

# Обоснование подходов к методологии проведения аудита медицинской организации

**Песенникова Е. В.**

*к.м.н.*

**Гриднев О. В.**

*д.м.н., доцент*

**Кучиц С. С.**

*соискатель ПМГМУ*

**Грицанчук А. М.**

*врач-соискатель*

**Гадаборшев М. И.**

*к.м.н., доцент*

**Марченко С. Д.**

*к.ф.н., доцент*

**Герасимова К. В.**

*к.м.н.*

*ФГАОУ ВО Первый МГМУ имени И.М. Сеченова Минздрава России*

**Автор для корреспонденции:** Песенникова Елена Васильевна, **e-mail:** e.v.pesennikova@gmail.com

**Финансирование.** Исследование не имело спонсорской поддержки.

**Конфликт интересов.** Авторы заявляют об отсутствии конфликтов интересов.

## Аннотация

В условиях мирового финансового кризиса образуется дефицит бюджетных ресурсов, что обостряет проблему удовлетворения социальных потребностей граждан России, в том числе в медицинских услугах. В настоящее время ведется активное реформирование аудиторской деятельности, связанное с изменениями в системе взаимоотношений между странами, процессами интеграции, реструктуризацией институциональной структуры субъектов хозяйствования в стране и их активов. Центральной проблемой в этих условиях становится дальнейшее развитие организации и методики аудиторской деятельности и ее методическая привязка к субъектам хозяйствования разной организационной и правовой форм. **Цель работы.** Проанализировать современную ситуацию по вопросам проведения аудита медицинских организаций и обосновать подходы к проведению аудита в медицинской организации. **Методы исследования.** В работе применялись методы контент-анализа, монографический, аналитический.

**Ключевые слова:** медицинская организация, аудит, методика, качество

**doi:** 10.29234/2308-9113-2018-6-4-120-130

## Введение

В настоящее время показатели деятельности медицинских учреждений оценивают различные институты системы управления здравоохранением Российской Федерации, однако система целевых индикаторов за последние 20 лет поменялась незначительно, несмотря на существенные реформы системы здравоохранения, проведенные за последнее десятилетие. Также отсутствует система контроля достоверности этих показателей и система выработки управленческих решений по итогам оценки показателей деятельности учреждений.

Как правило, в учреждениях существует своя система контроля показателей эффективности деятельности учреждения, которая призвана решать текущие задачи руководства, формировать распределение денежных средств на целевые нужды или заработную плату сотрудников по системе эффективного контракта.

Регулярные проверки вышестоящих организаций почти в ста процентах случаев выявляют в учреждениях ряд нарушений, требующих незамедлительного вмешательства в управление. Такие тенденции свидетельствуют о низкой эффективности собственных контрольных мероприятий и необходимости внедрения новых, более совершенных, форм и методов контроля за деятельностью медицинских учреждений [1,2,3].

В этой связи возникает необходимость разработки механизма контроля за обеспечением устойчивого развития медицинских учреждений, среди которых центральное место должен занять институт аудита, являющийся неотъемлемой частью рыночных отношений. Аудит должен стать одной из основных форм контроля за использованием финансовых ресурсов на социальные цели и обеспечение защиты интересов граждан страны. Основная цель аудита – выработка рекомендаций по совершенствованию системы управления медицинской организацией и достижению поставленных перед руководством целей.

Организация аудита объектов медицинских учреждений представляет собой комплекс мероприятий по проверке, проводимых на организационной, технологической и завершающей стадиях. Методика аудита кроме анализа финансово-экономической деятельности должна включать в себя анализ иных показателей, определяемых в зависимости от ключевых целей аудита.

Организация аудита – это совместная работа аудитора и персонала медицинского учреждения, представляющая собой установление порядка функционирования системы аудита и всех должностных лиц как аудиторской организации, так и аудируемого субъекта.

Организация аудиторской деятельности медучреждений имеет ряд особенностей, обусловленных спецификой отрасли и содержанием социальной политики в области

здравоохранения [4,5,6]. Помимо наличия на медицинском рынке учреждений различной формы собственности, наличия громоздкой и сложной нормативно-правовой базы, учреждения также отличаются по методам и формам хозяйствования и источникам финансирования своей деятельности. Однако, в целом они все осуществляют социальные функции как гаранты конституционного права населения на качественную медицинскую помощь.

