

ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я В УКРАЇНІ

Портна О. В., пошукач

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

В статті пропонується та обґрунтовується впровадження аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я при багатоканальному фінансуванні. Основою цього аналізу є співвідношення між ресурсами, процесами, продуктами та результатами/ефективністю на шляху досягнення закладами охорони здоров'я цілей. Також пропонується аналіз впливу цієї діяльності (або бездіяльності) на вирішення суспільно важливих проблем збереження здоров'я населення.

Ключові слова: фінансування охорони здоров'я, аудит ефективності, економічність, ефективність, результативність.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Основним недоліком фінансування охорони здоров'я в Україні в передкризовому періоді є значна обмеженість ресурсів та їх нерациональне використання. В сучасних умовах бюджетне фінансування неспроможне забезпечити суспільні потреби з охорони здоров'я населення. Це проявляється в обмеженості ресурсів державного бюджету, в низькій ефективності використання ресурсів, в недостатності стимулів економічної мотивації праці медичних працівників і, як результат, значні особисті видатки громадян на медичні послуги та їх низька якість. Сьогодні для України прийнятною є багатоканальна система фінансування охорони здоров'я. Але проблема постає не тільки в обмеженості ресурсів, а також у контролі за ефективним використанням коштів, які надходять з різних джерел.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми фінансового контролю та аудиту висвітлені у працях М.Т.Білухи [1], І.К.Дрозд [2-4], С. А. Кириленко [5], А.В.Мамишева [6-8], О.А.Петрик [9], Н.І. Рубан [10], В.К.Симоненка [11], І.Б.Стефанюка [12] та інших вітчизняних і закордонних науковців.

Основними завданнями, що вирішуються у статті, є обґрунтування доцільності впровадження в закладах охорони здоров'я аудиту ефективності діяльності при багатоканальному фінансуванні та запропонування методики проведення такого аудиту.

Виклад основного матеріалу. У Харківському районі Харківської області в 2004 р. діяло 58 установ охорони здоров'я, в 2005 р. – 59, в 2006 р. – 59. Фінансувалися заклади охорони здоров'я постатейно з бюджету.

Зведений бюджет галузі охорони здоров'я району на 2004 р. складав 17854,9 тис. грн., на 2005 р. складав 25154,8 тис. грн., на 2006 р. складав 29078,13 тис. грн.

Збільшення фінансування зв'язано майже виключно з підвищенням оплати праці медиків.

Витрати на основну діяльність стаціонару (стаття 1130) ростуть повільно, навіть при зменшенні чисельності населення району.

Витрати на медикаменти (стаття 1132) – єдина зі всіх витрат 1130, має чітку тенденцію падіння, тоді як витрати на харчування (стаття 1133) ростуть. Решта статей витрат, не пов'язаних напряму з кількістю і якістю медичних послуг (енергоносії, транспорт, зв'язок, канцтовари, відрядження і т.д.), росте. Їх зростання викликано в основному зовнішніми чинниками, тобто зміною цін і тарифів.

Для залучення додаткових грошових потоків, у 2004-2006 рр. проводилася робота з залучення позабюджетних засобів у вигляді безкоштовної фінансової допомоги юридичних і фізичних осіб, одержання доходів по договорах оренди приміщень, гуманітарної допомоги товарно-матеріальними коштовностями, шефської допомоги промислових підприємств і добродійності. У результаті постійної цілеспрямованої діяльності кількість власних

позабюджетних надходжень за 2006 р. збільшилося в порівнянні з 2005 р., але зменшилась в порівнянні з 2004 р..

Таблиця 1

Структура позабюджетного фінансування закладів охорони здоров'я Харківського району
Харківської області*

Джерела	2004рік, тис.грн	Питома вага, %	2005рік, тис.грн	Питома вага, %	2006рік, тис.грн.	Питома вага, %
Власні надходження	303,70	28%	169,30	20%	216,00	9%
Надходження з держбюджету	800,30	72%	671,40	80%	169560	69%
Надходження з обласного бюджету	0,00	0%	0,00	0%	532,60	22%
Всього	1104,0	100%	840,7	100%	2444,2	100%

* Розраховано автором за даними закладів охорони здоров'я Харківського району Харківської області

Як видно з даних таблиці 1 по позабюджетному фінансуванню, суми самостійно повернутих позабюджетних коштів мізерні і не здатні змінити загальну ситуацію. Лівову частку так званих позабюджетних коштів складають поставки інсуліну, вакцин і тубпрепаратів, здійснювані за рахунок спецфондів держбюджету. Причому якщо зіставити суми цих поставок зі статтею витрат 1132 (медикаменти), то можна зробити висновок, що ці кошти недовикористані. Яка істинна доля недовикористаного інсуліну і вакцин – можна тільки домислювати: можливо поповнився перехідний складський запас (про що немає цифр), можливо ці препарати були перекинуті на обслуговування бюджетних хворих (про що теж немає даних).

