

НАУМОВА НАТАЛЬЯ АЛЕКСАНДРОВНА

**ВНУТРЕННИЙ АУДИТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ
МЕДИЦИНСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Нижний Новгород – 2013

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего профессионального образования "Казанский (Приволжский) федеральный университет"

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор,
Харисова Фирдаус Ильясовна

Официальные оппоненты: Закирова Алсу Рафкатовна,
доктор экономических наук, доцент,
ФГОУ ВПО "Казанский государственный
аграрный университет",
кафедра "Бухгалтерский учет и аудит",
доцент

Серебрякова Татьяна Юрьевна,
доктор экономических наук, доцент,
АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет
кооперации»,
кафедра "Бухгалтерский учет, анализ и аудит",
заведующая кафедрой, доцент

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Оренбургский государственный
университет».

Защита состоится 1 октября 2013 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 212.166.19 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования "Нижегородский государственный университет им.Н.И. Лобачевского" по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 220.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования "Нижегородский государственный университет им.Н.И. Лобачевского"

Автореферат разослан _____ 2013 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета, к.э.н., доцент _____ Маслова Т.С.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современное здравоохранение относится к одной из наиболее сложных и проблематичных отраслей экономики России. Его значимость для жизни общества несомненна: любые неэффективные действия в области реформирования здравоохранения могут привести к сильному социальному резонансу в обществе. Система здравоохранения – это огромная структура, которая состоит из поставщиков медицинского оборудования и фармакологических компаний, профилактических организаций, страховых компаний и ряд других медицинских и социальных учреждений, совокупности органов управления и организаций здравоохранения и, непосредственно, врачей и медицинских учреждений. Очевидно, что деятельность медицинских организаций, как непосредственных «поставщиков» медицинских услуг, нуждается в первоочередном изучении и модернизации.

Ключевым направлением, способствующим построению эффективной управляемой системы оказания медицинских услуг при балансе экономической и социальной составляющей, становится внутренний аудит деятельности медицинских организаций. Хотя значимость внутреннего аудита за рубежом возрастает, тем не менее, в российских реалиях его огромный потенциал управляющими медицинских организаций используется далеко не полно.

Несмотря на накопленный опыт в сфере внутреннего аудита западными и российскими учеными, понятие внутреннего аудита, его сущность, цель, задачи до настоящего времени трактуются специалистами по-разному. Проведенные в диссертации исследования показали, что тенденции развития внутреннего аудита в деятельности коммерческих медицинских предприятий прежде не изучались. Недостаточно освещены вопросы его значения и необходимости для организаций здравоохранения. В настоящее время требуют решения вопросы организационной формы, функционала внутреннего аудита в коммерческих медицинских организациях, подчиненности руководителя службы внутренних аудиторов, которая практически не освещена для предприятий здравоохранения. Требуют разработки регламентирующие внутренний аудит в коммерческих медицинских организациях внутриорганизационные стандарты и рабочие документы, в которых должны отражаться процедуры оценки системы внутреннего контроля, управления рисками и эффективности деятельности коммерческих медицинских организаций в целом, поскольку, как показали проведенные в диссертации исследования, им уделяется недостаточное внимание.

Исследование и разработка предложений по решению этих проблем являются злободневными и значимыми для теории, методики, практики внутреннего аудита в деятельности коммерческих медицинских организаций и определяют актуальность темы диссертации, а также ее структуру.

Степень разработанности проблемы. Существенный вклад в исследование вопросов социального предпринимательства, организации и проблем деятельности учреждений здравоохранения внесли зарубежные

ученые и специалисты Грегори Дж. Дис, Ван дер Гринтен, Хантер, П. Друкер и российские ученые Галкин В.В., Кадыров Ф.Н., Садовникова Н.А., Спирякина Ю.Ю., Столяров С.А. Исследованием вопросов современной теории и практики аудита и внутреннего контроля занимались отечественные ученые и специалисты: Алборов Р.А., Андреев В.Д., Бычкова С.М., Богомолов А.М., Бурцев В.В., Воропаев Ю.Н., Грачева М.В., Гольдштейн Г.Я., Голошапов Н.А., Данилевский Ю.А., Евдокимова А.В., Закирова А.Р., Ивашкевич В.Б., Краснова И.А., Макеев Р.В., Малыхин Д.В., Мельник М.В., Мизиковский Е.А., Панкова С.В., Пашкина И.Н., Попова А.Х., Пугачев В.В., Реутов В.Ю., Серебрякова Т.Ю., Соколов Б.Н., Сонин А.М., Сухарева Л.А., Хахонова Н.Н., Хорохордин Н.Н., Шеремет А.Д. и др. Среди зарубежных авторов наиболее известны труды: Адамса Р., Аренса А., Бринка В.Э., Дефлиза Ф.Л., Дженика Г.Р., Доджа Р., Лоббека Дж., Монтгомери Р., Мюллера Р.Р., Робертсона Дж., Хирша М.В. и др.