Организация и оказание медицинской помощи – это специфическая отрасль, нуждающаяся в высококвалифицированных консультациях по вопросам финансового управления, налогообложения, ценообразования и многому другому.

Аудиторские проверки применяемых медицинскими организациями цен (наценок) и других условий реализации медицинских услуг, проводимые по инициативе региональных органов государственного управления, могут служить основой для принятия эффективных антимонопольных мер. Однако, они не могут способствовать эффективному ценообразованию с точки зрения хозяйствования учреждения: так если государство устанавливает нормативы для верхней границы стоимости платных медицинских услуг, которые не позволяют учреждению иметь адекватный доход и покрывать себестоимость услуги, то это в дальнейшем должно сопровождаться финансовой поддержкой учреждений из бюджета или иных источников. То есть в условиях самофинансирования многих медицинских учреждений потребность защиты социальных интересов граждан в части регулирования стоимости не должна целиком ложиться на плечи учреждений с одной стороны, и учреждения должны рационально использовать имеющиеся ресурсы для эффективной деятельности с другой стороны. Все это и многое другое обосновывает необходимость формирования методологии проведения целевых аудитов медицинских учреждений не как инструмента контроля и надзора, а как инструмента рационального управления и формирования программы стратегического развития.

## Результаты

В данной работе рассмотрен процесс планирования аудита медицинских учреждений в соответствии с российскими и международными стандартами. Планирование аудита представляет собой один из важнейших этапов аудиторской проверки, на котором вырабатывается оптимальная стратегия и тактика проведения аудита с учетом индивидуальных особенностей медицинского учреждения и поставленных перед аудитом задач. Стратегия выражается в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков его проведения. Тактика состоит в разработке детального подхода к ожидаемому характеру и объему аудиторских процедур, разработке аудиторской программы.

Аудиторы, с одной стороны, могут руководствоваться как МСА 300 «Планирование», так и его российским аналогом – Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Планирование аудита», которым устанавливаются единые требования к планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. С другой стороны, в аудит необходимо включать ряд параметров, оценивающих состояние дел по анализируемому вопросу. Например, статистические показатели или результаты социологического опроса.

В настоящее время в роли аудиторов могут выступать эксперты вышестоящих организаций или специалисты консалтинговых компаний. В ходе планирования аудитор должен составить карту проведения аудита и утвердить ее у руководителя организации. В карте помимо основных шагов аудита необходимо пописать цели и задачи, решаемые на каждом этапе. Кроме того, в общем плане определяется способ проведения аудита на основании полученной информации о деятельности медицинского учреждения. В зависимости от масштабов и специфики деятельности медицинского учреждения, сложности проверки и применяемых аудитором конкретных методик форма и содержание общего плана могут меняться.

Программа аудита является, с одной стороны набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку медицинского учреждения, с другой стороны, средством контроля качественного выполнения работы для руководителей аудиторской группы. В программе аудита определяются объем, приемы, аналитические процедуры проверки по существу и сроки их реализации.

Понимание деятельности медицинского учреждения и среды, в которой она осуществляется, дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита.

Специфика медицинских учреждений, заключается, прежде всего, в том, что отрасли социальной инфраструктуры не участвуют непосредственно в создании конечной продукции, а только обеспечивают предпосылки для нормального развития как общества в целом, так и производственного процесса, способствуя обеспечению потребностей производства, что накладывает отпечаток на организацию и методику аудита деятельности медицинских учреждений.

Для качественного и быстрого осуществления экспертизы достоверности бухгалтерской и финансовой отчетности необходимо наличие единой методической основы по отражению хозяйственных операций в бухгалтерском учете и знание аудиторами проверяемой отрасли и особенностей законодательства, налогообложения, специфики деятельности медицинских учреждений и их развития в современных условиях.

Понимание деятельности медицинских учреждений, необходимое для организации аудита, включает понимание общей макроэкономической ситуации в стране и в системе здравоохранения, в которой действует медицинское учреждение, а также более подробное знание того, как оно действует.