В 2004 і 2006 рр. спостерігається істотне перевищення надходжень з позабюджетних фондів над витратами. Незрозуміло куди пішла різниця і відповідно як її враховувати. Якщо перекинута на основну діяльність, що фінансується з бюджету, то треба це врахувати, тоді зміниться і вартість койко-дня і інші цифри. Якщо за рахунок цієї різниці обслуговувалися додаткові, "позабюджетні" хворі, не враховані в загальних звітах, то можна було б зібрати відповідну статистику про їх кількість, склад, койко-дні і т.д., а потім порівняти з аналогічною статистикою "бюджетних хворих".

В Україні вже зроблені перші кроки щодо впровадження та вдосконалення системи державного фінансового контролю закладів охорони здоров'я, зокрема внутрішнього контролю. Світовий досвід відкриває нові варіанти переходу від суто фіскального контролю, що превалює нині в роботі майже всіх контролюючих органів України, до всебічного вивчення господарської діяльності підконтрольних об'єктів, тобто до певної системи контролю, функціонування якої сприятиме підвищенню ефективності діяльності закладів охорони здоров'я, використання коштів та майна, а також попередженню порушень і як наслідок покращенню здоров'я населення.

Спираючись на описану А.В. Мамишевим [6-8] організацію та методологію аудиту ефективності діяльності в державному секторі економіки, дисертаційні дослідження Н.І. Рубан [10] з аудиту ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України та інші джерела [13-17], ми маємо запропонувати методику аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я при багатоканальному фінансуванні.

Аудит ефективності діяльності закладів охорони здоров'я набуває важливості через зростання витрат на їх фінансування та потребу в ефективному розміщенні та використанні ресурсів.

Метою аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я є аналіз шляхів та методів раціонального (ефективного) використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Об'єктами контролю є кошти, отримані з різних джерел при багатоканальному фінансуванні закладів охорони здоров'я.

До показників ефективності діяльності закладів охорони здоров'я можна віднести:
– медичну ефективність;

- соціальну ефективність;
- економічну ефективність.

Медичну ефективність закладів охорони здоров'я можна представити як ступінь досягнутих результатів у діагностиці, лікуванні, профілактиці, реабілітації хворих, яку виражено в процентах (або частках). Вона може бути визначена як відношення кількості випадків досягнутих результатів до загальної кількості спостережень.

Соціальна ефективність відображає стан здоров'я населення в динаміці: демографічних показників, показників середньої тривалості життя, показників загальної захворюваності (або по окремим нозологічним одиницям) населення, задоволення попиту населення на медичну допомогу та забезпечення санітарно-епідемічного обслуговування. Вона полягає у запобіженні частини захворювань, зменшенні показників інвалідності, смертності тощо. Вона може бути визначена як співвідношення окремих показників у динаміці, наприклад: динаміка показників загальної захворюваності за два роки, співвідношення показників смертності за два періоди тощо.

Економічна ефективність пов'язана з „віддачею” коштів (фінансових, матеріальних, інтелектуальних тощо), які було вкладено в охорону здоров'я. Вона може бути виражена позитивним результатом (економічна вигода, економічний ефект), наприклад, за рахунок зниження рівня захворюваності з тимчасовою втратою працездатності, або зниження тривалості перебування на стаціонарному лікуванні, зменшення витрат на сплату грошової допомоги по тимчасовій непрацездатності, скороченню строків перебування хворих в стаціонарі, що призводить до зменшення витрат на лікування та утримання хворих.

Для аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я характерними можуть бути два підходи:

- 1)орієнтація на результати – в сфері охорони здоров'я – це запас здоров'я (дні, коли людина здорова);
- 2)орієнтація на проблеми – в сфері охорони здоров'я – це, по-перше, проблеми здоров'я, по-друге – охорони здоров'я.

На відміну від фінансового аудиту аудит ефективності діяльності схожий на науково-дослідницький проект із пропозиціями щодо шляхів розв'язання суспільно важливих, у тому числі соціальних, проблем, причиною виникнення яких може бути як діяльність, так і бездіяльність медичних закладів.

На практиці результати діяльності закладів охорони здоров'я можуть бути неадекватними обсягам витрачених коштів. Можливі причини цього: недостатнє фінансування, неефективне витрачання коштів, гроші можуть не досягти цільових груп, відсутність стимулів тощо.

