

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна робота на тему:

**Аудит функціональної діяльності закладу охорони
здоров'я**

Виконав:

Студент групи МВОЗмсв-21

Рубін О.В.

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Чикало І.В.

Тернопіль - 2023

ЗМІСТ

ВСТУП .....	.....
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДУ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я....	.....
1.1. Сутність аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я..	.....
1.2. Методичне забезпечення аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я .....	.....
Висновки до розділу 1.....	.....
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	.....
2.1. Аналіз організаційно - функціональної структури КНП «Лікарня Святого Мартина» .....	.....
2.2. Функціональний огляд програмних засад функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина».....	.....
2.2. Оцінка ефективності функціональної діяльності КНП «Лікарня Святого Мартина».....	.....
Висновки до розділу 2.....	.....
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ АУДИТУ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ПРАКТИКУ ФУНКЦІОНУВАННЯ КНП «ЛІКАРНЯ СВЯТОГО МАРТИНА».....	.....
3.1. Формування системи моніторингу ефективності функціональної діяльності КНП «Лікарня Святого Мартина».....	.....
3.2. Напрями імплементації інструментарію аудиту ефективності функціональної діяльності у практику функціонування КНП «Лікарня Святого Мартина».....	.....
Висновки до розділу 3.....	.....
ВИСНОВКИ.....	.....
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	.....

ВСТУП

Ефективного функціонування закладу охорони здоров'я потребує вироблення дієвого управлінського інструментарію, застосування якого дозволить оперативно відслідковувати різні аспекти функціональної діяльності та у процесі її здійснення застосовувати, у випадку необхідності, певні коригувальні дії. Одним із управлінських механізмів забезпечення вказаного виступає інструментарій аудиту. Використання аудиту дасть змогу забезпечити адаптацію медичної установи до зовнішніх викликів та врахувати власні ресурсні можливості за рахунок визначення прогалин у системі менеджменту. Саме результати аудиту, що базуються на достовірній інформації та містять об'єктивні висновки стосовно виконання різних функцій, можуть слугувати інформаційною базою для покращення ефективності функціонування медичного закладу.

Аналіз останніх досліджень та наукових праць. Різні аспекти проблематики аудиту вивчали такі зарубіжні вчені як Е.А. Аренс і Дж. К. Лоббек, Чарльз Т. Хонгрэн, Дж. С. Тімот, Дж. Лоуверс, Л.Д. Паркер. Також ці питання знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, зокрема: Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, А.М.Герасимовича, Г.М.Давидова, А.М.Кузьмінського, М.Д.Корінько, Р.О.Костирко, В.І.Лазуренко, Н.М.Малюги, Є.В.Мниха, В.П.Пантелєєва, В.С.Рудницького, В.В.Сопко, Л.К.Сука, М.Г.Чумаченко, В.Г.Швеця, В.О.Шевчука та інших.

Однак, попри певний інтерес щодо дослідження цієї проблематики, питання аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я і досі залишаються малодослідженими.

З огляду на вказане, метою кваліфікаційної роботи є систематизація і узагальнення теоретичних положень та формування практичних рекомендацій щодо аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я.

Досягнення цієї мети потребує вирішення таких завдань:

- вивчити сутність аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я;
- розглянути методичне забезпечення аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я;
- проаналізувати організаційно - функціональної структури КНП «Лікарня Святого Мартина»;
- провести функціональний огляд програмних засад функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина»;
- оцінити ефективність функціональної діяльності КНП «Лікарня Святого Мартина»;
- навести рекомендації щодо формування системи моніторингу ефективності функціональної діяльності КНП «Лікарня Святого Мартина»;
- запропонувати напрями імплементації інструментарію аудиту ефективності функціональної діяльності у практику функціонування КНП «Лікарня Святого Мартина».

Об'єктом дослідження виступає функціональна діяльність КНП «Лікарня Святого Мартина».

Предметом дослідження виступають засоби та інструменти проведення аудиту функціональна діяльність КНП «Лікарня Святого Мартина».

Методи дослідження. У процесі написання кваліфікаційної роботи використано низку методів наукових досліджень, а саме: синтезу, дедукції методу системного аналізу, горизонтального аналізу активів, аналізу показників фінансової діяльності, індукції, методів статистичної обробки даних, графічних методів.

Наукова новизна дослідження полягає у розвитку теоретичних положень щодо аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я.

Практична значущість результатів дослідження полягає у виробленні практичних рекомендацій щодо впровадження інструментарію аудиту функціональної діяльності, які можуть бути застосовані у діяльності досліджуваної закладу охорони здоров'я.

Апробація. За результатами проведеного дослідження підготовані тези доповідей [21;22].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДУ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1. Сутність аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я

Забезпечення ефективного функціонування закладу охорони здоров'я потребує вироблення дієвого управлінського інструментарію, застосування якого дозволить оперативно відслідковувати різні аспекти функціональної діяльності та у процесі її здійснення застосовувати, у випадку необхідності, певні коригувальні дії. Одним із управлінських механізмів забезпечення вказаного виступає інструментарій аудиту. Використання аудиту дозволить забезпечити адаптацію медичної установи до зовнішніх викликів та врахувати власні ресурсні можливості за рахунок визначення прогалів у системі менеджменту. Саме результати аудиту, що базуються на достовірній інформації та містять об'єктивні висновки стосовно виконання різних функцій, можуть слугувати інформаційною базою для покращення ефективності функціонування медичного закладу.

Дослідження питань аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я потребує окреслення категорійного апарату, зокрема розуміння змісту паких понять як: «аудит», «аудит управлінської діяльності», «внутрішній аудит», «операційний аудит», «функціональний аудит».

На сьогодні у фаховій літературі зустрічаються різні підходи до трактувань переслених категорій, що пов'язано із відсутністю визначення цієї термінології на законодавчому рівні. Так, у чинному законодавстві просано лише таке поняття як «аудит фінансової звітності», зміст якого у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» трактується як «аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в

усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [7].

Етимологія слова «аудит» має латинське походження *audit*, що у дослівному перекладі означає «слухати». Вітчизняними фахівцями трактується, як «перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання задля висловлення незалежної думки аудитора про її вірогідність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів» [14]. Тривалий період часу вітчизняні науковці та практики у сфері управління ототожнювали аудит із перевіркою на предмет правильності ведення обліку та звітності, об'єктом якого виступали дані бухгалтерського обліку, тоді, як у зарубіжних країнах зміст його розглядається набагато ширше. Об'єктом аудиту у зарубіжній практиці може бути як організація в цілому, явища та процеси, що характеризують її діяльність, так і окремі проекти, продукти та категорії працівників. З огляду на різноаспектність об'єктів аудиту виокремлюють різні його види.

Так, зокрема за вимогами, визначеними у законодавстві аудит може бути обов'язковим, ініціативним та за спеціальними завданнями. По відношенню, суб'єкта аудиту до суб'єкта економічних відносин на базі якого він проводиться може бути зовнішнім та внутрішнім. За об'єктами, які будть вивчатися в ході його проведення поділяється на фінансовий, аудит відповідності, аудит операційної діяльності. За порядком проведення може бути первинним та повторюваним, а за способом проведення – суцільним, вибіркоким та комбінованим (рис.1.1). Варто зазначити, що з позиції об'єкта дослідження варто детальніше зупинитись на поняттях зовнішнього аудиту, який проводиться відповідно до норм чинного законодавства відповідним суб'єктом – аудитором, тобто «фізичною особою, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має

відповідний практичний досвід та зареєстрована у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності» [7] або аудиторською фірмою, яка «набуває права на провадження аудиторської діяльності за умови відповідності вимогам законодавства» [8].

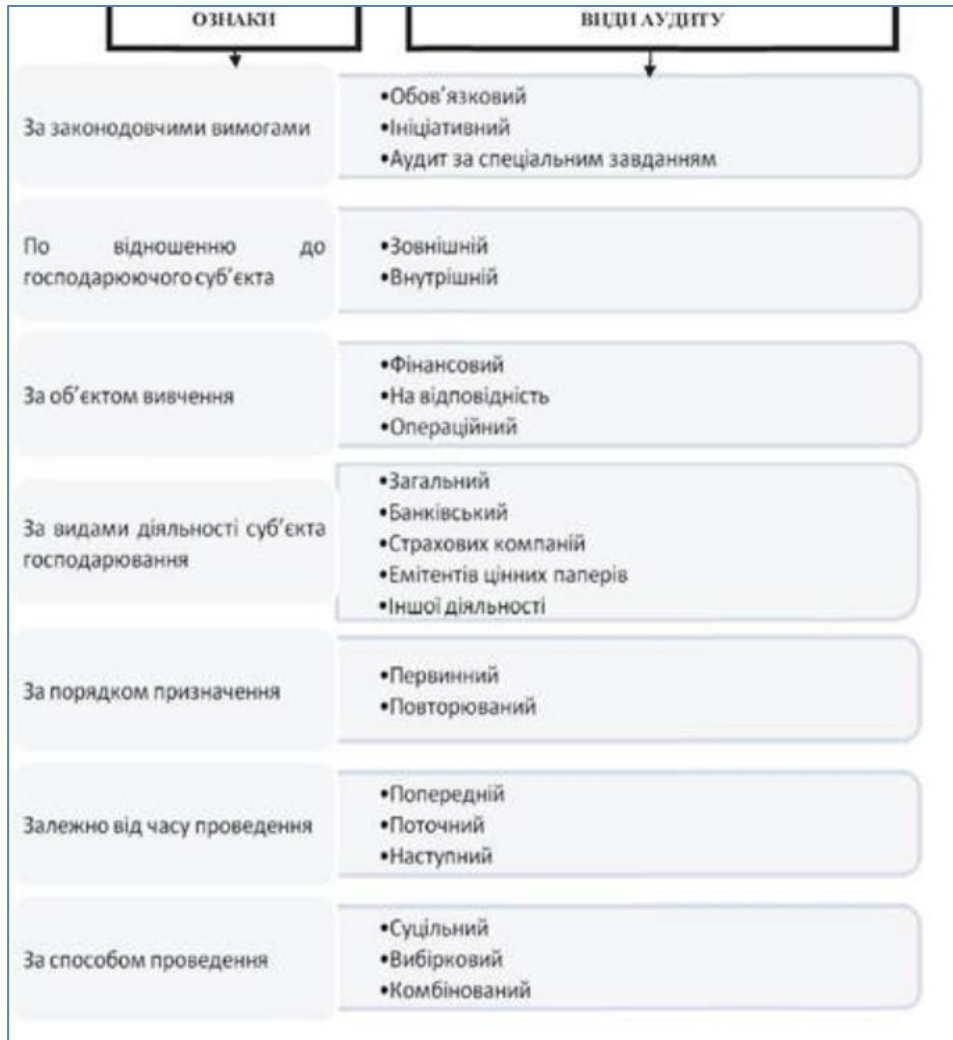


Рис.1.1. Класифікація аудиту

Примітка. Побудовано автором на основі [8].

Щодо внутрішнього аудиту, зазначимо, що його проведення відбувається на рівні організації, та може проводитись їх працівниками, які є компетентними у відповідних питаннях. Інструментарій внутрішнього аудиту у закладах охорони здоров'я може використовуватися з метою забезпечення сприяння ефективного виконання поставлених завдань та цільових орієнтирів діяльності як з позиції результативності діяльності, так і з позиції ефективності ресурсовикористання. Як слушно зазначають фахівці «...основне завдання внутрішнього аудиту - забезпечити ефективність функціонування всіх

підрозділів підприємства на всіх рівнях управління, а також захистити законні майнові інтереси підприємства та його власників» [9]. У фаховій літературі зустрічаються різні трактування цієї дефініції. Огляд літературних джерел дає змогу систематизувати наукові підходи наступним чином (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Наукові підходи до трактування поняття «внутрішній» аудит

№ п/п	Науковець	Трактування сутності дефініції
1	Білуха Н. Т. [1,с.18]	внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і підприємств, концернів, асоціацій у відповідності до чинного законодавства.
2	Бутинець Ф.Ф. [2, с.256]	це організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва або власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю.
3	Давидов Г. М. [3, с. 61]	це аудит, що проводиться всередині самої організації за вимогою керівництва підприємства аудиторами, які працюють у цій організації, і тією чи іншою мірою виконання їхніх функцій залежить від впливу керівництва.
4	Дорош Н.І. [4, с.41]	це незалежне об'єктивне підтвердження та консультування, розроблені для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства
5	Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [5, с. 438]	незалежна діяльність у суб'єкта господарювання з перевірки та оцінки роботи в його інтересах.
6	Міжнародні стандарти Аудиту [6, с. 235]	діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.
7	Петрик О.А. [7, с. 351]	це незалежна діяльність в організації з перевірки і оцінювання її роботи в її інтересах, тобто це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалення господарської діяльності організації.
8	Рудницький В. С. [8, с.363]	це система спостереження й експертної оцінки господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів з метою обґрунтування та прийняття оптимальних тактичних і стратегічних рішень.
9	Сопко В.В. [11, с. 24]	аудит, за допомогою якого здійснюється самоконтроль за рівнем витрат, рентабельності, режимом економії і високою якістю зроблених покупок послуг.

Примітка. Наведено на основі літературних джерел [1-8;11].

Із наведених трактувань випливає, що внутрішній аудит є системою спостережень, контролю та експертних оцінок фінансово-господарської діяльності суб'єкта економічних відносин, що може слугувати потужною аналітичною базою для прийняття управлінських рішень. За своєю сутністю внутрішній аудит є інструментом діагностування та своєрідною формою контролю стану управління закладом охорони здоров'я. Фахівцями інституту внутрішніх аудиторів зміст внутрішнього аудиту зводиться до «діяльності по наданню та формуванню незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності господарюючого економічного суб'єкта» [9, с. 544]. Тобто, відсутні будь які обмеження як щодо цілей так і щодо предмету застосування. Тому, об'єкти та завдання його проведення можуть різнитися між собою, з огляду на що виокремлюють різні його види в розрізі окремих класифікаційних ознак (рис.1.2).

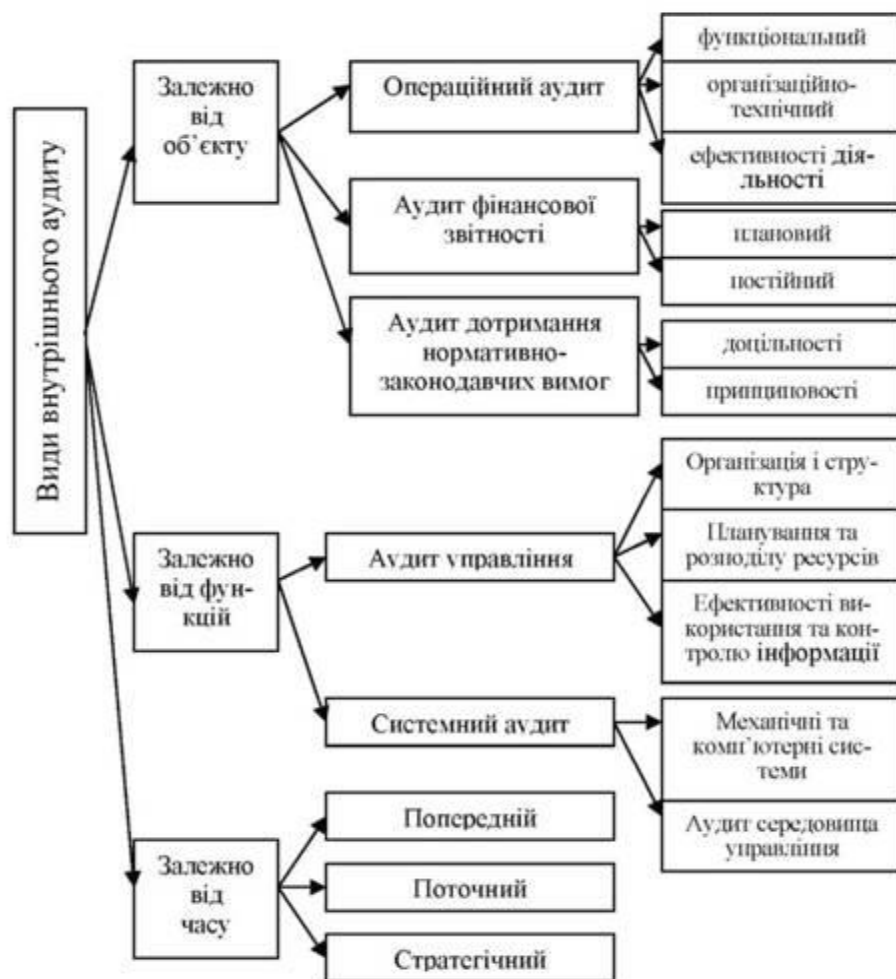


Рис.1.2. Класифікація видів внутрішнього аудиту

Примітка. Наведено за [9].

