социального медицинского страхования;
- средств департамента Комитета оплаты медицинских услуг;
- платных медицинских услуг;
- оказание услуг внешним консультационно-диагностическим услугам;
- возмещение коммунальных услуг;
- прочих доходов (доход от неустойки);
- спонсорской помощи.

Также, удобство отчетности заключается в том, что периодичность отчетности регламентирован управленческой учетной политикой, что дает возможность контроля независимо от отчетного периода.

Комплексный управленческий отчет в АПС		
№ п/п	Название статьи	Методика заполнения
1	Доходы поликлиники	1.1+1.2+1.3+1.4+1.5+1.6+1.7+1.8+1.9+1.10
1.1.	Местный бюджет	оборот по кредиту счета 6160
1.2.	ЦТТ из Республиканского бюджета	оборот по кредиту счета 6160/1
1.3.	Средства ФСМС	оборот по кредиту счета 6160/2
1.4.	Средства ДКОМУ	оборот по кредиту счета 6160/3
1.5.	Платные медицинские услуги	оборот по кредиту счета 6290
1.6.	Оказание услуг по внешним КДУ	оборот по кредиту счета 6290/1
1.7.	Возмещение коммунальных услуг	оборот по кредиту счета 6290/2
1.8.	Прочие доходы (доход от неустойки)	оборот по кредиту счета 6290/3
1.9.	Спонсорская помощь	оборот по кредиту счета 6290/4
1.10.	Прочие доходы	оборот по кредиту счета 6290/5
2	Расходы поликлиники	2.1+2.2+2.3+2.4
2.1.	Прямые расходы	оборот по кредиту счета 7010,7340,7480
2.2.	Накладные расходы	оборот по кредиту счета 7010,7340,7480
2.3.	Прочие расходы	оборот по кредиту счета 7010,7340,7480
3	Прибыль (убыток до налогообложения)	1- 2
4	Налог на прибыль	оборот по кредиту 3110
5	Чистая прибыль	3 - 4

Рисунок 17 – Комплексный управленческий отчет в АПС

Примечание - Составлено на основании интернет источника [120].

Шаг - 5 формирование классификатора управленческой отчетности (ФКУО) в АПС.

Формы управленческой отчетности необходимы для принятия управленческих решений в АПС (рисунок 18).

Указанный в рисунке 18 классификатор управленческой отчетности в АПС в отличие от регламента управленческой отчетности не привязан к типовым операциям. Исходные показатели для управленческой отчетности непосредственно используется из данных финансовой отчетности. В предложенном классификаторе представлен перечень форм управленческой отчетности. Учитывая, доходную часть поликлиник, считаем целесообразным, сформировать управленческую отчетность по источникам доходов.

В результате, повысится контроль над выполнением государственного заказа, платных медицинских услуг, что повлияет на улучшение качество оказываемых медицинских услуг.

Классификатор управленческой отчетности в АПС			
Форма отчетности	Источники доходов поликлиник	Отчетность	Показатели отчетности
1. Финансовые отчеты			
Форма 1	С учетом всех источников дохода поликлиник	Бухгалтерский баланс	Статьи активов и пассивов, характеризующие финансовое состояние поликлиники
Форма 2	С учетом всех источников дохода поликлиник	Отчет о доходах и расходах	Прямые расходы, накладные расходы, административно-управленческие расходы, доходы, прибыль до и после уплаты налога на прибыль
Форма 3	С учетом всех источников дохода поликлиник	Отчет о движении денежных средств	Поступления/выплаты денежных средств по основной/финансовой/инвестиционной деятельности поликлиники
Форма 4	Источники доходов поликлиник	Отчет об изменениях в собственном капитале	Статьи активов и пассивов, характеризующие изменения в активах и пассивах поликлиники
			
2. Управленческие отчеты			
Форма 1-У	Местный бюджет	Отчет о выполнении гос.заказа	Объем выполненного государственного заказа
Форма 2-У	ЦТГ из Республиканского бюджета	Отчет о выполнении плана по профосмотрам	Объем выполненного профилактического осмотра, анализ медицинских показателей
Форма 3-У	Средства ФСМС	Отчет о выполнении ГОБМП	Объем выполненных врачебных посещениях, анализ медицинских показателей
Форма 4-У	Средства ДКОМУ	Отчет о дневных стационарах	Объем выполненных койко-дней, анализ финансовых показателей
Форма 5-У	Платные медицинские услуги	Отчет о доходах по платным медицинским услугам	Объем выполненных платных медицинских услуг
Форма 6-У	Оказание услуг по внешним КДУ	Отчет о оказанных услугах КДУ	Объем оказанных КДУ
Форма 7-У	Возмещение коммунальных услуг	Отчет о доходах от аренды помещений	Количество арендаторов
Форма 8-У	Прочие доходы (доход от неустойки)	Отчет о неустойках	Количество неустоек
Форма 9-У	Спонсорская помощь	Отчет о спонсорской помощи	Количество спонсоров
Форма 10-У	Прочие доходы	Отчет о прочих доходах	Количество договоров на прочие услуги

Рисунок 18 – Классификатор управленческой отчетности в АПС

Примечание - Составлено на основании интернет источника [120].

По нашему мнению, после внедрения УУ в АПС необходимо вести непрерывную работу, по совершенствованию системы УУ. Совершенствование системы УУ в АПС подразумевает, изменения информационных потребностей пользователей управленческой отчетности. Существующий уровень качества амбулаторно-поликлинической помощи в УОЗ определяет содержательно-предметное направление внутреннего контроля качества услуг. В свою очередь эффективность проведения цикла внутреннего контроля зависит от сформированной среды обеспечения качества амбулаторно-поликлинической помощи. Мотивационные и структурные компоненты меняются под воздействием управленческих решений, принятых в результате каждого

проведенного цикла контроля и нормативно-правового обеспечения управления качеством АПС в УОЗ [121].

Для повышения эффективности практического внедрения механизма внутреннего контроля предлагается классификация видов внутреннего контроля по критериям анализа и проверки [122]. Предложена классификация видов внутреннего контроля по критериям анализа и проверки, для повышения эффективности практического внедрения механизма внутреннего контроля, а именно:

1) контроль структуры: финансово-экономический контроль, контроль кадров, контроль материального обеспечения, контроль медицинской документации;

2) контроль процесса: клинический контроль, технологический контроль, организационно-методический контроль, контроль эффективности внедрения медицинских технологий;

3) контроль результата: контроль удовлетворенности пациентов и медицинских работников, контроль состояния здоровья пациентов, контроль состояния здоровья населения.

Для удобства применения виды контроля нами разделены на 3 группы. Первая группа контроль структуры подразумевает финансовый-экономический и кадровый контроль (рисунок 19).



Рисунок 19 - Функции контроля структуры

Примечание - Составлено автором на основании источника [123]

Отраженные в рисунке 19 процедуры контроля структуры охватывают финансово-экономический контроль, контроль кадров, контроль материального обеспечения, контроль медицинской документации.

Первая группа - контроль структуры включает в себя: финансово-экономический контроль, контроль кадрового обеспечения, контроль материального обеспечения, контроль медицинской документации.

Критериальной базой видов контроля структуры выступают:

- для финансово-экономического контроля, медико-экономические нормативы и расчеты;

- для контроля кадрового обеспечения, необходимый квалификационный состав и нормативная укомплектованность персонала медицинского организации;

- для раскрытия финансово-экономического контроля критериальной базой выступает медико-экономические нормативы и расчеты. Данные для контроля предоставляют бухгалтерия поликлиники и статистический отдел.

Данные двух подразделений отражают результаты медицинской и финансовой деятельности поликлиник. Полученные данные проходят выборочное сличение с данными отделении поликлиник. При обнаружении искажении рекомендуется сплошной метод проверки, для выявления недостатков и нарушений.

При раскрытии контроля кадрового обеспечения критериальной базой является квалификация персонала. При этом необходимо учесть требования по повышению квалификации врачей и среднего медицинского персонала.

Контроль материального обеспечения подразумевает, наличие медицинского и прочего оборудования. При этом необходимо проверить специальные сертификаты и разрешение на использование медицинского оборудования, также эффективность использования медицинской техники и наличие договоров на техническое обслуживание.

Проверка медицинской документации непосредственно связан с данными статистического отдела поликлиники. Необходимо проверить достоверность статистических данных с данными отделении АПС.

Для контроля материального обеспечения представляется оборотно-сальдовая ведомость по бухгалтерскому учету и ведомость оснащения поликлиники медицинским оборудованием.

По представленным данным определяется необходимый минимальный перечень оборудования и средств, необходимых для проведения медицинских процедур с соответствующими стандартами медицинской помощи и клиническими протоколами.

Для контроля медицинской документации - качество ведения медицинской документации (заполнение медицинских документов).

Вторая группа контроля подразумевает клинико-технологический и организационно-методологический процесс в деятельности АПС (рисунок 20).



Рисунок 20 - Классификация видов внутреннего контроля

Примечание - Составлено на основании источника [123, с.35].

По данным рисунка 20, для второй группы процесса данные для контроля предоставляют заместитель главного врача по контролю качества медицинских услуг и статистический отдел поликлиники. Также, необходимые данные для контроля могут предоставить врач по внутреннему аудиту медицинских услуг и врач эксперт, где отражены результаты деятельности по отделениям поликлиники.

Вторая группа - контроль процесса - включает следующие виды: клинический контроль, технологический контроль, организационно-методический контроль, контроль внедрения медицинских технологий и оборудования.

Критериальной базой видов контроля процесса являются:

- клинического контроля - локальные клинические протоколы, которые определяют обязательные действия по профилактике, диагностике и лечению на основе доказательной медицины;

- технологического контроля - показатели локальных клинических протоколов, результаты хронометража этапов оказания медицинской помощи и продолжительности межэтапных периодов, лучшие нормативы медицинской практики УОЗ, установленные экспертным путем;

- организационно-методического контроля - организационно-методическое и нормативно-правовое обеспечение деятельности УОЗ, соблюдение исполнительной дисциплины, компьютеризация, использование ИКТ, контроль внедрения медицинских технологий и т.п.

Третья группа контроля подразумевает показатель процесса в деятельности АПС (рисунок 21).



Рисунок 21 - Классификация видов внутреннего контроля

Примечание - Составлено автором на основании источника [123, с.35].

Третья группа - контроль результата - включает следующие виды: контроль удовлетворенности пациентов и медицинских работников, контроль состояния здоровья пациента, контроль показателей здоровья населения. Мнение пациентов и медицинских работников является основой для сравнения при проведении контроля удовлетворенности пациентов и медицинских работников.

Критериальной базой контроля показателей здоровья населения являются статистические отчеты. Обзоры статистических отчетов предоставляют возможность сопоставлять показатели, выводить динамические ряды с целью исследования уровня качества оказанной медицинской помощи.

Выбор вида внутреннего контроля и критериальной базы определяют особенности его проведения: подбор специалистов, входящих в рабочую группу; объем первичной документации для сбора информации; элементы внутренней среды УОЗ, требующие изменений, то есть действенность внутреннего контроля определяется функционированием существующей модели системы управления качеством медицинской помощи в УОЗ.

Цикл внутреннего контроля качества амбулаторно-поликлинической помощи состоит из пяти этапов (рисунок 22):

1) Планирование: выбор темы, цели и задач контроля, издание приказа о проведении внутреннего контроля;

2) Подготовка контроля: сбор информации, анализ и оценка показателей деятельности организации, выбор методологии и релевантных стандартов/индикаторов для оценки качества оказываемой в УОЗ амбулаторно-поликлинической помощи;

3) Проведение контроля: определение недостатков и узких мест в процессе организации, предоставление предложений по улучшению существующей медицинской практики;

4) Внедрение изменений: издание приказа об итогах внутреннего контроля, внедрение предложений по совершенствованию (улучшению) качества амбулаторно-поликлинической помощи;

5) Мониторинг и оценка внедрений.



Рисунок 22 – Этапы цикла внутреннего контроля качества амбулаторно-поликлинической помощи

Примечание - Составлено автором на основании источника [123, с.36]

На первом этапе внутреннего контроля планировании в УОЗ издается приказ о проведении внутреннего контроля, где указывается цель и задачи контроля.

Этап подготовки контроля предусматривает:

а) выбор методологии: анализ первичной документации, отчетов, соответствия процесса лечения локальным протоколам, стандартам, мониторинг мнения пациентов и тому подобное;

б) определение стандартов и индикаторов качества медицинской помощи по данной теме. Индикаторами могут быть показатели, которые указаны в

официальных протоколах или самостоятельно разработанные в УОЗ.

Стандартами могут быть клинические практические руководства, клинические протоколы, которые являются пошаговой инструкцией для выполнения определенной процедуры (например, протокол переливания крови), показатели лучших практик и тому подобное.

На этапе проведения контроля анализируется накопленная информация, устанавливаются недоработки или нарушения в работе амбулаторно-поликлинической помощи в УОЗ; разрабатываются и предоставляются предложения по улучшению имеющейся медицинской практики, которые оформляются протоколом заседания мультидисциплинарной группы.

Особое внимание, на наш взгляд, следует уделять отслеживанию длительности и улучшению менеджмента межэтапного временного промежутка, поскольку большинство пациентов выражают недовольство по поводу организации именно в межэтапные временные промежутки оказания медицинской помощи в УОЗ (очереди в поликлинике; ожидание начала лечения в приемном отделении; ожидания оформления документации и т.п.). После собрания данных мультидисциплинарная команда их анализирует и интерпретирует.

На этапе внедрения изменений издается приказ по УОЗ об итогах внутреннего контроля и внедрение предложений по совершенствованию качества медицинской помощи с определением срока повторного контроля. Затем происходит внедрение, регистрируются возникающие проблемы.

Последний этап контроля включает мониторинг и оценку внедрений.

Применение внутреннего контроля в системе УК медицинских услуг позволяет УОЗ перейти от статического контроля улучшения качества к динамическому мониторингу.

Предложенный механизм управленческого учета качества амбулаторно-поликлинической помощи на основе внутреннего контроля включает следующие составляющие: структурный компонент внутреннего контроля (соответствующую организационную иерархию, что делает возможным функционирование внутреннего контроля в учреждении здравоохранения); информационно-методический компонент внутреннего контроля (нормативные акты, определяющие процедуру проведения контроля; программы обучения медицинского персонала по проведению контроля); мотивационный компонент внутреннего контроля (мотивационные рычаги для персонала организации здравоохранения по проведению внутреннего контроля и повышение качества медицинского обслуживания).

Выявлены резервы для улучшения качества АПС больным, а именно полный охват диспансерных больных консультациями специалистов, лабораторными и инструментальными методами обследования, данными о стратификации риска.

Для оказания своевременной качественной медицинской помощи прикрепленному населению, наряду с выполнением госзаказа, в АПС необходимо внедрить и усилить работу СВК [124].

В результате проведенного исследования определены основные элементы СВК поликлиник. Установлено, чтобы оказать современную, качественную амбулаторную помощь населению, необходима организовать СВК в поликлинической службе.

Результатом внедрения СВК будет достижение действенной работы поликлиник, качественное выполнение государственного заказа по оказанию медицинских услуг прикрепленному населению.

Перспективами дальнейших исследований являются разработка индикаторов модели управленческого учета для АПС, на основе внутреннего контроля в организациях здравоохранения Казахстана.

В настоящее время понятие контроля в разных источниках трактуется по-разному. Точки зрения ученых, а также законодательные определения, можно разграничить в зависимости от выбора ключевого слова в определении.

Перспективой исследования может стать разработка модулей «Административная деятельность», «Финансовая деятельность» и «Медицинская помощь», подробное руководство и детализация этапов ВК в АПС [125].

Внутренний контроль - это управленческий контроль, цель которого помочь руководству в управлении и выполнении задач на постоянной основе. Внутренний контроль предоставляет возможность высказывать суждение по поводу управления и проявить инициативу с целью повышения результативности и снижения затрат в деятельности АПС.

Главный врач и работники бухгалтерии должны организовать такую среду контроля в медицинской организации, которая бы обеспечивала позитивное и одобрительное отношение к ВК.

Также, следует направить коллектив на то, что контроль выполняется с целью выработки положительного имиджа медицинской организации. С другой стороны, для улучшения организации труда, материального поощрения медицинских работников, поиска возможностей повышения качества медицинских услуг.

В процессе реализации ВК особое внимание уделяется оценке рисков (как внутренних, так и внешних).

В первую очередь к ним следует отнести воздействие мероприятия на уровень затрат, качество медицинской услуги и прочее. Это могут быть как субъективные (неправильно поставленный диагноз), так и вполне объективные факторы, в частности, халатное отношение к хранению медикаментов.

Результатом оценки рисков должна стать разработка рекомендаций по их устранению, то есть так называемое управление рисками в внутреннем контроле. Для осуществления надлежащего управленческого процесса в медицинских организациях необходимо четко определить правила, способы и приемы, процедуры, выполнение указаний руководства и отчетность.