Несмотря на ценные результаты научных трудов отечественных и зарубежных ученых в области аудиторской деятельности, следует отметить, что до настоящего времени недостаточно разработаны многие аспекты теории и практики внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций.

Недостаточность теоретических и практических разработок в области внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций определили выбор темы диссертационного исследования, его цель, задачи и основные направления исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель исследования состоит в разработке и обосновании теоретических, методических и практических рекомендаций по проведению внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций для повышения эффективности их функционирования.

Достижение поставленной цели определяет необходимость решения следующих задач:

- выявить и систематизировать факторы, обуславливающие особенности деятельности коммерческих медицинских организаций, а так же типичные ошибки, препятствующие эффективному их функционированию, которые необходимо изучить внутреннему аудитору для надлежащего планирования внутреннего аудита, оценки им рисков существенного искажения информации и обоснования ответных действий в связи с этими рисками;

- сформировать концептуальную схему внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций для совершенствования теоретической базы внутреннего аудита;

- выявить и проанализировать современные тенденции развития внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций;

- сформировать модель организации подразделения внутреннего аудита для медицинских предприятий, позволяющую отобрать наиболее адекватную форму его организации и подчиненности;

- разработать документы, регламентирующие оптимальную организационную структуру и форму подчиненности внутреннего аудита;
- рекомендовать технологию проведения внутреннего аудита коммерческих медицинских организаций, разработать риск-ориентированный план и программу внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций, обосновать процедуры внутреннего аудита процессов управления рисками и контроля деятельности коммерческих медицинских организаций;
- предложить модель внутреннего аудита эффективности деятельности коммерческих медицинских организаций;
- разработать методику гарантии и повышения качества деятельности внутреннего аудита в медицинских организациях.

Область исследования. Исследование соответствует п. 3.2. «Теоретические и методологические основы и целевые установки контроля и ревизии», п. 3.3. «Методология разработки программы аудита и плана проверок», п. 3.4. «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование системы внутреннего контроля», п. 3.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии», п. 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК РФ.

Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методических и практических проблем внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций.

Объектом исследования выбраны коммерческие медицинские организации Республики Татарстан.

Теоретическая и методологическая основы исследования. Теоретическую и методологическую основу диссертационного исследования составили научные труды отечественных, зарубежных ученых и специалистов в области аудита, международные и российские аудиторские стандарты, международные практические стандарты внутреннего аудита, материалы периодических изданий, научных конференций, опыт проведения внутреннего аудита в медицинских организациях.

При доказательстве теоретических положений и разработке практических рекомендаций, обработке и анализе материалов исследования применялись общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, индукция, дедукция, логический, комплексный и системные подходы к оценке экономических явлений, тестирование и анкетирование.

Информационную базу исследования составили законы и постановления Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, Кабинета Министров Республики Татарстан, Государственного Совета Республики Татарстан; официальные данные Федеральной службы государственной статистики, Министерства здравоохранения и социального развития РФ, Федеральной службы по надзору в сфере здравоохранения и социального развития, Министерства здравоохранения Республики Татарстан, органов

законодательной и исполнительной власти Республики Татарстан. В диссертации использовались труды отечественных и зарубежных авторов, материалы, опубликованные в средствах массовой и электронной информации, личные исследовательские наблюдения, а также материалы, полученные в результате проведенного исследования хозяйственной деятельности коммерческих организаций здравоохранения Республики Татарстан.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в обосновании и разработке методических и практических рекомендаций по организации и функционированию внутреннего аудита в коммерческих медицинских организациях в соответствии с современными требованиями, позволяющими повысить эффективность деятельности медицинских предприятий. Основные результаты диссертационного исследования, определяющие его научную новизну, состоят в следующем:

- выявлены и дополнены факторы, обуславливающие развитие частного предпринимательства в медицинской отрасли, систематизированы в виде классификатора типичные ошибки, препятствующие эффективной деятельности коммерческих медицинских организаций, которые внутреннему аудиту необходимо учитывать для надлежащего изучения особенностей деятельности данных организаций;