Як представлено на рис.1.2 одним із видів внутрішнього аудиту залежно від об'єкта аудиту виступає функціональний аудит (або аудит функціональної діяльності). В цьому контексті В.Д. Андреев, розглядає його «... як функцію управління, форму внутрішнього контролю...» [8, с. 174], виокремлюючи такі його види як операційний, який, в свою чергу, підрозділяється на три складових піднапрями, а саме: функціональний аудит, який вивчає функції господарської економічної системи; організаційний, що перевіряє всю діяльність господарюючого економічного суб'єкта або його структурних ланок; спеціальний, що проводиться в міру поточної необхідності системи управління цим суб'єктом» [12]. Водночас, у науковій літературі є підхід Е.А. Аренса та Дж. К. Лоббека, які в рамках управлінського (операційного) аудиту виокремлюють такі його три види, як: «функціональний, організаційний і спеціальний» [8, с. 98]. Функціональним аудитом вчені трактують, як «аудит окремих функцій постачання, виробництва, збуту або функції отримання і витрачання грошових коштів, здійснення грошових розрахунків тощо» [13]. Е.А. Аренс і Дж. К. Лоббек стверджують, що «основна увага при організаційному аудиті спрямована на виявлення того, наскільки ефективно і продуктивно взаємодіють функції. Для цього виду аудиту особливо важливий план організації і метод координації діяльності » [8, с. 98]. Тоді як, спеціальний аудит визначається різноспрямованістю відповідно до потреб адміністрації, до якого відносять «визначення неефективності функціонування системи електронної обробки даних, дослідження можливості зловживань у тому чи іншому підрозділі підприємства, пропозиції щодо зниження собівартості продукції (робіт, послуг) тощо» [15].

Аудит управлінської діяльності допомагає організаціям виявляти проблеми, вдосконалювати процеси та забезпечувати оптимальне використання ресурсів для досягнення своїх цілей

Фахівці розглядаючи аудит однією із форм контролю, що передбачає всебічну перевірку, виокремлюють його характерну відмінність від інших форм

контролю, (в першу чергу перевірки), яка полягає в тому, що за результатами його проведення формуються рекомендації щодо підвищення ефективності функціональної діяльності закладу охорони здоров'я на засадах оптимізації та раціоналізації витрат.

У зарубіжній літературі зустрічаються підходи щодо певного ототожнення понять «аудит функціональної діяльності», «операційний аудит» та «управлінський аудит».

Аудит управлінської діяльності є важливим інструментом для оцінки та покращення ефективності суб'єкта господарювання, який застосовується з метою забезпечення ефективності та економічності в усіх аспектах діяльності організації. Аудит управлінської діяльності спрямований на визначення того, наскільки ефективно та економічно використовуються ресурси організації для досягнення стратегічних та операційних цілей.

В межах цього дослідження аудит функціональної діяльності (функціональний аудит) розглядатимемо як сучасний аналітичний інструмент, що дозволяє контролювати стан функціональної діяльності та попередньо виявляти проблемні моменти в системі управління закладом охорони здоров'я. Прикитичне використання його інструментарію передбачає системне та послідовне оцінювання, проведення контрольних заходів та пошуку напрямів підвищення ефективності функціональних процесів із врахуванням умов зовнішнього середовища та внутрішнього потенціалу закладу. Його використання дає змогу своєчасно виявляти недоліки в роботі і, вживати заходи для їх попередження.

Предметом аудиту функціональної діяльності є «...сукупність різних об'єктів, явищ і фактів, що відбуваються в процесі функціональної діяльності, відображених в системі адміністративного та бухгалтерського контролю, не фінансових документів і системно оцінюваних з позицій дотримання законності, економічності та ефективності здійснених операцій, продуктивності та результативності досягнення поставлених цілей» [19].

Фахівці зазначають, що у практичній діяльності медичних установ на проведення аудиту функціональної діяльності впливають:

- по-перше, складність організаційної структури;
- специфіка діяльності;
- роль та місце контролю в системі управління закладом;
- інтереси основних користувачів результатами контролю.

Підсумовуючи вище викладене зазначимо, що аудит функціональної діяльності є процесом систематичної оцінки та перевірки функціональних аспектів діяльності організації, що здійснюються з метою визначення ефективності та результативності, а також забезпечення відповідності результатів функціональної діяльності стратегічним та операційним цілям закладу охорони здоров'я.

1.2. Методичне забезпечення аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я

Використання аудиту функціональної діяльності потребує відповідного методичного забезпечення. Методичне забезпечення охоплює обґрунтовані підходи, інструменти, процедури та визначеність порядку проведення аудиту функціональної діяльності в сучасних умовах.

Відповідно до норм чинного законодавства проведення аудиту функціональної діяльності має базуватись на таких принципах, як:

- «неупередженості,
- обґрунтованості;
- ефективності» [31].

Методика проведення аудиту функціональної діяльності передбачає систему послідовно виконуваних заходів щодо оцінки та контролю результативності функціональної діяльності з метою виявлення недоліків та використання комплексу попереджувальних заходів. Відповідно можна виокремити певні характерні особливості цього виду аудиту, а саме:

- по-перше, оцінка ефективності функціональних процесів в медичній організації;
- по-друге, перевірка наявності та відповідності функціональних процедур та стандартів, які використовуються в медичному закладі та визначення їх відповідності правовим та етичним вимогам;
- по-третє, аналіз ефективності використання ресурсів (людських, фінансових, матеріальних) у процесі функціональної діяльності та визначення оптимального рівня їх використання з метою досягнення цілей медзакладу;
- по-четверте, аналіз продуктивності персоналу, їхніх навичок та компетенцій у контексті виконання функціональних обов'язків;
- по-п'яте, виявлення можливих ризиків функціональної діяльності та пошук напрямів їх подолання;
- по-шосте, аналіз результативності функціональної діяльності та співставлення їх стратегічним цілям організації.

Аудит функціональної діяльності дозволяє визначити сильні сторони та слабкі місця діяльності медичної організації, та на цій основі виробити рекомендації щодо покращення її результативності. Також до результатів аудиту функціональної діяльності варто віднести «обґрунтоване визначення критичних та актуальних функцій, виключення або перегляд неактуальних та функцій; усунення дублювання функцій; підготовка переліку функцій, які необхідно автоматизувати, визначення форм роботи працівників в умовах воєнного стану» [17].

Проведення аудиту функціональної діяльності проводиться на основі використання відповідних методів і прийомів, які у своїй сукупності і є основною частиною методики аудиту.

Методика аудиту це частина загального порядку проведення аудиту. У теорії та практиці методи аудиту розглядаються як «сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів аудиту» [6].

В рамках аудиту «сукупність прийомів поділяють на методичні прийоми проведення аудиторської перевірки і методичні прийоми організації аудиторської перевірки» [18].

Система правил, принципів і технік, які визначають послідовність та порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки з метою отримання об'єктивної оцінки функціональної діяльності є методикою аудиту. Водночас, зазначимо, що слово «метод» грецького походження та в перекладі означає дослідження. Відповідно метод є тим інструментом, який визначає на основі використання яких прийомів і процедур проводиться дослідження об'єкта аудиту.

У рамках аудиту функціональної діяльності, що належить до внутрішнього аудиту метод трактується як «сукупність прийомів, за допомогою яких досліджується стан об'єкта внутрішнього аудиту, щодо якого проводиться аудит, а під «аудиторським прийомом» розуміють спосіб здійснення окремої аудиторської дії» [17].

Методика аудиту функціональної діяльності охоплює сукупність методів загальнонаукових (аналіз, синтез, абстрагування, узагальнення, аналогія тощо) та спеціальних, а також методичні прийоми дослідження. При проведенні аудиту функціональної діяльності використовуються різні методичні прийоми, характеристику основних із них наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Змістовна характеристика методичних прийомів аудиту функціональної діяльності

№ п/п	Назва методичного прийому	Суть методичного прийому
1.	Вивчення	Дослідження записів документів, матеріальних активів.
2	Фактична перевірка	Перевірка кількісного і якісного стану об'єктів, яка проводиться шляхом обстеження, огляду, обміру, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів.
3	Документальна перевірка	Перевірка документів і записів: - формальна перевірка – візуальна перевірка правильності записів усіх реквізитів, виявлення безпідставних виправлень, підчисток, дописувань, перевірка достовірності підписів посадових і матеріальновідповідальних осіб; - арифметична перевірка – перевірка правильності розрахунків у документах, облікових реєстрах і звітних форм; - перевірка документів по суті – встановлення законності і доцільності операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей витрат і доходів
4	Спостереження	Безпосереднє візуальне спостереження аудитора за процедурами, процесами, огляд цінностей, приміщень тощо. Під час його проведення особисто аудитор не здійснює підрахунків, записів чи інших дій
5	Опитування	Пошук офіційних і неофіційних доказів в усній та письмовій формі у відповідальних за діяльність осіб. Може здійснюватися шляхом проведення інтерв'ю та анкетування.
6	Підтвердження	Отримання аудитором у письмовій формі відповіді для підтвердження вже наявної інформації.
7	Підрахунок	Перевірка арифметичної точності записів.
8	Аналітичний огляд	Вивчення важливих коефіцієнтів, тенденцій та інших даних, що характеризують стан об'єкта внутрішнього аудиту. Крім того в аудиті використовуються і загальнонаукові методи. Найбільш загальним науковим методом є діалектичний метод. В його межах використовуються методи: індукції та дедукції, аналізу, синтезу, аналогії, моделювання, абстрагування, узагальнення тощо.
9	Повторне виконання	Незалежне виконання аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням інформаційних технологій.
10	Перерахунок	Перевірка арифметичної точності джерел інформації або у виконанні аудитором незалежних розрахунків.

Примітка. Наведено на основі [18;22;41].

Іншою складовою методичного забезпечення є аудиторські процедури, тобто певні дії спрямовані на досягнення певних цілей. У фаховій літературі аудиторські процедури трактуються як «...певний порядок дій аудитора для отримання результатів на певному етапі внутрішнього аудиту, або ...певні дії внутрішнього аудитора, які ґрунтуються на ефективному застосуванні існуючих методів і прийомів аудиту або їх комбінацій, а також методів раціональної організації діяльності внутрішнього аудиту» [23]. Залежно від етапу аудиторської діяльності аудиторські процедури поділяють на певні групи, які представлено у формі рисунка 1.3.

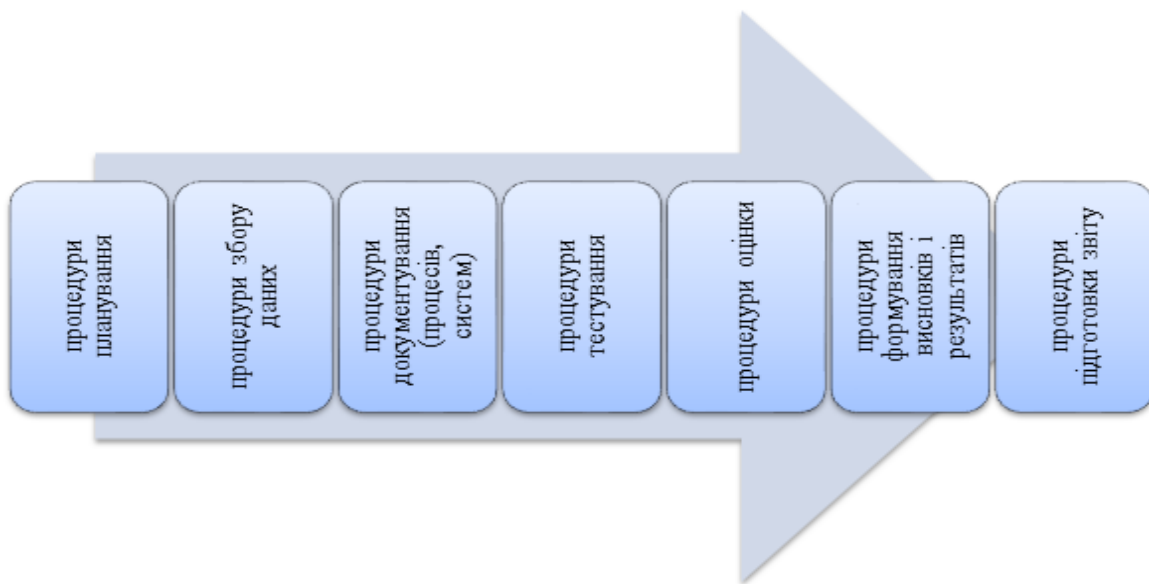


Рис.1.3. Групи аудиторських процедур в розрізі етапів аудиторської діяльності
Примітка. Побудовано автором на основі [27].

Аудиторські процедури в процесі внутрішнього аудиту є важливим інструментом для оцінювання ефективності внутрішнього контролю та визначення достовірності показників, що характеризують результативність функціональної діяльності закладу охорони здоров'я. З цією метою можуть використовуватись тести заходів контролю та процедури перевірки по суті. Так, тести заходів контролю проводяться внутрішнім аудитором для оцінки ефективності системи внутрішнього контролю шляхом документальної перевірки політики та процедур контролю, розмови з персоналом, що відповідає за внутрішній контроль, перевірка системи моніторингу та звітності,

тощо. У свою чергу перевірки по суті за своїм змістом спрямовані на отримання аудиторських доказів щодо суттєвих викривлень операцій, та реалізуються за рахунок проведення детальних тестів для оцінки правильності відображення операцій шляхом документальної та фактичної перевірки, а також використання аналітичних процедур для аналізу та оцінки інформації з метою формулювання висновків в аудиторському звіті.

Розглянуті вище аудиторські процедури дозволяють отримувати об'єктивні дані щодо того, наскільки ефективно здійснюється функціональна діяльність в організації. Тести заходів контролю допомагають перевірити, чи належним чином розроблені та впроваджені політики та процедури, тоді як процедури перевірки по суті дозволяють зрозуміти фактичний стан показників діяльності медичної установи та можливі їхні відхилення.

Інші групи процедур, а саме - перевірка записів та документів полягає в аналізі та перевірці документів, що лежать в основі фінансової звітності, таких як рахунки, реєстри, контракти, тощо та аналітичні процедури, що включають аналіз різних показників та тенденцій для забезпечення взаємозв'язку між різними фінансовими та не фінансовими даними, що дозволяє аудиторам отримати повну та достовірну інформацію щодо функціональної діяльності установи враховуючи специфіку її функціонування. Методологія аналітичних процедур може включати прості порівняння або використання більш складних статистичних методів. Загалом, аналітичні методи і методичні прийоми аудиту поділяють на: «...методичні прийоми документального контролю (нормативно-правова, формальна, арифметична, хронологічна, зустрічна, взаємна перевірки, відновлення кількісно-сумового обліку); статистичні методи (статистичні розрахунки); методи економічного аналізу показників діяльності суб'єктів господарювання, які відображаються у фінансовій звітності; методичні прийоми фактичного контролю» [36].

Аудит функціональної діяльності має проводитись у чітко визначеній логічній послідовності. Покроковий алгоритм проведення такого аудиту наведено на рис.1.4.