Діяльність закладів охорони здоров'я представляється у формі моделі "ресурси – процес – продукт – результат/ефективність". Тобто, первинними визначальними індикаторами в аудиті ефективності діяльності закладів охорони здоров'я є ресурси, процеси, продукти, зовнішні фактори, результати, впливи, а похідними – економічність, ефективність та результативність.

Елементи групуються у такі категорії: перша – засоби (внески, діяльність, продукти, зворотний зв'язок); друга – підсумки (цілі, діяльність, впливи, огляд).

Крім звичайних (очікуваних) впливів в аудиті ефективності діяльності також виділяють сторонні впливи (наприклад, несподівані доходи або втрати).

При цьому процеси пов'язані як із засобами, так і з підсумками, оскільки характеризуються діяльністю для реалізації цілей підконтрольної організації.

Аудит ефективності діяльності потребує глибокого попереднього дослідження для виявлення проблемних сфер, результати якого узагальнюються у спеціальному меморандумі та вказують на доцільність проведення подальших розробок.

Перспективою впровадження аудиту ефективності закладів охорони здоров'я можна вважати дослідження економічності, ефективності, рентабельності діяльності медичних закладів для підвищення медичної ефективності, соціальної ефективності, економічної ефективності, якості та доступності послуг, досягнення цілей та запланованих завдань, подальший перехід до аналізу співвідношення „витрати – якість”.

Аудит ефективності діяльності закладів охорони здоров'я – це складний процес, який здійснюється з певною циклічністю.

Для медичних закладів можна виділити такі основні етапи:

1) вибір теми дослідження (медична ефективність, соціальна ефективність, економічна ефективність);

2) загальне обстеження (ефективність діяльності закладу охорони здоров'я);

3) попереднє дослідження (ретроспективний аналіз ефективності діяльності закладу охорони здоров'я та визначених показників);

4) безпосередній аудит (визначених показників, що характеризують ефективність діяльності закладів охорони здоров'я);

5) подальше дослідження (перспективний аналіз ефективності діяльності закладів охорони здоров'я).

У загальному вигляді процес аудиту ефективності діяльності має три основні фази: 1) планування; 2) виконання; 3) звітування.

Процес аудиту передбачає таку послідовність дій: перспективне планування → п'ятирічне планування → щорічне планування → складання програм → виконання аудиту → механізм обміну інформацією → оцінювання → огляд планування і політики.

Планування поділяється на два основні типи:

1) стратегічне планування й обрання тем;

2) планування індивідуальних аудитів.

Стратегічне планування є процесом визначення напрямів та цілей, а також найкращих шляхів їх досягнення.

Наприклад, стратегічне бачення в закладах охорони здоров'я може виглядати таким чином: "Сприяти ефективному та раціональному використанню коштів медичних закладів для забезпечення найбільш повного задоволення потреби населення в охороні здоров'я, підвищення середньої тривалості життя тощо".

Повнота і завершеність даних та інформації із усіх джерел є основою стратегічного планування.

Положення, які встановлюють, задля чого аудит виконується, називають цілями аудиту, їх визначення важливе, оскільки вони є одним з кроків у фазі планування, забезпечують напрямок аудиту, допомагають сформулювати масштаб, підходи, критерії та висновки аудиту, а також зберігають ресурси, необхідні для проведення аудиту.

Стратегічне планування має такі цілі:

- забезпечення стратегічних напрямів для майбутніх аудитів;

- обрання потенційних тем аудитів;

- забезпечення платформи для спілкування з органами влади;

- створення основи для підзвітності/відповідальності аудиторської установи.

Завдання формуються у розвиток цілей аудиту і повинні бути: специфічними, реалістичними, своєчасними й такими, що піддаються оцінці.

Обрання тем/предметів для аудиту враховує оцінку ризиків та є продуктом стратегічного планування. Вони повинні логічно витікати з процесу, а не з власного судження аудитора. Тому обрання тем має розвиватися за певними правилами.

Теми обираються виходячи з проблем та наслідків. Основними параметрами при цьому є: значущість, суттєвість ризиків, зрозумілість питання, результати попередніх аудитів, результати оцінок впливів, можливість проведення аудиту, масштаб тощо.

Ознаками для обрання теми в медичних закладах можуть бути: рост смертності населення; рост захворюваності; низька суттєвість діяльності при високих витратах; черги; невдоволення клієнтів; ознаки неналежної етики та культури в обслуговуванні тощо.

Для обраної теми, що відзначається комплексністю та складністю, застосовується метод, який має назву "аналіз запитань".

Як правило, розрізняють дескриптивні, нормативні та результативні запитання.

Дескриптивні запитання ставляться, щоб отримати дані описового характеру про процеси, умови, погляди тощо. Типовими для закладів охорони здоров'я можуть бути такі: скільки медичних закладів проводять боротьбу з туберкульозом? яким чином ці заклади проводять боротьбу з туберкульозом?