- предложена концептуальная схема внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций, позволяющая реализовать идеи последовательного разветвления его цели, постулатов, принципов, специфических категорий, техники и технологии;

- рекомендована разработанная автором анкета, предназначенная для оценки тенденций развития внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций;

- рекомендован адаптированный для коммерческих медицинских предприятий порядок функционирования подразделения внутреннего аудита посредством оптимизации его формы организации и подчиненности в коммерческих медицинских организациях, как условия обеспечения принципа независимости внутренних аудиторов;

- разработаны Положение о внутреннем аудите на коммерческих медицинских предприятиях и внутриорганизационные стандарты внутреннего аудита, необходимые для обеспечения надлежащего качества проведения внутреннего аудита в коммерческих медицинских организациях;

- уточнены и дополнены технологические этапы внутреннего аудита деятельности коммерческой медицинской организации с раскрытием их в комплекте рабочих документов, что повысит качество его технологии; разработаны риск-ориентированные план и программа внутреннего аудита процессов управления рисками и внутреннего контроля деятельности коммерческих медицинских организаций, включающие предложенный автором комплекс планируемых видов работ, процедур проверки с учетом их трудоемкости, рабочих документов, основанные на категориях аудиторского риска и существенности;

– разработана модель внутреннего аудита эффективности деятельности коммерческих медицинских организаций, обеспечивающая оптимальный, последовательный и детализированный подход к его эффективному проведению;

– предложена методика контроля качества работы подразделения внутреннего аудита в коммерческих медицинских организациях, предназначенная для повышения качества его функционирования.

Теоретическая и практическая значимость проведенного исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в уточнении и разработке новых концептуальных положений по внутреннему аудиту деятельности коммерческих медицинских организаций. Дополняют и развивают положения теории внутреннего аудита разработанные автором концептуальная схема внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций и модель внутреннего аудита эффективности функционирования коммерческих медицинских организаций.

Практическая значимость диссертации состоит в том, что результаты, полученные в ходе исследования, способствуют более широкому использованию внутреннего аудита в различных коммерческих медицинских организациях. Практическая значимость диссертационного исследования определяется также и тем, что концептуальные положения предназначены для решения вопросов дальнейшего совершенствования методик проведения внутреннего аудита деятельности медицинской организации с целью повышения ее эффективности. Теоретические и практические положения диссертации могут быть использованы подразделениями внутреннего аудита коммерческих медицинских организаций, а также аудиторскими компаниями при разработке собственных внутренних стандартов и других рабочих документов, регламентирующих внутренний аудит.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты научного исследования были представлены на международных, всероссийских и региональных научно-практических конференциях, проведенных в период с 2009 по 2013 гг. в г. Казани, в Польше.

Предложенные в диссертации организационно-методические аспекты внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций нашли практическое применение в деятельности организаций Республики Татарстан: ООО «Клиника оториноларингологии», ООО ЗТСО «Медтехника», ООО «Барс Мед».

Публикации. Теоретические и практические результаты исследования отражены в опубликованных 11 работах общим объемом 3,06 п.л., в том числе 2 – в ведущих рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК России, объемом 1,74 п.л.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, состоящего из 189 наименований, и 18 приложений. Работа изложена на 199 страницах машинописного текста и содержит 34 таблицы, 12 рисунков, 3 формул. Логика исследования представлена на рисунке 1.



Рис.1 Блок-схема диссертационного исследования

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Выявлены и дополнены факторы, обуславливающие развитие частного предпринимательства в медицинской отрасли, систематизированы в виде классификатора типичные ошибки, препятствующие эффективной деятельности коммерческих медицинских организаций, которые внутреннему аудитору необходимо учитывать для надлежащего изучения особенностей деятельности данных организаций.

В настоящее время сложно выделить страны, где здравоохранение развивалось бы на принципах и формах, сходных российским, или где при аналогичности моделей организации медицинской отрасли были бы достигнуты принципиально иные результаты. Изучение зарубежного опыта организации здравоохранения доказывает, что для формирования качественной системы здравоохранения в нашей стране необходимы многообразие форм собственности организации медицинских институтов и деятельности врачей.