Покроковий алгоритм проведення функціонального аудиту



Рис.1.4. Алгоритм проведення функціонального аудиту ЗОЗ

Примітка. Наведено на основі [33].

Резюмуючи вище висвітлене зазначимо, що методичне забезпечення аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я охоплює сукупність прийомів, методів, аудиторських прийомів та процедур, які застосовуються на різних етапах цього проведення з метою вироблення рекомендацій щодо забезпечення ефективного функціонування медустанови.

Висновки до розділу 1

Внутрішній аудит є системою спостережень, контролю та експертних оцінок фінансово-господарської діяльності суб'єкта економічних відносин, що може слугувати потужною аналітичною базою для прийняття управлінських рішень. За своєю сутністю внутрішній аудит є інструментом діагностування та своєрідною формою контролю стану управління закладом охорони здоров'я.

внутрішнього аудиту, зазначимо, що його проведення відбувається на рівні організації, та може проводитись їх працівниками, які є компетентними у відповідних питаннях. Інструментарій внутрішнього аудиту у закладах охорони здоров'я може використовуватися з метою забезпечення сприяння ефективного виконання поставлених завдань та цільових орієнтирів діяльності як з позиції результативності діяльності, так і з позиції ефективності ресурсовикористання. Різновидом внутрішнього аудиту є аудит функціональної діяльності.

Аудит управлінської діяльності є важливим інструментом для оцінки та покращення ефективності суб'єкта господарювання, який застосовується з метою забезпечення ефективності та економічності в усіх аспектах діяльності організації. Аудит управлінської діяльності спрямований на визначення того, наскільки ефективно та економічно використовуються ресурси організації для досягнення стратегічних та операційних цілей.

Методичне забезпечення охоплює обґрунтовані підходи, інструменти, процедури та визначеність порядку проведення аудиту функціональної діяльності в сучасних умовах. Методика проведення аудиту функціональної діяльності передбачає систему послідовно виконуваних заходів щодо оцінки та контролю результативності функціональної діяльності з метою виявлення недоліків та використання комплексу попереджувальних заходів. Аудиторські процедури в процесі внутрішнього аудиту є важливим інструментом для оцінювання ефективності внутрішнього контролю та визначення достовірності показників, що характеризують результативність функціональної діяльності закладу охорони здоров'я.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Аналіз організаційно - функціональної структури КНП «Лікарня Святого Мартина»

В рамках вивчення проблематики аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я важливим є дослідження організаційно-функціональної структури медичного закладу, проведення аудиту результативності його функціональної діяльності та функціонального огляду програмних засад функціональної діяльності медичного закладу.

У цій кваліфікаційній роботі об'єктом дослідження виступатиме функціональна діяльність Комунального неприбуткового підприємства «Лікарня Святого Мартина».

Цей медичний заклад є комунальним унітарним некомерційним підприємством, яке надає послуги вторинної/спеціалізованої медичної допомоги будь-яким особам відповідно до норм чинного законодавства. Установчим документом виступає статут, який затверджений рішенням сесії Мукачівської міської ради 24.11.2022р. У статуті підприємство позиціонується як «багатопрофільний лікувальний профілактичний заклад охорони здоров'я, міська лікарня» [37]. Водночас КНП «Лікарня Св.Мартина» може бути «клінічною базою вищих медичних, фармацевтичних навчальних та науково-дослідних закладів усіх рівнів акредитації та закладів післядипломної освіти» [37]. Розташована досліджувана лікарня знаходиться у м.Мукачево. У своїй структурі лікарня має два корпуси, зокрема стаціонар на вул. Новака Андрія 8-13 та діагностичний центр, який розміщується за адресою вул. Грушевського, 29.

Основною метою діяльності досліджуваного закладу охорони здоров'я є «забезпечення медичного обслуговування населення шляхом надання йому медичних послуг в порядку та обсязі, встановленим чинним законодавством України» [38]. Досягнення поставленої мети потребує реалізації системи завдань, що виступають предметом діяльності медичного закладу. Серед

основних його завдань, прописаних у статуті лікарні можна виокремити наступні (рис.2.1):

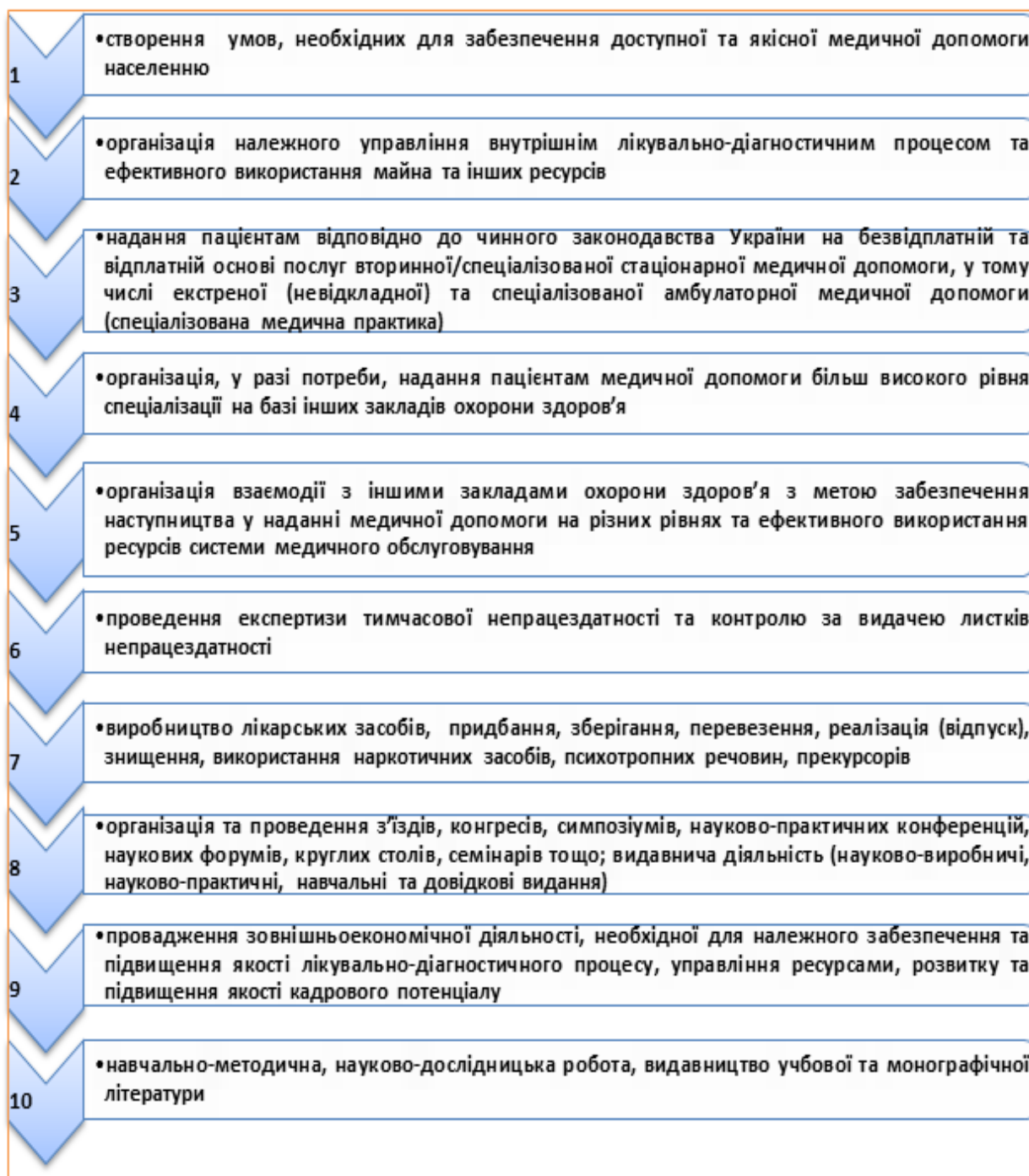


Рис.2.1. Завдання діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина»

Примітка. Побудовано на основі статуту [38].

Реалізація окреслених завдань забезпечується персоналом закладу в розрізі визначених та нормативно закріплених функціональних повноважень. Так, у статуті прописано, що «оперативне управління цього медичного закладу здійснює її директор, призначення та звільнення якого проводиться на

конкурсній основі. Із директором укладається контракт на термін від трьох до п'яти років. Контроль діяльності директора може здійснювати наглядова рада, порядок утворення, діяльності і ліквідації якої визначає Мукачівська міська рада» [38]. Структурні елементи та взаємозв'язки між ними представлено на рис.2.2.

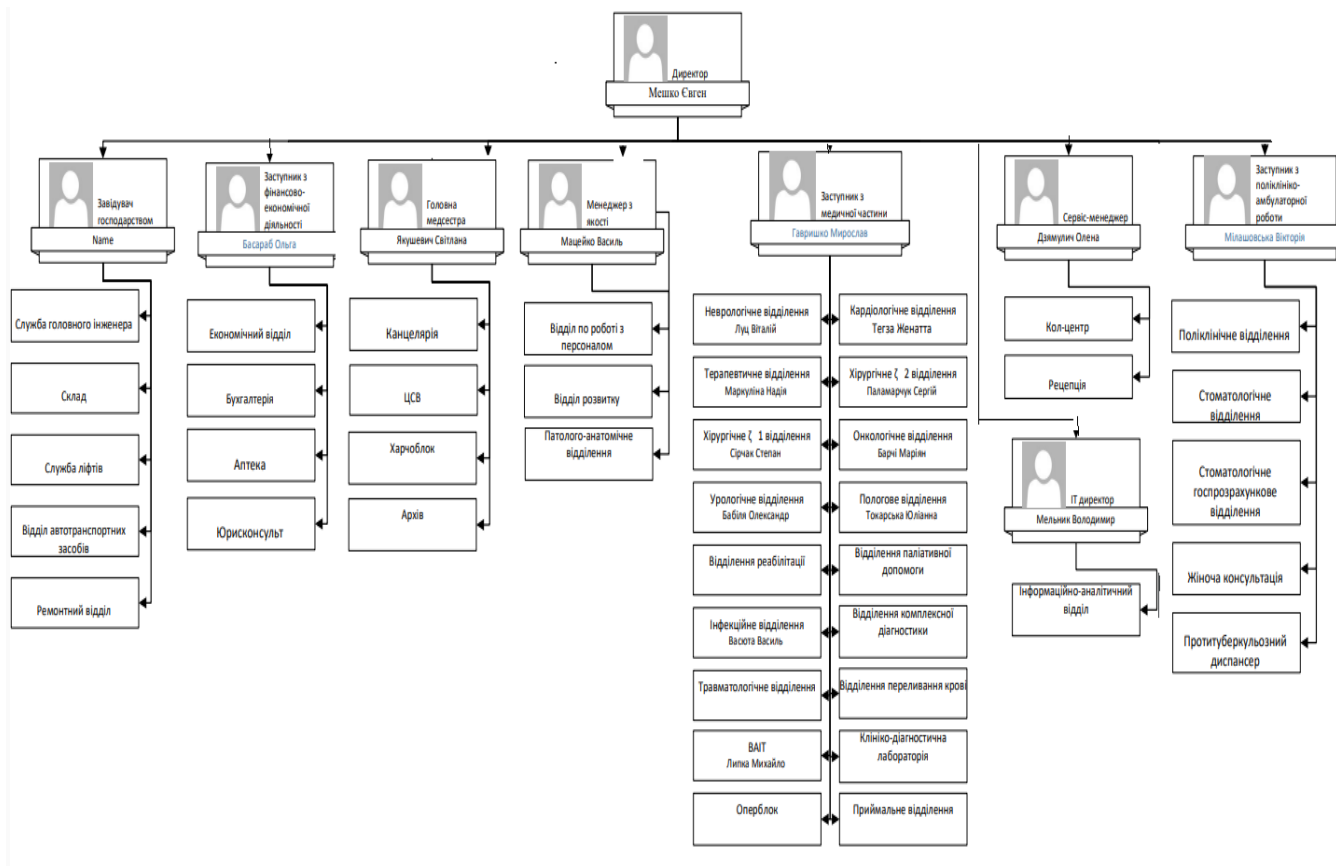


Рис. 2.2. Організаційна структура КНП «Лікарня Св.Мартина»

Примітка. Побудовано на основі [38].

Організація взаємозв'язків та взаємовідносин у цій медичній установі базується на лінійно-функціональному підході. Для нього є характерним оперативність прийняття управлінських рішень з огляду на знання об'єкта управління та несення відповідальності, визначеної в межах функціональних повноважень, професіоналізм спеціалістів функціональних підрозділів та ефективність координації процесів. Як представлено на рисунку 2.2 (див.рис.2.2) у лікарні є 28 структурних підрозділів, із яких 23 здійснюють безпосереднє надання різних медичних послуг жителям Мукачівської

територіальної громади та Мукачівського району. Серед структурних елементів лікарні варто виокремити діагностичний центр, який складається з окремих блоків: «...хірургічного, діагностичного, терапевтичного, жіночої консультації, тубдиспансеру» [39]. У медзакладі функціонує денний стаціонар. Також, для отримання інформації щодо графіків прийомів лікарів, діагностичних процедур та медичних послуг працює call-центр. Досліджуваний заклад охорони здоров'я надає спектр послуг хірургічних, онкологічних, травматологічних та ортопедичних, урологічних, гінекологічних, послуги судинної хірургії, кардіологічні послуги та послуги пологового відділення (табл.2.1)

Таблиця 2.1

Перелік послуг, які надаються у КНП «Лікарня Св.Мартина»

№ з/п	Група //характер послуг	Перелік посліг, які надаються в ЗОЗ
1	Хірургічні послуги:	<ul style="list-style-type: none"> - широкий асортимент лапароскопічних операцій; - весь спектр абдомінальної хірургії; - торакальна хірургія з торакоскопією; - симультанні операції при політравмах; - пластична та малоінвазивна хірургія - ендокринна хірургія; - діагностичні пункції утворів внутрішніх органів (печінка, нирки, щитовидна залоза, підшлункова залоза); - гнійно-септична хірургія; - діабетична стопа; ЕРПХГ
2	Онкологічні послуги:	<ul style="list-style-type: none"> - операції при новоутвореннях шкіри, молочної залози, кишківника тощо; - пункції лімфовузлів, пухлини молочної залози стернальні пункції з проведенням біопсії на базі лікарні; - курси полі хіміотерапії з встановленням портів; - паліативні оперативні втручання.
3	Травматологічні та ортопедичні послуги:	<ul style="list-style-type: none"> - операції з остеосинтезу; - ендопротезування суглобів (кульшові, колінні, суглоби кисті тощо); - пластичні операції (при дефектах м'яких тканин), коригуючі остеотомії; подовження кінцівки, артропластика; - артоскопічні маніпуляції; - проведення суглобових, паратрекулярних, паравертебральних, форамінальних блокад стероїдними препаратами, ПРП-терапія, ПРФ-терапія; - нейрохірургія (блокади, грижі дисків, операції на кістках черепа та хребті).
4	Урологічні послуги:	<ul style="list-style-type: none"> - відкриті та лапароскопічні діагностичні й оперативні втручання на органах сечостатевої системи (захворювання передміхурової залози, сечового міхура, нирок, сечових шляхів, статевих органів, сечокам'яна хвороба); - пункційна біопсія простати, нирок, ТУР, передміхурової залози; - оглядові цисто-, уретроскопії.
5	Гінекологічні послуги:	<ul style="list-style-type: none"> - відкриті та ендоскопічні гінекологічні операції на яєчниках, матці та шийці матки; - операції з пластики тазового дна (з використанням сітчастих імплантів); - гістероскопічні обстеження та операції; - лікування нетримання сечі; - онкогінекологія.
6	Послуги судинної хірургії:	<ul style="list-style-type: none"> - Атеросклеротичне ураження сонних артерій; - атеросклероз аорти та артерій нижніх кінцівок; - аневризма аорти та периферичних артерій; - гострі тромбози та емболії магістральних артерій; - гострі венозні тромбози та тромбоемболія легеневої артерії; - травми магістральних судин; - варикозна хвороба нижніх кінцівок; - діабетична макроангіопатія.
7	Кардіологічні послуги:	<ul style="list-style-type: none"> - Коронарографія, церебральна ангіографія, ангіографія аорти та її гілок, ангіографія периферичних судин;

Примітка. Побудовано на основі [39].