Якщо мають намір порівняти поточну ситуацію із специфічними цілями, завданнями, показниками, то ставлять нормативне запитання. Для закладів охорони здоров'я наприклад: чи

було досягнуто цілі щодо боротьби з туберкульозом? чи було виконано завдання щодо боротьби з туберкульозом?

Результативне запитання ставлять тоді, коли мають намір визначити, що змінилося в результаті втручання. Наприклад для медичних закладів: чи було знижено захворюваність в результаті боротьби з туберкульозом? чи було збільшено кількість вилікуваних за підсумками? які інші впливи (позитивні або негативні) спостерігаються після проведення конкретних заходів?

При плануванні індивідуального аудиту визначаються сутність та наміри реалізації обраних напрямів. Цей процес складається з таких етапів:

- 1) розуміння підконтрольної організації;
- 2) обрання основних сфер для дослідження;
- 3) визначення аудиторських цілей та масштабу;
- 4) визначення необхідних критеріїв та доказів/фактів;
- 5) розробка аудиторських підходів та програми.

Розуміння підконтрольної організації передбачає насамперед розуміння організації, цілей, а також фізичних, фінансових, людських та інформаційних ресурсів.

Ця інформація необхідна під час розробки та виконання аудиту, зокрема при підготовці програми аудиту, збиранні необхідної інформації, модифікації аудиторських процедур, порівнянні з подібними підконтрольними організаціями, опрацюванні висновків та підготовці рекомендацій з точки зору практичної прийнятності.

Складання програми аудиту має на меті:

- 1) зосередитися на зборі необхідних доказів/фактів;
- 2) визначити межі аудиторської роботи;
- 3) передати знання молодим спеціалістам;
- 4) закласти основу для документування результатів роботи тощо.

Програма аудиту має такі основні елементи: послідовність запитань; цілі аудиту; критерії аудиту; типи необхідних доказів/фактів; джерела доказів/фактів; методика аудиту; процедури аудиту.

У процесі планування аудиту ефективності діяльності ключовим кроком є визначення критеріїв аудиту.

Критеріями називають стандарти діяльності, стосовно яких оцінюють економічність, ефективність та результативність. Вони репрезентують набір "кращої практики", тобто те, що повинно бути.

На методі порівняння фактичного стану з критеріями базуються формулювання аудиторських спостережень/відомостей.

Основними джерелами критеріїв аудиту ефективності медичних закладів можуть бути: керівні документи з програми або проекту, керівні документи з медичними нормами та стандартами якості, краща або подібна медична практика, наукові звіти, професійні медичні стандарти тощо.

Характеристиками критеріїв є: реальність, об'єктивність, прийнятність, зрозумілість, належність, можливість їх досягнення і порівняння з ними, завершеність.

Підконтрольна організація не обов'язково має погоджуватися із критеріями, які були взяті за основу аудиторами. Також немає уніфікованого підходу для розв'язання таких протиріч. Найприйнятнішим способом у цій ситуації є дискусія з керівництвом підконтрольної організації, що може запропонувати альтернативні критерії.

У разі проведення масштабного дослідження складається спеціальний звіт про підготовку, в якому відображаються:

- 1) основні дані;
- 2) ризики ефективності, у тому числі інформація щодо зацікавлених осіб;
- 3) питання дослідження;
- 4) критерії;
- 5) методи збирання та аналізу даних;
- 6) користувачі звіту аудиту та шляхи поширення інформації;
- 7) ресурси та найважливіші питання;
- 8) загальна інформація про підконтрольну організацію тощо.

На відміну від програми аудиту у плані аудиту розкривають більше питань, які мають вплив на весь аудит, а саме: аудиторські підходи, бюджет аудиту, людські ресурси, необхідний час для проведення аудиту. Все це документується у спеціальному документі – меморандумі про попереднє дослідження.

При цьому, як визначено загальноприйнятими стандартами, аудитор повинен планувати роботу таким чином, щоб гарантувати проведення високоякісного аудиту економічним, ефективним і результативним способом та своєчасно.

Виконання аудиту є процесом збирання, документування та аналізу даних за ланцюгом: набір даних → докази/факти → спостереження/відомості → висновки → рекомендації.

Аудиторськими доказами/фактами називають інформацію, яка генерується із набору даних і використовується для подальшого тестування з критеріями оцінки, результатом чого є підтвердження або спростування аудиторських гіпотез та підтримка аудиторських спостережень/ відомостей.

Опрацювання доказів/фактів – важливий етап процесу виконання аудиту ефективності діяльності, адже висновки та рекомендації в аудиторських звітах базуються на аудиторських доказах/фактах.