Для обеспечения должной действенности и оперативного реагирования на выявленные негативные явления полученная в результате контроля

информация, должна регистрироваться и сообщаться руководству. Другим пользователям медицинской организации, необходимо сообщить выявленные негативные явления, в какой форме и в какое время, чтобы недостатки были быстро устранены.

Одним из наиболее удачных подходов является создание информационно-коммуникационной базы по мониторингу выявленных недостатков.

СВК, которая функционирует без оценки и освещения результатов не может быть эффективной. Поэтому, СВК должна соответствовать таким требованиям, как обеспечение постоянного мониторинга выявленных фактов и принятых мер. Только в этом случае можно добиться значительно положительных сдвигов по отношению к уровню расходов и доходов, но и по отношению качественных медицинских услуг.

Интегративная модель является инструментом контроля и предусматривает участие в процессе ВК не только экспертов, которые осуществляют мониторинг, но и представителей организаций, которое оценивается.

Осуществление ВК организаций согласно предлагаемой модели, включает:

- проведение глубокого и детального анализа финансовых, административных, кадровых и технических возможностей медицинских организаций;

- определение в направлениях деятельности моментов, нуждающихся в усилении или технической помощи, для обеспечения устойчивости, непрерывности и соответствующего качества предоставляемых услуг;

- предоставление рекомендаций по усилению возможности организаций;

- активное планирование представителями организаций практических и осуществляемых мероприятий по усилению системы предоставления медицинских услуг и разработку шагов для реализации таких мероприятий;

- предоставление информации всем заинтересованным партнерам о существующих потребностях в технической помощи;

- определение ресурсов для удовлетворения потребностей и, по необходимости, планирование технической помощи по усилению потенциала и повышение качества предоставляемых услуг;

- разработку мероприятий по развитию и внедрению системы непрерывного повышения качества услуг в медицинской организации.

Инструментарий интегративной модели состоит из модулей, которые представляют собой тематические руководства для осуществления качественного ВК, путем глубинных интервью, рассмотрения документации и верификация полученной информации.

Модули внутреннего контроля в системе здравоохранения (рисунок 23).

Как видно из данных рисунка 23, для внедрения системы ВК предложены 3 модуля.

1. Модуль «Административная деятельность».

Предназначен для осуществления внутреннего контроля административного потенциала организации и качества управления

программами или ресурсами.

С помощью модуля рассматривают такие аспекты, как организационная структура организации, система администрирования программ и управления заведением, стратегическое и краткосрочное планирование, управление имеющимися ресурсами.

Как дополнение рассматриваем контроль исполнения программных обязательств, кадровая политика, лицензирование, управление и организация оказываемых услуг, распределение полномочий и сфер ответственности.



Рисунок 23 – Модули внутреннего контроля в системе здравоохранения

Примечание - Составлено на основании источника [125, с.150]

2. Модуль «Финансовая деятельность».

Предназначен для ВК финансовой стабильности деятельности организации и системы финансового управления и внедряемых программ.

С помощью модуля оцениваются управления доходами и расходами, система оплаты труда и вознаграждений, счета и платежи, обязательства и активы, мониторинг процедуры проведения закупок.

3. Модуль «Медицинская помощь».

Предназначен для ВК кадрового потенциала, масштаба, качества, полноты, устойчивости и непрерывности оказания медицинских услуг.

С помощью модуля оцениваются кадровое и техническое обеспечение, обеспечение контроля и постоянного улучшения качества услуг, результативность и полнота оказания медицинских услуг.

Для ВК предлагается перечень модулей, для поэтапного внедрения (рисунок 24).

Этапы внедрения системы ВК отраженные в рисунке 24, подразумевает инициативу, планирование, встречи, ознакомление с данными поликлиники, подготовка плана внедрения и внедрение ВК.

Первый этап: инициирование процесса ВК.

Инициировать осуществление ВК могут как региональные и уполномоченные координаторы, так и сами медицинские организации.

Второй этап: планирование и подготовка ВК включает в себя следующие действия:

1. Формирование команды ВК из экспертов в зависимости от определенных задач и модулей, которые будут использованы во время проведения ВК.

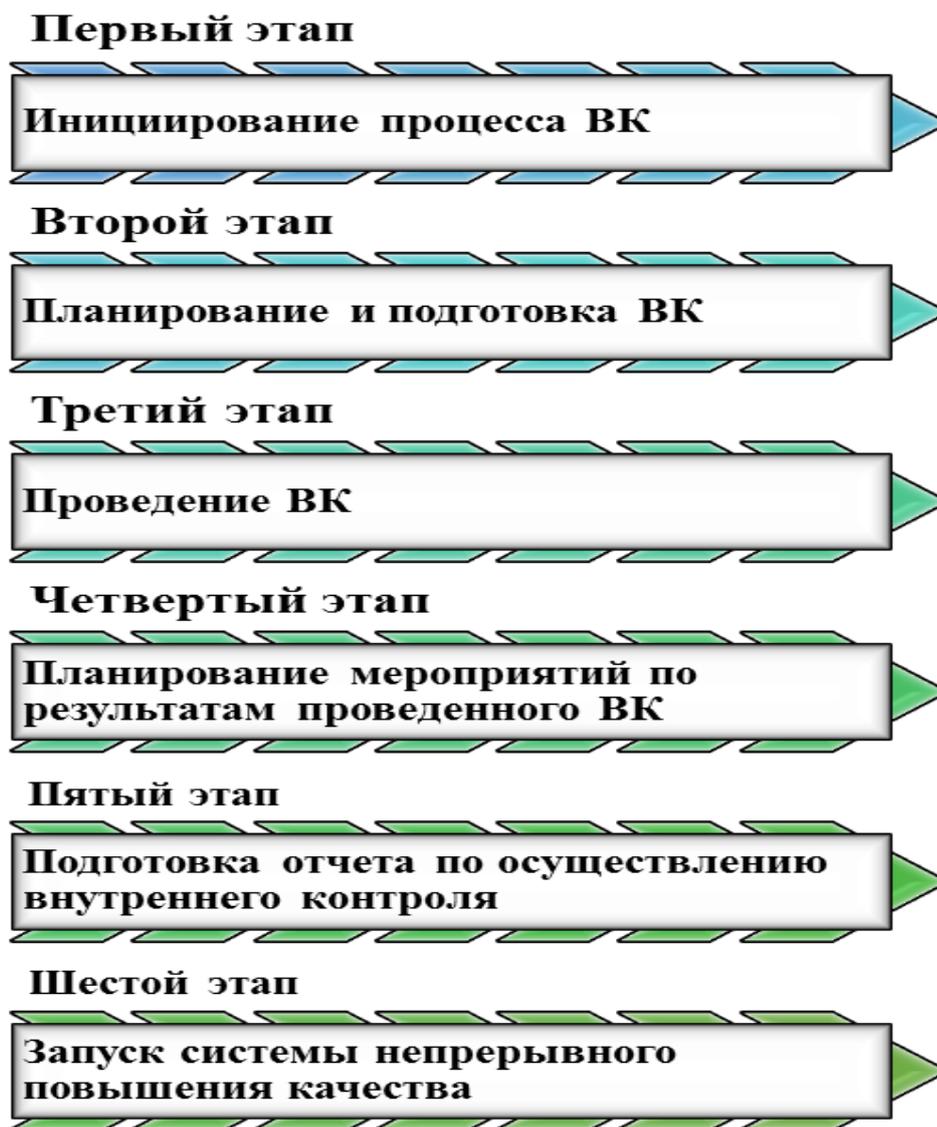


Рисунок 24 – Этапы внедрения внутреннего контроля в системе здравоохранения

Примечание - Составлено на основании источника [125, с. 151]

Во ВК должны принимать участие эксперты из модулей «Административная деятельность» и «Финансовая деятельность».

Потребность участия экспертов из модуля «Медицинская помощь

обусловлена разновидностями деятельности организации, которое должно быть проконтролировано.

- Из числа членов такой команды избирается руководитель команды ВК.
- Изучение документов до начала ВК.
- Планирование ВК.
- Разработка программы осуществления ВК.
- Продолжительность второго этапа может составлять от двух до трех недель.

Третий этап: проведение ВК.

Продолжительность третьего этапа зависит от количества и уровня медицинского персонала организации, на базе которого будет происходить ВК, и в целом может составлять от одного до трех рабочих дней.

Этот этап предусматривает:

1. Проведение вводных встреч.

Первая вводная встреча проводится на уровне организации с привлечением всего состава персонала организации и членов команды ВК.

Вторая вводная встреча проводится на уровне структурного подразделения по вопросам здравоохранения региональной или уполномоченной администрации с привлечением всех заинтересованных сторон - участников ВК.

2. Ознакомление с организацией.

Ознакомление с организацией происходит в соответствии с принципом следования по «маршруту пациента» - начиная от входа в организацию, в регистратуры и до непосредственного места получения услуги.

Такой способ дает команде внутреннего контроля наиболее полную информацию относительно спектра, полноты и доступности медицинских услуг, которые предоставляет организация.

3. Проведение индивидуальных и групповых интервью с ключевыми сотрудниками, определенными на подготовительном этапе.

По результатам интервью оцениваются спектр, полнота и качество предоставляемых услуг.

Отдельными вопросами рассматривается система мониторинга качества медицинских услуг, действенность системы улучшения качества услуг, полнота и качество лабораторно-диагностических услуг, лекарственные средства и изделия медицинского назначения.

Другим пунктом рассматривается соблюдение требований инфекционного контроля и соблюдения требований санитарного режима в организации.

4. Изучение первичной учетной, отчетной и другой документации, нужной для верификации полученной информации.

В состав документации входят: бухгалтерская отчетность, учредительные документы, первичная учетная и отчетная медицинская документация, протоколы рабочих совещаний и встреч персонала.

Клинический модуль также предусматривает просмотр и анализ

индивидуальных карт пациентов.

5. Проведение итоговых встреч.

Четвертый этап: планирование мероприятий по результатам проведенного ВК.

Четвертый этап длится в течение двух дней и предусматривает организацию и проведение отдельной встречи по разработке или доработке «Плана действий».

Руководитель организации отвечает за организацию, руководитель группы внутреннего контроля - за проведение и тематическое наполнение встречи с планированием действий.

Пятый этап: подготовка отчета по осуществлению внутреннего контроля.

Продолжительность 5-го этапа зависит от количества подразделений, которые были оценены, детализации и проведенного внутреннего контроля и может длиться от четырех шести недель.

Шестой этап: запуск системы непрерывного повышения качества. Продолжительность и усилия, нужные для реализации заключительного ВК зависят также от того, имеет ли медицинская организация разработанную систему непрерывного улучшения качества. Если в организации такой системы не существует и непрерывное повышение качества является новой концепцией для сотрудников заведения, то необходимо провести обучения сотрудников.

Следующий шаг формирование команды по непрерывному повышению качества на уровне организации и разработка операционных процедур непрерывного повышения качества услуг медицинской организации. На протяжении последнего десятилетия в мире произошли характерные изменения в организации систем внутреннего контроля в здравоохранении. Изменения подразумевают переход от идеологии выборочного контроля к стимулированию выявления, внутреннего контроля и решения существующих проблем, то есть применение комплексного, интегративного подхода [126].

В Казахстане построение эффективной системы здравоохранения остается одной из актуальных проблем и гуманитарных целей общества, включающей совершенствование непосредственно действующей системы оказания медицинской помощи. Необходимо констатировать тот факт, что в общемировых тенденциях в отношении совершенствования качества медицинской помощи превалирует привлечения механизмов непосредственного влияния в самой организации здравоохранения.

Привлечение механизмов через систематическое оценивание или самооценивание согласно определенных критериев, где основным инструментом служит ВК, делает такой подход эффективным в процессе оказания медицинской помощи [127].

Учитывая все сказанное, поиск механизмов решения проблемы повышения эффективности ВК в поликлиниках следует считать одной из наиболее существенных проблем в здравоохранении РК.

Таким образом, проведение внутреннего контроля по данной модели, на наш взгляд, должно стать необходимым элементом для внедрения мероприятий

по усовершенствованию качества медицинских услуг. В результате внедрения УУ в АПС ожидается улучшение учетных, аналитических данных, способствующих улучшению качества оказываемых медицинских услуг.

3.2 Прикладные исследования факторного и параметрического анализа эффективности деятельности амбулаторно-поликлинических служб

Продолжительность жизни населения (ПЖН) является важным фактором при измерении эффективности деятельности амбулаторно-поликлинических служб в здравоохранении.

Наше исследование было направлено на установление зависимостей между продолжительностью жизни населения и ключевыми показателями эффективности на основе данных поликлиник г.Алматы.

В аналитическом докладе ОЭСР указаны основные факторы, влияющие на рост продолжительности жизни – это в первую очередь, вложенные финансовые средства в свою систему здравоохранения государств [128].

Увеличение продолжительности жизни является главной задачей системы здравоохранения, взаимосвязанная с социальной сферой. Проведенные научные наблюдения и результаты исследования по вопросам ПЖН за рубежом и в нашей стране является подтверждением данной задачи в здравоохранении.

Российские авторы считают, что продолжительность жизни зависит от множества факторов, к которым относят образ жизни, генетику (биологию) человека, окружающую среду и здравоохранения [129,130].

При этом некоторые исследователи помимо индивидуальных биологических особенностей пытаются оценить воздействие здравоохранения на ожидаемую продолжительность жизни населения.

Ожидаемая продолжительность жизни (ОПЖ) людей при рождении определяется как показатель средней продолжительности предстоящей жизни, то есть число лет, которое предстоит прожить человеку [131].

Казахстанские исследователи выявили зависимость средней ожидаемой продолжительности жизни населения от следующих факторов:

- 1) степени загрязнения окружающей среды;
- 2) уровня бедности населения [132].

На сегодняшний день множество работ посвящены для выявления факторов продолжительности жизни населения. В их числе, работы Д. Филмер, Л. Причетт, С. Гупта, М. Верховен, Е. Тионгсон, Г. Гулис и др. В последнее время, исследователи с большим интересом изучают управляемые факторы ОПЖ, которые взаимосвязаны с общественной средой, где проживают люди.

По результатам проведенных работ исследователей к факторам общественной среды относятся: развитие (экономическое), благополучие (социальное), здравоохранение, образование и др.

В частности, ряд авторов выявили положительную связь между продолжительностью жизни населения и экономическим развитием страны [133,134].

Эта связь вполне объяснима, ведь население богатых стран имеет более высокие стандарты жизни и эффективную систему здравоохранения, образования и социальную стабильность. Следует также отметить работу Г. Гулис, где показано негативное воздействие загрязнения окружающей среды на ОПЖ. Исследователь Г. Гулис считает, что обеспеченность населения качественной питьевой водой в соответствии с их потребностью также влияет на ПЖН [135].

Среди авторов научных публикаций по вопросам продолжительности жизни можно выделить труды Г.В. Теплых. По мнению Г.В. Теплых, на продолжительность жизни людей оказывает прямое влияние состояние здравоохранения и социальной сферы. При проведении панельных регрессии для определения влияния экологии на ОПЖ был получен отрицательный результат.

Чтобы увидеть влияние экологии на ОПЖ, требуется время, которая покажет какие изменения происходят с организмом человека по данным медицинских обследований. Для определения влияния экологии на ОПЖ необходимо учитывать временной промежуток, с момента нахождения человека в зоне риска до и после обследования [136].

В работах ученых имеет место использование перекрестных данных одного периода и весьма ограниченные наборы факторов. При выборе показателей нами были учтены наличие доступных данных и опыт существующих эмпирических исследований.

Для проведения исследования нами были использованы следующие данные:

- доля медработников с высшим образованием в общей численности работников;
- амбулаторно-поликлиническая медицинская помощь (посещения)
- численность прикрепленного населения (человек).
- фактическая нагрузка врачей, ведущих амбулаторный прием в (посещениях).

Таблица 18 – Показатели, влияющие на ПЖН

Наименование объектов	Показатели	Обозначение
1. ГКП на ПХВ «ГП № 1»	Доля медработников с высшим образованием в общей численности работников	X ₂
2. ГКП на ПХВ «ГП № 2»		
3. ГКП на ПХВ «ГП № 3»	Амбулаторно-поликлиническая медицинская помощь (посещения)	X ₃
4. ГКП на ПХВ «ГП № 4»		
5. ГКП на ПХВ «ГП № 6»		
6. ГКП на ПХВ «ГП № 10»	Численность прикрепленного населения (человек)	X ₄
7. ГКП на ПХВ «ГП № 11»		
8. ГКП на ПХВ «ГП № 12»	Фактическая нагрузка врачей, ведущих амбулаторный прием в (посещениях)	X ₅
9. ГКП на ПХВ «ГП № 15»		
10. ЦПМСП «Кулагер»		
Примечание – Составлено автором		

Для исследовательских целей были собраны данные по 10 поликлиникам г. Алматы за период с 2012 по 2017 год. Основные показатели были получены из интернет-ресурсов КГУ «Управление общественного здоровья города Алматы». Набор показателей представлены в таблице 18.