Медичні послуги у випадку наявності направлення до спеціалістів надаються фахівцями лікарні безкоштовно. Станом на 2023 рік медичні послуги у досліджуваному медичному закладі надають 220 фахівців, із яких два лікарі мають звання заслужений лікар України, три лікарі є кандидатами медичних наук. Загалом, кількість середнього медичного персоналу в лікарні становить 369 осіб, що становить 42% у структурі, 197 осіб молодшого медичного персоналу, що складає 22%, інший персонал – 96 осіб – 11% у структурі (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Кадрове забезпечення КНП «Лікарня Св. Мартина» в розрізі категорій станом на 2022 р.

Примітка. Побудовано на основі [38].

Варто відмітити, що після скорочення штатної чисельності працівників у 2021р. порівняно із 2020р. на 41 шт.од., у динаміці 2021-2023 (II квартал) рр.. спостерігається тенденція щодо зростання чисельності штатних працівників лікарні від 883,25 шт.од. у 2021р. до 999,95 шт.од. у II кварталі 2023р. (рис.2.4).

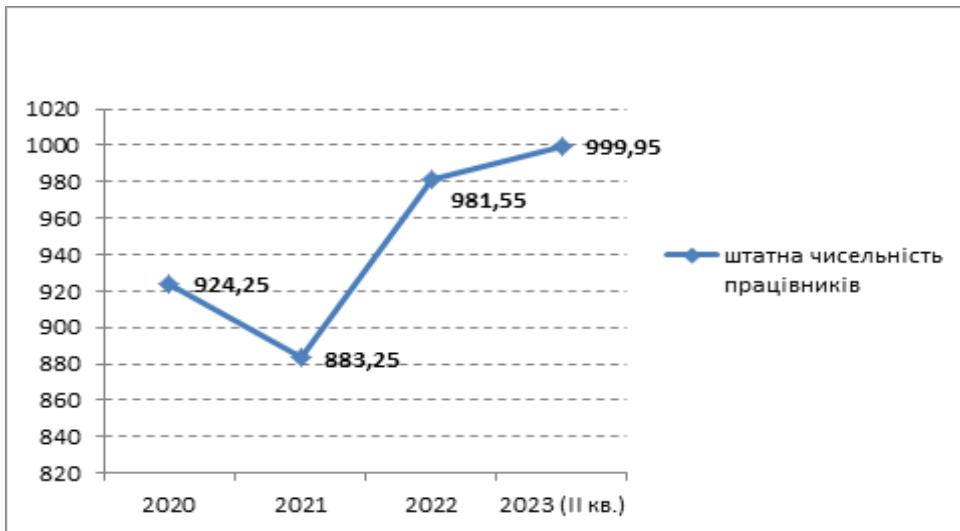


Рис. 2.4. Штатна чисельність працівників КНП «Лікарня Св. Мартина»

Примітка. Побудовано на основі [38].

Показники медичної статистики свідчать про те, що в середньому кількість відвідувань за зміну поліклінічного відділення становить 1410 пацієнтів. У стаціонарних відділеннях лікарні «...надається допомога пацієнтам з неврологічними, кардіологічними, гастроентерологічними, ендокринними, нефрологічними, пульмонологічними, гематологічними патологіями» [37]. Надання медичної допомоги у стаціонарі потребує належного матеріально-технічного забезпечення, в першу чергу достатнього ліжкового фонду. Якщо розглянути ліжковий фонд лікарні у динаміці, то можна прослідкувати чіткий тренд щодо його зниження у динаміці 2016-2022рр.

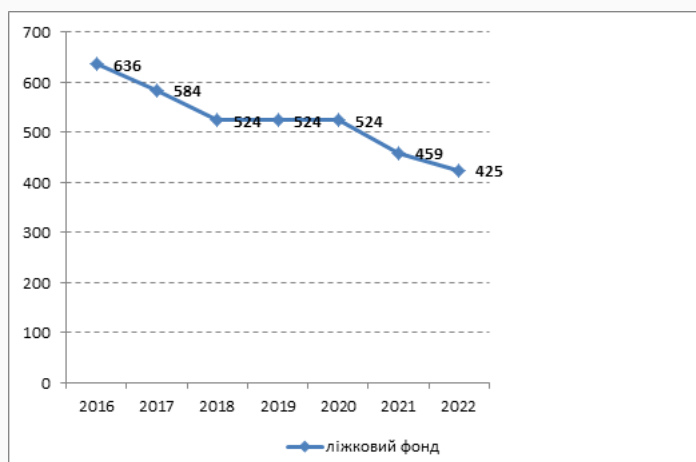


Рис.2.5. Забезпеченість ліжковим фондом КНП «Лікарня Св. Мартина» у динаміці 2016-2022рр.

Примітка. Побудовано на основі [37].

Водночас, для підвищення якості лікувально-діагностичного процесу досліджуваному закладі охорони здоров'я застосовують різні сучасні такі технології, зокрема: «малоінвазивні хірургічні втручання: лапаратомії, холецистектомії при жовчно – кам'яній хворобі та гострому холициститі; артроскопічні операції на малих суглобах при травмах і захворюваннях суглобів; транс уретральні резектоскопії при захворюваннях передміхурової залози та інших захворюваннях сечостатевої системи; лапараскопічна гінекологія при неплідності; заміна кришталіків при катаракті сучасними методами без розрізу рогівки; використання барокамери та плазмофорезу; використання препаратів для тромболізу при інфаркті міокарду та ішемічних інсультах; комп'ютерна томографія, а також впроваджується торакоскопія, тощо» [38].

Таким чином, КНП є закладом охорони здоров'я, який надає широкий спектр медичних послуг. Заклад для цього має необхідні кадрові та технологічні ресурси.

2.2. Функціональний огляд програмних засад функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина»

Результати проведеного попередньо аналізу дозволяють констатувати наявність у медичної установи кадрового та технічного потенціалу, необхідного для надання якісних медичних послуг. Наступною складовою в рамках проведення аудиту функціональної діяльності вбачаємо проведення функціонального огляду програмних засад функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина».

В рамках даного питання зазначимо, що основним програмно-плановим документом стратегічного характеру є Стратегія, тобто загальний план, розроблений на довгострокову перспективу із виокремленням способів та

засобів досягнення мети. Розробляється цей плановий документ для забезпечення ефективного використання наявних ресурсів шляхом співставлення ресурсних можливостей медичної установи із цільовими орієнтирами її функціональної діяльності.

Слід зазначити, що основні структурні елементи стратегії, а саме місія, візія, цілі, та стратегічні пріоритети лікарні прописані у Стратегії розвитку Мукачівської територіальної громади до 2027 року.

Так, місію медичного закладу визначено як «Надання спеціалізованої медичної допомоги пацієнтам відповідно міжнародних галузевих стандартів у сфері охорони здоров'я за принципом порядності та професійності. Пріоритетом для нас є повноправні та довірливі партнерські відносини між пацієнтами та медичним персоналом задля досягнення найкращих результатів для здоров'я та якості життя» [40]. Окрім цього, у стратегії прописана візія та базові цінності, на яких ґрунтується функціональна діяльність досліджуваної лікарні. Формалізовано їх представимо у формі рис.2.6.

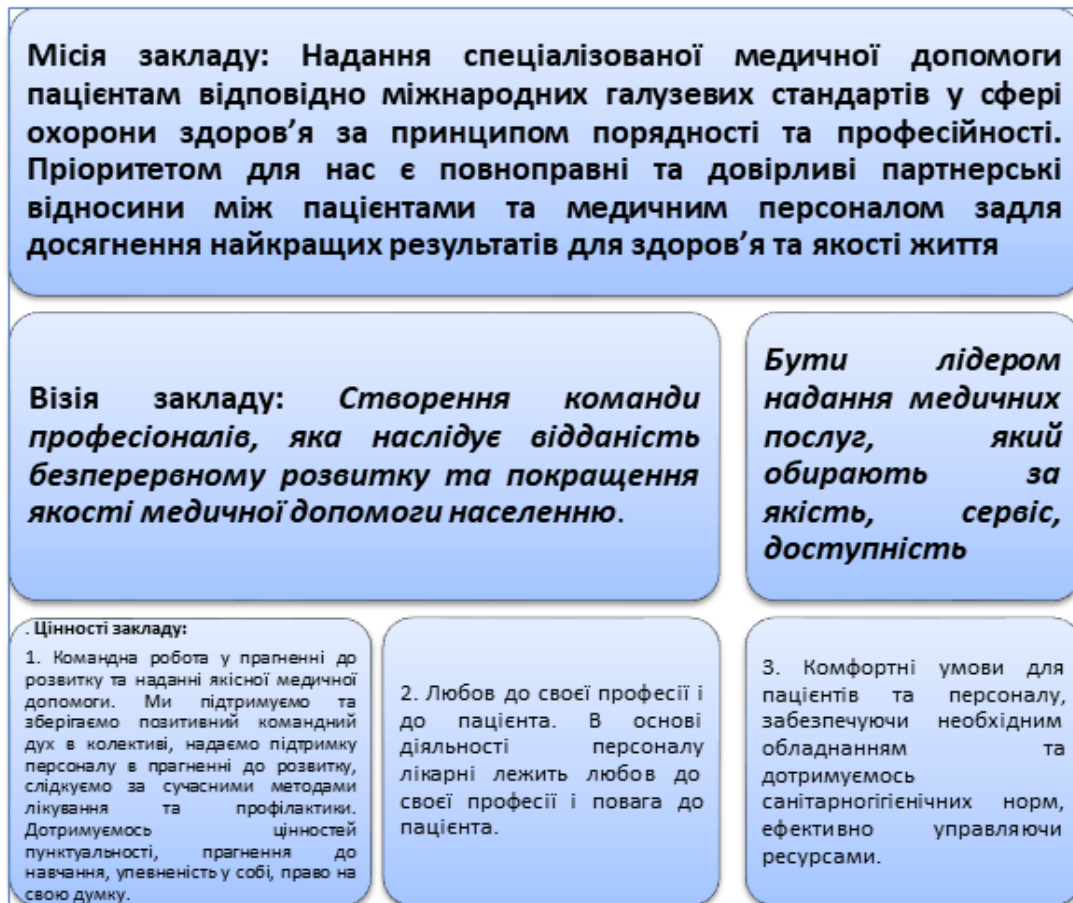


Рис.2.5. Базові засади функціонування КНП «Лікарня Св.Мартина», прописані у Стратегії Мукачівської ТГ до 2027р.

Примітка. Наведено на основі [40].

Аналізуючи візію закладу, можна стверджувати, що ця медустанова прагне бути лідером у наданні медичних послуг за рахунок надіння високоякісних медичних послуг та забезпечення їх доступності. Щодо цілей, на яких базується діяльність медустанови, то в їх основі лежить організація командної роботи, пацієнтоорієнтований підхід та комфортні умови для пацієнтів.

Для досягнення мети діяльності медичної організації виокремлено систему цілей, серед яких варто виокремити: посилення системи управління закладом, активне просування закладу та розвиток людського потенціалу (рис.2.6).



Рис.2.6. Стратегічні цілі та інструменти їх досягнення КНП «Лікарня Св.Мартина»

Примітка. Побудовано на основі [42].

У КНП «Лікарня Св.Мартина» розроблено систему заходів та інструментів, які мають забезпечити досягнення поставлених цілей, що охоплюють інструменти стратегічного управління закладом, розвитку та підвищення якості послуг, які надаються закладом, промоції та маркетингу, а також систему заходів щодо стимулювання та розвитку персоналу і формування сприятливого соціально-психологічного клімату в колективі. Вважаємо, що практична реалізація вказаних заходів та інструментів дозволить лікарні досягти як поставлених цілей, так і мети її діяльності в цілому. Загалом, очікувані результати стосуються підвищення іміджу та престижу лікарні, підвищення її фінансової спроможності та лікування пацієнтів на ранніх стадіях хвороби (рис.2.7).



Рис. 2.7. Очікувані програмні результати КНП «Лікарня Св.Мартина»

Примітка. Побудовано на основі [43].

Реалізація очікуваних програмних результатів потребує в першу чергу інвестиційних вкладень у розвиток кадрового потенціалу та медичного обладнання; активної співпраці лікарні із приватним сектором, а також

імплементатії сучасних технологій управління у практику функціонування закладу охорони здоров'я.

В рамках функціонального огляду програмних засад функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина» важливо зауважити, що у «Програмі розвитку та підтримки комунальних закладів охорони здоров'я Мукачівської міської територіальної громади на 2022-2024 роки» (ПРПКЗОЗ) затвердженої рішенням 19-ї позачергової сесії 8-го скликання Мукачівської міської ради від 17.12.2021 року № 681 із подальшими внесеними змінами передбачено певні зади і завдання, виконавцем яких виступає КНП «Лікарня Святого Мартина» а фінансує їх міська рада. До пріоритетних напрямів у програмі віднесено: «... забезпечення оновлення матеріально-технічної бази комунальних закладів охорони здоров'я, забезпечення виробами медичного призначення та ліками понад пакет медичних послуг, передбачених Програмою медичних гарантій та програми реабілітації інвалідів, оплата послуг, що не входить до програми медичних гарантій (забезпечення роботи ВЛК-оплата праці) [програма] (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Перелік заходів і завдань, визначених ПРПКЗОЗ Мукачівської міської територіальної громади на 2022-2024 роки, виконавцем яких виступає КНП «Лікарня Св. Мартина» за рахунок коштів місцевого бюджету

№ з/п	Назва напрямку діяльності (пріоритетні завдання)	Перелік заходів програми	Обсяги фінансування (вартість), тис.грн.			Очікуваний результат
			2022	2023	2024	
1.	Забезпечення оновлення матеріально-технічної бази комунальних закладів охорони здоров'я	1.1. Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	6 584,0	50 000,0	6 300,0	Оновлення матеріально-технічної бази закладу шляхом придбання обладнання та предметів довгострокового користування
2	Забезпечення оновлення матеріально-технічної бази комунальних закладів охорони здоров'я	2.1. Придбання предметів, обладнання та інвентарю	0,0	1 826,0	0,0	Оновлення матеріально-технічної бази закладу, придбання предметів, обладнання, інвентарю для облаштування відділень медичного закладу
		2.2. Медикаменти та перев'язувальні матеріали (інструменти; пристрої; приладдя; матеріали; інші вироби)	80,0	0,0	0,0	Оновлення матеріально-технічної бази закладу, придбання інструментів, пристроїв, приладдя, матеріалів; інших виробів для відділень лікарні
3.	Забезпечення виробами медичного призначення та ліками понад пакет медичних послуг, передбачених Програмою медичних гарантій та програми реабілітації інвалідів	3.1. Придбання ендопротезів кульшових та колінних суглобів, інтраокулярних лінз в комплекті, препаратів хіміотерапії, імунотерапії, калосечоприймачі, слухові апарати, мед. матеріали для лікування судинних та серцевих уражень	8 060,0	10 550,0	10 550,0	Продовження тривалості життя, зниження інвалідизації населення за рахунок лікування пацієнтів в умовах КНП «Лікарня Св.Мартина» для жителів Мукачівської міської територіальної громади
4.	Оплата послуг, що не входить до програми медичних гарантій (забезпечення роботи ВЛК-оплата праці)	4.1. Оплата праці та нарахування на заробітну плату військових лікарських комісій	0,0	2 250,8	0,0	Забезпечення роботи військових лікарських комісій
Разом по заходах		96200,8	14724,0	64626,8	16850,0	

Примітка. Наведено за [49].