Розрізняють фізичні, документальні, свідчі й аналітичні докази/факти.

Фізичні докази/факти збираються шляхом безпосередніх перевірок людей, власності або подій та документуються у формі меморандуму, фотографій тощо. Найважливіше для фізичних доказів/фактів – їх прийняття підконтрольною організацією.

Докази/факти, отримані від інших людей в усній або письмовій формі у відповідь на поставлені запитання (анкетування) або шляхом проведення інтерв'ю, відносять до категорії свідчих. Важливо, щоби свідчі докази/факти були підкріплені письмовим підтвердженням від особи, яка була опитана, та іншими незалежними джерелами.

Документальні докази/факти належать до найпоширеніших. Вони можуть бути внутрішніми і зовнішніми у формі листів, контрактів, бухгалтерських записів, звітів та ін.

Аналітичні докази/факти створюються на основі аналізу даних, здобутих шляхом підрахунку, порівняння, розділення інформації на складові, а також обговорення й дискусії динамічних рядів, тенденцій, співвідношень, регресій.

Природа, якість та кількість доказів/фактів повинні відповідати певним критеріям.

Докази/факти повинні бути:

- обґрунтованими (достатніми й переконуючими для підтримання спостережень/відомостей, виходячи з їх кількості, значущості, ризиків, попереднього досвіду та знань);
- доречними (зрозумілими, логічними й такими, що відповідають цілям, джерелам і масштабу);
- надійними (такими, що витікають із фактичного стану справ і підкріплені з різних джерел, та переважно документальними, ніж усними).

Для збирання аудиторських доказів/фактів в закладах охорони здоров'я може використовуватися методика яка характеризується різноманітними підходами/методами, як-то:

- 1) документальний огляд;
- 2) інтерв'ю;
- 3) опитування (анкетування);
- 4) аналіз даних;
- 5) фізичне спостереження;
- 6) експертна оцінка;
- 7) стандарти якості.

Головна мета аналізу – зменшення та трансформація великого масиву інформації в аудиторські спостереження/відомості та висновки, які повинні бути зрозумілими, значущими та справедливими.

Аналіз може бути у формі:

- дослідження причин та ефекту/ наслідків;
- дослідження „до” і „після”;
- дослідження процесу;
- порівняльне дослідження та інше.

Виділяють два типи аналізу доказів/фактів кількісний та якісний.

При кількісному аналізі шукають відповіді на такі запитання: як розпорошені отримувачі за соціальними групами, яка частка учасників задоволена результатами діяльності закладів охорони здоров'я, чи є результати статистично значущими?

Використовуючи цей метод, аудитори вимірюють тенденції (середнє, мода, медіана) та розбіжності (радіус дії, стандартне відхилення), здійснюють регресійний аналіз, а також використовують пропорції для порівняння.

Якісний аналіз даних використовується там, де основна мета полягає у детальному розумінні втручання. Методи якісного аналізу можуть служити сильним інструментом для розгляду причинно-наслідкових зв'язків та заміщати кількісний аналіз.

Цей метод дає можливість знайти відповіді на такі запитання: чи було втручання відповідно до плану, які основні складнощі, що з ними стикнулися виконавці, чи існує будь-який неочікуваний вплив від діяльності закладів охорони здоров'я?

Для якісного аналізу використовують критерії, кодування, матриці, програмні моделі, блок-схеми та ін.

Важливі характеристики аналізу доказів/фактів:

- аналіз повинен бути логічним та самодостатнім;
- висновки та тлумачення мають бути переконливими;
- аналіз повинен підтримувати аудиторські спостереження/відомості;
- повинна забезпечуватися основа для дискусії та контраргументів.

Один з основних елементів аналізу доказів/фактів – "методика вибірки". Застосування вибірки необхідне для збереження коштів і часу у процесі обробки великої кількості транзакцій та концентрації на найважливіших питаннях.

Вибірка базується на таких положеннях.

1.Вибірка репрезентує загальну сукупність, і відповідно аудиторські спостереження/відомості поширюються на всю сукупність.

2.Вибірка є непов'язаною, і кожний елемент сукупності має однакові можливості потрапити у вибірку.

Висновки за результатами вибірки можуть відрізнятися від висновків за результатами аналізу всього масиву інформації, що називають "ризиком вибірки".

Розрізняють статистичні і нестатистичні методи вибірки.

Обрання певного числа транзакцій (близько 20 %) на основі власного досвіду аудитора без статистичного інструментарію та наукового обґрунтування називають "поверховою вибіркою".