В таблице 19 приведены описательные статистические данные, включающие средние значения переменных и количество наблюдений по г. Алматы.

Таблица 19 – Описательные статистики

Наименование фактора	Количество наблюдений	Минимальная	Максимальная	Средняя
Продолжительность жизни населения	60	69.93	76.01	72.15
Доля медработников с высшим образованием в общей численности работников	60	26.9	44	35.22
Амбулаторно-поликлиническая медицинская помощь (посещения)	60	60223	569718	346007
Численность прикрепленного населения (человек)	60	13199	113929	58295
Фактическая нагрузка врачей, ведущих амбулаторный прием в (посещениях)	60	2604	5233	3830.87
Примечание – Составлено автором на основе программы STATA				

По данным таблицы 19, нами были получены среднее значение выбранных факторов и количество наблюдений.

Принимая в расчет зависимость средней ожидаемой продолжительности жизни от различных факторов, нами предложена следующая модель:

$$Y = \beta_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + u \quad (1)$$

где,

Y – результирующий фактор (продолжительность жизни населения);
 X_2, X_3, X_4 – объясняющие переменные

Коэффициент β_1 показывает прогнозируемый уровень функции Y (средней ожидаемой продолжительности жизни), даже при отсутствии влияния на нее вышеуказанных факторов.

Расчет показывает, что между критерием (Y) и несколькими независимыми переменными отсутствует нелинейная зависимость. Включение в качестве дополнительного фактора, к примеру, квадрат из независимых переменных не дало статистически значимых результатов.

При построении модели нами были логарифмированы следующие объясняющие переменные:

- амбулаторно-поликлиническая медицинская помощь (посещения);
- численность прикрепленного населения (человек);
- фактическая нагрузка врачей, ведущих амбулаторный прием в (посещениях).

Далее, при определении степени влияния факторов на ПЖН были устранены мультиколлинеарность и тесно коррелируемые факторы.

В модели были оставлены следующие 3 фактора:

X_2 - Доля медработников с высшим образованием в общей численности работников;

$\ln X_3$ - амбулаторно-поликлиническая медицинская помощь (посещения);

$\ln X_4$ - численность прикрепленного населения (человек).

Оценка коэффициентов производилась обобщенным методом наименьших квадратов (ОМНК). В таблице 20 представлены результаты оценки по ОМНК.

Таблица 20 – Оценки параметров модели

Переменная	Коэффициент	Стандартное отклонение	Значение t	$P > t $
X_2	-0.1387	0.0744	-1.86	0.068
$\ln X_3$	3.4131	1.2113	2.82	0.007
$\ln X_4$	-3.3148	1.4258	-2.32	0.024
Примечание – Составлено автором на основе STATA				

Уравнение множественной регрессии имеет форму:

$$Y = 69.98 - 0.14X_2 + 3.41X_3 - 3.31X_4 \quad (2)$$

Из таблицы видно, что фактор $\ln X_3$ оказывает значимое воздействие на продолжительность жизни населения г. Алматы, так как имеет наибольший коэффициент ($\beta=3.41$).

При росте посещений на 1% в амбулаторно-поликлинической службе зависимая переменная Y , т.е., продолжительность жизни населения

увеличивается в среднем на 3.41 года, при неизменности всех прочих переменных.

Изменение зависимой переменной Y в абсолютных единицах выражает увеличение продолжительности жизни населения на 3 года 4 месяца 27 дней.

Из множественной регрессии видно, что увеличение на 1% доли медработников с высшим образованием в общей численности работников влечет уменьшение продолжительности жизни людей в среднем на 0.14 года при неизменности всех других факторов. Коэффициент 0.14 означает 1 месяц 20 дней. Данный коэффициент показывает недостаточную квалификацию медицинских работников, невыполнение надлежащим образом профилактических мероприятий и понижение показателей качества медицинской помощи.

По мнению М.В. Ахмедьяровой., Г.С. Баймухамедовой в системе здравоохранения наблюдается положительная динамика в росте численности врачей на 10 тысяч населения с 34.6 в 2001г. до 38.8 в 2010г.» [132, с.47].

Рост численности прикрепленного населения на 1% в АПС приводит к снижению результативного признака в среднем на 3.31 года при прочих равных условиях. Результативный признак сокращается на 3 года 3 месяца 22 дней.

Одной из причин снижения продолжительности жизни человека является некачественное оказание медицинской помощи прикрепленному населению, из-за высокие нагрузки на врачей амбулаторного приема.

На основе представленной модели можно прогнозировать увеличение продолжительности жизни населения, поскольку данная модель с точки зрения статистики является надежной.

Следовательно, выявленный фактор, для **амбулаторно-поликлинической медицинской помощи (посещения)**, следует рассматривать как реально воздействующий рычаг, влияющий на повышение уровня продолжительности жизни населения.

Например, для увеличения продолжительности жизни необходимо сократить численность прикрепленного населения, путем строительства поликлиник в густо населенных районах, тем самым уменьшив нагрузку врачей поликлиник.

Eurasian Resources Group (ERG) – имеет действующие предприятия и проекты в РК. Компания принимает участие в социально-экономических проектах, инвестиции направлены на социальные инфраструктуры (поликлиники и спортивно-медицинские центры, и т.д.) [137].

Наряду с этим, данный подход помогает определить механизм повышения ОПЖ и выработать эффективные профилактические мероприятия.

Увеличение продолжительности под влиянием количества посещения, предоставляет возможность управлять данным фактором, для реализации государственных программ.

Для сравнения нами приведены, увеличение врачебных посещений на 2%, на 3%, на 4%, на 5%.

При этом, необходимо учесть, что увеличение врачебных посещений не за

счет увеличения населения, а счет увеличения повторных приемов врачей, с целью оздоровления пациентов, частота профилактических мероприятий.

Прогнозные данные увеличения ОПЖ приведены в таблице 21.

Таблица 21 – Прогнозирование ОПЖ в динамике

		Врачебные посещения в %			
Фактор ХЗ	3,41	2	3	4	5
Ожидаемая продолжительность жизни (ОПЖ)	х	3,48	3,51	3,55	3,58
ОПЖ в месяцах	х	5,76	6,12	6,6	6,96
ОПЖ в днях	х	22,80	3,60	18	28,8
Год	х	3	3	3	3
Месяц	х	5	6	6	6
		23	4	18	29
ОПЖ всего		3г 5м 23дн	3г 6м 4дн	3г 6м 18дн	3г 6м 29дн
Примечание – Составлено автором на основе выявленного фактора					

Одновременно, на эффективность амбулаторно-поликлинических служб здравоохранения помимо вышеуказанных факторов влияют и другие факторы.

По результатам проведенных исследований, считаем, что для будущих исследований на определение факторов, влияющих на ПЖН необходимо рассмотреть:

- затраты на обучение и подготовку медперсонала, связанных с повышением квалификации;
- затраты на приобретение медикаментов и изделий медицинского назначения также влияют на ПЖН.

3.3 Перспективы развития управленческого учета и контроля в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения

Анализ соотношения «затраты-объем-прибыль» (CVP) помогает понять взаимоотношения между стоимостью услуг, объемами и прямыми затратами на единицу услуг. Для коммерческих организаций, ориентированных на получение дохода, определяется «точка безубыточности», которая характеризует предпочтительный объем деятельности, при котором организация получает прибыль, и не несет убытки.

Для неприбыльных организаций, к которым относятся учреждения здравоохранения, проводится CVR-анализ, который производится на основе соотношения доходов и расходов [9, с.35].

При определении наиболее релевантных показателей следует учитывать

специфику деятельности каждого объекта здравоохранения. В числе которых поликлиники, стационары, санатории и так далее. При оценке деятельности организаций здравоохранения для лучшей детализации результатов анализа и большего понимания деятельности организаций рассчитываются дополнительные показатели. По данным таблицы и приложения Е делаем вывод о том, что контроль эффективности в сфере здравоохранения разных стран имеет существенные отличия. К примеру, в Англии существенное внимание уделяется вопросам, не связанным с деятельностью медицинских организаций, так как упор делается на результативность выполнения основных задач здравоохранения. Это могут быть вопросы контроля качества управления персоналом, использования лекарственных средств и медицинского оборудования.

Основные цели и задачи аудита эффективности в России охватывают анализ и контроль финансовой деятельности, что характерно для многих стран Восточной Европы. В США аудит эффективности здравоохранения больше ориентирован на финансовый контроль и ведение статистики. Это связано с налоговым контролем по стране в целом, так как этим занимается мощный государственный налоговый аппарат. Результаты зарубежной практики показывают важность аудита эффективности при отсутствии аудита исполнения бюджетных программ [138-141].

Для системы здравоохранения Казахстана важной задачей является выполнение плана организации здравоохранения, в том числе по количеству койко-мест-дней, посещений врачей и уменьшения летального исхода. Это зачастую приводит к подтасовке данных с целью получения бюджетного финансирования на будущий период.

В качестве рекомендации по улучшению внутреннего контроля предлагаются результативные показатели бюджетной программы. К таким показателям относятся показатели качества обслуживания населения, как «отказ от госпитализации», «повторная госпитализация» и другие, характерные для стационарных медицинских организаций.

Контроль является важнейшей управленческой функцией, при помощи которой производится сопоставление плановых управленческих решений и их фактического выполнения. Без данной функции управления нельзя осуществлять эффективный менеджмент в любой отрасли экономики, включая здравоохранение [142].

Контроль за расходованием бюджетных средств, выделяемых на здравоохранение, по законодательству РК проверяется специалистами государственного аудита, состоящего из аудита финансовой отчетности, эффективности и соответствия [143].

Во многих странах при осуществлении аудита эффективности проверяется также работа менеджмента, а также административная и организационная системы [144].

Здравоохранение имеет широкую сеть различных медицинских организаций, поэтому при проведении государственного аудита проверяется

множество показателей результативности.

К числу таких показателей относятся объем финансирования, динамика продолжительности жизни людей, индекса здоровья населения, удовлетворенности пациентов качеством медицинских услуг и другие данные.

В Казахстане для целей контроля и мониторинга продолжительности жизни населения утверждена Государственная программа развития здравоохранения Республики Казахстан «Денсаулық» на 2016-2019 годы. Данная программа утверждена Указом Президента Республики Казахстан и имеет целью к 2019 году довести продолжительность жизни до 73 лет [92].

Помимо данной программы предусмотрено также продолжение цифровизации медицины и системы здравоохранения для улучшения доступности медицинских услуг.

Средства для реализации данной программы выделяются из государственного бюджета и фонда обязательного социального медицинского страхования.

В целом затраты, выделяемые из государственного бюджета на реализацию этой программы, составляют 1 969 729 500 тыс. тенге, с разделением по годам (таблица 22).

Таблица 22 – Объемы финансирования по Программе «Денсаулық» на 2016-2019 годы

По годам	Всего (в тыс. тенге)	Республиканский бюджет (в тыс. тенге)	Местный бюджет (в тыс. тенге)	Другие источники (ФСМС, НФ) (в тыс. тенге)
2016 год	128 034 799	92 389 291	34 945 508	700 000
2017 год	408 080 865	69 309 875	19 035 944	319 735 046
2018 год	709 797 105	46 769 024	2 244 785	660 783 296
2019 год	723 816 732	46 701 636	2 259 174	674 855 922
Итого	1 969 729 500	255 169 825	58 485 411	1 656 074 264

Примечание - Составлено на основании интернет источника [92].

В Казахстане для улучшения качества и доступности медицинских услуг, а также рационального использования имеющихся ресурсов государство обеспечивает внедрение стандартов ОЭСР поэтапно.

Реализация данной Программы способствует развитию социально-ориентированной системы здравоохранения, в том числе бесплатной и качественной медицинской помощью, это отвечает принципам политики ВОЗ «Здоровье-2020».

Целью государственной программы «Денсаулық» на 2016-2019 годы является улучшение здоровья населения, особенно учитывая увеличение пенсионного возраста.

Прогнозная динамика достижения данной цели представлена следующим целевым индикатором за период 2014-2019 годы (таблица 23):

Таблица 23 – Прогнозная динамика продолжительности жизни людей в Республике Казахстан за период 2014-2019 годы

№ п/п	Показатели результатов	Ед. изм	Источники информации	Ответственные за исполнение	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год
1	Ожидаемая продолжительность жизни	Лет	Официальные данные Комитета по статистике МНЭ	МВД, МЗСР, МКС, МНЭ, МОН, МСХ, акиматы г. Алматы и Астаны, областей	71,6	71,7	71,8	72,2	72,6	73
Примечание - Составлено на основании интернет источника [92].										

Программными целями здравоохранения являются эффективность, финансовая устойчивость и социально-экономический рост, которые измеряются целевым индикатором «Индекс здоровья населения», прогнозная динамика которого представлена в таблице 24:

Таблица 24 – Прогнозная динамика индекса здоровья населения Республики Казахстан за период 2014-2019 годы

№ п/п	Целевой индикатор	Ед. изм.	Источники информации	Ответственные за исполнение	2014 год (факт)	2015 год (оценка)	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год
1	Индекс здоровья населения	%	Статистические данные МЗСР	МВД, МЗСР, МКС, МНЭ, МОН, МСХ, акиматы г. Алматы и Астаны, областей	-	16	17	18	19	20
Примечание - Составлено на основании интернет источника [92].										

Модернизация системы здравоохранения, которая ориентирована на эффективную финансовую устойчивость и социально-экономического роста измеряется индикатором «Уровень удовлетворенности населения качеством медицинской помощи», представлена в таблице 24:

Таблица 25 – Прогнозная динамика удовлетворенности пациентов качеством медицинских услуг в Республике Казахстан за период 2014-2019 годы

Целевой индикатор	Ед. изм.	Источники информации	Ответственные за исполнение	2014 год (факт)	2015 год (оценка)	2016 год	2017 Год	2018 год	2019 год
Уровень удовлетворенности населения качеством медицинской помощи	%	Данные социологического опроса населения (по усовершенствованной методике)	МЗСР	-	-	40	42	44	46

Примечание - Составлено на основании интернет источника [92].

По данным таблицы 25 прослеживается динамичный рост показателя уровня удовлетворенности населения качеством медицинских услуг на 2%. Это объясняется достижением целей и задач системы здравоохранения и реализация государственных программ по повышению качества медицинских услуг.

Нормативно-правовой основой эффективности управления государственных организаций здравоохранения должно стать расширение их автономности. Оперативная автономность позволит повысить мотивацию руководящего состава и сотрудников медицинских организаций для диверсификации и повышения качества медицинских услуг. Будущую прибыль государственные медицинские организации смогут направлять на развитие самой организации.

Для снижения затрат и повышения эффективности управления предусматривается поэтапное внедрение инновационных технологий в медицине.

Для целей снижения затрат предлагается также передача на аутсорсинг клинические, пара-клинические и немедицинские службы, в том числе лаборатории, радиологические службы, отдельные клинические сервисы, при этом предусмотрена оплата за услуги аутсорсинга, но только на основе тендера [76].

Мероприятия направленные на повышения качества медицинских услуг непосредственно связаны модернизацией системы здравоохранения в целом, которая приведет к выполнению задач, поставленных государственными программами РК.

Пути модернизации системы здравоохранения (рисунок 25):



Рисунок 25 – Модернизация системы здравоохранения

Примечание - Составлено на основании интернет источника [145]

Предлагаются следующие пути модернизация системы здравоохранения:

1. Цифровизация ПМСП, ориентированный на потребности пациента (мобильные приложения);
2. Развитие профессионального менеджмента (менеджер здравоохранения);
3. Повышение ответственности менеджеров здравоохранения за модернизацию медицинской инфраструктуры;
4. Снижение нагрузки на госбюджет, с помощью вовлечения частных партнеров в реализацию проектов по привлечению инвестиции в систему здравоохранения;
5. Повышение экономической эффективности системы здравоохранения.

Показанные в рисунке 25, пути модернизации системы здравоохранения подразумевает цифровизацию АПС, которая снизит нагрузку на вспомогательный персонал (регистратура, медрегистратор) поликлиник.

Развитие профессионального менеджмента (менеджер здравоохранения) в АПС предполагает подготовку менеджеров, способных управлять не только медицинскими услугами, также имеющих знания по финансам и управленческому учету.

Повышение ответственности менеджеров здравоохранения за модернизацию медицинской инфраструктуры, является важным для АПС, потому как медицинская инфраструктура требует обновления, в связи с физическим, моральным износом.