Кожен із вказаних напрямів деталізовано заходами, на реалізацію яких передбачено відповідне фінансування. В цілому, на фінансування заходів в

рамках цієї програми, де виконавцем виступає досліджувана установа передбачено 96200,8 тис.грн. Частину цих коштів на даний час освоєно протягом 2022р. До кінця 2023 року освоєна сума має становити 64626,8 тис.грн. Очікуваними результатами для в результаті реалізації заходів програми повинні стати:

- по-перше, забезпечення оновлення матеріально-технічної бази закладу за рахунок придбання відповідного обладнання та інвентаря;
- по-друге, проведення поточного ремонту для створення централізованого стерилізаційного відділення закладу;
- по-третє, досягнення підвищення тривалості життя, зниження інвалідизації населення за рахунок лікування пацієнтів;
- по-четверте, забезпечення роботи військових лікарських комісій.

Відповідно до положень статуту КНП "Лікарня Св. Мартина" самостійно здійснює надання та реалізацію медичних послуг за рахунок наявних ресурсів. КНП має самостійний баланс та власні рахунки. Досліджуваний ЗОЗ здійснює діяльність відповідно до фінансового плану. Фінансовий план щорічно затверджується виконавчим комітетом Мукачівської міської ради. Цей фінансовий документ також розглядатимемо як програмний документ досліджуваного закладу. Так, на 2023р. затверджено фінансовий план, у якому закладено наступні фінансові показники функціональної діяльності ЗОЗ (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Фінансовий план КНП "Лікарня Св. Мартина" на 2023р.

№ з/п	Найменування показника	Фінансовий план пот. року, тис.грн	У тому числі за кварталами, тис.грн			
			I	II	III	IV
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	353 715,3	92368,4	90427,1	87257,2	83644,5
2	Дохід з місцевого бюджету цільового фінансування на оплату комунальних послуг та енергоносіїв	20184,2	7259,2	3296,9	2739,5	6888,6
3	Дохід з місцевого бюджету за цільовими програмами	64626,8	31862,7	17888,7	2812,6	12062,8
4	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	377590,4	94429,1	98309,6	91438	93413,7
5	Витрати на послуги, матеріали та сировину	85627,2	17646,9	26650	20454,9	20875,4
6	Витрати на паливо-мастильні матеріали	859	214,7	214,7	214,8	214,8
7	Витрати на комунальні послуги та енергоносії	20184,2	7259,2	3296,9	2939,5	6888,6
8	Витрати на оплату праці	206359,9	53297,4	51919	51788	49355,5
9	Відрахування на соціальні заходи	45399,2	11290,2	11428	11521,2	1159,8
10	Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані	7 395,3	1760,7	1878,2	1778,2	1978,2
11	Інші витрати (розшифрувати)	11765,6	2960	2922,8	2941,4	2941,4
12	Адміністративні витрати	16256,9	3956,2	3957,4	4276,7	4066,6
13	Інші адміністративні витрати	2000	550,7	550,7	550,7	347,9
14	Матеріальні затрати	106670,4	25120,8	30161,6	23409,2	27978,8
16	Витрати на оплату праці	217759,9	55997,4	54619	54788	52355,5
17	Відрахування на соціальні заходи	47907,2	11884,2	12020	12181,2	11819,8
18	Інші операційні витрати	21509,8	5382,9	5464,4	5336,3	5326,2
19	Капітальні інвестиції, усього, у тому числі:	56482,4	33105	14177,4	-	9200
20	Усього доходів	438526,3	131490,3	111612,7	92827,3	102595,9
21	Усього витрат	450329,7	131490,3	116444,4	95714,7	106680,3

Примітка. Наведено за [67].

Так, у фінансовому плані очікується КНП "Лікарня Св.Мартина" отримання доходів у сумі 438526,3 тис. грн. Сума витрат, закладена у фінансовому плані складає 450329,7. У I та II кварталах очікується отримати найбільший обсяг доходів та витрат заплановано отримати (див. табл.2.3). У структурі доходів домінуючими є доходи (виручка) від наданих медичних послуг – 353 715,3 тис. грн. Інші категорії доходів такі як дохід з місцевого бюджету цільового фінансування на оплату комунальних послуг товарів, робіт

та послуг а також дохід місцевого бюджету за цільовими програмами заплановано нам рівні 20184,2 тис. грн. та 64626,8 тис. грн. відповідно (табл.2.3). Домінуючою статтею витрат є собівартість медичних послуг - 377590,4 тис.грн., та витрати на оплату праці - 206359,9 тис.грн.

2.2. Оцінка ефективності функціональної діяльності КНП «Лікарня Святого Мартина»

Важливим аспектом досліджуваної проблематики є оцінювання ефективності функціональної діяльності медичного закладу. Саме, визначення та оцінка ефективності є ключовими аспектами управління трансформацією медичної системи, що дозволяє формувати ефективну систему взаємозв'язків в організації, адміністрації ефективно взаємодіяти з різними структурними підрозділами закладу охорони здоров'я, виявляти недоліки та резерви для покращення, а також оперативно реагувати на зміни та проблеми.

Ефективність характеризує співвідношення результатів та досягнутих суспільних цілей із обсягами витрачених ресурсів у процесі їх досягнення. «Ефективність – показник того, наскільки повно зусилля, витрачені суб'єктом управління і суспільством на розв'язання поставлених проблем, реалізовані в соціально значущих кінцевих результатах» [32]. Показники ефективності функціональної діяльності закладів охорони здоров'я служать критерієм соціальної та економічної вагомості цієї галузі у суспільному розвитку.

Оцінювання можна проводити як з позиції економічної ефективності, так і медичної. Щодо економічної ефективності зазначимо, що джерела отримання фінансових ресурсів закладом охорони здоров'я можуть бути диверсифікованими та включати: «виплати за договорами про медичне

обслуговування населення, виплати з місцевого бюджету в рамках цільових програм чи шляхом надання фінансової підтримки» [52], а також надходження від фізичних та юридичних осіб, які не заборонені нормами чинного законодавства. Аналіз фінансових показників медичної установи за сутністю та технологією проведення передбачає збір та обробку інформації, яка міститься у фінансовій звітності, що може слугувати аналітичним забезпеченням прийняття управлінських рішень. Результати такого аналізу дозволяють оцінити наскільки ефективно використовуються фінансові ресурси для ефективного функціонування закладу охорони здоров'я. З цією метою проаналізуємо дані фінансової звітності та показники діяльності досліджуваного закладу охорони здоров'я за певний часовий лаг. У ході аналізу функціональної діяльності проведемо аналіз фінансових показників закладу у динаміці, та проаналізуємо проміжні фінансові результати. Взаємопов'язаними складовими цього аналізу є оцінка виконання фінансового плану а також дослідження джерел фінансування діяльності закладу охорони здоров'я та витрат на здійснення цієї діяльності.

Як зазначалось вище (п.2.1), медична установа здійснює діяльність відповідно до фінансового плану, і в рамках оцінювання фінансової ефективності важливо проаналізувати ступінь виконання фінансового плану (табл.2.4).

Таблиця 2.4

**Показники стану та виконання фінансового плану КНП «Лікарня
Св.Мартина» за I квартал 2023 р.**

№ з/п	Найменування показника	поточний рік	Звітний період (квартал, рік)		
			план	факт	виконання, %
1.	Дохід згідно Договору про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій	81 358,6	87 868,4	81 358,6	92,6
2.	Дохід від наданих платних медичних послуг	3 847,0	4 500,0	3 841,0	85,4
3.	Дохід з місцевого бюджету цільового фінансування на оплату комунальних послуг та енергоносіїв, товарів, робіт та послуг	3 786,3	7 259,2	3 786,3	52,2
4.	Дохід з місцевого бюджету цільового фінансування	16 510,3	31 862,7	16 510,2	51,8
5.	Витрати	86 362,4	94 429,1	86 362,4	91,5
6.	Витрати на послуги, матеріали	13 634,2	17 646,9	13 634,2	77,3
7.	Витрати на паливо-мастильні матеріали	124,0	214,7	124,0	57,8
8.	Витрати на комунальні послуги та енергоносії	3 952,0	7 259,2	3 952,0	54,4
9.	Витрати на оплату праці	52 613,7	53 297,4	52 613,7	98,7
10.	Відрахування на соціальні заходи	11 247,6	11 290,2	11 247,6	99,6
11.	Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані	1 747,0	1 760,7	1 747,0	99,2
12.	Інші витрати (кейтеринг, відрядження, соц. забезпечення)	3 043,9	2 960,0	3 043,9	102,8
13.	Адміністративні витрати	3 951,4	3 956,2	3 945,4	99,7
14.	інші адміністративні витрати (податки, штрафи, судові збори)	508,1	550,7	502,1	91,2
15.	Матеріальні затрати	17 710,2	25 120,8	17 710,2	70,5
16.	Витрати на оплату праці	55 419,0	55 997,4	55 419,0	99,0
17.	Відрахування на соціальні заходи	11 864,8	11 884,2	11 864,8	99,8
18.	Інші операційні витрати	5 319,8	5 382,9	5 313,8	98,7
19.	Капітальні інвестиції, усього	14 042,3	33 105,0	14 042,3	42,4
20.	Усього доходів	105 502,2	131 490,3	105 496,1	80,2
21.	Усього витрат	104 356,1	131 490,3	104 350,1	79,4

Побудовано автором на основі даних фінансової звітності лікарні.

Так, аналізуючи виконання фінансового плану КНП «Лікарня Св.Мартина» можна зробити певні висновки. Так, протягом I кварталу 2023р. спостерігається недовиконання планових показників як мза категоріями

доходів, так і за категоріями витрат. Зокрема відсоток виконання фінансового плану за категорією доходу згідно Договору про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій становив у досліджуваному періоді 92,6%, дохід від наданих платних медичних послуг - 85,4%. Варто відміти, значне недофінансування статей доходів за рахунок коштів місцевого бюджету. Вцілому відсоток виконання фінансового плану за доходами у I кварталі 2023р. становив 80,2 %, за витратами – 77,4%. Негативним є той факт, що найнижчий відсоток виконання планових показників за категорією витрат капітальні інвестиції, що становило лише 42,4% від запланованих.

Аналізуючи структуру доходів досліджуваного медичного зазначимо, що домінуючою статтею доходів є доходи за програмою медичних гарантій з НЦЗУ, що становить 77% у загальній структурі фінансування, частка доходів

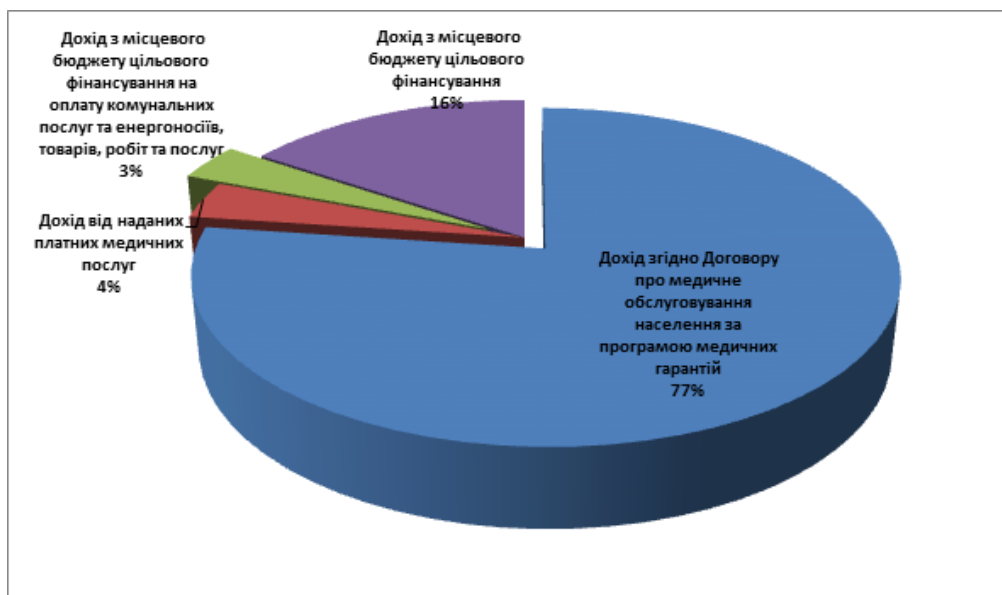


Рис.2.8. Структура доходів КНП «Лікарня Св. Мартина» у I кварталі 2023р.

Примітка. Побудовано на основі фінансової звітності лікарні [33].

У структурі операційних витрат КНП «Лікарня Св. Мартина» домінують витрати на оплату праці (61 %), та матеріальні витрати (20%) (рис.2.9).

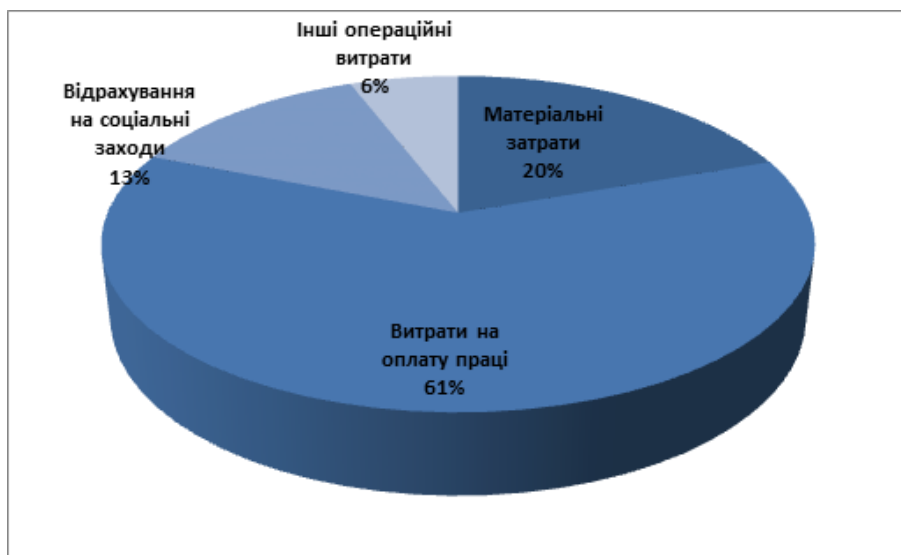


Рис.2.9. Структура операційних витрат КНП «Лікарня Св. Мартина» у I кварталі 2023р.

Примітка. Побудовано на основі фінансової звітності лікарні [33].

Аналізуючи дані фінансової звітності КНП «Лікарня Св.Мартина» можна констатувати наявність тенденції зростання активів темпами, які є вищими за темпи зростання доходів. Вказане зумовлює потребу пошуку резервів оптимізації структури активів. Також в установі в динаміці 2021-2022 рр. відбулось збільшення активів на 31,7% (табл.2.5).

Той факт, що активи зростають більш швидко, ніж доходи, вказує на необхідність пошуку резервів оптимізації поточної структури активів, що потребує проведення їх горизонтального та вертикального аналізу. Так в таблиці 2.5. представлено результати горизонтального аналізу активів і пасивів КНП «Лікарня Св.Мартина» у динаміці 2021-2022рр. Водночас, для досліджуваної медичної установи характерним було зростання суми балансу, що відбулось, в основниу, за рахунок зростання як фінансових (+885,4%), так і нефінансових активів (+113,05%) (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Горизонтальний аналіз активів та пасивів КНП «Лікарня Св. Мартина» у 2021-2022 рр., грн.

Показник	Значення показника		Зміна показника	
	2021	2022	Абс. приріст, +,-	Відн. приріст, %
Активи				
Основні засоби	51356276	115879397	64523121	125,64
Запаси	12585633	20385001	7799368	61,97
НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	63960210	136264398	72304188	113,05
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у: національній валюті	1294499	15157472	13862973	1070,91
ФІНАНСОВІ АКТИВИ	1596037	15727389	14131352	885,4
АКТИВИ	65632550	152068090	86435540	131,7
Пасиви				
Внесений капітал	114106489	114289144	182655	0,16
Капітал у дооцінках	0	36943245	36943245	-
Цільове фінансування	0	13416469	13416469	-
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	65508800	152068090	86559290	132,13
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	123750	0	-123750	-100
БАЛАНС	65632550	152068090	86435540	131,7

Примітка. Побудовано на основі [50].