Таким образом, ключевые факторы, влияющие на деятельность учреждения стоит разделить на:

- а) внешние – макроэкономические и отраслевые факторы;
- б) внутренние факторы, специфические особенностями деятельности медицинского учреждения.

Современное состояние системы здравоохранения характеризуется наличием следующих главных проблем:

- несбалансированность государственных гарантий предоставления гражданам бесплатной медицинской помощи и их финансового обеспечения;
- неудовлетворительная координация действий различных субъектов системы общественного финансирования здравоохранения;
- сочетание элементов старой и новой систем финансирования, реализованного во множестве различающихся территориальных моделей финансирования медицинской помощи;
- отсутствие позитивных результатов от внедрения рыночных институтов в общественное финансирование здравоохранения и от деятельности новых субъектов систем финансирования, прежде всего страховых медицинских организаций;
- сохранение институциональных условий воспроизводства затратного хозяйствования на уровне медицинских учреждений, отсутствие у них стимулов к повышению эффективности использования финансовых и материальных ресурсов.

В условиях повышенной ответственности и самостоятельности медицинские учреждения вынуждены сами искать выходы из создавшихся ситуаций, пути повышения эффективности своей деятельности. С изменением системы финансирования медицинских учреждений, появлением и развитием платных медицинских услуг и услуг ДМС (добровольного медицинского страхования) важную роль начинает играть экономический анализ деятельности медицинского учреждения.

Здравоохранение обладает отраслевыми особенностями, которые объективно налагают отпечаток на порядок ведения бухгалтерского учета. Можно выделить следующие особенности:

- оказание медицинских услуг требует личных контактов производителя и потребителя услуг с высоким уровнем индивидуальности и нестандартности врачебного подхода врача к пациенту;
- трудности в потребительском выборе медицинских услуг в результате их неосвязаемости и низкой информированности;
- специфика формирования спроса на медицинские услуги из-за сочетания высокой социальной приоритетности и низкой эластичности спроса;
- нечеткая связь между затратами труда медперсонала и конечным результатом оказания медицинских услуг (улучшение состояния здоровья пациентов, повышение продолжительности жизни населения и др.);
- необходимость сочетания экономической эффективности и социальной справедливости, определяющих тип финансирования оказываемых услуг.

Бухгалтерский учет должен обеспечивать систематический контроль в медицинских учреждениях за ходом исполнения смет расходов, состоянием расчетов с предприятиями, организациями, учреждениями и физическими лицами, сохранностью денежных средств и материальных ценностей. Бухгалтерский учет исполнения смет расходов в учреждениях здравоохранения осуществляется в соответствии с Инструкцией по бюджетному учету.

К специфическим особенностям учета в медицинских учреждениях относятся:

- социальная значимость услуг, оказываемых учреждениями, а потому ограничение в уровне рентабельности по оказываемым медицинским услугам;
- невозможность сопоставления расходов на оказание медицинской услуги и результата оказания услуги;
- ограниченность в выборе сферы бизнеса, обусловленная специализацией деятельности медицинских учреждений;
- наличие ведомственного контроля за исполнением сметы расходов и выполнением программы государственных гарантий оказания качественной бесплатной медицинской помощи населению;

- необходимость ведения отдельного учета расходов по платным и бесплатным услугам, оказываемым населению;
- организация учета расхода средств по содержанию учреждения в разрезе статей бюджетной классификации;
- особенности налогообложения доходов по предпринимательской деятельности лечебных учреждений и др.

Помимо макроэкономических, отраслевых и финансовых, аудитор при проведении проверки оценивает нормативно-правовые факторы, регулирующие деятельность медицинских учреждений, такие как:

- учетная политика, требования к бухгалтерскому учету и отчетности деятельности медицинских учреждений;
- нормативные и законодательные акты, система налогообложения в отношении деятельности медицинских учреждений;
- меры государственного регулирования: средства, методы и требования;
- аудиторские требования к представлению отчетности;
- пользователи бухгалтерской отчетности.

В ходе исследования разработан перечень факторов, связанных с особенностями деятельности медицинских учреждений, которые должен учитывать аудитор при проведении проверки:

- характер деятельности медицинского учреждения, его специфика и значимость;
- обеспечение сотрудников, уровни заработной платы медицинских работников;
- виды медицинских услуг, оказываемых медицинским учреждением;
- основные поставщики медикаментов и медицинского оборудования медицинского учреждения;
- основные доходы и расходы медицинского учреждения;
- законодательство и нормативно-правовые акты, оказывающие значительное влияние на деятельность медицинского учреждения;

- используемые информационные и учетные системы.