Снижение нагрузки на госбюджет, с помощью вовлечения частных

партнеров в АПС возможны при внедрении управленческого учета, с дальнейшим развитием стратегического управленческого учета.

Повышение экономической эффективности системы здравоохранения, в том числе в АПС достигается путем модернизации и зависит от эффективности внедрения и развития УУ и ВК.

Следует отметить, что для организации ВК необходимо определить типологию и модель контроля, и наличие возможности внесения корректировок в случае необходимости [146.]

При реорганизации госпитальной информационной системы предполагается внедрение информационных программ для ведения отдельного учета затрат по подразделениям, а затем – на уровне отдельных пациентов. Также предполагается проведение аналитических исследований и разработка прогнозов, рекомендаций по развитию макроэкономики здравоохранения районов, городов, стран или регионов с учетом глобализации рынка медицинской индустрии.

Актуальными для увеличения дохода являются такие направления развития, как медицинский туризм, экспорт медицинских услуг казахстанскими организациями здравоохранения.

Инструменты внутреннего контроля должна обеспечить целевое использование финансовых, материальных и нематериальных средств. [147].

Для снижения административных расходов предусматривается разработка бонусной системы для управленческого персонала, для получения которых должны выполняться ключевые показатели результативности.

Внедрение информационных технологий при бюджетировании предусматривает взаимосвязь и взаимодействие данных (рисунок 26).

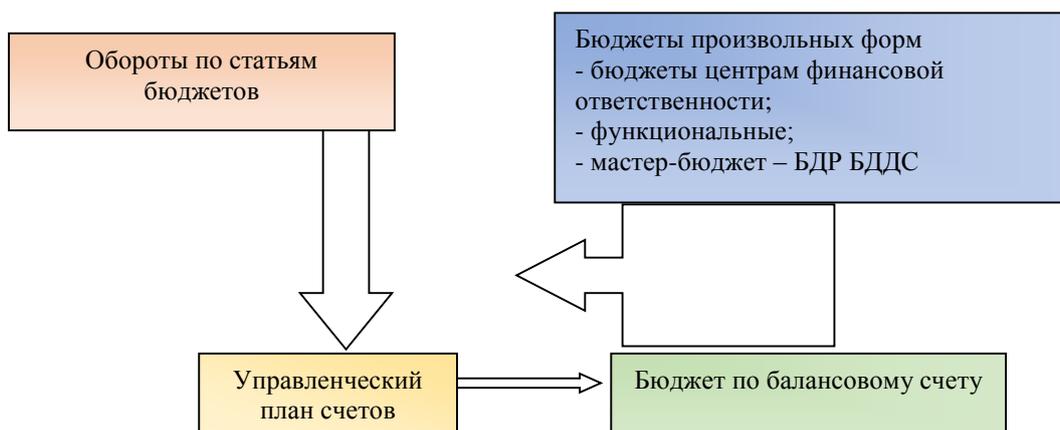


Рисунок 26 – Информационные технологии бюджетного управления

Примечание - Составлено автором на основании интернет источника [145]

Рисунок 26 представляет собой процесс бюджетирования в программе 1С: Бухгалтерия, который предусматривает не только ведение финансового, но и

управленческого учета.

Эта схема представляет собой процесс бюджетирования в программе 1С: Бухгалтерия, который предусматривает не только ведение финансового, но и управленческого учета, модернизации и цифровизации учета и контроля в АПС.

Рекомендуется обеспечить безопасность данных, так как открытый доступ к базе приведет к фактам злоупотреблений, мошенничества. Обзор кейса (Healthcare) в информационном пространстве предполагает следующие данные:

1. Профиль клиента:

– является одной из крупнейших частных систем здравоохранения в стране;

– лаборатория приложений предлагает передовые мобильные приложения для взаимодействия с пациентами и сбора данных в массовом масштабе, в режиме реального времени.

2. Вызовы:

– необходимо обеспечить надежную передачу данных, отвечающих всем требованиям, связанным со строгими правилами, связанным HIPAA (The Health Insurance Portability and Accountability Act of 1996).

3. Решение: Barracuda Web Application Firewall Microsoft Azure.

4. Преимущества:

– решение было развернуто в течение нескольких часов через маркет Microsoft Azure;

– защищает веб-приложения, мобильные приложения в облаке (6 порталов приложений с соединением HTTP - Hypertext Transfer Protocol и HTTPS - Hypertext Transfer Protocol Secure).

В условиях цифровизации и информатизации медицинского обслуживания требуется дальнейшее повышение квалификации медицинских работников в плане повышения компьютерной грамотности.

Эти задачи требуют постоянного мониторинга и контроля со стороны внутреннего учета и контроля. Как уже упоминалось, информация АПС, в том числе по клиентам, должна быть защищена (рисунок 27).

В рисунке 27 показана комплексная безопасность для защиты приложений.

Защита от технической атаки подразумевает, атаку подписей, протоколов лечения, файлов, при повреждениях одной из них, последует искажения медицинских данных, что недопустимо для АПС.

Защита от атаки бизнеса, предотвращение мошенничества подразумевает, обнаружение веб мошенничества и устранение путем надежной защиты программных приложений АПС, установленных с учетом безопасности данных.

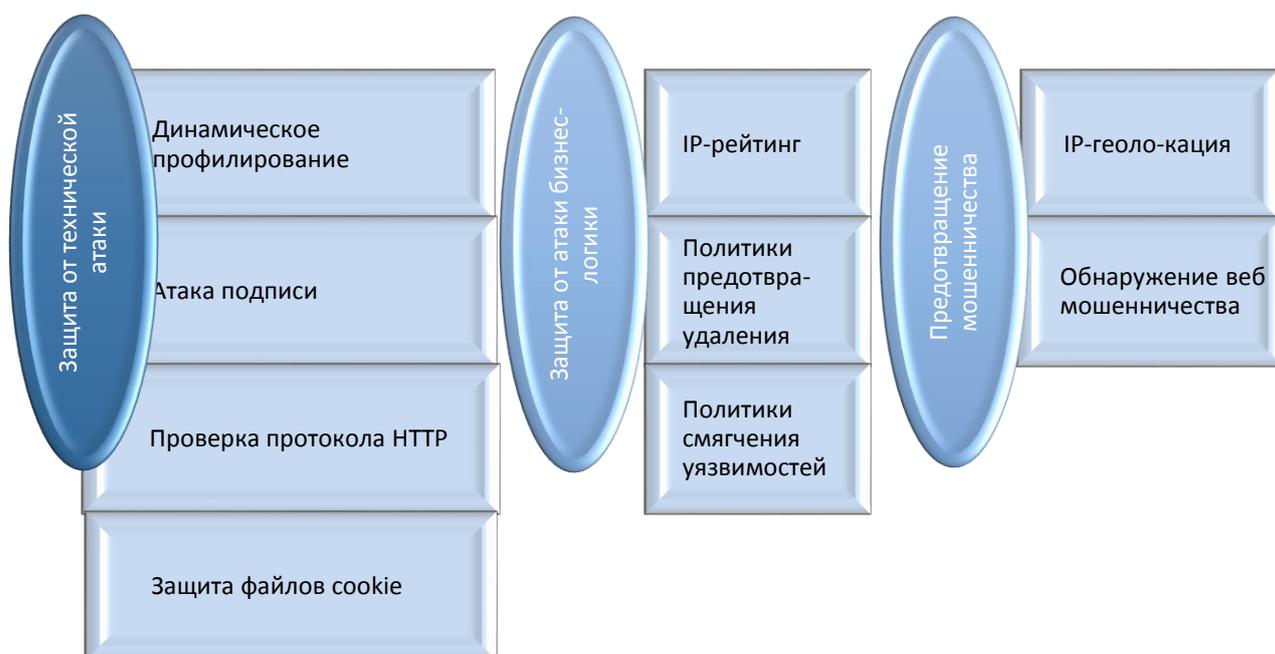


Рисунок 27 – Комплексная безопасность для защиты приложений

Примечание - Составлено на основании интернет источника [145]

Ключевой функционал предполагает проведение процедур для активного ВК (рисунок 28).

Показанный в рисунке 28, функции ВК отражают надежность системы, где данные пользователей через систему безопасности накапливаются в базе данных для отчетности ВК.

Соответственно, имеется возможность сохранение финансовой информации в защищенной от атак базе данных, выполнение требований регулятора, а также проведение экспертизы и анализа.



Рисунок 28 – Ключевой функционал активного ВК

Примечание - Составлено на основании интернет источника [145]

Также имеются привилегированные пользователи доступа к базе данных, список которых утверждается руководителем организации (рисунок 29).



Рисунок 29 – Контроль привилегированного доступа

Примечание - Составлено на основании интернет источника [145]

Отраженные в рисунке 29 процесс функции привилегированных пользователей говорит о том, что у них имеется возможность внесения изменений в базе данных, по мере изменения политики организации. Контроль привилегированного доступа использует мониторинг привилегированных пользователей, в том числе по схеме и предусматривает распределение компетенций, мониторинг активности и вероятность блокировки.

Для этих целей были внедрены накопительные системы непрерывного профессионального развития, созданы образовательные центры, внедряется система для независимой оценки квалификации.

Для управления внедрением инновационных технологий в практику Республиканского государственного предприятия «Больница Медицинского центра Управления делами Президента Республики Казахстан» создан Отдел инновационного менеджмента (рисунок 30).



Рисунок 30– Комплексная структура взаимосвязи отдела инновационного менеджмента в структуре обеспечения качества услуг медицинского организации

Примечание - Составлено на основании источника [148]

Структурное подразделение функционирует с апреля 2015 года и состоит из 5 сотрудников.

Выделение отдела инноваций необходимо для улучшения качества в рамках усиления внутреннего контроля медицинских услуг, предоставляемых организациями здравоохранения.

При этом задачи внутреннего контроля должны быть направлены на совершенствование процесса бюджетирования и управленческого учета в целом. В соответствии с работой, которая проводится по цифровизации здравоохранения, разработана дорожная карта по цифровизации здравоохранения на 2017–2018 гг.

В планах до конца года осуществить пилотное внедрение Единой интеграционной платформы с электронными паспортами здоровья.

Кроме того, Министерство здравоохранения Республики Казахстан подписало меморандум о сотрудничестве с компанией IBM. В рамках данного меморандума запланировано пилотное внедрение искусственного интеллекта в здравоохранении (Watson for oncology), идет разработка плана мероприятий по внедрению указанного проекта [149].

В 2019 году в ряде организаций республиканского уровня, а также в четырех регионах Казахстана в пилотном режиме запущена система электронного здравоохранения. Также, что медицинские организации переходят на электронный формат работы ведения документации с января 2019 года.

Управление медицинскими показателями о состоянии здоровья населения, лечение, результаты после лечения, являются заботой о здоровье [150].

Одним из инновационных методов является кластеризация здравоохранения. Для проведения кластерного анализа используется метод бинарных переменных, шкала, отражающая наличие выделенной направленности деятельности медицинской организации. В данном случае при наличии специфики деятельности присваивается значение 1, а при отсутствии такового - 0.

В рамках каждого кластера могут находиться разнородные медицинские организации, особенно в крупных городах, или поликлиника и больница в малых населенных пунктах.

Кластеры медицинских организаций Управления общественного здоровья г. Алматы (рисунок 31).

В рамках кластеризации медицины учитываются следующие параметры:

- Географическое расположение населенных пунктов;
- определенные тенденции заболеваемости или предрасположенности к определенным группам болезней;
- востребованность в определенных специалистах-медиках;
- ассортимент медицинских услуг, потребных для данной местности или групп населения [151].

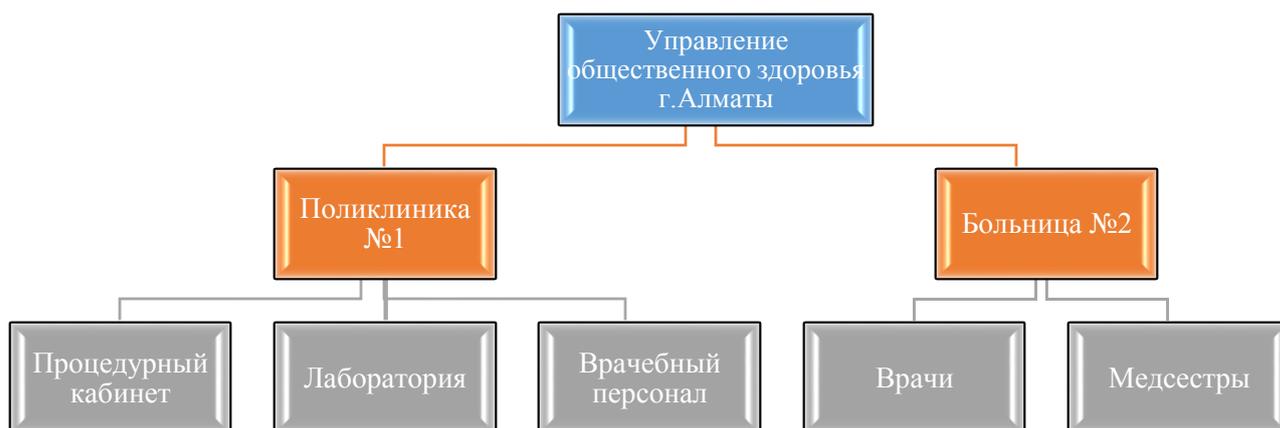


Рисунок 31– Кластеры медицинских организаций Управления общественного здоровья г. Алматы

Примечание - Составлено на основании интернет источника [151]

Отдаленность или близость зарубежных медицинских организаций и так далее. Для определения кластеров медицинских организаций используется метод иерархического кластерного анализа, в соответствии с которым определяется расстояние между произвольными парами кластеров [152].

В виде меры однородности используется расстояние Хемминга, которое рассчитывается как отношение количества совпадающих значений к числу всех значений признаков:

$$d_{ij} = \frac{\sum |x_{ik} - x_{jk}|}{n} \quad (3)$$

где d_{ij} – расстояние между x_{ik} и x_{jk} ;
 x_{ik} – значение k -го свойства;
 x_{jk} – значение k -го свойства.

Для определения расстояния между произвольными парами кластеров используем метод максимального локального расстояния. Число кластеров в данном случае будет равно разнице между общим количеством объектов и порядковым номером шага, на котором имеется максимальное расстояние. Результаты расчета представлены в таблице 27 (5 пар поликлиника+стационар и 71 шаг).

Результаты расчета расстояния Хемминга представлены в таблице 26.

Также используется метод k -средних для разбиения медицинских организаций на группы внутри кластеров.

Метод основан на минимизации суммарного квадратичного отклонения точек кластеров от центров этих кластеров: $\sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^{s_j} (x_{ij} - c_j)^2$.

$$V = \epsilon = - \sum_{i=1}^k \sum_{x \in S} (x_j - \mu_i) \quad (4)$$

где k – число кластеров;

s – полученные кластеры;

μ_i – центры масс векторов, где i – количество шагов, изменяемое от 1 до k .

Таблица 26 – Результаты расчета расстояния Хемминга

Поликлиника+стационар	Шаг	Коэффициент d_{ij}
1	2	3
1	67	1,213
1	2	3
2	68	1,215
3	69	1,236
4	70	1,527
5	71	1,554
Примечание - Рассчитано автором на основании интернет источника [152]		

Первые 3 группы кластеров объединяются по схожим показателям коэффициента d_{ij} в группу кластера I, а оставшиеся 2 в кластер II.

При определении кластеров основным фактором деления является географический охват для обеспечения доступности медицинских организаций для населения [153].

Несколько иная ситуация складывается при определении локации кластеров для специализированных медицинских учреждений, таких как глазные институты, кардиологические, онкологические центры, наркологические учреждения и так далее. В этих случаях предусматривается их размещение в крупных городах, а также в специальных оздоровительных зонах, где природно-климатические условия способствуют лучшему излечению.

У отдельных медицинских организаций имеется возможность экстенсивного роста за счет географической экспансии. Кластер I объединяет медицинские учреждения, работающие на локальном рынке и не имеющие возможности географического расширения. В кластер II входят медицинские учреждения, действующие на национальном или даже международном уровне.

Каждый из выделенных кластеров имеет определенные характеристики. Так, кластер I представляет собой поликлиники и стационары широкого профиля, которые нацелены на обслуживание населения определенного района в крупном городе или маленьком населенном пункте. Данные медицинские учреждения в Казахстане имеют городское или областное подчинение.

Кластер II представляет собой крупные узкоспециализированные медицинские учреждения, работающие на национальном или международном уровне и подчиняющиеся Министерству здравоохранения и социального развития Республики Казахстан.

В соответствии с уровнем медицинских организаций и иерархией подчинения осуществляется ведомственный контроль либо городским или

областными ведомствами здравоохранения, либо министерством. Такое деление обусловлено также объемом медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями.