В диссертации нами впервые систематизированы и дополнены ключевые факторы, обуславливающие появление коммерческих медицинских организаций в сфере здравоохранения. Они подразделены на внешние и внутренние. К ключевым внешним факторам отнесены: наличие дисбаланса между государственными гарантиями бесплатно предоставляемой медицинской помощи населению и их финансовым обеспечением; снижение объема бесплатной медицинской помощи на рынке медицинских услуг; развитие предпринимательского образа мышления; расширение ассортимента оказываемых медицинских услуг; появление достаточного потока платежеспособного населения; глобализация экономических отношений; развитие медицинской науки и технологии, которое обусловило появление незаполненных «ниш» в сфере оказания медицинских услуг; появление условий для инвестирования в рынок медицинских услуг России зарубежными партнерами; улучшение благосостояния граждан, способствующее постепенному осознанию человеческой жизни и здоровья как приоритетных ценностей; привлечение дополнительных финансовых ресурсов в сферу здравоохранения; налоговые льготы для медицинских организаций, предоставляемые государством; развитие системы добровольного медицинского страхования. Ключевые внутренние факторы представлены в следующем виде: снижение престижности медицинской профессии, вызванное отставанием уровня заработной платы и появлением безработицы в связи с неравномерным внедрением рыночных механизмов в различные отрасли; наличие физического и морального износа материальной базы медицинских организаций; усредненные стандарты и нормативы обслуживания населения государственными организациями.

Специалистами указывается низкая привлекательность инвестиций в здравоохранение и выдвигается множество причин провала медицинского бизнеса в первые годы своего существования. Нами критически исследованы и впервые представлены в виде классификатора типичные ошибки,

существенно влияющие на эффективность деятельности коммерческих медицинских организаций (табл.1).

Эффективная деятельность коммерческих медицинских организаций в значительной мере обусловлена систематизацией процессов управления рисками, контроля и в целом корпоративного управления. Изыскание возможностей для реализации этих условий и во многом недопущения обозначенных типичных ошибок деятельности коммерческих медицинских предприятий позволяет нам сделать вывод о необходимости создания подразделения (службы) внутреннего аудита (СВА) на основе общих для всех секторов хозяйственной деятельности правовых регламентов, но с учетом специфики медицинской области.

Таблица 1

Типичные ошибки, которые возникают в процессе деятельности коммерческих медицинских организаций

Классификационный признак	Виды типичных ошибок
Ошибки, связанные с выбором отрасли осуществления деятельности	<ul style="list-style-type: none"> – дискриминация коммерческих медицинских организаций; – существование конкуренции между государственными и частными производителями услуг; – отсутствие возможности участия коммерческих медицинских организаций в системе госзаказа с реальным возмещением обоснованных затрат; – наличие несовершенной конкуренции на рынке медицинских услуг; – ведение бизнеса в сфере деятельности недостаточно отрегулированной законодательно.
Ошибки, связанные с характером деятельности медицинской организации	<ul style="list-style-type: none"> – наличие нечеткой связи между затратами труда медперсонала и конечным результатом оказания медицинских услуг; – неверный выбор сферы бизнеса, обусловленный ограничениями в специализации коммерческой медицинской организации; – недостаток методических материалов по различным вопросам экономической деятельности коммерческих медицинских организаций; – трудности ценообразования медицинских услуг; – высокая себестоимость медицинских услуг; – некачественное оказание медицинских услуг, которое может привести к возникновению обязательств и ущерб репутации медицинской организации.
Ошибки, связанные с организацией субъекта рынка медицинских услуг	<ul style="list-style-type: none"> – ошибки кадровой стратегии медицинской организации; – ошибки в системе внутреннего контроля, в отношении которых руководство медицинской организации не предпринимает ответных действий.
Ошибки, связанные со стратегией бизнеса	<ul style="list-style-type: none"> – специфика медицинской услуги усложняет ее продвижение и доведение до потребителей; – вступление в область бизнеса, в которой субъект имеет небольшой опыт; – трудности в разработке и оказании новых услуг без длительной исследовательской работы, получения разрешительной документации.

Изучение факторов, обуславливающих развитие предпринимательства в сфере здравоохранения, и типичных ошибок, возникающих в процессе деятельности коммерческих медицинских организаций, необходимо внутреннему аудиту для понимания деятельности медицинской организации и среды, в которой она функционирует, что является требованием Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (МПСВА) и Федерального правила стандарта аудиторской деятельности (ФП(С)АД) №8. Рекомендованная в диссертации систематизация факторов и классификация типичных ошибок позволяет внутренним аудиторам и руководителям медицинских организаций выявлять факторы риска, угрожающие бизнесу.