Результати горизонтального аналізу пасивів досліджуваної медустанови свідчать про зростання суми власного капіталу, що можна розцінювати як детермінанту підвищення рівня конкурентоспроможності медичної організації. Водночас, скорочення загальної суми зобов'язань є також позитивним трендом, що характеризує підвищення незалежності від зовнішніх джерел забезпечення фінансовими ресурсами, хоча при цьому і частково стримує більш повне розкриття наявного потенціалу організації.

В рамках оцінювання ефективності функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина», використаємо аналітичний підхід «top down costing» («згори-донизу»), в рамках якого відбувається документування загальних витрат медичної установи із наступним розподілом його між центрами витрат, «...а потім – до кінцевої одиниці продукції (наприклад, ліжко-дні, госпіталізації, амбулаторні відвідування) при середній вартості затрачених ресурсів, що використовуються для надання послуги (амбулаторної послуги або типу стаціонарного лікування пацієнта)» [11].

Так аналізуючи результати діяльності досліджуваного закладу охорони здоров'я можна констатувати наступне: за програмою медичних гарантій згідно договору з Національною службою здоров'я України, за перший січень-вересень 2022 року використано коштів у сумі 272654,6 тис. грн., що складає 70 % від загальної суми договору НУЗУ.

За 9 місяців 2022 року середнє значення витрат, які спрямовані на забезпечення якісної медичної допомоги у розрахунку на 1 ліжко-день склали становили 1550 грн. При чому вартість коливається у різних структурних підрозділах, зокрема для відділень терапевтичного профілю вона є найнижчою і складає 1 300,0 грн., тоді як для відділень хірургічного профілю – 1 400,0 грн., в пологовому відділенні - 1 993,0 грн. , в реанімаційному відділенні - 7 770,0 грн.

Щодо показників результативності функціональної діяльності досліджуваного закладу охорони здоров'я, зазначимо, що протягом 2022 року проведено: «32 618 ліжко-днів у стаціонарі (в т.ч 370 ліжко-днів у відділенні невідкладних станів) та проліковано 5 049 хворих; 33 273 відвідувань у амбулаторно-поліклінічних умовах, 6 403 відвідувань жіночої консультації, 1 813 відвідувань стоматологічного відділення» [31].

Висновки до розділу 2

У цій кваліфікаційній роботі об'єктом дослідження виступатиме функціональна діяльність Комунального неприбуткового підприємства «Лікарня Святого Мартина». Цей медичний заклад є комунальним унітарним некомерційним підприємством, яке надає послуги вторинної/спеціалізованої медичної допомоги будь-яким особам відповідно до норм чинного законодавства. Організація взаємозв'язків та взаємовідносин у цій медичній установі базується на лінійно-функціональному підході. Для нього є характерним оперативність прийняття управлінських рішень з огляду на знання об'єкта управління та несення відповідальності, визначеної в межах функціональних повноважень, професіоналізм спеціалістів функціональних підрозділів та ефективність координації процесів. У лікарні є 28 структурних

підрозділів, із яких 23 здійснюють безпосереднє надання різних медичних послуг жителям Мукачівської територіальної громади та Мукачівського району. Варто відмітити, що після скорочення штатної чисельності працівників у динаміці 2020р- Шкв.2023р. Основним програмно-плановим документом стратегічного характеру є Стратегія, тобто загальний план, розроблений на довгострокову перспективу із виокремленням способів та засобів досягнення мети. Розробляється цей плановий документ для забезпечення ефективного використання наявних ресурсів шляхом співставлення ресурсних можливостей медичної установи із цільовими орієнтирами її функціональної діяльності. Аналізуючи візію закладу, можна стверджувати, що ця медустанова прагне бути лідером у наданні медичних послуг за рахунок надіння високоякісних медичних послуг та забезпечення їх доступності. Щодо цілей, на яких базується діяльність медустанови, то в їх основі лежить організація командної роботи, пацієнтоорієнтований підхід та комфортні умови для пацієнтів.

Важливим аспектом досліджуваної проблематики є оцінювання ефективності функціональної діяльності медичного закладу. Оцінювання можна проводити як з позиції економічної ефективності, так і медичної.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ АУДИТУ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ПРАКТИКУ ФУНКЦІОНУВАННЯ КНП «ЛІКАРНЯ СВЯТОГО МАРТИНА»

3.1. Формування системи моніторингу ефективності функціональної діяльності КНП «Лікарня Святого Мартина»

В рамках впровадження інструментарію аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я важливим завданням є створення належного інформаційного забезпечення для його проведення та в подальшому вироблення на основі отриманих результатів проектів управлінських рішень. З огляду на це, на наш погляд, актуальним для закладів охорони здоров'я формування власної системи моніторингу функціональної діяльності, яка акумулюватиме інформаційні масиви щодо різних аспектів діяльності закладу, даватиме змогу на основі використання аналітичних методик обробки інформації виокремлювати тенденції щодо зміни показників в динаміці та співставляти поузвик функціональній діяльності із аналогічними показниками закладів – конкурентів.

В цьому плані зауважимо, що сучасним аналітичним інструментом, який може застосовуватись у різних сферах управлінської діяльності, який за своєю сутністю передбачає проведення «... дослідження за станом та тенденціями розвитку соціальної сфери, що передбачає відстежування і контроль за допомогою комплексу наукових, технічних, технологічних, організаційних та інших засобів» [67]. Тобто, по суті це є «... безперервний процес відстеження того, наскільки заплановані зміни відбуваються згідно з планом і наскільки вони відповідають очікуваним результатам та цілям діяльності, що дає змогу виявити труднощі, які виникають, достатньо рано для того, щоб ужити заходів для виправлення ситуації [31].

В рамках даного дослідження моніторинг функціональної діяльності КНП «Лікарня Святого Мартина» розглядатимемо як перманентний процес безперервного спостереження, фіксації та аналітичного аналізу стану та

динаміки показників, які інтерпретують результати функціональної діяльності закладу охорони здоров'я.

З організаційної точки зору, формування системи моніторингу у досліджуваній медичній установі потребує визначення основних її складових, таких як: мета моніторингу, об'єкт, предмет, алгоритм та методологія проведення.

Із методологічної позиції моніторинг функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина» повинен охоплювати систему показників та індикаторів, які виражають результати функціональної діяльності медичної установи та сукупності методик відслідкування їх змін у динаміці.

Враховуючи те, що функціональна діяльність охоплює функції як і адміністративні, так і медичні, а охорона здоров'я є невідомою складовою соціальної сфери, моніторинг функціональної діяльності повинен охоплювати показники та індикатори, спрямовані на забезпечення як медичної, соціальної, так і економічної ефективності.

Моніторинг функціональної діяльності має охоплювати систему дій та процедур, пов'язаних із плануванням процесу його проведення, безпосередньою організацією його проведенням, щодо збору та аналізу показників функціональної діяльності медичного закладу, аналіз та співставлення фактичних показників функціональної діяльності із плановими та формулювання відповідних висновків. В подальшому отримані результати мають лежати в основі прийняття управлінських рішень щодо забезпечення функціонування закладу охорони здоров'я як у коротко, так і у довгостроковій перспективі.

Проведення моніторингу функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина» умовно можна поділи та певні етапи, а саме:

- по-перше, організаційно-методичний, що передбачає конкретизацію цілей моніторингу, вибір об'єкта та визначення суб'єктів проведення моніторингу, проведення спостережень за об'єктом, проведення збору та алокації інформації про результати функціональної діяльності медичного

закладу у певний період часу. По суті на цьому етапі має відбуватись формування інформаційної бази дослідження;

- по-друге, діагностування об'єкта моніторингу, в рамках якого має відбуватись обробка інформації, експрес-аналіз планових показників та планових заходів, співставлення фактичних та планових показників функціональної діяльності досліджуваного КНП;

- по-третє, розрахунково-аналітичні дії, що передбачають проведення розрахунків та аналіз можливих результатів на предмет виявлення відхилень та діагностування ступеня впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища на результати функціональної та ступінь виконання планових показників;

- по-четверте, прогнозування основних тенденцій розвитку як сфери охорони здоров'я у м.Мукачево, так і можливих результатів діяльності під впливом цих тенденцій КПП «Лікарня Св.Мартина»;

- по-п'яте, прийняття управлінських рішень щодо забезпечення життєдіяльності медичного закладу.

У випадку, якщо у процесі проведення моніторингу показників функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина» будуть виявлені суттєві відхилення фактичних значень показників від планових та передбачатиметься негативний вплив такого типу відхилень на результативність функціонування закладу в майбутньому, суб'єктам управлінської діяльності варто внести певні корективи, шляхом вироблення відповідних управлінських рішень.

У цьому плані, фактично результати моніторингу показників функціональної діяльності слугуватимуть інформаційним підґрунтям для подальшого аналізу, аудиту та оцінювання функціональної діяльності та аналітичною базою для вироблення альтернативних варіантів управлінських рішень.

Вважаємо, що технологія проведення моніторингу показників функціональної діяльності закладу охорони здоров'я дозволяє, у випадку виявлення відхилень фактичних показників від планових вносити відповідні

корективи у діяльність медзакладу, що схематично можна представити наступним чином (рис.3.2).

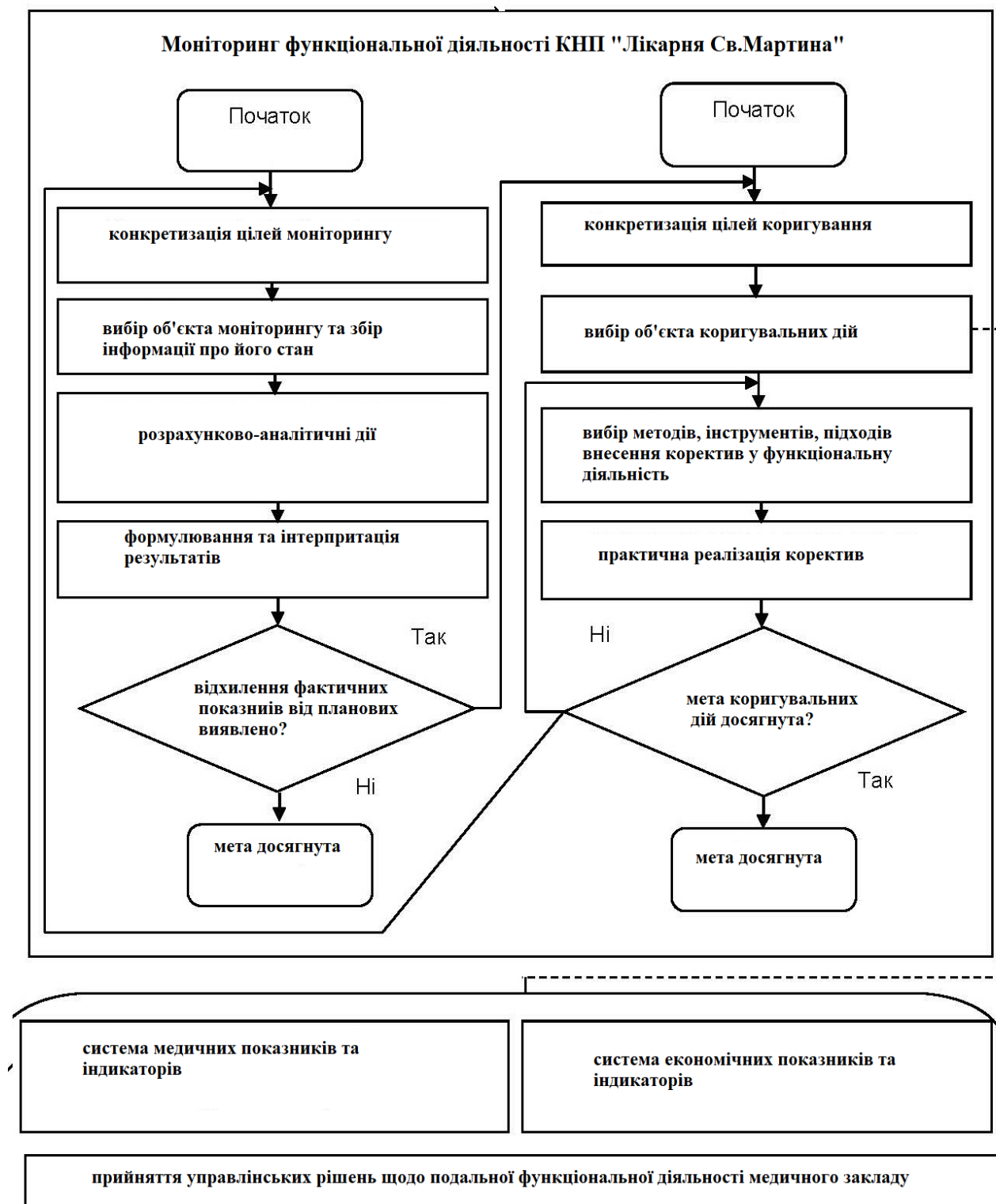


Рис. 3.1. Пропонований алгоритм моніторингу ефективності функціональної діяльності КНП "Лікарня Св.Мартина"

Примітка. Розроблено автором.

В ході моніторингу функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина» важливо чітко структурувати інформацію, дотримуючись підходів щодо її інтерпретації у простій, стислій та візуально прийнятній формі, яка міститиме дані щодо виконання планових показників у динаміці. Тому у цьому плані доволі важливим є вибір методики аналізування даних та вибору самих показників та індикаторів, що слугуватимуть інформаційною базою моніторингу.

Базовими індикаторами для аналізу ефективності моніторингу функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина» можуть бути показники, які характеризують різні аспекти функціональної діяльності. При цьому, їх, вважаємо за доцільне, згрупувати у розрізі ефектів, які можуть бути досягнутими у процесі функціональної діяльності закладу охорони здоров'я, а саме, як зазначалось вище: економічним, медичним та соціальним.

Так, економічна ефективність характеризує співвідношення отриманих результатів та витрат. Як зазначають фахівці: «Розрахунок економічної ефективності пов'язаний з пошуком зниження використання наявних ресурсів. Цей показник є необхідною складовим ланкою в оцінці функціонування системи охорони здоров'я в цілому, окремих її підрозділів та структур» [33]. Оцінюючи економічну ефективність на рівні досліджуваного закладу охорони здоров'я, основними показниками вважаємо коефіцієнти, які характеризують відсоток виконання фінансового плану за доходами та за витратами, коефіцієнт співвідношення фінансування закладу за рахунок коштів отриманих від НЦЗУ та місцевих бюджетних програм відносно коштів, отриманих від фізичних та юридичних осіб. Також економічну ефективність можна розглядати і з позиції ефективного використання ресурсів, так і з позиції «впливу охорони здоров'я на розвиток суспільного виробництва в цілому» [29].

Соціальна ефективність характеризує досягнення соціального результату, проявами якого можуть бути «... відновлення працездатності та активного життя в суспільстві, задоволеність медичною допомогою, збільшення тривалості життя населення, зниження рівня показників смертності та інвалідності, задоволеність суспільства в цілому системою надання медичної

допомоги» [4, с. 26].

Щодо медичної ефективності, то вона характеризує рівень досягнення медичного результату, індикаторами вимірювання якого можуть бути наступні: «...одужання або поліпшення стану здоров'я, відновлення втрачених функцій окремих органів і систем, питома вага вилікуваних хворих, зменшення випадків переходу захворювання в хронічну форму, зниження рівня захворюваності населення» [16]. Тобто, фактично медична ефективність характеризує результативність власне основної діяльності закладу охорони здоров'я, а саме - здоров'я людини.

Узагальнюючи вище викладене, показники функціональної діяльності, на основі яких можна проводити моніторинг в КНП «Лікарні Св.Мартина» наведемо у формі таблиці (рис.3.1).