В настоящее время идет процесс модернизации системы здравоохранения в республике, вследствие чего государство выделяет средства на подготовку и переподготовку менеджеров высшего и среднего звена. Это связано с растущими требованиями к соблюдению международных норм продолжительности жизни населения и индекса здоровья людей. В этой связи меняется роль и значение менеджмента, управленческого учета и внутреннего контроля медицинских организаций.

Можно сделать вывод, о том, что организационная и управленческая системы здравоохранения требуют усовершенствования. Требуют изменения подходы к внутреннему учету и контролю в организациях здравоохранения. В соответствии с предложенной кластерной моделью следует пересмотреть географический охват населения медицинскими услугами и обеспечить их доступность и качество для всех групп населения.

Для соответствия мировым стандартам АПС в РК необходимы соответствующая материальная база, современная система менеджмента, прозрачный контроль, связь с общественностью (наблюдательный совет) [154].

В городе Алматы наблюдательные советы функционируют с 2014 года во всех ГКП на ПХП «Городские поликлиники» УОЗ г.Алматы. Отчеты о проделанной работе наблюдательных советов вывешены на сайтах поликлиник, где отражены результаты деятельности. По данным отчетов поликлиник, наблюдательные советы принимают участие в обсуждении плана развития и годового отчета.

Для принятия решения о внедрении системы УУ в АПС необходимо определить цели и задачи, от чего, в конечном счете, зависит отбор исходной управленческой информации [155].

Главными задачами УУ в АПС является обеспечение руководства медико-экономической информацией о результатах деятельности.

Выводы по 3 разделу

Подводя итоги проведенного исследования, по внедрению систем управленческого учета и внутреннего контроля нами предлагается:

Во-первых, система основных детерминант обеспечения качества медицинской помощи в здравоохранении РК состоит из четырех групп факторов. На качественный состав групп влияет расположение медицинской организации, количества населения и инфраструктура, наряду с организационными опросами и финансовыми возможностями региона.

Во-вторых, после проведенных исследований по состоянию УУ и ВК в АПС, по результатам исследования возникает необходимость формирования системы управленческого и ВК в поликлиниках. Для формирования системы управленческого учета в АПС, на наш взгляд необходимо решить задачи УУ в АПС.

Для решения задач, связанных с внедрением систем управленческого

учета и ВК в АПС необходимо решить организационные моменты и определиться с концепцией, целями, задачами, и составляющими элементами управленческого учета

В-третьих, для внедрения системы управленческого учета в АПС на основе данных финансовой отчетности нами предлагается следующая методика внедрения системы УУ.

Для эффективного внедрения системы УУ в АПС, необходимо:

1. Разработать положения об управленческом учете в АПС;
2. Сформировать классификатор расходов в АПС;
3. Создать регламент управленческого отчета в АПС;
4. Разработать формы управленческой отчетности в АПС;
5. Сформировать классификатор управленческой отчетности в АПС.

Учитывая, доходную часть поликлиники, считаем целесообразным, сформировать управленческую отчетность по источникам доходов.

В результате, внедрения системы УУ в АПС повыситься контроль над выполнением государственного заказа, платных медицинских услуг, что повлияет на улучшение качество оказываемых медицинских услуг.

По нашему мнению, после внедрения УУ в АПС необходимо вести непрерывную работу, по совершенствованию системы УУ.

Совершенствование системы УУ в АПС подразумевает, изменения информационных потребностей пользователей управленческой отчетности.

В-четвертых, предложена модель внедрения системы внутреннего контроля в АПС.

В соответствии с моделью внедрения ВК, нами проведена работа по классификации видов ВК по критериям анализа и проверки, для практического внедрения механизма внутреннего контроля.

Таким образом, внедрение внутреннего контроля по данной модели, на наш взгляд, должно стать необходимым элементом для внедрения мероприятий по усовершенствованию качества медицинских услуг.

В результате внедрения ВК в АПС ожидается улучшение учетных, аналитических данных, способствующих улучшению качества оказываемых медицинских услуг.

В-пятых, по данным прикладных исследований факторного и параметрического анализа, можно констатировать, что с помощью системного исследования взаимодействия населения с АПС, определяется ОПЖ поликлиник. Наряду с этим, данный подход помогает определить механизм повышения ожидаемой продолжительности жизни и выработать эффективные профилактические мероприятия.

В-шестых, определены перспективы развития УУ и КК в АПС, после успешного внедрения систем, ожидается улучшение медико-экономических показателей поликлиник.

Обобщая вышесказанное, делаем вывод, что организационная и управленческая системы АПС требует усовершенствования. Требуют изменения подходы к внутреннему учету и контролю в организациях здравоохранения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного исследования о необходимости формирования систем управленческого учета и внутреннего контроля в организациях здравоохранения позволяют сделать ряд выводов. В результате, которых аргументирована важность учета, контроля, аудита и анализа в медицинских организациях для повышения качества медицинских услуг с привлечением альтернативного финансирования.

За последние годы в мире произошел значительный скачок в сфере развития медицины, в том числе в сфере применения инновационных технологий и техники. Наиболее активно инновации внедряются в крупных научно-практических лечебных центрах, которые используют не только государственные средства, но и привлеченные средства. Для целей повышения качества медицинской помощи требуется наладить эффективный учет и контроль за расходованием средств и целевым использованием привлеченных средств.

Проведенное в данной диссертационной работе исследование современных тенденций развития УУ и ВК, позволило автору сформулировать, обосновать следующие научные положения и результаты, выносимые на защиту.

Исследованы история, теория и практика управленческого учета и внутреннего контроля, в рамках которого уточнено понятие управленческого учета и внутреннего контроля в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения. Разработана поэтапная классификация научных школ и направлений исследований. Данное исследование дает возможность проследить историческое развитие, роль, значение и современное состояние основных целей и задач внутреннего учета и контроля.

Предметом настоящего исследования является история, теория и практика управленческого учета и внутреннего контроля, в том числе мировая теоретическая и практическая школы и направления. В современной научной литературе рассматриваются вопросы теории и практики внутреннего учета и контроля, которые направлены на решение вопросов увеличения эффективности деятельности.

История развития управленческого учета связана с проблемами конкурентоспособности хозяйствующих субъектов, которая в определенной степени зависит от цены конечного продукта и себестоимости продукции и услуг.

Начиная с конца 19 века теории и практики в области бухгалтерского учета уделяли внимания учету затрат, который к 20 веку сформировался как управленческий учет. Учет затрат назывался производственным, внутренним и в общем виде принял название УУ. Основными целями его являются управление затратами и подготовка данных для принятия управленческих решений.

Особенностью учета затрат предыдущих лет являлся их учет в общей массе без подразделения по местам возникновения затрат и целевого назначения.

Поэтому недостатком данного метода являлась невозможность определения расходов, которые могут быть снижены и в каких подразделениях.

В результате исследований ряда авторов были разработаны теоретические положения по управленческому учету с классификацией затрат, которая необходима для осуществления учетно-аналитических процедур.

Следующим шагом в развитии управленческого учета явилась классификация накладных расходов. Накладные расходы не могут быть прямо отнесены на единицу продукции, так как представляют собой административные, коммерческие и прочие расходы, не связанные с основным производством. Выделение накладных расходов позволило исключить их из нормирования и сосредоточиться на затратах, непосредственно связанных с производством. Это позволило более достоверно рассчитывать производственную себестоимость для целей ее снижения.

В начале XX века в США была разработана система «стандарт-костинг», определяющая отклонения в результате сравнения фактических и нормативных показателей расходов. Особенностью данной системы является не только фиксирование прошлых и настоящих событий, но и постановка задач на будущий период. Позднее была разработана система директ-костинг, суть которого заключается во включении в себестоимость только переменных (прямых) издержек.

Американская ассоциация бухгалтеров разработала в 1972 году программу обучения управленческому учету, выпускникам которой присваивается квалификация бухгалтера-аналитика. Таким образом, произошло официальное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

УУ ориентирован на разработку стратегии, финансовый и налоговый учет больше отражают текущий и прошлый периоды для определения дохода и налогооблагаемой базы. Управление современным предприятием производится с применением калькуляционных систем, бюджетных технологий и организационных приемов, связанных со стратегическими аспектами управления.

Также развивается представление внутреннего учета и бюджетирования, которые подчеркивают важное значение управленческого учета для расчета бюджетов и принятия управленческих решений на будущий период.

Основными объектами производственного учета являются учет издержек по видам, местам их возникновения, центрам затрат и центрам ответственности, что предполагает более узкое направление учета.

Внедрение, использование управленческого учета привело к пониманию важности выделения его из бухгалтерского учета, главным образом, для решения вопросов принятия управленческих решений на будущий период.

Однако, к 1980-м годам выявились недостатки управленческого учета. Обилие информации, особенно на многопрофильных предприятиях, приводило к искажению показателей и могло привести к принятию ошибочных решений.

Тем более, что текущая работа в системе учета в первую очередь ориентировалась на налоговый и финансовый учет, так как регламентированы государственными органами и законодательством.

Несмотря на недостатки, указанные отдельными авторами по ведению

управленческого учета, к концу XX века сформировалась теория управленческого учета. Основным преимуществом управленческого учета является отсутствие регламентации в его ведении. Предприятие может выбирать методы управленческого учёта, которые ему удобны и приемлемы. В вопросах ведения управленческого учета нет таких жёстких законодательных требований, как в налоговом (бухгалтерском) и финансовом учёте.

Основными задачами управленческого учёта, в соответствии с выводами исследователей и практическими результатами, являются калькуляция себестоимости и учёт затрат. Методами управленческого учёта являются такие, как определение точки безубыточности и бюджетирование. Наряду с развитием управленческого учета развивалась теория и практика ревизии, контроля, аудита и анализа в организациях. Контрольные функции различаются в соответствии с их целями, задачами, функциями, принадлежностью и направлениями деятельности.

Анализируя точки зрения многих ученых, относительно управленческого учета и международного принципа СИМА, УУ в АПС, по нашему мнению, можно представить следующим образом: **«Управленческий учет в АПС здравоохранения (УУвАПСЗ) - это процесс, направленный на модернизацию бюджетирования и калькуляции себестоимости оказываемых медицинских услуг. УУвАПСЗ обеспечивает рост качества медицинских услуг, гарантирующий получения потребителями медицинской помощи в нужном объеме с соответствующим качеством».**

Изучив, методологические аспекты системы ВК в АПС здравоохранения нами дается следующая авторская трактовка понятию: **«Внутренний контроль в АПС здравоохранения (ВКвАПСЗ) - представляет собой комплекс взаимосвязанных мероприятий, ориентированных на обнаружение и устранение факторов (причин) возникновения недочетов. ВКвАПСЗ подразумевает контроль качественного выполнения работниками поликлиник своих функциональных обязанностей, что приводит к улучшению качества оказываемых медицинских услуг прикрепленному населению».**

На основании исследования истории развития теории и практики управленческого учета была представлена классификация направлений и этапов развития управленческого учета. Классификация направлений разделена на периоды, такие как, в послереволюционный период развития учета и контроля, послевоенный период, и в период рыночной экономики в странах СНГ. Данная классификация показывает последовательное развитие теории и практики управленческого учета и контроля. Также преемственность научных школ и направлений, исследования которых используются на практике, невзирая на виды организаций, их формы, объемы, экономический, политический строй и другие факторы.

Анализ научных публикаций позволяет сделать вывод о том, что управленческий является важной информационной системой оперативного управления, оказывающей первостепенное влияние на принятие экономических решений.

Таким образом, по результатам анализа можно сделать вывод, что УУ представляет собой процесс, ориентированный на совершенствование планирования, проектирования, измерения, функционирования учетно-аналитической системы предприятия. Основной задачей управленческого учета является предоставление достоверной и необходимой информации для принятия эффективных управленческих решений.

- представлена система калькуляции затрат по платным медицинским услугам с учетом специфических особенностей амбулаторно-поликлинических служб здравоохранения, способствующая к определению близости связи затрат при их группировке с оказываемыми услугами;

- предложены механизмы формирования управленческого учета и внутреннего контроля и формы управленческой отчетности в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения, обосновывающие значимость ведения управленческого учета и проведения внутреннего контроля, позволяющие получить гарантии сохранности, действенности вложенных источников и оперативных данных о рациональности, законности осуществляемых амбулаторно-поликлиническими службами здравоохранения операций;

- на базе пакета прикладных программ Stata, используя многофакторную на основе модели многофакторного регрессионного анализа предложен реально воздействующий рычаг для прогнозирования ожидаемой продолжительности жизни населения;

- предложены рекомендации по совершенствованию управленческого учета в соответствии с международными принципами управленческого учета, разработанными СИМА и внутреннего контроля как инструмента достижения стабильного развития здравоохранения в целом.

1. Проанализировано современное состояние управленческого учета и контроля в медицинских организациях. Изучены внутриведомственный или внутренний учет и контроль в системе здравоохранения Республики Казахстан, по которым представлены выводы и рекомендации по улучшению качества деятельности АПС.

Современное состояние управленческого учета и контроля в медицинских организациях, в РК осуществляется на основании НСЗ, отражающие финансовые потоки, связанные с потреблением товаров и услуг здравоохранения.

НСЗ формируется на основе Системы счетов здравоохранения с 2011 года, разработанной ОЭСР, ВОЗ и Евростат совместно. Используется не только в странах Евросоюза, но также в других странах и регионах. Унификация и стандартизация учета и контроля необходима для расширения интеграционного процесса с другими странами и континентами.

Национальные счета здравоохранения способствуют определению общего объема расходов и контроля движения денежных средств в здравоохранении РК. С помощью данных счетов можно проанализировать движение денежных потоков в системе здравоохранения, по РК для их распределения и мобилизации

ресурсов в последующие годы.

Анализ расходов на здравоохранение показывает, что основным источником финансирования системы здравоохранения являются государственные средства. Государство обеспечивает ГОБМП вследствие ориентации на развитие социально-рыночной экономики.

Для сбора информации и ведения учета в государственных медицинских организациях осуществляется внутриведомственный контроль, который ориентирован на проверку процесса потребления – предоставление - финансирование. Внутриведомственный контроль осуществляется в отношении организаций системы здравоохранения в пределах регионов и представляет собой систематическую проверку разными методами деятельности организации и должностных лиц.

Внутриведомственный контроль в системе здравоохранения состоит в формировании полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности медицинских организаций. Основным моментом контроля является документальная проверка, которая охватывает первичную документацию, текущие отчеты и финансовую отчетность. Особенно актуален ВК при расходовании медицинских препаратов специального назначения, отпуск которых строго регламентирован.

Объектами внутреннего контроля являются эффективность расходования медицинского имущества и денежных средств, правильность эксплуатации, хранения и ремонта медицинского имущества и правильность ведения учета и отчетности. Помимо материального аспекта деятельности медицинской организации при проверке обращается внимание на знание и выполнение должностными лицами функциональных обязанностей. Немаловажным являются вопросы медицинского снабжения, состояние средств измерений и проведение мероприятий по безопасной эксплуатации медицинских объектов.

Проведение внутриведомственного контроля требует не только контрольно-ревизионной, но и финансово-аналитической и информационной деятельности. Это предусматривает анализ и исследование нарушений и отклонений при формировании доходов и расходовании средств бюджета. Следующим шагом является выявление причин и последствий, подготовка и внесение предложений по их устранению, а также совершенствованию бюджетного процесса в целом.

Помимо финансовых и учетных вопросов, ВК занимается мониторингом медицинских показателей для отражения динамики развития уровня здравоохранения в республике.

Бухгалтерский учет и аудит в Казахстане осуществляется в соответствии с МСФО и МСА. Бюджетный учет, по которому осуществляют свою деятельность государственные медицинские организации, представляет собой систему сбора и регистрацию информации о состоянии финансовых показателей субъектов РК. Бюджетный учет ведется в соответствии с Бюджетным кодексом и обязателен для бюджетных организаций.

Таким образом, деятельность государственных медицинских организаций РК финансируется из государственного и местного бюджетов, а также частично

за счет оказания платных услуг, использования имущества. Ведомственный и ВК достаточно регламентирован на законодательном уровне и имеет целью проверку расходования бюджетных средств.

В соответствии со SWOT-анализом ГКП на ПХВ «Городская поликлиника №11» показаны сильные и слабые стороны, в том возможности и угрозы. Слабые стороны показывают недостаточный кадровый потенциал и низкий уровень ответственности за свое здоровье прикрепленного населения. Угрозы представляют собой высокий уровень миграции и конкуренция со стороны частных медицинских центров..

В настоящее время в Республике Казахстан ведется активная работа, направленная на выработку мер по решению основных проблем здравоохранения таких как:

- развитие первичной медицинской помощи;
- обеспечение населения высокоспециализированной медицинской помощью;
- совершенствование организации медицинской помощи больным онкологическими образованиями;
- формирование здорового образа жизни, совершенствование профилактики заболеваний.

