УДК 614.253.6:657.6

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В МЕДИЦИНСКОМ УЧРЕЖДЕНИИ НА ПРИМЕРЕ ГУЗ СО ДКБВЛ НПЦ «БОНУМ»

А. А. ОШКОРДИНА, Т. Н. КЛЕМЕНТЬЕВА

Государственное учреждение здравоохранения Свердловской области детская клиническая больница восстановительного лечения «Научно-практический центр «Бонум»

В современных социально-экономических условиях развития здравоохранения одним из актуальных вопросов хозяйствования экономических субъектов является вопрос эффективного управления материально-техническими, трудовыми и финансовыми ресурсами. Без независимой и объективной оценки финансово-экономической деятельности, а так же разработки мероприятий по устранению выявленных ошибок и нарушений эффективное управление медицинским учреждением на сегодняшний день не представляется возможным. Таким образом, организация службы финансового аудита в медицинских учреждениях носит актуальный характер.

В статье рассмотрены основные принципы, формы, особенности организации службы внутриучрежденческого финансово-экономического аудита в медицинском учреждении, а так же представлены первые результаты функционирования отдела финансовой и экономической экспертизы в НПЦ «Бонум».

Ключевые слова: внутренний аудит, финансовая экспертиза, экономическая экспертиза, бухгалтерский учет.

DIE BESONDERHEITEN DER ORGANISATION DES INNEREN AUDITES IN DER MEDIZINISCHEN INSTITUTION AUF DEM BEISPIEL DES WISSENSCHAFTLICHEN REHABILITATIONSZENTRUMS „BONUM"

A. A. Oschkordina, T. N. Klementjeva

In den gegenwärtigen sozial-ökonomischen Bedingungen der Entwicklung des Gesundheitswesens eine der aktuellen Fragen der Wirtschaftsführung der ökonomischen Subjekte ist die Frage der wirksamen Verwaltung der materiell-technischen, werktätigen und finanziellen Ressourcen. Ohne unabhängige und objektive Einschätzung der finanz-ökonomischen Tätigkeit, und ebenso die Erarbeitungen der Maßnahmen nach der Beseitigung der gezeigten Fehler und der Verstöße ist die wirksame Verwaltung der medizinischen Institution auf den heutigen Tag unmöglich. Auf solche Weise, trägt die Organisation des Dienstes des finanziellen Audites in der medizinischen Institution aktuellen Charakter.

Im Artikel sind die Hauptprinzipien, die Formen, der Besonderheit der Organisation des Dienstes des finanz-ökonomischen Audites in der medizinischen Institution untersucht, und ebenso sind die ersten Ergebnisse des Funktionierens der Abteilung der finanziellen und ökonomischen Expertise im wissenschaftlichen Rehabilitationszentrum „Bonum" vorgestellt.

Die Schlüsselwörter: das innere Audit, die finanzielle Expertise, die ökonomische Expertise, die Buchhaltung.

Рыночные преобразования, которые на протяжении последних десятилетий происходят в России, затронули такие вопросы, как рачительное отношение к расходованию материально-технических, финансовых ресурсов, их учет и контроль. Изучение и применение на практике зарубежного опыта по данному во-

просу, крайне важны в современных условиях развития страны. Контроль за использованием государственных и муниципальных средств всегда существовал в нашей стране, но хотелось бы подчеркнуть, что термин "аудит" и "контроль" не являются полными синонимами, хотя в отечественной литературе их зачастую смешивают.

До конца 1992г. работники финансовых органов были обязаны анализировать выполнение заданий предприятиями, организациями и учреждениями по следующим показателям: производство продукции или услуг в натуральном выражении, себестоимость продукции, общая сумма прибыли, осуществление платежей в государственный бюджет, выполнение плана поставок продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по номенклатуре (ассортименту) и в сроки в соответствии с заключенными договорами (заказами). Анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций должен способствовать выявлению возможностей повышения эффективности использования производственными объединениями и предприятиями материальных, трудовых и денежных ресурсов.