Процесс организации аудита медицинских учреждений включает следующие этапы:

1. Проведение подготовительных мероприятий, в том числе:

- согласование условий договора с клиентом;
- формирование письменных заданий, касающихся проведения аудита;
- подготовку договора на оказание аудиторских услуг;
- разработка плана, программы;
- определение единиц наблюдения, методов сбора информации;
- осуществление пробного аудита в целях уточнения объема проверки и определения уровня ее трудоемкости.

2. Проверку по существу принятых к аудиту вопросов, а также сбор необходимой информации с учетом ее сущности, получение достаточных аудиторских доказательств.

3. Подготовку информации к обработке.

4. Обработку информации, ее анализ.

5. Подготовку заключительных документов по результатам аудита и выдачу рекомендаций.

Для осуществления аудита необходимо сформировать научно-методическую и нормативно-правовую базу, обеспечивающую поступление достоверной информации для правовой защиты социальных интересов граждан в хозяйственной деятельности независимо от ее организационно-правовых форм. Аудитором используются также данные бухгалтерского учета, оперативной и статистической отчетности, результаты ревизионной работы в системе здравоохранения. Проведение аудита должно быть поручено специалистам высокой квалификации, специализирующимся на объектах системы здравоохранения.

Организация аудита предполагает распределение обязанностей и ответственности по функциям и полномочиям деятельности посредством регламентов, нормативов, инструкций и рекомендаций. В текущей аудиторской работе установленная организация деятельности поддерживается распоряжениями, указаниями, приказами и поручениями.

Результатом аудиторской проверки деятельности медицинского учреждения является аудиторское заключение. В нём должны содержаться сведения о выполнении стандартов, достоверности информации в бухгалтерских отчётах, балансах и других документах требованиям, предъявляемым к ведению учёта и составлению отчёта. На основе результатов аудита могут быть предупреждены неэффективные действия по реформированию объектов системы здравоохранения, определены антимонопольные меры, обеспечены социальные интересы работников медицинских учреждений и государства при исчислении и уплате налогов и других платежей.

Результат аудиторского финансового контроля зависит не только от профессионального уровня аудиторов, но и от регламента проведения аудиторских проверок. Наиболее существенными факторами, влияющими на результат контроля, являются: квалификация аудиторов, проводящих контроль (кадровое обеспечение аудита); полнота и достоверность исходных данных об объекте контроля, на основе которых проводится контроль (информационное обеспечение аудита); нормативно-правовое и научно-методическое обеспечение контроля (включающее стандарты аудита деятельности медицинских учреждений). Все перечисленные факторы влияют на выполнение контрольных функций.

## Выводы

Таким образом, следует сделать выводы о необходимости развития института аудита в системе здравоохранения. Ключевыми отличиями аудита от санкционированных проверок вышестоящих организация являются:

1. Цель аудита – выработка рекомендаций по развитию и повышению эффективности хозяйствования медицинской организации и повышение качества оказываемых населению медицинских услуг;
2. В случае выявления нарушений объект аудита не подвергается санкциям и штрафам, формируется план устранения выявленных недостатков, исполнение которого позволит избежать штрафных санкций в ходе проверок вышестоящими организациями;
3. Аудит может проводиться как экспертами вышестоящих организаций или экспертами страховых компаний, так и специалистами консалтинговых агентств, имеющими опыт в выработке эффективных мер по повышению прибыли в условиях рыночных отношений;

4. Аудит позволяет подключить к анализу деятельности учреждения на короткий срок широкую группу экспертов и сформировать современные подходы к системе управления в современных финансовых условиях;
5. Итоги аудита могут быть использованы вышестоящими контролирующими организациями для оценки соответствия современной нормативно-правовой базы условиям хозяйствования медицинских организаций, а также могут помочь выявить ключевые аспекты, требующие реформирования или совершенствования системы управления здравоохранением в целом.