Таблиця 3.1

Орієнтовний перелік показників для моніторингу функціональної діяльності КНП

№ з/п	Показник	Методика розрахунку
Економічна ефективність		
1.	Коефіцієнт фінансування медицини	$K_{ФМ} = \Phi_{М}/ВВП$, де $\Phi_{М}$ – обсяг фінансування медичної галузі, тис. грн; ВВП – обсяг валового внутрішнього продукту, тис. грн.
2.	Коефіцієнт впровадження інновацій та технологічних процесів у медицину	$K_{ВІ} = K_{ІМЗ}/K_{МЗ}$, де $K_{ІМЗ}$ – кількість медичних закладів, які впроваджували інновації та нові технологічні процеси; $K_{МЗ}$ – кількість медичних закладів всього.
3.	Коефіцієнт співвідношення приватних та державних витрат на медицину	$K_{В} = ВП/ВД$, де ВП – приватні витрати на охорону здоров'я (доходи від надання платних послуг), тис. грн; ВД – державне фінансування охорони здоров'я, тис. грн.
4.	Коефіцієнт підвищення трудової участі	$K_{ТУ} = K_{ПНЗр}/K_{ПНбр}$, де $K_{ПНЗr}$ – кількість працездатного населення у звітному році, осіб; $K_{ПНбр}$ – кількість працездатного населення у базовому році, осіб.
5.	Коефіцієнт виконання фінансового плану за доходами	$K_{Фпд} = Дф/Дп$, де $Дф$ – фактичні доходи ЗОЗ, тис.грн; $Дп$ – заплановані доходи, передбачені фінансовим планом, тис.грн.
6.	Коефіцієнт виконання фінансового плану за видатками	$K_{Фпв} = Вф/Вп$, де $Вф$ – фактичні видатки ЗОЗ, тис.грн; $Вп$ – заплановані видатки, передбачені фінансовим планом, тис.грн.
Медична ефективність		
7.	Коефіцієнт проведення профілактичних оглядів дорослого населення	$K_{ПО} = ПО/КПВ$, де $ПО$ – кількість осіб, які проходили профілактичний огляд; $КПВ$ – кількість осіб працездатного та пенсійного віку.
8.	Коефіцієнт забезпечення населення медичною допомогою	$K_{Мд} = K_{МЗ}/Н$, де $K_{МЗ}$ – кількість медичних закладів, тис. од.; $Н$ – чисельність населення.
9.	Коефіцієнт летальності лікування	$K_{Л} = K_{Лв}/КПВ$, де $K_{Лв}$ – кількість летальних випадків; $КПВ$ – загальна кількість пролікованих випадків
10.	Коефіцієнт тривалості стаціонарного лікування	$K_{СЛ} = ЧЛДС/НЛДС$, де $ЧЛДС$ – число ліжко-днів проведених у денних стаціонарах; $НЛДС$ – нормативна кількість ліжко-днів стаціонарного лікування.
Соціальна ефективність		
11.	Коефіцієнт відновлення працездатності	$K_{ВПр} = K_{ФЛ}/НЛ$, де $КФЛ$ – фактична кількість днів лікарняної відпустки; $НЛ$ – нормативна кількість днів лікарняного для певної хвороби.
12.	Коефіцієнт задоволення якістю медичних послуг	$K_{ЯМП} = K_{ЗМП}/КО$, де $КЗМП$ – кількість осіб, задоволених якістю медичних послуг; $КО$ – кількість опитаних осіб.

Примітка. Побудовано автором з використанням [26].

Очікуваний результат від практичного використання моніторингу функціональної діяльності для досліджуваного КНП вбачаємо: конкретизацію цілей діяльності, відслідкування тенденцій щодо стану охорони здоров'я як у м.Мукачево так і в громаді, формування уявлення про поточний стан охорони здоров'я, попереднє виявлення результатів досягнення планових показників.

Водночас, варто звернути увагу на те, що окремі науковці, зокрема автори монографії «Модернізація менеджменту та публічного управління в системі охорони здоров'я» виокремлюють поняття громадський моніторинг, тобто «... системний, безперервний процес, який включає спостереження з боку інститутів громадянського суспільства за діяльністю медичних установ і їх кадрового складу з метою визначення якості прийнятих рішень, оцінки стану дотримання працівниками дисципліни і законності, ідентифікації ризиків порушення прав та інтересів споживачів медичних послуг, формування рекомендацій щодо оптимізації діяльності медичних установ та підвищення їх конкурентоспроможності» [30, С.411], який може виступати складовою моніторингу функціональної діяльності медичного закладу.

Узагальнюючи зазначимо, що формування системи моніторингу функціональної діяльності КНП “Лікарня Св.Мартина” сприятиме конкретизації цілей, орієнтації на досягнення реальних результатів; підвищення довіри громадськості за рахунок прозорості діяльності та якості медичних послуг.

3.2. Напрями імплементації інструментарію аудиту ефективності функціональної діяльності у практику функціонування КНП «Лікарня Святого Мартина»

Забезпечення ефективного функціонування закладу охорони здоров'я як з позиції ресурсовикористання так і з позиції забезпечення якості медичних послуг потребує пошуку нових сучасних інструментів контролю, що дозволятимуть виявляти і попереджувати про наявність «вузьких місць» у діяльності закладу та оперативно вносити корективи з метою їх усунення. Одним із таких інструментів вбачаємо аудит функціональної діяльності.

Вважаємо, що аудит у сфері охорони здоров'я, дійсно, є вкрай важливим для забезпечення якості та ефективності медичних послуг і ефективного функціонування медустанови, в першу чергу за рахунок виявлення недоліків та одночасною розробки рекомендацій щодо поліпшення системи надання медичних послуг та ефективного використання ресурсів. При цьому зауважимо, що «аудит – у найбільш широкому загальному сенсі може означати будь-яке ex-post обстеження угоди, процедури або звіту з метою перегляду/перевірки будь-якого її/його аспекту – її/його точності, ефективності тощо»[9]. А для використання цей термін “має бути, як правило, кваліфікований більш вузько” [9]. Продовження цієї думки висвітлено введенням нового теміну наступним чином: «аудит ефективності також виходить за рамки перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності й передбачає незалежну оцінку економічності, ефективності та результативності діяльності програми чи організації» [9].

Розглядаючи аудит у такому розумінні слід відмітити, що цей інструментарій є складним та багатовекторним. Водночас, специфіка функціонування закладів охорони здоров'я потребує спеціалізованого аудиту, який буде враховувати «...особливості діяльності у сфері, специфіку взаємодії з органами державної влади, соціальні умови підприємництва, а його результатом у сфері медицини є незалежна думка про виконання стандартів забезпечення громадян медичними послугами та достовірність наданої

допомоги» [9]. Вважаємо, що імплементація його інструментарію у практику функціонування КНП «Лікарня Св.Мартина» може охоплювати такі функціональні складові, як:

- 1) перевірка вірності та повноти фінансової звітності медичного закладу;
- 2) визначення реального фінансового стану, ідентифікація можливих ризиків та забезпечення дотримання встановлених норм та правил;
- 3) перевірка коректності податкового обліку, виявлення можливих порушень та рекомендації щодо їх вирішення;
- 4) оцінка відповідності діяльності медичних закладів законам та нормативам;
- 5) аналізування системи управління, виявлення можливостей для покращення та оптимізації процесів;
- 6) оцінювання рівня задоволеності пацієнтів, знаходження можливостей для поліпшення надання послуг;
- 7) аналізування взаємодії медичного закладу з органами влади та соціальним середовищем;
- 8) перевірка заходів безпеки для забезпечення конфіденційності пацієнтської інформації;
- 9) оцінювання відповідності медичних послуг прийнятим стандартам та протоколам, тощо.

Використання інструментарію внутрішнього аудиту у досліджуваному медичному закладі потребує врахування основоположних керівних принципів аудиту, а саме: аудит – це “невід’ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення якомога раніше відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економічності управління суспільними ресурсами” [8] та фундаментальних принципів аудиту INTOSAI (Міжнародна організація вищих органів аудиту), зокрема: ISSAI 100 “Основні принципи аудиту державного сектору”; ISSAI 200 “Основні принципи фінансового аудиту”; ISSAI 300 “Основні принципи аудиту ефективності”; ISSAI 400 “Основні принципи аудиту відповідності” [13].

Заважимо, що на сьогодні у міжнародній практиці використовуються різні форми аудиту. Із їхнього загального переліку, з огляду на об'єкт дослідження у цій роботі, найбільш доцільними для використання у функціональній діяльності лікарні вбачаємо такі форми аудиту, які мають місце щодо застосування у публічному секторі, як: фінансовий аудит; аудит відповідності; аудит ефективності (рис. 3.2).

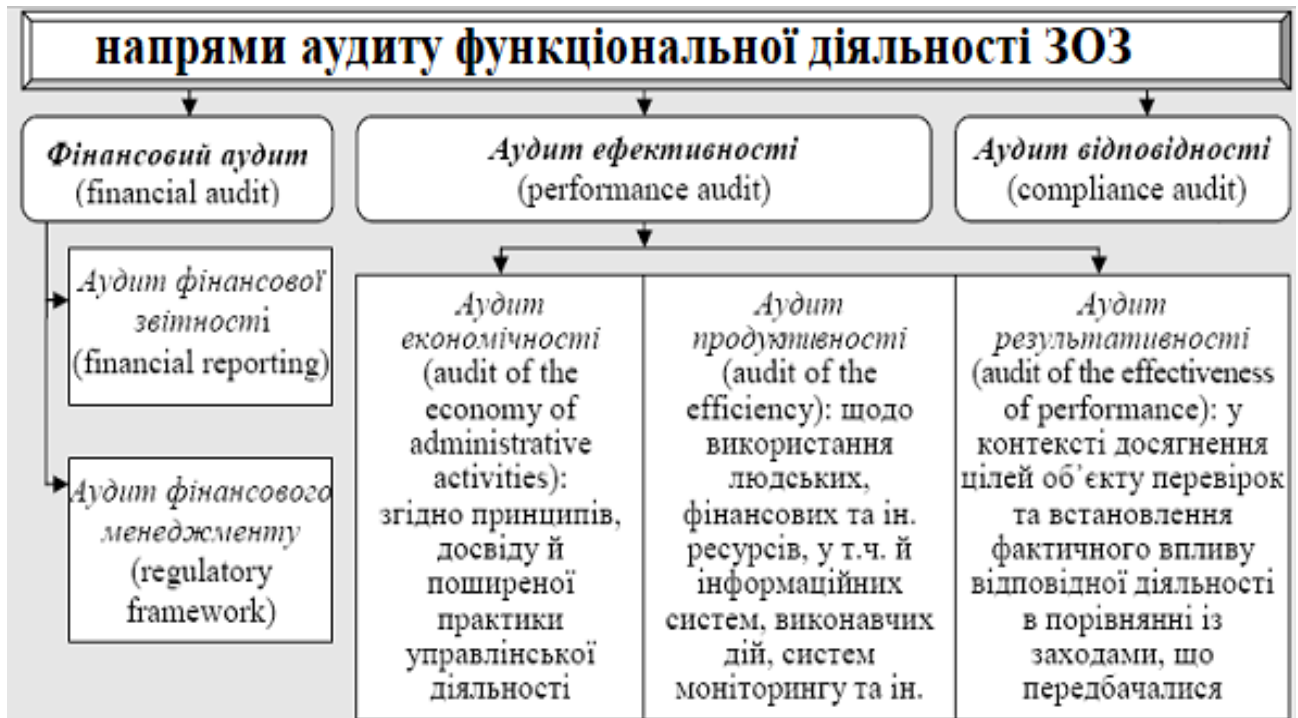


Рис. 3.1. Форми аудиту публічного сектора, які можуть бути імплементовані у практику діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина»

Примітка. Побудовано з використанням [1; 11; 13]

Кожна із наведених форм аудиту має свої характерні особливості, власну методологію та підходи до його організації, коротку характеристику яких наведено у табл.3.2.

Таблиця 3.2.

Порівняльний аналіз форм аудиту публічного сектору

Ознаки аналізу	Аудит відповідності (compliance audit)	Фінансовий аудит (financial audit)	Аудит ефективності / ААД (performance audit)
1. Мета	Спрямований на перевірку того, наскільки предмет аудиту відповідає повноваженням, визначеним як критерій, тобто виконання норм чинного законодавства, відповідності показників виконання бюджетів, законності проведених фінансових операцій та ін.	Визначення відповідності наданої фінансової інформації стандартам фінансової звітності та регуляторним умовам / оцінка фінансових операцій	Незалежна та об'єктивна перевірка урядових (government) дій, програм та організацій, з точки зору принципів ? економічності, результативності та ефективності, спрямованих на досягнення кращих результатів / комплексна оцінка діяльності органів публічної влади
2. Базові керівні принципи INTOSAI	ISSAI 4000-4999	ISSAI 1000-2999	ISSAI 3000-3999
3. Види функціональних складових	?	Аудит фінансової звітності; аудит фінансового менеджменту	Аудит економічності; аудит ефективності/ результативності, аудит продуктивності
4. Фокус /Предмет аудиту	Відповідність в істотних аспектах діяльності, фінансових операцій та інформації повноваженням тих, хто управляє аудитованою організацією	Перевіряються окремі фінансові операції, порядок організації та ведення бухгалтерського обліку, фінансова звітність та ін. ключові управлінські процедури	Вивченню підлягають не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування публічного сектору, включаючи перевірку діяльності систем публічних організації та управління
5. Ступінь відкритості/ публічності	Менш відкриті до аудиторських перевірок та до оприлюднення результатів таких перевірок		Більш відкриті для аудиторських перевірок; результати такого аудиту мають оприлюднюватись
6. Методи	Стандартизований формат		Залежать від мети та об'єкту аудиту
7. Академічна база	Управлінський, бухгалтерський та фінансовий облік, нормативно-законодавча база		Публічне управління та адміністрування, економіка, соціологія, право

Примітка. Наведено за [15].

З огляду на вказане, найбільшої уваги заслуговує аудит ефективності, який на рівні закладу охорони здоров'я може охоплювати різні аспекти функціональної діяльності, а саме:

- по-перше, аудит структури, в рамках якого може проводитись фінансово-економічний аудит, аудит кадрового забезпечення, аудит матеріального забезпечення та аудит медичної документації);

- по-друге, аудит процесу, що включає клінічний аудит, технологічний аудит, організаційно-методичний аудит та аудит впровадження медичних технологій);

- по-третє, аудит результату, що може бути деталізованим аудитом думки пацієнтів та медпрацівників, аудитом стану здоров'я пацієнтів та населення в цілому.

Доцільність існування різних складових аудиту ефективності важливе в контексті публічного управління та фінансової підзвітності, що сприяє забезпеченню ефективності управління та використання фінансів з позиції соціальної відповідальності, дозволяє виявляти можливості для оптимізації витрат і забезпечення ефективного використання обмежених ресурсів, також надає можливість для регулярного моніторингу та оцінки діяльності, що важливо для управління та корекції шляхом внесення необхідних змін. Також цей інструментарій дозволяє оцінити, наскільки дообредержавні цільові програми щодо фінансування охорони здоров'я досягають своїх цілей та визначати можливості для поліпшення.

Врахування цих аспектів дозволяє основним стейкхолдерам у сфері охорони здоров'я забезпечувати ефективне та відкрите управління ресурсами для досягнення кращих результатів у сфері публічного здоров'я та інших сферах.

Наведений вище підхід охоплює всі аспекти функціональної діяльності медичної установи, а практичне впровадження базується на відповідних критеріях та аналітичних розрахунках (рис.3.3).