В настоящее время перед работниками финансовой системы Правительством РФ поставлены другие цели, о чем свидетельствует Постановление от 06.03.1998 N 273 "Об утверждении Положения о Министерстве финансов Российской Федерации", а задачей налоговых органов согласно Налоговому кодексу Российской Федерации (НК РФ) является осуществление контроля за своевременным и правильным начислением и перечислением налогоплательщиками платежей в соответствующие бюджеты Российской Федерации.

В рыночных условиях стабильность положения хозяйствующего субъекта в конкурентной среде зависит от его финансовой устойчивости, которая достигается посредством повышения эффективности производства на основе экономного использования всех видов ресурсов в целях снижения затрат.

При этом экономический анализ позволяет разработать конкретную стратегию и тактику по развитию медицинских учреждений, выявлению имеющихся резервов повышения качества и объемов предоставляемой медицинской помощи и увеличению доходности медицинского учреждения.

В условиях рыночных преобразований администрация медицинских учреждений, экономисты, менеджеры, бухгалтеры, аудиторы должны владеть новейшими методами анализа финансово-хозяйственной деятельности организации, правильно пользоваться экономической информацией при экспертной оценке; более эффективно применять инструменты анализа на практике; постигать саму методику анализа финансово-хозяйственной деятельности; давать оценку финансовой устойчивости и платежной способности организации.

Экономический анализ хозяйственной деятельности организации состоит из управленческого и финансового анализа. К управленческому анализу можно отнести внутрихозяйственный производственный и финансовый анализ структурных подразделений медицинского учреждения, а так же деятельность медицинского учреждения – в целом. Основные задачи управленческого анализа заключаются в исследовании следующих аспектов деятельности организаций:

- обоснованность и реализация бизнес-планов;
- маркетинг;
- эффективность деятельности медицинского учреждения;
- условия производства медицинских услуг;
- использование производственных ресурсов;

- технологический процесс предоставления медицинской помощи населению;
- экономическая эффективность производства и реализации прибыли.

К финансовому анализу относятся финансовый внутриучрежденческий и внешний финансовый анализ деятельности медицинского учреждения, которые заключаются в исследовании следующих аспектов деятельности учреждений здравоохранения:

- абсолютные и относительные показатели доходности медицинского учреждения;
- рентабельность производства медицинских услуг и реализации;
- ликвидность, платежеспособность и финансовая устойчивость;
- использование собственного капитала;
- эффективность использования заемных средств.

Вышеуказанный перечень не является исчерпывающим при проведении организацией анализа финансово-хозяйственной деятельности.

Необходимо иметь в виду, что на финансовые показатели организации оказывают влияние не только экономические, технические, организационные и иные условия самого процесса производства, но и социальные факторы производственного коллектива, финансово-экономические критерии организации, так как от этого зависит степень использования производственных ресурсов, а также средств и предметов труда.

Реализация и проведение внутрихозяйственного анализа деятельности медицинского учреждения предполагает разработку и внедрение системы внутриучрежденческого (внутреннего) аудита.

Историческая смысловая нагрузка слова "аудит", определяется латинским "audire" - "слышать, слушать"

По мнению А.Д. Шеремета, доктора экономических наук, президента Международной ассоциации бухгалтеров и аудиторов "Содружество", аудит как наука представляет собой систему знаний о методах и приемах независимого финансового контроля. Аудит как практика - вид управленческой деятельности, сводящийся к независимому финансовому контролю и оценке финансовой бухгалтерской отчетности. Независимый финансовый контроль определяет сущность аудита, отделяет его от других видов контроля и выделяет его в самостоятельную научную, учебную и прикладную дисциплину.

В глоссарии терминов международных стандартов аудита - внутренний аудит определен как оценочная деятельность, осуществляемая внутри субъекта как услуга, предназначенная для субъекта. Международным институтом внутренних аудиторов на основании изучения опыта западных компаний внутренний аудит характеризуется как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий акционерам и консультаций менеджменту, направленных на совершенствование деятельности организации.