## Литература

1. Подольский В.И. Аудит: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008. 744 с.
2. Гончаренко В.Д. О некоторых проблемах ресурсного обеспечения здравоохранения. *Здравоохранение* 2000; (9): 7-16.
3. Кадыров Н.Ф. Экономический анализ и планирование деятельности медицинских учреждений. *Здравоохранение* 2000; (4): 9-19.
4. Шибиков Д.В. Планирование аудита в медицинских учреждениях. *Аудиторские ведомости* 2009; (5): 38-45.
5. Шибиков Д.В. Теоретические основы аудита медицинских учреждений. Экономическая наука – хозяйственной практике: материалы X Межрегиональной научно-практической конференции, Кострома. Кострома: КГУ им. Н.А. Некрасова, 2009.
6. Шибиков Д.В. Контроль качества аудита объектов системы здравоохранения. *Вестник Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова* 2009; (4).

## Foundations for Audit Methodology in Medical Institutions

**Pesennikova E. V.**

*Candidate of Medical Sciences*

**Gridnev O.V.**

*Doctor of Medicine, Assistant Professor*

**Kuchits S. S.**

*Applicant*

**Grizhanchuk A. M.**

*Doctor Applicant*

**Gadaborshev M. I.**

*Candidate of Medical Sciences, Assistant Professor*

**Marchenko S. D.**

*Candidate of Physical Sciences, Assistant Professor*

**Gerasimova K. V.**  
*Candidate of Medical Sciences*

*I.M. Sechenov First Moscow State Medical University of the Ministry of Health of the Russian Federation*

**Corresponding author:** *Pesennikova E.V., e-mail: e.v.pesennikova@gmail.com*

**Conflict of interest.** *None declared.*

**Funding.** *The study had no sponsorship.*

## Summary

In the context of the global financial crisis, there is a shortage of budget resources, which exacerbates the problem of meeting the social needs of Russian citizens, including in medical services. Currently, there is an active reform of audit activities associated with changes in the system of international relations, integration processes, restructuring of the institutional structures of business entities in the country and their assets. The principal problem in these conditions is the further development of the organization and methodology of audit activities and its methodological reference to business entities of different organizational and legal forms. **Purpose:** to analyze the current situation on the audit of medical organizations and justify the need to create a methodology for its implementation. **Method of research.** The paper used methods of content analysis, monographic, analytical.

**Keywords:** medical organization, audit, methodology, quality

## References

1. Podol'skij V.I. Audit: uchebnik dlya studentov vuzov, obuchayushchihsya po ehkonomicheskim special'nostyam [Audit: a textbook for university students enrolled in economic specialties]. Moscow: YUNITI-DANA: Audit, 2008. (In Russ.)
2. Goncharenko V.D. O nekotoryh problemah resursnogo obespecheniya zdavoohraneniya [About some problems of resource provision of health care]. *Zdravoohranenie [Healthcare]* 2000; (9): 7-16. (In Russ.)
3. Kadyrov N.F. Ekonomicheskij analiz i planirovanie deyatel'nosti medicinskih uchrezhdenij [Economic analysis and planning of medical institutions]. *Zdravoohranenie [Healthcare]* 2000; (4): 9-19. (In Russ.)
4. Shibekov D.V. Planirovanie audita v medicinskih uchrezhdeniyah [Planning an audit in medical institutions]. *Auditorskie vedomosti [Audit bulletin]* 2009; (5): 38-45. (In Russ.)
5. Shibekov D.V. Teoreticheskie osnovy audita medicinskih uchrezhdenij. EHkonomicheskaya nauka – hozyajstvennoj praktike: materialy X Mezhhregional'noj nauchno-prakticheskoy konferencii, Kostroma [The theoretical basis of the audit of medical institutions. Economic science – business practice: Proceedings of the X Interregional Scientific and Practical Conference, Kostroma]. Kostroma: KGU named after N.A. Nekrasov, 2009. (In Russ.)
6. Shibekov D.V. Kontrol' kachestva audita ob"ektov sistemy zdavoohraneniya [Quality control audit of health care facilities]. *Vestnik Kostromskogo gosudarstvennogo universiteta im. N.A. Nekrasova [Bulletin of N.A. Nekrasov Kostroma State University]* 2009; (4). (In Russ.)