Статистичні методи вибірки не заміщують судження аудитора, а допомагають йому визначити рівень ризику вибірки, що безпосередньо пов'язано із розміром вибірки.

Слід виділити такі основні шляхи одержання вибірки:

- 1) проста випадкова вибірка;
- 2) нашарована випадкова вибірка;
- 3) систематична/інтервальна вибірка;
- 4) блочна/кластерна вибірка;
- 5) імовірно-пропорційна вибірка;
- 6) багатоступенева вибірка.

Після завершення вибірки детально досліджуються обрані транзакції.

Важливий етап у фазі виконання аудиту ефективності діяльності медичних закладів – аналіз причинно-наслідкових зв'язків. Як відомо, причина передує наслідкам. При цьому до типових помилок (хибних шляхів) такою аналізу відносять:

1) ігнорування загальної причини, що має таку загальну структуру: А і В гармонійно пов'язані, тож робиться висновок, що А є причиною В (але не береться третя загальна причина, яка є очевидною);

2) плутанина визначення причин та ефекту/наслідків, що має таку загальну структуру: А і В гармонійно виникають разом, тож робиться висновок, що А є причиною В (але не завжди доводиться, що є причиною, а що ефектом/наслідком);

3) після одного відбувається друге, значить перше є причиною другого, що має таку структуру: А відбулося перед В, тому А є причиною В (але нема доказів щодо такого

взаємозв'язку).

Процес звітування передбачає формулювання попередніх аудиторських висновків, обговорення їх з менеджментом підконтрольної організації, підготовку аудиторського звіту.

Розрізняються чотири основні типи звітів з аудиту ефективності діяльності медичних закладів, що висвітлюють докази/факти матеріальних недоліків. А саме, звіти про:

- 1) систематичні недоліки в одній підконтрольній організації;
- 2) порівняльне дослідження одних показників у двох або більше організаціях;
- 3) недоліки в управлінні системою охорони здоров'я;
- 4) недоліки в результативності.

Аналіз аудиторських спостережень/відомостей веде до ідентифікації причин. Тому у фазі звітування при розгляді й опрацюванні аудиторських спостережень/відомостей аудитори повинні пам'ятати п'ять складових: 1) критерії; 2) стан/умови; 3) причини; 4) наслідки; 5) корегувальні дії.

Висновки – це сукупність таких елементів:

- 1) критерії (тобто стандарти, щодо яких оцінюється діяльність медичних закладів);
- 2) стан/умови (тобто те, що аудитор фактично побачив);
- 3) спостереження (тобто розбіжності між стандартами та дійсністю);
- 4) причини (тобто чинники, що спричинили виникнення розбіжностей);
- 5) впливи/наслідки (тобто вплив розбіжностей).

Цінність висновків залежить безпосередньо від того, чи можуть вони переконати читача звіту.

Переконаливість спостережень/відомостей та висновків залежить від діапазону доказів/фактів і глибини аналізу. Однак діапазон може заважати глибині аналізу. Це спричинює серйозні випробування аналітичних здібностей аудитора.

Важлива ознака аудиторського звіту – користь, яку він приносить для підвищення ефективності використання коштів у закладах охорони здоров'я.

Логічним завершенням аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я є аудиторські рекомендації.

При підготовці рекомендацій аудитори повинні відповісти на такі основні запитання:

- що необхідно зробити?
- чому необхідно це зробити?
- де необхідно це зробити?
- коли необхідно це зробити?
- яким чином необхідно це зробити?
- хто повинен це зробити?

Перед тим, як вносити рекомендації до звіту, аудитор має пересвідчитися:

- який очікується вплив від реалізації рекомендацій?
- чи рекомендації є реальними до виконання?
- чи можливі потенційні ризики у разі реалізації рекомендацій?
- чи буде ефективним виконання рекомендацій з точки зору витрат?

Рекомендації вносяться у звіт за принципом пріоритетності:

- 1) фундаментальні;
- 2) значущі;
- 3) такі, що заслуговують на увагу.

Досконалий звіт повинен відповідати таким критеріям:

- за змістом: повністю відображати процес аудиту, критерії, стан, причини, впливи/наслідки та висновки, а також мати чіткі рекомендації;
- за структурою: бути логічно і стилістично довершеним;
- за мовою: бути грамотним, стислим, логічним, вільним від невизначеності або двозначності;

- за формою: бути переконливим, об'єктивним, своєчасним та конструктивним.

Для забезпечення зворотнього зв'язку та підтвердження виявлених фактів важливо обговорити проект аудиторського звіту із підконтрольною організацією.