Указанные меры предполагают смещение акцента оказания медицинской помощи в первичное звено, профилактическую направленность здравоохранения. Данные меры направлены на повышение требования к качеству оказания медицинских услуг и определению результативности деятельности лечебно-профилактических организаций.

В результате этого следует перераспределить бюджетные средства с целью увеличить доступность ГБОМП. Эффективность системы финансирования определяется качеством распределения бюджетных средств. Для этого осуществляется планирование расходов и составляется план финансирования на следующий год. Таким образом, дальнейшее совершенствование системы учета и контроля в государственных медицинских организациях осуществляется на постоянной основе поэтапно. Особый акцент направлен на стандартизацию и унификацию учета и контроля по международным принципам, чтобы довести уровень медицинской службы до мировых стандартов.

2. Представлена система калькуляции затрат по платным медицинским услугам с учетом специфических особенностей АПС, способствующая группировке затрат с оказываемыми услугами

Методологическую основу организации бюджетного учета составляют калькуляции себестоимости и отчетность. Однако, в связи с большой номенклатурой медицинских услуг целесообразно расширить аналитические функции синтетического счета по учету затрат медицинских услуг и калькулированию их себестоимости.

При калькуляции себестоимости, цены на медицинские услуги зависят от вида оказываемых услуг. На стоимость медицинской услуги влияет заработная

плата медицинских работников, которая зависит от квалификации и стажа работы. Чем выше стаж работы и категорированность медперсонала, тем выше стоимость оказываемой услуги. Также, оборудование и расходный материал при проведении процедур и оказании услуг.

Оснащенность кабинета врачей (специалистов) ведущих амбулаторный прием, процедуры и медицинские манипуляции (мебель, мягкий инвентарь, хозоборудования и хозтовары).

3. Обоснован и разработан механизм формирования систем внутреннего контроля в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения.

Качество и эффективность деятельности организаций здравоохранения относятся к числу наиболее актуальных проблем в управлении здравоохранением. Понятие качества в здравоохранении связано с удовлетворением потребностей человека в отношении сохранения и улучшения его здоровья.

Обеспечение качества оказания медицинской помощи невозможно без теоретического обоснования развития здравоохранения, достаточного нормативно-правового обеспечения, организации системы управления, экономического обоснования, материально-технического обеспечения и зависит здравоохранения.

Процесс управления качеством медицинской помощи требует сбора информации для оценки, сравнения деятельности организаций управлений здравоохранения, для дальнейшего анализа и выявления путей улучшения качества.

Функционирование аудита базируется на процессах сертификации, аккредитации, стандартизации и лицензирования медицинской помощи. Действенность механизма управленческого учета качества амбулаторно-поликлинической помощи на основе внутреннего аудита обеспечивается существующей системой управления качеством в медицинских организациях.

Результаты исследования показали, что внедрение действенной модели управления качеством медицинской помощи предусматривает применение механизма внутреннего контроля, использование которого позволяет обеспечить повышение качества медицинской помощи.

В процессе исследования применялись системный подход, проектный метод, моделирование, социологический опрос, статистический, на основании которых проанализированы данные амбулаторных карт.

Дополнительно для оценки качества мероприятий по профилактике и лечению больных был рассчитан процент пациентов, в амбулаторных картах которых есть запись о факторах риска. Дополнительно изучены данные о поражении определенных органов, информация о стратификации риска и прочие данные.

Материалом для комплексного анализа соблюдения диспансерными больными профилактических и лечебных рекомендаций врачей послужили

результаты опроса с помощью закрытой анкеты пациентов.

В качестве интервьюеров выступили врачи-интерны и студенты старших курсов медицинского института, которые совместно с участковыми медицинскими сестрами посетили диспансерных больных на дому.

Одновременно с анкетированием проводилась профилактическая беседа с больными и членами их семьи по модификации стиля жизни, факторов риска и возможных осложнений болезни.

ВК медицинской документации показал, что не у всех пациентов в амбулаторных картах присутствует информация о медицинском состоянии, рекомендации, записи о факторах риска.

В настоящее время интерес всех стран мира к проблемам качества в здравоохранении вызван повышением требований населения. Также повышается интерес к конечным результатам медицинской деятельности и новыми подходами к управлению качеством.

Международные эксперты определяют четыре основные категории качества медицинской помощи: эффективная и современная медицинская помощь, эффективное использование ресурсов, удовлетворение потребностей пациентов и результативность лечения. Управление качеством включает следующие компоненты: оценку и контроль, постоянное улучшение, обеспечение качества.

Общая система основных детерминант обеспечения качества медицинской помощи в УОЗ Казахстана состоит из четырех групп факторов. В числе которых ресурсы, управление и организация на уровне государства, на уровне организации и поведение населения. Соответственно необходимо формирование такой системы многоуровневых стратегий обеспечения качества медицинской помощи в УОЗ, которые комплексно интегрируют возможные направления повышения качества медицинского обслуживания в Казахстане.

Для повышения эффективного внедрения механизма внутреннего контроля в УОЗ предлагаем классификацию видов внутреннего контроля по критериям проверки и анализа. В модели управленческого учета качества амбулаторно-поликлинической помощи на основе внутреннего контроля присутствуют контроль структуры, контроль процесса и контроль результата.

Выбор вида внутреннего контроля и критериальной базы определяют особенности его проведения:

- подбор специалистов, входящих в рабочую группу;
- объем первичной документации для сбора информации;
- элементы внутренней среды УОЗ.

Действенность внутреннего контроля определяется функционированием существующей модели системы управления качеством медицинской помощи в УОЗ.

Цикл внутреннего контроля качества амбулаторно-поликлинической помощи состоит из пяти этапов, в числе которых планирование, подготовка контроля, проведение контроля, внедрение изменений, мониторинг и оценка внедрений.

Применение внутреннего контроля в системе УК медицинских услуг

позволяет перейти от статического контроля улучшения качества к динамическому мониторингу.

Предложенный механизм управленческого учета качества АПС на основе внутреннего контроля включает следующие составляющие:

6. положения об управленческом учете в АПС;
7. классификатора расходов в АПС;
8. регламент управленческого отчета в АПС;
9. формы управленческой отчетности в АПС;
10. классификатор управленческой отчетности в АПС.

Выявлены резервы для улучшения качества АПС, а именно полный охват диспансерных больных консультациями специалистов, лабораторными и инструментальными методами обследования. Перспективы дальнейших исследований заключаются в разработке индикаторов эффективности функционирования модели управленческого учета качества амбулаторно-поликлинической помощи на основе внутреннего контроля в организациях здравоохранения Казахстана.

4. Предложена модель зависимости продолжительности жизни населения, с целью выявления реально воздействующих рычагов, для прогнозирования ожидаемой продолжительности жизни, на базе пакета прикладных программ Stata, используя многофакторную регрессионную модель.

Одной из причин снижения продолжительности жизни человека является некачественное оказание медицинской помощи прикрепленному населению, из-за высокие нагрузки на врачей амбулаторного приема.

На основе представленной модели можно прогнозировать увеличение продолжительности жизни населения, поскольку данная модель с точки зрения статистики является надежной.

Наряду с этим, данный подход помогает определить механизм повышения ОПЖ и выработать эффективные профилактические мероприятия. Увеличение продолжительности под влиянием количества посещения, предоставляет возможность управлять данным фактором, для реализации государственных программ.

По результатам проведенных исследований, считаем, что для будущих исследований на определение факторов, влияющих на ПЖН необходимо рассмотреть:

- затраты на обучение и подготовку медперсонала, связанных с повышением квалификации;
- затраты на приобретение медикаментов и изделий медицинского назначения также влияют на ПЖН.

5. Предложены методические рекомендации по модернизации управленческого учета и внутреннего контроля в амбулаторно-поликлинических службах здравоохранения.

В современных условиях, здравоохранение представляет собой отрасль экономики, которая имеет различные источники финансирования и статьи

затрат, в связи с чем необходимо усилить учет, контроль.

Преобразования в экономике последних лет вызывают необходимость в модернизации, информатизации и цифровизации медицины для соответствия требованиям мировых стандартов. Государственное финансирование медицинских организаций остается актуальным, поэтому требуется постоянный контроль за расходованием бюджетных средств и их эффективным использованием.

Изменение условий хозяйствования, в том числе сочетание бюджетного и частного финансирования, требует изменения методологии и организации внутреннего учета и контроля в организациях здравоохранения. Развитие управленческого учета является перспективным направлением в решении проблем и определении перспектив государственных медицинских организаций.

Система здравоохранения включает в себя поликлиники, стационары, аптеки и фармацевтические предприятия. Не все эти организации являются бюджетными организациями, но направление их деятельности имеет целью сохранение здоровья населения. Это определяет социальную значимость здравоохранения, деятельность которой направлена на улучшение здоровья каждого человека и населения в целом. Проблемы медицины заключаются в недостаточном уровне и доступности высококвалифицированной медицинской помощи.

В системе здравоохранения в последние годы развивается АПС, которая является связующим звеном между поликлиниками и стационарными медицинскими организациями.

Модернизация системы здравоохранения, которая ориентирована на эффективную финансовую устойчивость и социально-экономического роста измеряется индикатором «Уровень удовлетворенности населения качеством медицинской помощи».

Нормативно-правовой основой эффективности управления государственных организаций здравоохранения должно стать расширение их автономности. Оперативная автономность позволит повысить мотивацию руководящего состава и сотрудников медицинских организаций для диверсификации и повышения качества медицинских услуг. Будущую прибыль государственные медицинские организации смогут направлять на развитие самой организации.

Для снижения затрат и повышения эффективности управления предусматривается поэтапное внедрение инновационных технологий в медицине. Для целей снижения затрат предлагается также передача на аутсорсинг клинические, пара-клинические и немедицинские службы, в том числе лаборатории, радиологические службы, отдельные клинические сервисы. При этом предусмотрена оплата за услуги аутсорсинга, но только на основе тендера.

При реорганизации госпитальной информационной системы предполагается внедрение информационных программ для ведения раздельного учета затрат по подразделениям, а затем – на уровне отдельных пациентов.

Также предполагается проведение аналитических исследований и разработка прогнозов, рекомендаций по развитию макроэкономики здравоохранения районов, городов, стран или регионов с учетом глобализации рынка медицинской индустрии.

Актуальными для увеличения дохода являются такие направления развития, как медицинский туризм, экспорт медицинских услуг казахстанскими организациями здравоохранения.

Для снижения административных расходов предусматривается разработка бонусной системы для управленческого персонала, для получения которых должны выполняться ключевые показатели результативности.

Внедрение информационных технологий при бюджетировании предусматривает взаимосвязь и взаимодействие данных.

Расширение и развитие организаций здравоохранения и изменение их статуса требует диверсификации источников финансирования, за счет повышения эффективности использования финансовых, материальных и трудовых ресурсов. Данная задача предполагает привлечение инвестиций в социальную сферу, в том числе в объекты здравоохранения, которые выполняют социальную функцию.

Таким образом, результатом исследования являются выводы и рекомендации по улучшению деятельности АПС, качества медицинских услуг, эффективности внедрения и использования управленческого учета и внутреннего контроля.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Послание Президента Республики Казахстан Н. Назарбаева народу Казахстана. «Рост благосостояния казахстанцев: повышение доходов и качества жизни»: 5 октября 2018 года // <http://www.akorda.kz>. 12.02.2019.
- 2 Указ Президента Республики Казахстан. «Стратегический план развития Республики Казахстан до 2025 года»: утв. 15 февраля 2018 года, № 636 // <http://www.akorda.kz>. 14.02.2019.
- 3 Стратегический план Министерства здравоохранения Республики Казахстан на 2017 - 2021 годы. // <http://www.amu.kz>. 14.02.2019.
- 4 Постановление Правительства Республики Казахстан. «Об утверждении Государственной программы «Цифровой Казахстан»: утв. 12 декабря 2017 года, № 827. <https://digitalkz.kz>. 18.02.2019.
- 5 Фелс М., Гарк Э. «Производственные счета: принципы и практика их ведения», 1887. - 178 с.
- 6 Norton, George P. Balancing for Expert Book-keepers: Second Thousand. 1894. – 208 с.
- 7 Paul Crossman. The Genesis of Cost Control, The Accounting Review, – (Oct., 1953). – Vol. 28, No. 4, – P. 522-527.
- 8 Гариссон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. – Издательство: Companion Group, 2011. – 1024 с.
- 9 Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1955. – 416 с.
- 10 Никольсон Дж. Ли, Рорбах Дж. Основы калькуляции. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 492 с.
- 11 Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. М.: Финансы и статистика – 2012. – 496 с.
- 12 Коуз Р. Фирма, рынок и право. М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.
- 13 Уильямсон О. Экономические институты капитализма. – СПб.: Лениздат, 1996. - 702 с.
- 14 Глушенко А.В., Яркова И.В. Стратегический учет. – М.: Юрайт, 2017. – 240 с.
- 15 Хорнгрен Ч., Форстер Дж., Шрикант Д., Управленческий учет, 10-е изд. СПб.: Питер, 2006. – 1008 с.
- 16 Друри К. Управленческий и производственный учет. Учебный комплекс для студентов вузов; пер. с англ. В.Н. Егорова. – 6-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 1423 с.
- 17 Аткинсон Э.А., Каплан Р. Управленческий учёт. 3-е издание. Под ред. Аткинсон Э.А. – М.: Вильямс, 2005. – 874 с.
- 18 Новиков И. В. Немецкая школа бухгалтерской мысли во второй половине XIX – начале XX века // Инновационная экономика: материалы Междунар. науч. конф. – Казань: 2014. – С. 12-15.
- 19 Трехтинский Р.М. – Учет производства. М.: Союзоргучет, 1919. – 115 с.
- 20 Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией

и коммерческой организацией фабрик и заводов. 3-е изд. – Одесса, 1917.
http://accountology.ucoz.ru/load/otraslevoj_uchet/vejzman_r_ia_fabrichno_zavodsko_e_schetovodstvo_v_svjazi_s_kalkuljaciej_i_kommercheskoj_organizaciej_fabrik_i_z_avodov_odessa_1912/7-1-0-6191.21.02.2019.

21 Рудановский Александр Павлович Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях / А. П. Рудановский. - М.: Академическое издательство, 1924. - 114с.
Источник: <https://www.rea.ru/ru/org/managements/biblcentr/Pages/author-Rudanovsky.aspx> © ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» 10.03.2019.

22 Майзельс Р.С. Что такое оперативный учет // Система и организация, 1924. – №12. – С.28-30.

23 Кипарисов Н.А. Основы счетоведения. М.: Государственное издательство, 1928. – 336 с.

24 Базанов В.Ф. Нормативный учет производства. Л.: Госиздат, 1934. – 216 с.

25 Белов П.С. Методы калькулирования в промышленности. М.: Государственное техническое издательство, 1927. – 132 с.

26 Жебрак М.Х., Крюков Г.Г. Нормативный учет производства. – М.: ЦУНХУ ГОСПЛАНА СССР, Союзоргучет, 1934. - 59 с.

27 Вейцман, Р.Я. Курс учета / Р.Я. Вейцман. – 3-е изд. – М.: ООО «ИнфаМ», 1996. – 514 с.

28 Любович Ю.О. Оперативный учет производства (попытки систематизации) и организация управления. М.: Оборонгиз, 1934. – 124 с.

29 Маргулис А.Ш. Калькуляция себестоимости в промышленности. М.: Финансы, 1980. – 288 с.

30 Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции-М.: финансы, 1966. – 255 с.

31 Розенберг Л.Я. Техника учета себестоимости промышленной продукции. Л.: Госиздат, 1949. – 166 с.

32 Колхозно-кооперативная собственность // Экономика // <http://economics.pp.ua/kolkhozno-kooperativnaya-sobstvennost.html>. 2012. – 24.06.2018.

33 Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. Минск: Вышэйш.школа, 1973. – 295 с.

34 Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. -М.: Финансы, 1974. – 320с.

35 Езерский, Ф.В. Счетоводство как самый опасный враг и как самое точное зеркало. Изд. 3-е, перераб. М.: Министерство путей сообщения., 1911. – 103 с.

36 Дюсембаев К.Ш. Теория и эволюция аудита. Алматы: Экономика, 2012. – 722 с.

37 Маргулис А.Ш. Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования // Бухгалтерский учет, 1979. - №. 10. – С.17-25.