2. Предложена концептуальная схема внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций, позволяющая реализовать идеи последовательного развертывания его цели, постулатов, принципов, специфических категорий, техники и технологии.

Становление внутреннего аудита в России обуславливает потребность в разработке современной отечественной концепции внутреннего аудита, как основы его теории. Разработанная концептуальная схема внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций представляет собой систему взглядов на внутренний аудит, определенный способ понимания его сущности, конструктивный принцип его деятельности, т.е. модель, включающую взаимосвязанные и последовательно раскрываемые концептуальные основы (рис.2). Одним из ключевых преимуществ предложенной авторской концептуальной схемы является решение с ее помощью проблем регулирования, организации, формирования и реализации на объектах сферы здравоохранения функции внутреннего аудита.

3. Рекомендована разработанная автором анкета, предназначенная для оценки тенденций развития внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций.

Для исследования и анализа современных тенденций развития внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций нами было рекомендовано проведение анкетирования. Обобщенный анализ результатов анкетирования более 50 представителей 20 ведущих коммерческих медицинских организаций РТ позволил установить, что в 20 % коммерческих медицинских организаций полноценно осуществляется функция внутреннего аудита, а у 60% медицинских организаций лишь проводятся внутренние проверки. Кроме того, было выявлено, что 70% медицинских организаций, где внутренний аудит еще не представлен, планируют ввести его в практику своей деятельности в ближайшем будущем.

Исследование, проведенное нами, показало, что в каждой второй медицинской компании на функционирование внутреннего аудита собственники готовы расходовать не более 1 % заработанного дохода.



Рис. 2 Рекомендованная концептуальная схема внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций

Разработанный в диссертационном исследовании инструмент проведения анкетирования - анкета составлен таким образом, что позволяет оценить существующие тенденции внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций: понимание роли, функций, принципов внутреннего аудита собственниками и исполнительным руководством медицинской организации, развить их представления по совершенствованию его функции.

4. Рекомендован адаптированный для коммерческих медицинских предприятий порядок функционирования подразделения внутреннего аудита посредством оптимизации его формы организации и подчиненности в коммерческих медицинских организациях, как условия обеспечения принципа независимости внутренних аудиторов.

Проведенные в диссертации исследования показали, что не существует исчерпывающих рекомендаций по организации функции внутреннего аудита в коммерческих медицинских организациях. По этой причине вопрос о способе организации функции внутреннего аудита встает особенно остро. Для решения данной проблемы соискателем разработана авторская методика отбора оптимальной формы организации функции внутреннего аудита в деятельности коммерческих медицинских организаций. Она ориентирована не на выделенный бюджет на организацию внутреннего аудита, а на весомость показателей степени подверженности медицинской компании различного рода рискам и зрелости ее контрольной среды (табл.2). В рамках настоящего исследования проведена апробация предложенной аудиторской процедуры-теста отбора наиболее адекватной формы организации на медицинских предприятиях г. Казани: ООО «Клиника оториноларингология», ООО «Барс-Мед», ООО ЗТСО «Медтехника», ООО «МегаДэнтКазань».

В работе конкретизировано исполнение фундаментального принципа внешнего и внутреннего аудита – независимости, путем предложения функционально подчинять службу внутреннего аудита собственнику медицинской организации. В этом случае гарантией независимости СВА станет осознание роли и значения внутреннего аудита собственником. Но у подобного подчинения СВА существует ряд недостатков: исполнительное руководство может отрицательно воспринимать данную службу и не выстраивать эффективные рабочие отношения с ней. В этой связи, исходя из конструктивности двойного подчинения, мы рекомендуем наряду с функциональным подчинением СВА собственнику подчинять эту службу административно высшему исполнительному руководству медицинской организации.

Из представленного в диссертационном исследовании порядка организации внутреннего аудита видно, что он отвечает современным требованиям медицинских организаций, поскольку позволяет повысить качество процессов внедрения и применения функции внутреннего аудита.