Российские стандарты (правила) аудита дают следующее определение сущности внутреннего аудита. Это - организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. К институтам внутреннего контроля согласно Правилу (стандарту) аудиторской деятельности "Изучение и использование работы внутреннего аудита", одобренному Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 27 апреля 1999г., Протокол N3, относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов.

Деятельность внешних аудиторов регулируется Федеральным законом от 7 августа 2001 года №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и федеральными правилами-стандартами аудиторской деятельности. Вместе с тем, внутренний аудит не регламентируется какой-либо нормативно-правовой базой и методическими материалами, на которые можно было бы опираться при создании внутренней документации в учреждениях здравоохранения. В настоящее время отсутствует нормативно-законодательная база, регулирующая организацию внутриучрежденческого аудита на предприятиях различных отраслей народного хозяйства России. На наш взгляд, особую сложность при разработке и внедрении внутреннего аудита в учреждении создает отсутствие унифицированных стандартов и норм в финансово-экономической деятельности медицинского учреждения.

Порядок формирования и деятельности подразделения внутреннего аудита определяется высшим органом управления аудируемого лица в зависимости от:

- содержания и специфики деятельности экономического субъекта;
- объемов показателей финансово - экономической деятельности экономического субъекта.

В Законе «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ от 07.08.2001г. цель аудита определяется как "выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации". Такое определение в основном соответствует международным подходам. Например, в Международных стандартах аудита цель аудита определяется как: "предоставление аудитору возможности выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность, во всех существенных отношениях, в соответствии с установленными основными принципами подготовки финансовой отчетности".

Таким образом, в отличие от ревизий или иных контрольных мероприятий, в ходе которых акцент обычно делается на проверке точного и неукоснительного соблюдения инструкций, на выявлении и предотвращении злоупотреблений, растрат, хищений, нецелевого использования средств, при внутриучрежденческом аудите акцент делается на достоверности отчетности и мнении аудитора об этом.

19 января 2005 года в НПЦ «Бонум» создан отдел финансовой и экономической экспертизы, основной целью которого является – организация и осуществление экономического мониторинга финансово-хозяйственной деятельности медицинского учреждения. В соответствии с этим были поставлены следующие задачи:

- изучить проблемы и особенности развития системы внутреннего аудита;
- разработать систему показателей и стандарты внутреннего аудита хозяйственной деятельности медицинского учреждения;