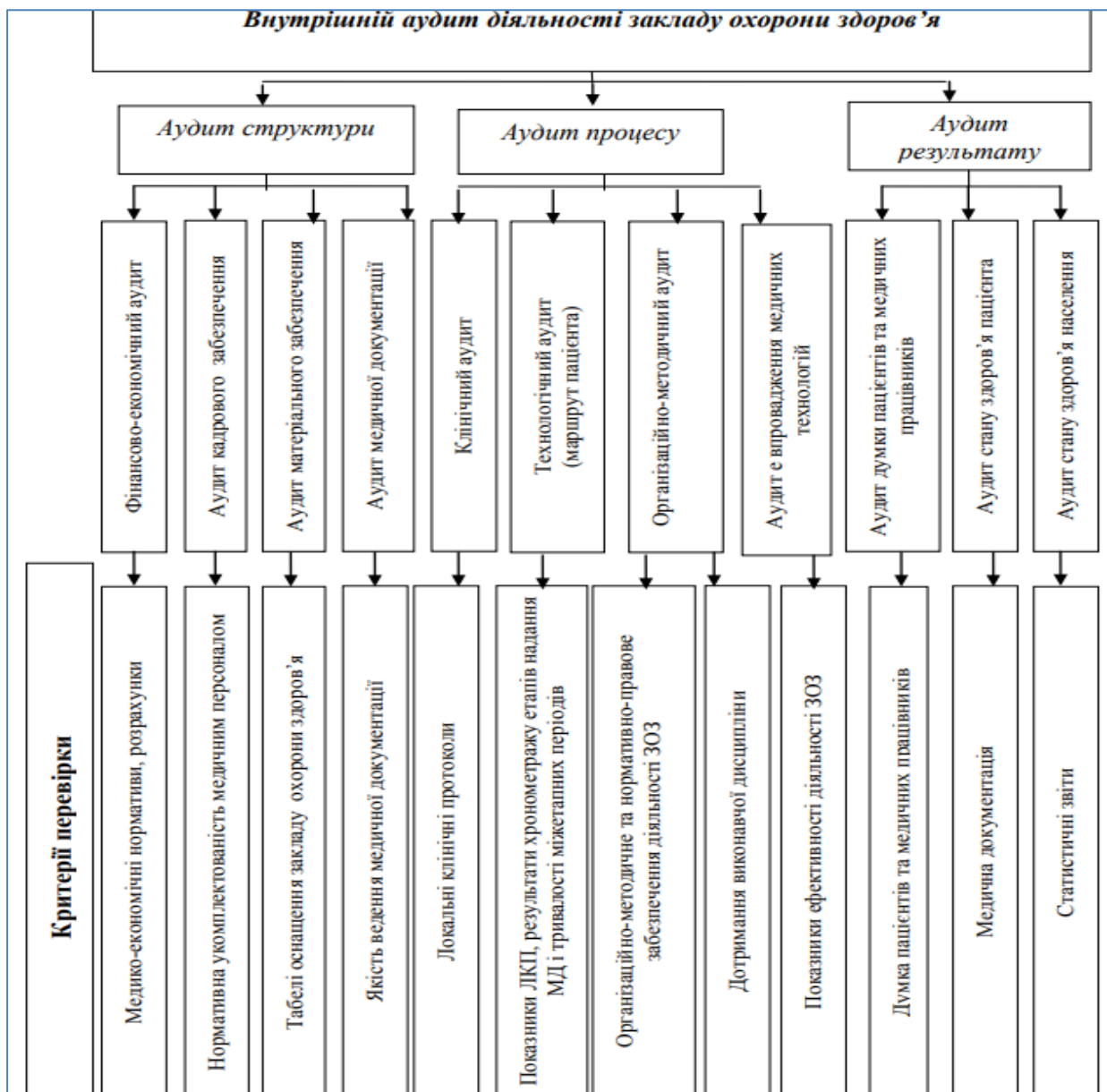


Рис.3.3. Складові аудиту ефективності ЗОЗ
Примітка. Наведено на основі [13].

Враховуючи критерії, які закладені в основу проведення аудиту ефективності, його проведення може бути зорієнтовано як на виявлення відхилень фактичних значень показників від нормативних або планових із пошуком рекомендацій щодо їх усунення, так і на пошук проблем та взаємозв'язків результуючих показників медичної установи із впливом чинників зовнішнього середовища.

Зазначимо, що використання інструментарію аудиту в досліджуваному КНП «Лікарня Св.Мартина» може проводитись на рівні самого закладу його фахівцями в межах їх компетенції. Проведення аудиту формально може

оформляється наказом директора КНП, у якому має бути чітко прописана мета, завдання об'єкти та суб'єкти проведення. Методично проведення аудиту на рівні цього медичного закладу має охоплювати такі етапи (рис.3.4):

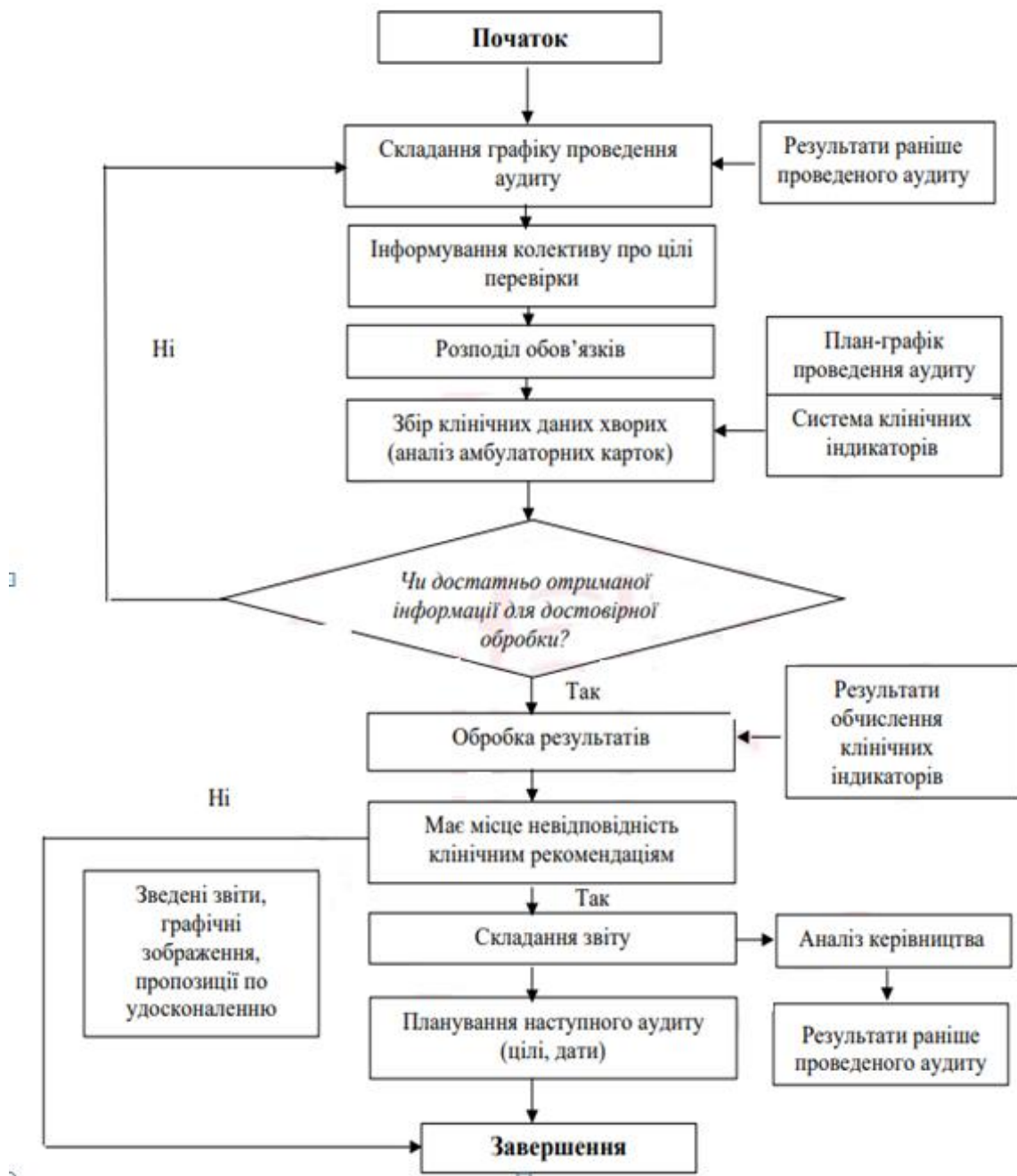


Рис.3.4. Пропонований алгоритм проведення аудиту ефективності функціональної діяльності КНП «Лікарня Св.Мартина»

Примітка. Адаптовано автором на основі [11].

Таким чином, використання інструментарію аудиту ефективності функціональної діяльності дозволить виявити проблемні аспекти діяльності та своєчасно застосувати відні заходи щодо їх усунення.

Висновки до розділу 3

В рамках впровадження інструментарію аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я важливим завданням є формування власної системи моніторингу функціональної діяльності. В рамках даного дослідження моніторинг функціональної діяльності КНП «Лікарня Святого Мартина» розглядатимемо як перманентний процес безперервного спостереження, фіксації та аналітичного аналізу стану та динаміки показників, які інтерпретують результати функціональної діяльності закладу охорони здоров'я. Моніторинг функціональної діяльності має охоплювати систему дій та процедур, пов'язаних із плануванням процесу його проведення, безпосередньою організацією його проведенням, щодо збору та аналізу показників функціональної діяльності медичного закладу, аналіз та співставлення фактичних показників функціональної діяльності із плановими та формулювання відповідних висновків. Вважаємо, що технологія проведення моніторингу показників функціональної діяльності закладу охорони здоров'я дозволяє, у випадку виявлення відхилень фактичних показників від планових вносити відповідні корективи у діяльність медзакладу.

Аудит у сфері охорони здоров'я, дійсно, є вкрай важливим для забезпечення якості та ефективності медичних послуг і ефективного функціонування медустанови, в першу чергу за рахунок виявлення недоліків та одночасною розробки рекомендацій щодо поліпшення системи надання медичних послуг та ефективного використання ресурсів. У роботі наведено рекомендації щодо впровадження інструментарію аудиту функціональної діяльності у практику функціонування досліджуваного закладу охорони здоров'я, що має охоплювати різні аспекти функціональної діяльності, а саме: аудит структури, аудит процесу, аудит результату. Зазначимо, що використання інструментарію аудиту в досліджуваному КНП «Лікарня Св.Мартина» може проводитись на рівні самого закладу його фахівцями в межах їх компетенції. Проведення аудиту формально може оформлятися наказом директора КНП, у якому має бути чітко прописана мета, завдання об'єкти та суб'єкти проведення.

ВИСНОВКИ

На основі результатів проведеного дослідження можна зробити наступні висновки.

Внутрішній аудит є системою спостережень, контролю та експертних оцінок фінансово-господарської діяльності суб'єкта економічних відносин, що може слугувати потужною аналітичною базою для прийняття управлінських рішень. За своєю сутністю внутрішній аудит є інструментом діагностування та своєрідною формою контролю стану управління закладом охорони здоров'я.

внутрішнього аудиту, зазначимо, що його проведення відбувається на рівні організації, та може проводитись її працівниками, які є компетентними у відповідних питаннях. Інструментарій внутрішнього аудиту у закладах охорони здоров'я може використовуватися з метою забезпечення сприяння ефективного виконання поставлених завдань та цільових орієнтирів діяльності як з позиції результативності діяльності, так і з позиції ефективності ресурсовикористання. Різновидом внутрішнього аудиту є аудит функціональної діяльності.

Аудит управлінської діяльності є важливим інструментом для оцінки та покращення ефективності суб'єкта господарювання, який застосовується з метою забезпечення ефективності та економічності в усіх аспектах діяльності організації. Аудит управлінської діяльності спрямований на визначення того, наскільки ефективно та економічно використовуються ресурси організації для досягнення стратегічних та операційних цілей.

Методичне забезпечення охоплює обґрунтовані підходи, інструменти, процедури та визначеність порядку проведення аудиту функціональної діяльності в сучасних умовах. Методика проведення аудиту функціональної діяльності передбачає систему послідовно виконуваних заходів щодо оцінки та контролю результативності функціональної діяльності з метою виявлення недоліків та використання комплексу попереджувальних заходів. Аудиторські процедури в процесі внутрішнього аудиту є важливим інструментом для оцінювання ефективності внутрішнього контролю та визначення достовірності

показників, що характеризують результативність функціональної діяльності закладу охорони здоров'я.

У цій кваліфікаційній роботі об'єктом дослідження виступатиме функціональна діяльність Комунального неприбуткового підприємства «Лікарня Святого Мартина». Цей медичний заклад є комунальним унітарним некомерційним підприємством, яке надає послуги вторинної/спеціалізованої медичної допомоги будь-яким особам відповідно до норм чинного законодавства. Організація взаємозв'язків та взаємовідносин у цій медичній установі базується на лінійно-функціональному підході. Для нього є характерним оперативність прийняття управлінських рішень з огляду на знання об'єкта управління та несення відповідальності, визначеної в межах функціональних повноважень, професіоналізм спеціалістів функціональних підрозділів та ефективність координації процесів. У лікарні є 28 структурних підрозділів, із яких 23 здійснюють безпосереднє надання різних медичних послуг жителям Мукачівської територіальної громади та Мукачівського району. Варто відмітити, що після скорочення штатної чисельності працівників у динаміці 2020р- Шкв.2023р. Основним програмно-плановим документом стратегічного характеру є Стратегія, тобто загальний план, розроблений на довгострокову перспективу із виокремленням способів та засобів досягнення мети. Розробляється цей плановий документ для забезпечення ефективного використання наявних ресурсів шляхом співставлення ресурсних можливостей медичної установи із цільовими орієнтирами її функціональної діяльності. Аналізуючи візію закладу, можна стверджувати, що ця медустанова прагне бути лідером у наданні медичних послуг за рахунок надіння високоякісних медичних послуг та забезпечення їх доступності. Щодо цілей, на яких базується діяльність медустанови, то в їх основі лежить організація командної роботи, пацієнтоорієнтований підхід та комфортні умови для пацієнтів.

Важливим аспектом досліджуваної проблематики є оцінювання ефективності функціональної діяльності медичного закладу. Оцінювання можна проводити як з позиції економічної ефективності, так і медичної.

В рамках впровадження інструментарію аудиту функціональної діяльності закладу охорони здоров'я важливим завданням є формування власної системи моніторингу функціональної діяльності. В рамках даного дослідження моніторинг функціональної діяльності КНП «Лікарня Святого Мартина» розглядатимемо як перманентний процес безперервного спостереження, фіксації та аналітичного аналізу стану та динаміки показників, які інтерпретують результати функціональної діяльності закладу охорони здоров'я. Моніторинг функціональної діяльності має охоплювати систему дій та процедур, пов'язаних із плануванням процесу його проведення, безпосередньою організацією його проведенням, щодо збору та аналізу показників функціональної діяльності медичного закладу, аналіз та співставлення фактичних показників функціональної діяльності із плановими та формулювання відповідних висновків. Вважаємо, що технологія проведення моніторингу показників функціональної діяльності закладу охорони здоров'я дозволяє, у випадку виявлення відхилень фактичних показників від планових вносити відповідні корективи у діяльність медзакладу.

Аудит у сфері охорони здоров'я, дійсно, є вкрай важливим для забезпечення якості та ефективності медичних послуг і ефективного функціонування медустанови, в першу чергу за рахунок виявлення недоліків та одночасною розробки рекомендацій щодо поліпшення системи надання медичних послуг та ефективного використання ресурсів. У роботі наведено рекомендації щодо впровадження інструментарію аудиту функціональної діяльності у практику функціонування досліджуваного закладу охорони здоров'я, що має охоплювати різні аспекти функціональної діяльності, а саме: аудит структури, аудит процесу, аудит результату. Зазначимо, що використання інструментарію аудиту в досліджуваному КНП «Лікарня Св.Мартина» може проводитись на рівні самого закладу його фахівцями в межах їх компетенції. Проведення аудиту формально може оформлятися наказом директора КНП, у якому має бути чітко прописана мета, завдання об'єкти та суб'єкти проведення.