Таблица 2

Фрагмент аудиторской процедуры (теста) отбора наиболее адекватной формы организации внутреннего аудита в коммерческих медицинских организациях

Способ организации	Собственная СВА					Аутсорсинг/Ко-сорсинг				
	Вопросы	ООО «КОРЛ»	МЦ «Барс-Мед»	МЦ «Гармония»	МЦ «Спасение»	Вопросы	ООО «КОРЛ»	МЦ «Барс-Мед»	МЦ «Гармония»	МЦ «Спасение»
14 Степень подверженности медицинской организации различного рода рискам	1) медицинская организация представлена филиальной сетью?	нет	да	нет	нет	1)исследуемая медицинская организация не представлена филиальной сетью?	да	нет	да	да
	2) медицинская организация представляет собой многопрофильный центр оказания медицинской помощи?	да	нет	да	да	2) медицинская организация представляет собой несколько медицинских кабинетов или один кабинет?	нет	да	нет	нет
	3) в медицинской организации проводится амбулаторное, оперативное и стационарное лечение?	да	нет	нет	нет	3) в медицинской организации оказывается только амбулаторная медицинская помощь?	нет	да	да	да
	4) в медицинской организации происходит расширение ассортимента оказываемых услуг?	да	нет	да	да	4) в медицинской организации редко расширяют ассортимент оказываемых услуг?	нет	да	нет	нет
	5) подвергается ли медицинская организация сезонному падению спроса?	да	нет	да	да					

5. Разработаны Положение о внутреннем аудите на коммерческих медицинских предприятиях и внутриорганизационные стандарты внутреннего аудита, необходимые для обеспечения надлежащего качества проведения внутреннего аудита в коммерческих медицинских организациях.

На основе изученных соискателем особенностей деятельности коммерческих медицинских организаций в диссертации разработан комплект документов, регламентирующих внутренний аудит деятельности коммерческих медицинских организаций: Положение о внутреннем аудите, внутриорганизационные стандарты внутреннего аудита. Авторские рекомендации регламентирующих документов детально отражают отраслевую и индивидуальную специфику медицинских организаций, что позволяет регламентировать базовые аспекты внутреннего аудита, установить его правовой статус, комплекс полномочий и профессиональной ответственности данного сектора деятельности.

Предложенные в диссертации документы позволяют надлежаще организовать и развивать работу подразделения внутреннего аудита на коммерческих медицинских предприятиях Российской Федерации.

6. Уточнены и дополнены технологические этапы внутреннего аудита деятельности коммерческой медицинской организации с раскрытием их в комплекте рабочих документов, что повысит качество его технологии; разработаны риск-ориентированные план и программа внутреннего аудита процессов управления рисками и внутреннего контроля деятельности коммерческих медицинских организаций, включающие предложенный автором комплекс планируемых видов работ, процедур проверки с учетом их трудоемкости, рабочих документов, основанные на категориях аудиторского риска и существенности.

В настоящее время не освещены технологические аспекты внутреннего аудита в коммерческих медицинских организациях, что препятствует эффективному проведению его на практике. Этапы и последовательность проведения внутренней аудиторской проверки не выделены в Международных профессиональных стандартах внутреннего аудита, а также в практических рекомендациях к ним. Для решения данной проблемы автором уточнены и дополнены этапы проведения внутреннего аудита, а также определено их содержание применительно к деятельности коммерческих медицинских организаций. Так, этап «планирования внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций» конкретизирован следующими подэтапами: изучением особенностей деятельности коммерческой медицинской организации, среды в которой она осуществляется; первоначальной оценкой системы управления рисками, системы внутреннего контроля и корпоративного управления коммерческой медицинской организации; составлением годового риск-ориентированного плана и программы работы СВА в коммерческой медицинской организации. В диссертации представлены разработанные автором рабочие документы для отражения результатов изучения деятельности коммерческой медицинской организации и среды ее функционирования, системы внутреннего контроля,

процессов управления рисками и корпоративного управления коммерческими медицинскими организациями в целом.

Конструктивным является также авторское уточнение рекомендаций ученых при выполнении этапа «проведение аудита» рядом определенных действий, которые включают не только изучение элементов системы внутреннего контроля (СВК), а полную внутреннюю проверку СВК, системы управления рисками и корпоративного управления в коммерческой медицинской организации в целом.

Результатом апробации внутреннего аудита системы управления рисками коммерческих медицинских организаций РТ стали существенные авторские предложения по его совершенствованию в части внедрения мониторинга эффективности управленческого воздействия на выявленные риски и последующего обновления риск - ориентированной модели медицинской организации; совершенствования системы идентификации рисков деятельности медицинской организации.

На базе критического изучения подходов зарубежных и отечественных ученых в отношении вопросов управления рисками и внутреннего контроля в диссертации разработаны план и программа внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций.