- 38 Мацкевичус И.О. Анализ калькирования себестоимости продукции в странах СЭВ. М.: Финансы, 1977. – 112 с.
- 39 Поклад И.И. Вопросы методологии учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. -М.: Госфиниздат, 1960. – 228 с.
- 40 Радостовец В.К. Финансовый и управленческий учет на предприятии. Алматы: Независимая аудиторская компания «Центраудит», 1997. – 576 с.
- 41 Сатубалдин С.С. Учетные системы транзитной экономики. Т.2. Избранные научные труды. Алматы: Gauhar, 2003. – 320 с.
- 42 Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1965. – 124 с.
- 43 Шеремет А.Д., Николаева О.Е., Полякова С.И..Управленческий учет: Учебник / Под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб, и доп. – М.: ИНФРА – М, 2009. – 429 с.
- 44 Шеремет А.Д. Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 144 с.
- 45 Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник. – 2-е изд., перераб, и доп. – М. Магистр: Инфра-М, 2011. — 576 с.
- 46 Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- 47 Мурзалиева А.К. Теоретические основы и история развития управленческого учета// Сагадиевские чтения – 2018. – МНПК «Цифровизация экономики Казахстана». – Алматы: «Жания-Полиграф», 2018. – С.238–244.
- 48 Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: ЗАО Финстатинформ, 1999. – 359 с.
- 49 Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: Юнити, 2004. – 351 с.
- 50 Палий В.Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
- 51 Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
- 52 Шевченко И.Г. Управленческий учет. М.: «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2001. – 112 с.
- 53 Тайгашинова К.Т. Управленческий учет: учебное пособие. – Алматы: Экономика, 2006. – 332 с.
- 54 Сатмурзаев А.А. Калькулирование себестоимости продукции в системе управленческого учета: теория, методология и организация (на примере АПК РК): // автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук по спец. «08.00.12 – Бухгалтерский учет, аудит, статистика» Республика Казахстан, Алматы, КазЭУ, 2009. – 44 с.
- 55 Миржакыпова С.Т., Аппакова Г.Н., Иманкулова Ш.А., Бекова Р.Ж. Основы бухгалтерского учета по МСФО: Учебное пособие. – Алматы, 2009. – 198 с.
- 56 Батташев Ж.Н. Роль бюджетирования в системе управленческого учета // <http://www.konspekt.biz/index.php?text=3594>. 2017. 18.03.2017.
- 57 Каршалова А.Д. Методология, организация управленческого учета и

процесса бюджетирования в коммерческих вузах Казахстана. Алматы: Новый экономический университет имени Т. Рыскулова, 2015. – 143 с.

58 Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега – Л, 2010. – 570 с.

59 Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство промышленной продукции СССР и США (сравнительное исследование). М.: // автореферат докторской диссертации, 1980. – 35 с.

60 Murzaliyeva A.K. The special features of the application of international financial reporting standards// Kazakhstan`s Economy – The Global Challenges of Development. – United States of America: «International Center for Education and Technology», (Volume II) 2012. – P.122–124.

61 Charlotta Bay, Makeover accounting: Investigating the meaning-making practices of financial accounts, //Accounting, Organizations and Society, January 2018. – Volume 64. – P. 44-54.

62 Murzaliyeva A.K. Introduction of the model for the management accounting of the outpatient care quality based on internal audit // Revista Espacios. – Venezuela: «Sociacion de Profesionales y Tecnicos del CONICIT», 2018. – № 41 (Vol.39). – P.31-40.

63 Мурзалиева А.К. Особенности организации управленческого учета в системе здравоохранения // Экономическое просвещение, 2018. – №4 (4). – [http://economic-education.ru/filestore/4\(4\)2018/MurzaliyevaAK.pdf](http://economic-education.ru/filestore/4(4)2018/MurzaliyevaAK.pdf). 15.02.2019. нет в списке публикации????????

64 Хорнгрен Г., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

65 Трудовой кодекс Республики Казахстан от 23 ноября 2015 года. (с изменениями и дополнениями по состоянию на 27.01.2019 г.).

66 Валиулова А.Р., Приходько В.И. Стратифицированное представление системы управленческого учета // Управленческий учет, 2006. – №5. [3http://www.upruchet.ru/articles/2006/5/4224.html](http://www.upruchet.ru/articles/2006/5/4224.html). 26.03.2017.

67 Вахрушина М.А. Управленческий учет деятельности медицинских (муниципальных) организаций: перспектива или реальность? // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2016. – №6 (390). – С.17-29.

68 Постановление Правительства Республики Казахстан от 15 декабря 2009 года № 2136 «Об утверждении перечня гарантированного объема бесплатной медицинской помощи». http://adilet.zan.kz/rus/docs/P090002136_. 14.01.2019.

69 Рожнова О.В. Управленческий учет как глобальная учетная наука // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 6. – С. 17–25.

70 Бреславцева Н.А., Рябоконт Н.А. О стоимости платных медицинских услуг в медицинских организациях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2008. – № 20. – С. 15-21.

71 Global Management Accounting Principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations. <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>. 03.03.2019.

72 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 (420). – С.15–24.

73 Ивашкевич В.Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга // Международный бухгалтерский учет, 2015. – № 7 (349). – С.9–14.

74 Вахрушина М.А. Управленческий учет как современная учетная парадигма бюджетных организаций // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 1. – С. 74–89.

75 Айгинин А.А. Проблемы вовлечения в экономический оборот интеллектуального потенциала российских предприятий // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2013. – №11(146). – С.29-36.

76 Давыдова К. Система мониторинга появится в медорганизациях до конца года // <https://www.zakon.kz/4915175-sistema-monitoringa-poyavitsya-v.html>. 12.02.2019.

77 Ержанов М.С. Аудит-1. Базовый учебник: курс лекций. Обзор стандартов. Алматы: Бастау, 2005. – 382 с.

78 Месарович М., Мако Д., Такахара И. Теория иерархических многоуровневых систем / Пер. с англ. И. Ф. Шахнова. – М.: МИР, 1973. – 244 с.

79 Корнилович М.В., Яковлев М.Н. Управление ресурсами предприятия: модель квантования деятельности. Сборник статей конференции «Роль аналитика в управлении компанией». М.: ИКФ Альт, 2002. // <http://www.aup.ru/books/m74.>). 07.12.2018.

80 Житлухина О.Г., Садовой Н.Г. О месте управленческого учета в системе управления организацией // Управленческий учет. – 2011. – №1. <http://www.upruchet.ru/articles/2011/1/5335.html>. 03.04.2019.

81 Мурзалиева А.К., Каршалова А.Д., Методология механизма управленческого учета и внутреннего контроля // Статистика, учет и аудит. – Алматы: «Издательско-полиграфический центр Роза», 2018. – №2 (69). – С.51–56.

82 Родина Л. А., Кучеренко О. В., Завадская, В.В. К вопросу о внутреннем контроле в системе управления затратами // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2013. – № 2. – С.189 – 192.

83 Данилевский Ю.А. Аудит: организация и методика проведения. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 318 с.

84 Национальные счета здравоохранения Республики Казахстан. Аналитический отчет за 2017 год. Министерство здравоохранения и социального развития Республики Казахстан РГП «Республиканский центр развития здравоохранения» <http://www.rcrz.kz/index.php/ru/2017-03-12-10-51-14/nats-scheta-zdravookhraneniya-ntsz>. 07.04.2019.

85 Малиновская Н.В. Управленческий учет и анализ в обеспечении устойчивого развития предприятий // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 9 (138). – С. 38 – 40.

86 О финансово-хозяйственной деятельности организаций

- здравоохранения в Республике Казахстан. 2016 // <http://stat.gov.kz/>. 02.03.2019.
- 87 Казакова Н.А., Ефремова Е.И. Концепция внутреннего контроля эффективности организации: Монография. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 234 с.
- 88 Мушкатова М.С. Организация ревизии бюджетного учреждения. <http://myshkatova.ru/page141/page185/index.html>. 12.02.2019.
- 89 Мурзалиева А.К. Внутриведомственный учет и контроль в системе здравоохранения Республики Казахстан // Статистика, учет и аудит. – Алматы: «Издательско-полиграфический центр Роза», 2018. – №3 (70). – С.23–28.
- 90 Кодекс Республики Казахстан от 18 сентября 2009 года № 193-IV О здоровье народа и системе здравоохранения (с изменениями и дополнениями по состоянию на 19.04.2019 г.) // https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30479065. 20.04.2019.
- 91 Сансызбаева Г.Н., Искендинова С.К., Рахимова Г.А. Основные элементы системы финансирования здравоохранения Казахстана // Вестник КазНУ. – 2015.- № . 4 (110.) – С.12-18.
- 92 Государственная Программа развития здравоохранения Республики Казахстан «Денсаулық» на 2016 – 2019 годы. Утверждена Указом Президента Республики Казахстан от 15 января 2016 года № 176. Астана, 2016 – 60 с. https://strategy2050.kz/static/files/pr/gprz_ru.pdf. 15.03.2019.
- 93 Управление общественного здоровья г.Алматы. Статистические данные // http://www.almatydrav.kz/activities_of_the_office/statistics_and_indicators/
- 94 Официальный сайт Министерства финансов РК, МСФООС, МСФО. <http://www.minfin.gov.kz/irj/portal/anonymous>. 05.04.2019.
- 95 Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: ИНФРА-М, 2007. – 512 с.
- 96 Абленов Д. Основы аудита: Учебник. – Астана: Фолиант, 2008. – 448 с.
- 97 Макоев О.С. Контроль и ревизия. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012 – 255 с.
- 98 Приказ Министра здравоохранения и социального развития Республики Казахстан от 27 марта 2015 года № 173. «Об утверждении Правил организации и проведения внутренней и внешней экспертизы качества медицинских услуг». <http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1500010880>. 12.01.2019.
- 99 Esposito P, Dal Canton A. Clinical audit, a valuable tool to improve quality of care: General methodology and applications in nephrology //World Journal Nephrology, 2014. – №3(4). – P.249–255.
- 100 Наумова Н.А. Внутренний аудит системы контроля качества оказания медицинских услуг // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2012. – Том.2. – С.41-43.
- 101 Наумова Н.А. Некоторые аспекты внутреннего аудита в лечебно-профилактическом учреждении // Сборник трудов магистрантов и аспирантов КГФЭИ. – 2011. – С. 227-230.
- 102 Аманова Г.Д. Внутренний аудит и контроль: перспективы развития // Актуальні проблеми економіки: Науковий економічний журнал, 2013. – №10(148). – С. 245-250.

- 103 Татарников М.А. Менеджмент качества медицинской помощи. М.: ГЭОТАР-Медия, 2016. – 304 с.
- 104 Линденбратен А.Л. К вопросу о критериях и показателях для контроля качества медицинской деятельности // Заместитель главного врача: лечебная работа и медицинская экспертиза. 2016. – № 1. – С. 32-35.
- 105 Александров М.А. Внутренний контроль качества и безопасности медицинской деятельности // Главный врач, 2016. – № 7. – С. 11-21.
- 106 Ефремов Н.А. Организация ведомственного контроля качества и безопасности медицинской деятельности в организациях здравоохранения // Главный врач, 2016. – № 5. – С. 3-8.
- 107 Иванов И.В. Внутренний контроль качества и безопасности медицинской деятельности: основные подходы и источники информации // Здравоохранение, 2016. – № 6. – С. 38-43.
- 108 Трифионов Г.С. Ведомственный и внутренний контроль качества медицинской помощи // Главный врач, 2016. – № 3. – С. 3-8.
- 109 Попечительские и наблюдательные советы улучшат казахстанскую медицину. <https://24.kz/ru/news/social/item/189012-popechitelskie-i-nablyudatelnye-sovety-uluchshat-kazakhstanskuyu-meditsinu>. 12.02.2019.
- 110 Кочкина, Н. Н., Красильникова, М. Д., Шишкин, С. В. Доступность и качество медицинской помощи в оценках населения. – М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2015. – 56 с.
- 111 Полунина Н.В. Общественное здоровье и здравоохранение: Учебник. - М.: Издательство «Медицинское информационное агентство», 2010. – 544 с.
- 112 Лисицин Ю.П., Улумбекова Г.Э. Общественное здоровье и здравоохранение. – М.: ГЭОТАР-Медиа, 2011. - 544 с.
- 113 Огнева Е.Ю. Оценка доступности и качества медицинской помощи в муниципальных учреждениях здравоохранения / Е.Ю. Огнева, Р.А. Хальфин, В.В. Мадыянова, И.Я. Таджикиев // Проблемы стандартизации в здравоохранении. – 2010. – № 1-2. – С. 30-39.
- 114 Ana Pereira, Fernando Marins, Bruno Rodrigues, Filipe Portela, António Abelha. Improving Quality of Medical Service with Mobile Health Software//Procedia Computer Science, 2015. –Volume 63. – P.292-299.
- 115 Lim A., Grafton R. Clinical audit: recent practice in caring for patients with acute severe colitis compared with published guidelines — is there a problem? //anaIntern Medical Journal, 2013. – №43(7). – P. 803-809.
- 116 Geun-wan Park, Yongse Kim, Kwangtae Park, Anurag Agarwal. Patient-centric quality assessment framework for healthcare services//Technological Forecasting and Social Change, 2016. – Volume 113. – Part B, December. – P. 468-474.
- 117 Parsons EL, Baldwin C, Fitzpatrick J, et al. Designing a national clinical audit of nutritional care in health and social care settings: consideration and future directions// World Medical Journal. 2013. – Volume 72. Issue 2. – P. 59– 76.
- 118 Jacobs P., Rapoport J. The Economics of health and medical care. Sudbury. Massachusetts: Jones and Bartlett Publishers, 2004. – 438 p.

119 Гончаров Н.Г., Бойченко Ю.Я., Оранская О.В. Практика внедрения системы внутреннего контроля качества в ЦКБ РАН // Вестник Росздравнадзора. 2013. – №6. – С. 47–59.

120 Карпов А. Управленческий учет и бюджетирование. https://budtech.ru/CD_ma.html

121 Мурзалиева А.К. Особенности управленческого учета в здравоохранении // Известия Исык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. – Часть 1 Бишкек: «MAXPRINT», 2016. – С.135–140.

122 Appalaya Meesala, Justin Paul. Service quality, consumer satisfaction and loyalty in hospitals: Thinking for the future//Journal of Retailing and Consumer Services, January 2018. –Volume 40. – P. 261-269.

123 Хайруллин И.И., Курылев В.А., Капустина И.О. Организация внутреннего аудита медицинской организации как инструмент повышения ее результативности и эффективности // Вестник Росздравнадзора. 2015. – №3. – С. 33-38.

124 . Мурзалиева А.К. Методологические аспекты организации внутреннего контроля в медицинских учреждениях // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. LXXI междунар. науч.-практ. конф. № 3(66). – Новосибирск: СибАК, 2017. – С. 21-29.

125 Мурзалиева А.К., Каршалова А.Д., Интегративная модель организации внутреннего контроля в амбулаторно-поликлинической службе здравоохранения // Инновации и инвестиции, 2018. – №5. – С.149–152

126 J. Roberts, J. Henderson, L. Olive, and D. Obaka. A Review of Outsourcing of Services in Health Care Organizations// Journal of Outsourcing & Organizational Information Management: 2013. – №1. – P.1-10.

127 Alison Brown, Mario Santilli, Belinda Scott. The internal audit of clinical areas: a pilot of the internal audit methodology in a health service emergency department//International Journal for Quality in Health Care. 2015. –Volume 27. – Issue 6. – P. 520–522.

128 Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Взгляд на здоровье 2017: показатели ОЭСР, 2017 <https://fastsalftimes.com/sections/obzor/1648.html>. 27.03.2019.

129 Манохин В.Я., Головина Е.И. Оценка влияния факторов среды обитания на здоровье населения Воронежской области // Научный вестник Воронежского государственного архитектурно-строительного университета. Серия: Высокие технологии. Экология, 2014. – С.13-19.

130 Гичев Ю.П. Биологические аспекты экологической обусловленности преждевременного старения (популяционной прогерии) и сокращения продолжительности жизни населения России // Экология человека, 2004. – №6. – С.30-34.

131 Ожидаемая продолжительность жизни. <https://ru.wikipedia.org/wiki/>. 02.04.2019.

132 Ахмедьярова М.В., Баймухамедова Г.С. Продолжительность жизни и факторы ее определяющие // Проблемы права и экономики. 2013. – №1. – Выпуск

5. – С. 40-50.

133 Filmer D., Pritchett L. The impact of public spending on health: does money matter? // *Social Science and Medicine*, 1999. – Vol. 49. – Iss. 10. – P. 1309-1323.

134 Gupta S., Verhoeven M., Tiongson E. Does Higher Government Spending Buy Better Results in Education and Health Care? // *IMF Working Paper*, 1999. – №99/21. – pp.

135 Gulis G. Life Expectancy as an Indicator of Environmental Health // *European Journal of Epidemiology*. 2000. February. Vol. 16. № 2. P. 161 – 165.

136 Теплых Г.В. Выявление факторов ожидаемой продолжительности жизни в регионах России: Анализ панельных данных // *Региональная экономика: теория и практика*. 2013. – №7 (286). – С.53-64.