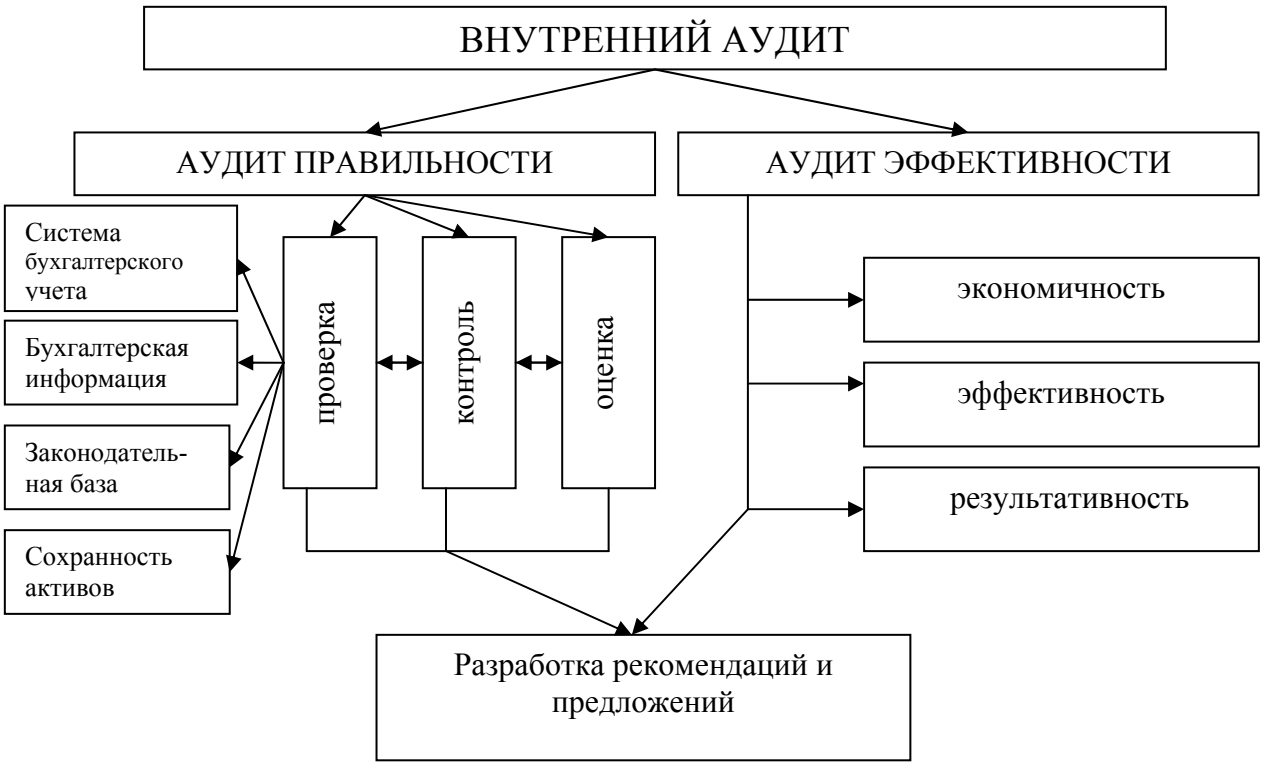


Рис. 1. Система организации внутреннего аудита в НПЦ «Бонум»

Система внутреннего аудита медицинского учреждения – это совокупность организационных мер, методик, действий, применяемых руководством и работниками для успешного и эффективного ведения хозяйственной деятельности. По нашему мнению внутренний аудит медицинской организации обладает следующими особенностями:

1) Инициативный характер проведения, т.е. он не является обязательным, а проводится по приказу руководителя;
2) Сложный состав структуры финансирования, т.к. медицинские учреждения финансируются из Бюджета субъекта Федерации, ТФОМСа, а также за счет предпринимательской деятельности и иных видов деятельности. Бухгалтерский учет по всем источникам финансирования ведется раздельно, что повышает риск возникновения ошибок;
3) Цели функционирования, т.е. осуществление деятельности по оказанию медицинских услуг, реализуемых по установленным государством ценам в целях решения социальных задач.

Систему внутреннего аудита, организованную в ГУЗ ДКБВЛ НПЦ «БОНУМ», можно подразделить на два направления (рис. 1):

1) аудит правильности (regularity audit);
2) аудит эффективности, или аудит результативности (performance audit).

Аудит правильности в ГУЗ СО ДКБВЛ НПЦ «БОНУМ» включает в себя следующий круг вопросов: а) проверку системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработку рекомендаций по улучшению этих систем; б) проверку бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам, используя тесты внутреннего аудита, разработанные с учетом специфики деятельности бюджетного медицинского учреждения; в) проверку соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства; г) проверку деятельности различных звеньев управления; д) оценку эф-

фективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценку контрольных процедур в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта; е) проверку наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта; ж) работу над специальными проектами; з) оценку используемого экономическим субъектом программного обеспечения; и) специальные расследования отдельных случаев, например подозрений в злоупотреблениях; к) разработку и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

В соответствии с проверкой системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в НПЦ «БОНУМ» разработана и проведена оценка факторов, которые соответствует среднему уровню организации бухгалтерского учета в медицинском учреждении.

Разработанный и внедренный метод оценки надежности системы бухгалтерского учета в НПЦ «БОНУМ» выявил отдельные отклонения в порядке составления первичных бухгалтерских документов и регистров бухгалтерского учета, средний уровень организации документооборота и распределения должностных обязанностей. Также необходимо отметить полное соответствие учетной политики требованиям действующего законодательства, высокий уровень проведения инвентаризации имущества и ее документального оформления, порядок составления отчетности соответствует установленным нормативным требованиям. Это свидетельствует о среднем уровне надежности системы бухгалтерского учета.