В диссертации представлены сформированные автором риск - ориентированный план и программа внутреннего аудита процессов управления рисками и внутреннего контроля деятельности коммерческих медицинских организаций, представляющие собой комплекс планируемых видов работ, процедур проверки, показателей трудоемкости и рабочих документов. Автором предложена методика внутреннего аудита системы управления рисками, системы внутреннего контроля бизнес-процессов (на примере, бизнес-процесса закупки медикаментов), которая включает в себя разработанные аналитические процедуры, аудиторские тесты и форматы рабочих документов внутреннего аудитора (табл.3). Они позволяют надлежаще планировать и проводить внутренний аудит процессов управления рисками и внутреннего контроля деятельности коммерческих медицинских организаций.

Таблица 3

Фрагмент рабочего документа, предлагаемый тест для оценки надежности СВК на этапе планирования закупки медикаментов

№ п/п	Цель подпроцесса	Риск, препятствующий достижению цели	Описание контрольных процедур СВК	Выводы (тесты)	Разработка рекомендаций
1.	Выбор медикаментов требуемого качества	Неудовлетворительное качество закупленных медикаментов	Ознакомление с политикой закупки медикаментов под роспись, утверждение стандартов лечения, проведение семинаров по новейшим методикам лечения	Существует контрольная процедура, исключающая риск, которая регламентирована и утверждена. Она обеспечивает разумную гарантию достижения цели	

1	2	3	4	5	6
2.	Формирование требований медикаментов согласно утвержденному бюджету	Неисполнение бюджета по статье закупки медикаментов	Ознакомление с бюджетом по статье закупки, разделение функции составления заявки и ее осуществления	Практикуется регламентированная и утвержденная контрольная процедура управления риском, которая выполняется, но не обеспечивает разумной гарантии достижения цели	Рекомендуется контроль каждой заявки специалистом финансовой службы
3.	Своевременное предоставление заявки	Заявка составлена без учета срока поставки медикаментов	Координация заказа закреплена за отдельным менеджером	Осуществляется регламентированная и утвержденная контрольная процедура управления риском, которая выполняется, но не обеспечивает разумной гарантии достижения цели	Провести анализ остатка медикаментов на складе, анализ использования медикаментов, создать базу из дублирующих препаратов по лекарственным формам или торговым наименованиям для возможной замены

Авторская усовершенствованная технология внутреннего аудита деятельности медицинских организаций позволяет значительно продвинуться в двух направлениях: совершенствовании теоретической базы науки внутреннего аудита и разработки комплекса его практических вопросов.

7. Разработана модель внутреннего аудита эффективности деятельности коммерческих медицинских организаций, обеспечивающая оптимальный, последовательный и детализированный подход к его эффективному проведению.

В современной литературе, как отечественной, так и зарубежной, представлены научные исследования, в которых затрагиваются вопросы проведения аудиторскими организациями аудита эффективности деятельности государственных медицинских предприятий. Однако в них не представлены проблемы внутреннего аудита эффективности деятельности коммерческих медицинских организаций.

На основе существующего в теории и практике методологического обеспечения проведения аудита эффективности использования государственных средств в диссертации разработана комплексная модель внутреннего аудита эффективности деятельности коммерческих медицинских организаций (рис.3).



Рис. 3 Модель внутреннего аудита эффективности деятельности коммерческой медицинской организации

В разработанную автором модель внутреннего аудита эффективности деятельности коммерческой медицинской организации включены уточненные цель, предмет, объект и информационная база внутреннего аудита с учетом специфики отрасли здравоохранения. Эти уточнения позволяют повысить качество технологии внутреннего аудита эффективности деятельности и способствуют ее дальнейшей разработке.

Наибольшую практическую значимость имеет предложение по осуществлению аналитических процедур внутреннего аудита, которые позволяют обеспечить оптимальный последовательный и детализированный подход к оценке эффективности деятельности коммерческих медицинских организаций. В рамках разработки аналитических процедур оценки эффективности деятельности коммерческой медицинской организации нами был дополнен разработанный в теории экономического анализа комплекс

показателей оценки эффективности компании специфичными для медицинских организаций индикаторами, отражающими медицинскую и социальную эффективность их деятельности.

8. Предложена методика контроля качества работы подразделения внутреннего аудита в коммерческих медицинских организациях, предназначенная для повышения качества его функционирования.