Можна порекомендувати таку форму звіту:

- вступ зі стислою довідкою щодо діяльності закладу охорони здоров'я і його цілей;

- загальні цілі та масштаб аудиту;
- підцілі для кожного окремого питання;
- найбільш важливі аудиторські спостереження/відомості;
- висновки щодо кожної підцілі;
- рекомендації;
- резюме та загальний висновок.

Звіти про аудити ефективності діяльності – складова звітності аудиторської установи про результати її роботи.

Одна справа – підготувати рекомендації, інша – реалізувати їх. Адже виконання рекомендацій цілком покладено на підконтрольну організацію. Аудитор може тільки переконувати підконтрольну організацію, а не змушувати її до чогось.

Важлива складова завершального етапу аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я – моніторинг виконання підконтрольною організацією рекомендацій аудиторів.

Цю діяльність називають „подальше дослідження”, яке виконується підконтрольною організацією для гарантування адекватності коригуючих дій з усунення недоліків, встановлених аудитом ефективності діяльності.

Мета аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я полягає у сприянні фінансовим інтересам держави, забезпеченні суспільних потреб з охорони здоров'я населення, підтримці підзвітності й відповідальності щодо діяльності закладів охорони здоров'я та вдосконаленні управлінської практики.

Отже, йдеться про подвійну роль аудиту ефективності діяльності:

- по-перше, забезпечити інформацію та гарантувати якісне управління ресурсами;
- по-друге, допомагати менеджерам у визначенні та впровадженні найкращої управлінської практики.

Очікування від звітів аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я полягають у розумінні:

- чи витрачені отримані кошти раціонально, економно, ефективно та результативно;
- якими є основні недоліки в діяльності підзвітних установ;
- причини цих недоліків;
- чи є точними, об'єктивними та сумлінними факти і цифри, наведені в аудиторському звіті;
- чи мають ЗМІ доступ до звіту аудиту, щоб непрямо впливати на активність органів влади.

Завершальним елементом є контроль якості аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я. Його завдання полягає у виявленні та усуненні недоліків щодо здійснення аудиту ефективності діяльності здебільшого шляхом перевірок та інспектувань.

Контроль якості стосується результатів аудиту, але може проводитися як після, так і протягом його виконання.

Висновки та пропозиції. Можна виділити шість основних видів потенційних впливів аудиту ефективності на діяльність медичних установ. А саме, впливи на:

1) економічність (зниження витрат за рахунок зниження рівня захворюваності; зменшення витрат на лікування та утримання пацієнтів за рахунок проведення профілактики захворювань; зниження витрат шляхом економії у використанні персоналу та ресурсів; введення зобов'язань та відповідальності там, де їх не існувало; раціоналізація використання коїчного фонду тощо);

2) ефективність (досягнення якомога більшого поліпшення стану здоров'я з використанням даного рівня ресурсів; підтримка даного рівня здоров'я з використанням мінімально можливого рівня ресурсів; збільшення наданих послуг при тих самих ресурсах; усунення дублювання або недоліків у координації);

3) результативність (для закладів охорони здоров'я – операційна смертність (для хірургії), смерть до виписки (для терапевтичних відділень), коефіцієнти повторного вступу до лікарень тощо);

4) покращення якості послуг (задоволення пацієнта отриманими послугами; доступність та доброзичливість персоналу; скорочення очікування у чергах; зменшення часу для отримання відповіді на запит; справедливий розподіл благ; покращення доступу до інформації;

підвищення асортименту та рівня послуг; допомога державі, клієнтам, виробництву та ін.; забезпечення справедливого доступу до програм);

5) покращення планування, контролю та управління (зрозумілі пріоритети та краще визначення завдань; розуміння стимулів; покращення контролю та управління ресурсами; посилення контролю, щоб уникнути обману; покращення систем обліку й отримання та захисту інформації; для закладів охорони здоров'я процес планування – це визначити цілі, визначити альтернативні способи, зібрати інформацію про альтернативи, обрати альтернативні способи, запровадити рішення; процес контролю – це порівняти реальний та запланований результат, зреагувати на відхилення від плану; процес управління – це колективна відповідальність, звітність, гнучке планування, встановлення контрольних точок, паралельний аналіз роботи, постійне покращення результату/ефекту);

6) покращення підзвітності/відповідальності (щодо витрат; вдосконалення форм обліку; визначення індикаторів адміністративної діяльності; порівняння з практикою подібних організацій; більш зрозуміла та інформативно прозора діяльність).

Реалізація Концепції державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я відповідно до стандартів ЄС сприятиме вдосконаленню діяльності цих органів шляхом переходу від адміністративної до управлінської культури, в умовах якої керівники зазначених органів незалежно і ефективно здійснюють процес управління ресурсами для досягнення цілей.