Проведенная оценка средств контроля в НПЦ «БОНУМ» выявила стопроцентное наличие разрешительных подписей на банковских документах, и частичное отсутствие подписей на документах по учету материалов и расчетов с подотчетными лицами; отсутствие финансовых планов по взысканию просроченной задолженности, по приобретению активов, работ, услуг. При проведении внезапных выборочных инвентаризаций отклонений не выявлено, договора о материальной ответственности заключены со всеми материально-ответственными лицами. На основании проведенного анализа можно сделать вывод о среднем уровне надежности средств контроля.

Аудит эффективности включает в себя проверку следующих аспектов (в некоторых отечественных источниках при переводе составляющих частей аудита эффективности (результативности) используются иные термины: экономность, работоспособность, действенность и т.п.):

- эффективность (efficiency) - соотношение между объемом оказанных медицинских услуг и результатами деятельности и затраченными на получение этих результатов материальными, финансовыми, трудовыми и другими ресурсами (1);
- результативность (effectiveness) - степень соответствия фактических результатов деятельности запланированным результатам (2);
- экономичность (economy) - достижение заданных результатов с использованием наименьшего объема ресурсов или наилучшего результата с использованием заданного объема ресурсов (3);

$$K_{эф} = \frac{V_{выр\ факт}}{З_{факт}}, \quad (1)$$

где: $K_{эф}$ – коэффициент эффективности,
$V_{выр\ факт}$ – объем выручки фактический,
$З_{факт}$ – затраты фактические.

$$K_{рез} = \frac{V_{выр\ факт}}{V_{выр\ план}}, \quad (2)$$

где: $К_{рез}$ – коэффициент результативности,
$V_{выр\ план}$ – объем выручки плановый.

$$К_{эк} = \frac{V_{выр\ факт}}{З_{факт}} - \frac{V_{выр\ факт}}{З_{план}}, \quad (3)$$

где: $К_{рез}$ – коэффициент экономичности,
$З_{план}$ – затраты плановые.

В соответствии с методологическими подходами внутреннего аудита рассчитаны и проанализированы показатели экономичности, результативности, эффективности хозяйственной деятельности НПЦ «Бонум» за 2004-2006 гг.

Таблица 1

Динамика изменения показателей аудита эффективности

Показатель	2004 год	2005 год	2006 год
Коэффициент эффективности	1,085	1,226	1,461
Коэффициент результативности	1,017	1,182	1,142
Коэффициент экономичности	0,016	0,046	0,052

На основании проведенного анализа, выявлена направленность увеличения коэффициента эффективности на протяжении рассматриваемого периода, что обусловлено превышением фактических доходов над расходами. В 2006 году увеличение по сравнению с базисным 2004 годом составило 34,65%. Рост коэффициента результативности на протяжении анализируемого периода времени свидетельствует о внедрении экономических методов в управлении ресурсами медицинского учреждения. На наш взгляд, организация и функционирование системы внутреннего аудита внесли свой вклад в улучшение результатов финансово-хозяйственной деятельности НПЦ «БОНУМ».

Таким образом, финансовый аудит (аудит правильности) в ГУЗ СО ДКБВЛ НПЦ «Бонум» направлен на поиск ошибок, нарушений, отступлений от законов и правил, признаков злоупотреблений, а аудит эффективности (результативности) - на проверку рационального использования ресурсов с учетом достигнутых при этом конкретных результатов. Вместе с тем, организация системы финансового аудита возможна во всех медицинских учреждениях независимо от профиля, специализации и организационно-правовых форм деятельности. При создании системы внутреннего аудита в ГУЗ СО ДКБВЛ НПЦ «Бонум» было принято во внимание, что она не может с абсолютной уверенностью исключить все ошибки. Основной причиной этого являются неизбежные ограничения системы, т.е. затраты на проведение контрольных мероприятий меньше тех экономических выгод, которые дает внедрение системы внутреннего аудита.

Список литературы

1. Миронова О.А., Азарская М.А. Теория и методология аудита. - М: Омега-Л, 2005.
2. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита: Практ. Пособие. - Под ред. В.И. Подольского. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.
3. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2002.