Актуальность вопросов качества внутренней аудиторской проверки и его контроля для пользователей отчетов внутренних аудиторов возрастает с каждым днем. Надлежащая организация системы контроля качества внутреннего аудита на медицинских предприятиях является одним из ключевых направлений совершенствования деятельности внутренних аудиторов. В этой связи для осуществления внутреннего аудита медицинских организаций в диссертации разработана комплексная методика внутриорганизационного контроля качества работы подразделения внутреннего аудита (рис.4).

В связи с проведением внешнего контроля работы внутренних аудиторов независимыми аудиторами аудиторских организаций и с ограничением объема диссертации автором исследованы проблемы внутриорганизационной оценки качества деятельности подразделений внутреннего аудита коммерческих медицинских организаций, а также определен показатель эффективности их деятельности. В диссертации предложена Программа гарантии и повышения качества подразделения внутреннего аудита в коммерческой медицинской организации, предназначенная для повышения качества его функционирования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Обоснованные в процессе диссертационного исследования выводы и разработанные предложения имеют теоретическое и практическое значение для коммерческих медицинских организаций и будут способствовать дальнейшему развитию теории и практики внутреннего аудита деятельности медицинских организаций.

Реализация разработанных в диссертации рекомендаций по совершенствованию организации функции внутреннего аудита, процедур внутреннего аудита процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления медицинской организацией, предложенных форм рабочих документов позволяет существенно повысить качество проведения внутреннего аудита деятельности коммерческих медицинских организаций.



Рис.4 Методика внутриорганизационного контроля качества деятельности подразделения внутреннего аудита в медицинских организациях

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Наумова Н.А. Особенности деятельности лечебных учреждений частной формы собственности как объект внутреннего аудита [Текст]/ Н.А. Наумова // Вестник экономики, права и социологии, – 2011. – №2 – С.37– 42. – 0,62 п.л.

2. Наумова Н.А. Внутренний аудит системы внутреннего контроля процесса закупки медикаментов в медицинских организациях [Текст]/ Н.А. Наумова // Аудит и финансовый анализ, – 2012. – №6– С.1–7. – 1,12 п.л.

Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов, опубликованные в других научных и практических изданиях:

1. Наумова Н.А. Основные направления комплексно-экономического анализа производственной деятельности ЛПУ [Текст]/ Н.А. Наумова // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том 1. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2009. – С. 362-364 – 0,1 п.л.

2. Наумова Н.А. Внутренний аудит: проблемы, элементы и его значение в деятельности коммерческой медицинской организации [Текст]/ Н.А. Наумова // Сборник трудов магистрантов и аспирантов КГФЭИ. – 2010. – С. 166-168 – 0,1 п.л.

3. Наумова Н.А. Основные направления внутреннего аудита в коммерческом лечебном учреждении [Текст]/ Н.А. Наумова // Ученые записки. Вып. 20. – Казань: КГФЭИ, 2010. – С.183-185. – 0,1 п.л.

4. Наумова Н.А. Внутренний аудит качества медицинских услуг [Текст] / Н.А. Наумова // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики: материалы международной научно-практической конференции студентов, магистров и аспирантов. – Казань: Изд-во КазГАУ, 2010.– С.313-415. – 0,1 п.л.

5. Наумова Н.А. Некоторые аспекты внутреннего аудита в лечебно-профилактическом учреждении [Текст] / Н.А. Наумова // Сборник трудов магистрантов и аспирантов КГФЭИ. – 2011. – С. 227-230 – 0,1 п.л.

6. Наумова Н.А. Внутренний аудит затрат в ЛПУ [Текст] / Н.А. Наумова // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том 1. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2011.– С.402-404. – 0,1 п.л.

7. Наумова Н.А. Порядок организации функции внутреннего аудита в ЛПУ частной формы собственности [Текст] / Н.А. Наумова // Перспективные направления науки и техники. Экономические науки: материалы 7 международной научно-практической конференции. Том 9. – г. Пшемысль, 2011.– С.8-12. – 0,31 п.л.

8. Наумова Н.А. Внутренний аудит системы контроля качества оказания медицинских услуг [Текст] / Н.А. Наумова // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том 2. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2012.– С.41-43. – 0,1 п.л.

9. Наумова Н.А. Внутренний аудит учета медикаментов в медицинских организациях [Текст] / Н.А. Наумова // Современные проблемы глобализации мирового хозяйства и социально-культурного развития человека: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том 1. – Казань: Изд-во Института Экономики и Финансов К(П)ФУ, 2013.– С.96-100. – 0,31 п.л.