В даній статті обґрунтовано доцільність впровадження в закладах охорони здоров'я аудиту ефективності діяльності при багатоканальному фінансуванні та запропонована методика проведення аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я при багатоканальному фінансуванні.

Ключовим елементом аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я є вплив, тобто користь, яку він приносить суспільству шляхом якісних звітів та практичних рекомендацій для зниження витрат, раціонального використання коштів, підвищення результативності, досягнення цілей, підзвітності й відповідальності у закладах охорони здоров'я.

Впровадження аудиту ефективності діяльності медичних закладів повинно підвищити медичну, соціальну та економічну ефективність системи охорони здоров'я.

Література:

1. Белуха Н. Т. Стандарты государственного финансового контроля / Н. Т. Белуха // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 11. – С.45–48.
2. Дрозд І.К. Запровадження аудиту ефективності бюджетних коштів під час здійснення державного контролю/ І.К. Дрозд // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 2003. – Ч.2, Том 1. – С. 28 – 33.
3. Дрозд І.К. Мета та концептуальні засади аудиту ефективності бюджетних коштів в Україні/ І.К. Дрозд // Вісник Київського університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2005. – Випуск 78. – С. 55–57.
4. Дрозд І.К. Стандарти ІНТОСАІ для державного фінансового контролю/ І.К. Дрозд // Наукові праці НДФІ. – 2005. – Випуск 4 (33). – С. 225–230.
5. Кириленко С. А. Внутрішній аудит і система внутрішнього контролю/ С. А. Кириленко // Економіка, фінанси, право. – 2003.– Спецвипуск.– С. 12–13.
6. Мамишев А.В. Аудит ефективності діяльності: етап виконання/ А.В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 3 (32). – С. 43 – 45.
7. Мамишев А.В. Аудит ефективності діяльності: звітування про результати/ А.В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 5 (34). – С. 60 – 63.
8. Мамишев А.В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування/ А.В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2 (31). – С. 54 – 60.
9. Петрик О. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства в процесі незалежної аудиторської перевірки/ О. Петрик // Вісник податкової служби України.– 2003.– № 19. – С. 59–63.
10. Рубан Н.І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України/ Н.І. Рубан// Дис. канд. екон. наук. – К., 2006. – 258 с.

11. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні/ В.К. Симоненко та ін.// –Київ: Знання України, 2006 – 159 с.
12. Стефанюк І.Б. Чи потрібен Україні закон про фінансовий контроль?/ І.Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2006. – №2. – С. 5-8.
13. Єфименко Т.І. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: монографія. / Т.І.Єфименко, І.Б.Стефанюк, Н.І.Рубан та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 204 с.
14. Стефанюк І.Б. Збірник досліджень ефективності виконання державних програм / І.Б. Стефанюк, М.В. Бариніна-Закірова, А.В.Мамишев та ін. – К.: ДКРС України, 2002. – 103 с.
15. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, затверджена розпорядженням Кабміну України від 24.05.2005 № 158-р // Офіційний вісник України. – 2005. – №22. – 1224.
16. Кузик Н.П. Державний фінансовий аудит: європейський досвід і українська практика / Н.П. Кузик, Д.Д.Моніц, В.О. Шевчук // Теорії мікро-макроекономіки: Зб. наук. праць. Вип. 25. – К.: АМУ, 2006. – С. 48-53.
17. Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджені наказом Голов КРУ від 15.12.2005 № 444.

АННОТАЦИЯ

ФИНАНСОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ И ВНЕДРЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЙ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ В УКРАИНЕ

Портная О. В. , соискатель

Харьковский национальный университет им. В.Н. Каразина

В статье предлагается и обосновывается внедрение аудита эффективности деятельности учреждений здравоохранения при многоканальном финансировании. Основой этого анализа является соотношение между ресурсами, процессами, продуктами и результатами/эффективностью на пути достижения учреждениями здравоохранения целей. Также предлагается анализ влияния этой деятельности (или бездеятельности) на решение общественно важных проблем сохранения здоровья населения.

Ключевые слова: финансирование здравоохранения, аудит эффективности, экономичность, эффективность, результативность.

Summary

FINANCIAL PROVIDING AND INTRODUCTION OF AUDIT OF EFFECTIVENESS OF THE HEALTHCARE INSTITUTIONS IN UKRAINE.

Portna O.V., competitor

V. N.Karazin Kharkov National University

In the thesis the researcher proposes and substantiates the introduction of audit of effectiveness of the healthcare institutions under condition of financing them from several sources. The basis of analysis is correlation of resources, processes, products and results/effectiveness on the way of reaching the objectives by institutions. As well the analysis of influence of that activity on solving social healthcare problems is proposed.

Key words: healthcare financing, audit of effectiveness, economy, effectiveness.