137 A.Murzaliyeva, B. Markhayeva, E. Bakhyt, A.Karshalova. Social Return on Investment as Instrument for Assessing Socially Responsible Investing in the Republic of Kazakhstan // *Journal of Applied Economics – Romania: «European Research Centre of Managerial Studies in Business Administration»*, Fall 2018. – Volume XIII Issue 5(59). – P.1357-1364.

138 Андреева О.В., Бударин С.С. Использование современных форм аудита эффективности в сфере здравоохранения // *Вестник Росздравнадзора*. 2014. – №6. – С. 37-43.

139 Health care internal audit: Identifying prevalent risks within your organization / RSM US LLP. URL: http://rsmus.com/pdf/health_care_internal_audit.pdf. 27.01.2019.

140 Claire Fears and Thomas Powell. The financial sustainability of the NHS in England. Commons Library Briefing, 18 November 2016 URL: <https://www.parliament.uk/commons-library>. 28.03.2019.

141 Ваганова О.Е. Проблемы использования метода аудита эффективности // *Наука и общество*. 2012. № 5. С. 160-164.

142 Нигметов К.К. Оценка стратегий и программ в системе государственного планирования Республики Казахстан // *Вопросы управления*. 2014. – №3 (9) – С.95- 102.

143 Закон Республики Казахстан от 12 ноября 2015 г. № 392-V «О государственном аудите и финансовом контроле» (с изменениями от 26.12.2018 г.). https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=37724730 89. 02.04.2019.

144 Вечкинзова Е.А., Мецик О.И. Линейный и дифференциальный подходы к оценке государственных программ и проектов // *Российское предпринимательство*. 2015. – Том 16. – № 20. – С. 3513-3522.

145 Информационная безопасность // *Материалы Security Forum 17 апреля 2018 года. Алматы. Презентации* // <http://www.e-event.kz/event/security-forum-almaty-april-17/> 2018. <https://profit.kz/calendar/10665/Security-Forum-Almati/>. 03.04.2019.

146 Парамонова Л. Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта // *Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция* 2012. – № 2. – С. 362–365.

147 Вилисов В.Я., Суков И.Е., *Инструменты внутреннего контроля: учеб.*

пособие. Мн.: М.: ИНФРА – М, 2016. – 262 с.

148 Шарип Б.Ш. Управление инновационными технологиями в медицинской службе // Диссертация на соискание академической степени «Доктор делового администрирования», Алматы-Москва, АЛМАУ-РАНХ, 2016. – 125 с.

149 Цифровизация здравоохранения и внедрение искусственного интеллекта // Электронный журнал - Руководитель медицинской организации // <https://med.mcfr.kz/news/1244-tsifrovizatsiya-zdravoohraneniya-i-vnedrenie-iskusstvennogo-intellekta>. 14.02.2019.

150 Glouberman, S., and H. Mintzberg. Managing the care of health and the cure of disease-- Part I: Differentiation// Health Care Manage Rev, 2001. -№26. - P. 56-69

151 Кластерный анализ // <https://ru.wikipedia.org/wiki/>. 26.04.2019.

152 Коды Хемминга // http://all-ht.ru/inf/systems/p_0_14.html. 27.04.2019.

153 Бериков В.Б., Лбов Г.С. Современные тенденции в кластерном анализе // <http://www.ict.edu.ru/ft/005638/62315e1-st02.pdf>.». 27.04.2019.

154 Мурзалиева А.К., Каршалова А.Д. Общественный контроль в системе внутреннего аудита учреждения здравоохранения // Инновации и инвестиции, 2018. – №4. – С.203–206.

155 Мурзалиева А.К. Методика формирования учетной информации и анализ деятельности организации // Международная научно-практическая конференция «Развитие финансово-кредитной системы РК в условиях новой глобальной реальности» – Астана – Издание Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилева, часть 2, 2016. – С.480–483.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Теоретико-практические этапы развития управленческого учета

Основатели концепции	Период	Основные идеи
Джон Матер Фелс, Эмиль Гарке	1887 г.	Создание системы управления затратами, позволяющей повысить информативность о затраченных средствах для контроля их использования. Все затраты в данной системе подразделяются на постоянные (фиксированные) и переменные (вариабельные).
Джордж Пеплер Нортон	1889 г.	Создание системы нормирования затрат. Для анализа затрат проводилось сравнение фактических и нормированных затрат.
Паул Гроссман	1953 г.	Накладные расходы не могут быть прямо отнесены на одну продукцию, потому как представляют собой административные, и прочие расходы, не связанные с основным производством.
Чартер Гаррисон.	1931- 1935 гг.	Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. Система нормативного учета себестоимости и стандарт-костинг. Учет себестоимости в помощь производственному.
Ч.Т. Хорнгрен, Джордж Форстер	1955 г.	Выделение производственных центров на основе фактического оборудования и накладные расходы рекомендуется распределить между ними согласно отработанных машино-часов.
Дж. Ли Никольсон, Дж. Рорбах	1911 г.	Сформулирована цель производственного учета как исчисление себестоимости, а учетные процедуры сведены к калькулированию затрат.
Примечание: составлено автором по данным источников [5-10]		

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Теоретико-практические этапы развития управленческого учета в СССР (послереволюционный период)

Основатели концепции	Период	Основные идеи
Трехтинский Р.М.	1919 г.	Учет производства.
Вейцман Р.Я.	1917 г.	Курс счетоводства. Курс учета. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов.
Рудановский А. П.	1924 г.	Развитие нормативного учета затрат.
Майзельс Р.С.	1924 г.	Оперативный учет. Что такое оперативный учет?
Кипарисов Н.А.	1928 г.	Основы счетоведения.
Базанов В.Ф.	1934 г.	Нормативный учет производства.
Белов П.С.	1927 г.	Методы калькулирования в промышленности.
Жебрак М.Х.	1934 г.	Нормативный учет производства, промышленного учета, Основы нормативного метода калькуляции, Основы планово-нормативного учета производства.
Любович Ю.О.	1934 г.	Оперативный учет производства (попытки систематизации) и организация управления. Первичная документация и оперативный учет производства.

Примечание: составлено автором по данным источников [19-26,28]

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Теоретико-практические этапы развития управленческого учета в СССР (послевоенный период)

Основатели концепции	Период	Основные идеи
Поклад И.И.	1966 г.	Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции.
Розенберг Л.Я.	1949 г.	Техника учета себестоимости промышленной продукции
Басманов И.А.	1970 г.	Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции.
Безруких П.С.,	1974 г.	Учет и калькулирование себестоимости продукции. Учет затрат и калькулирование в промышленности.
Маргулис А.Ш..	1944-1979 гг.	Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования.
Мацкевичюс И.С.	1977 г.	Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ.
Радостовец В.Н.	1997 г.	Финансовый и управленческий учет на предприятии
Чумаченко Н.Г.	1965 г.	Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. Учет и анализ в промышленном производстве США.
Палий В.Ф.	1987 г.	Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности. Основы калькулирования.
Сатубалдин С.С.	1980 г.	Учет затрат на производство в промышленности США.
Примечание: составлено автором по данным источников [30-31,33-34,37-38,40,42,50,59]		

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Теоретико-практические этапы развития управленческого учета в СНГ (период рыночной экономики)

Основатели концепции	Период	Основные идеи
Дюйсембаев К.Ш.	2012 г.	Теория и эволюция аудита.
Сатубалдин С.С.	2003 г.	Учетные системы транзитной экономики.
Шеремет А.Д.	2009 г.	Управленческий учет.
Ивашкевич В.Б.	2011 г.	Бухгалтерский управленческий учет.
Соколов Я.В.	1996 г.	Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. Основы теории бухгалтерского учета.
Вахрушина М.А.	1999 г.	Бухгалтерский управленческий учет и внутрипроизводственный учет и отчетность. Бухгалтерский управленческий учет.
Карпова Т. П.	2004 г.	Управленческий учет.
Палий В.Ф.	1987 г.	Основы калькулирования.
Ткач В.И., Ткач М.В.	1994 г.	Управленческий учет: международный опыт.
Тайгашинова К.Т.	2006 г.	Управленческий учет.
Сатмурзаев А.А.	2009 г.	Калькулирование себестоимости продукции в системе управленческого учета: теория, методология и организация.
Малиновская Н.В.	2009 г.	Управленческий учет и анализ в обеспечении устойчивого развития предприятий.
Примечание: составлено автором по источникам [36,41,43,45-46,48-51,53-54,85]		

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

SWOT-анализ по ГКП на ПХВ «Городская поликлиника № 11», Управление общественного здоровья г.Алматы

Сильные стороны	<ul style="list-style-type: none">• Четкое видение конечных целей в исполнении приоритетных направлений политики развития здравоохранения;• Стабильный коллектив квалифицированных сотрудников;• Наличие типового здания;• 100% обеспеченность санитарным транспортом (спец. АТП)• Благоустроенная территории поликлиники (озеленение, асфальтирована);• Выгодное расположение в одном из густонаселенных районов города Алматы;• Достаточная материальная база и оснащенность медицинской техникой и оборудованием;• Высококвалифицированный персонал;• Финансово-экономическая самостоятельность (ГКП на ПХВ);• Сотрудничество с кафедральными специалистами медицинских ВУЗов и колледжей.
Слабые стороны	<ul style="list-style-type: none">• Недостаточность кадрового потенциала;• Отсутствие навыков солидарной ответственности за свое здоровье у прикрепленного населения;• Низкий уровень информированности населения о ЗОЖ;• Недостаточная обеспеченность сетевыми ресурсами.
Возможности	<ul style="list-style-type: none">• Повышение квалификации медицинских работников;• Расширение спектра медицинских услуг, в том числе платных услуг;• Внедрение стимулирующего компонента в систему оплаты труда медработников;• Внедрение цифровой медицины, применение как в медицинской, так и в финансово-экономических службах.
Угрозы	<ul style="list-style-type: none">• Высокий уровень миграции населения (13 % неприкрепленного населения)• Конкуренция со стороны частного медицинского сектора

Примечание: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Направления и ключевые вопросы аудита эффективности в области здравоохранения в Великобритании, США и России

Страна	Направления аудита	Ключевые вопросы аудита
Великобритания	Финансовая система	эффективность управления затратами, управление контрактами на поставку лекарств
	Информационный менеджмент и технологии	управление информационными потоками, управление приложениями, инфраструктура
	Продуктивность	активность и качество данных (например, реадмиссия, неотложная помощь, рак)
	Клиническое качество	структура управления качеством, клинический аудит и качество метрики, обеспечения безопасности пациентов
	Рабочая сила (работники медицинских организаций)	поиск и подбор персонала, исследование соответствия уровня заработной платы, планирование и ведение постоянного обучения персонала
	Управление риском и соответствие закону	управление структурой, управление рисками со стороны высших руководителей управления медицинскими организациями, соблюдение законодательства (сообщения об инцидентах и жалобах, готовность к необычным ситуациям)
США	Фармация	приобретение и получение лекарственных средств, контроль заключения договоров администрациями медицинских организаций на поставки лекарств, оценка регулирования обращения лекарственных веществ и безопасности их сохранения в заведениях
	Управление денежными потоками	оценка системы внутреннего контроля при управлении финансами медицинских организаций (особое внимание уделяется наличности)
	Допуск и регистрация пациентов	оценка системы контроля на соответствие законности регистрации и пребывания пациентов в медицинских организациях, оценка защищенности персональных данных пациентов
	Лаборатория	оценка соблюдения организациями здравоохранения всех политик и процедур по применению медицинского оборудования, установление соответствия работы оборудования и использования лекарств по назначению
Россия	Управление закупками	качество планирования и исполнения закупок лекарств, оценка конкурентоспособности при закупках и четкости выполнения контрактов
	Управления имуществом	эффективность использования основных средств организаций здравоохранения
	Управление персоналом	оценка системы оплаты труда в медицинских организациях, соответствие квалификации работников занимаемым должностям, повышения квалификации, тренинги
	Раскрытие информации	наличие планов финансово-хозяйственной деятельности организаций здравоохранения, размещение таких данных в средствах массовой информации
	Не бюджетные поступления медицинских заведений	исследование внебюджетных источников поступления средств до медицинских организаций, законности такого поступления и эффективности использования средств
Примечание: составлено автором на основе [132-134]		

ПРИЛОЖЕНИЕ И

АЛМАТЫ ҚАЛАСЫ
ДЕНСАУЛЫҚ САҚТАУ БАСҚАРМАСЫНЫҢ
ШАРУАШЫЛЫҚ ЖҮРГІЗУ ҚҰҚЫҒЫНДАҒЫ
«№ 11 ҚАЛАЛЫҚ ЕМХАНАСЫ»
МЕМЛЕКЕТТІК КОММУНАЛДЫҚ
КӘСІПОРНЫ



ГОСУДАРСТВЕННОЕ КОММУНАЛЬНОЕ
ПРЕДПРИЯТИЕ НА ПРАВЕ
ХОЗЯЙСТВЕННОГО ВЕДЕНИЯ
«ГОРОДСКАЯ ПОЛИКЛИНИКА № 11»
УПРАВЛЕНИЯ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ
ГОРОДА АЛМАТЫ

Алматы қаласы, Айнабулақ-3 ықшам ауданы,
Жұмабаев көшесі, 87 үй
Тел: 8 (727) 252-21-21, факс: 282-19-29

город Алматы, мкр. Айнабулақ-3,
ул. Жумабаева, д. 87
Тел: 8 (727) 252-21-21, факс: 282-19-29

исх № 683

21.05.2019

Акт

**о внедрении результатов диссертационного исследования
на соискание степени «Доктор PhD» по специальности 6D050800 «Учет и аудит»
Мурзалиевой Айменай Кенесбаевны
на тему: «Формирование систем управленческого учета и внутреннего контроля в
амбулаторно-поликлинической службе здравоохранения»
(на материалах города Алматы и Алматинской области)**

Без преувеличения можно утверждать, что проблемы модернизации отечественного здравоохранения стоят наиболее остро, поскольку являются следствием ее развития в сложных общественно-политических и социально-экономических условиях. Необходимость организации управленческого учета в системе здравоохранения связана с тем, что именно он является основной информационной базой для оценки результативности и эффективности, государственных организациях и их структурных подразделениях (в том числе и в АПС), выработки и обоснования тактических и стратегических управленческих решений, направленных на повышение их конкурентоспособности. Что касается внутреннего контроля, то она находится на одном уровне с планированием и учетом и является оставляющей управления во всех подразделениях здравоохранения.

Рекомендации, содержащиеся в данной научной работе использовались в практической деятельности ГКП на ПХВ «Городская поликлиника № 11» при создании систем показателей оценки и анализа эффективности ее деятельности для действенного планирования, анализа доходов и контроля затрат, формирующих себестоимость медицинских услуг.

Исходя из практической ценности работы, нами были использованы, разработанные в исследовании, системно-структурный и комплексный подход к организации управленческого учета на основе международных принципов управленческого учета, разработанных СИМА и АИСПА.

Особый интерес вызывает разработанные автором прикладные исследования факторного и параметрического анализа эффективности деятельности медицинских организаций на мега - и мезоуровне и их ранжирование по качеству медицинского обслуживания.

В целом, данное научное исследование имеет несомненное прикладное значение и влияние не только в АПС, но для других подразделений здравоохранения в целом и для повышения устойчивости, стабильности и эффективности управления в условиях глобализации и конкуренции на рынке медицинских услуг.

Главный врач
ГКП на ПХВ «Городская поликлиника №11»



Жунисова М.А.

000111
100-проект

ПРИЛОЖЕНИЕ К

«NARXOZ YNIVERSITETININ
EKONOMIKALYQ KOLLEDGI»
MEKEMESI



УЧРЕЖДЕНИЕ
«ЭКОНОМИЧЕСКИЙ КОЛЛЕДЖ
УНИВЕРСИТЕТА НАРХОЗ»

Qazaqstan Respublikasy, 050035, Almaty q.
10 yqsham aydany, 7 A úi

050035, Республика Казахстан, г.Алматы,
10 микрорайон, д. 7 А

тел.:(727) 391 10 41, 303 20 12, тел./факс:(727) 303 20 97, 303 20 12
E-mail:college@narxoz.kz, info@college-narxoz.kz

29.05.2019 № 01.01-04/43

В диссертационный совет
по специальности
6D050800 «Учет и аудит»
при «АО Университет Нархоз»

Справка о внедрении

Научно – теоретические положения диссертационного исследования Мурзалиевой Айменай Кенесбаевны на тему: «Формирование систем управленческого учета и внутреннего контроля в амбулаторно-поликлинической службе здравоохранения» (на материалах города Алматы и Алматинской области), были использованы при разработках учебно-методических комплексов дисциплин «Анализ финансовой отчетности», «Аудит», «Экономический анализ» и применены в практике для преподавания данных курсов.

Генеральный директор
Экономического колледжа
университета Нархоз



Сатаев С.А.