

Желюк Т. Л.

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри менеджменту, публічного управління та персоналу,
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

НАУКОВІ ТА ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

Інтеграція України до європейського простору вимагає від держави запровадження прозорих, підзвітних і ефективних механізмів управління публічними ресурсами, зокрема у сфері медицини. Внутрішній аудит у цьому разі виступає ключовим інструментом наближення національної системи охорони здоров'я до стандартів Європейського Союзу. Наукові та прикладні засади проведення аудиту закладів охорони здоров'я ґрунтуються на розумінні внутрішнього аудиту як інструменту підвищення ефективності, результативності управління сферою охорони здоров'я. Внутрішній аудит у закладах охорони здоров'я є інструментом незалежної, об'єктивної оцінки системи внутріорганізаційного управління, використання ресурсів, організації внутрішнього контролю та управління ризиками. У цьому контексті ключовою є місія внутрішнього аудиту, яка полягає у неупередженому аналізі якості управління із застосуванням системного, структурного, ризико-орієнтованого, інноваційного підходів та надання керівництву незалежних і об'єктивних висновків і рекомендацій.

З наукової точки зору внутрішній аудит у галузі охорони здоров'я виконує комплекс взаємопов'язаних функцій, серед яких ключовими є оцінювальна, консультаційна, превентивна та аналітична. Оцінювальна функція передбачає дослідження стану системи внутрішнього контролю, процедур управління ризиками та управлінських процесів з метою виявлення недоліків, проблемних

зон і резервів підвищення ефективності. Консультаційна функція виявляється у наданні керівництву пропозицій щодо удосконалення політик, процедур, організаційної структури й механізмів управління, що сприяють досягненню стратегічних цілей закладів охорони здоров'я України в цілому. Превентивна функція полягає в орієнтації на запобігання випадкам незаконного, нерационального та нерезультативного використання фінансових та інших ресурсів, мінімізації помилок, порушень і зловживань. Аналітична функція пов'язана з узагальненням результатів перевірок, виявленням тенденцій, типових недоліків та системних проблем, що дає змогу розробляти обґрунтовані управлінські рішення та підвищувати якість державної політики у сфері охорони здоров'я.

Важливою науково-методичною засадою сучасного внутрішнього аудиту є застосування ризико-орієнтованого підходу з урахуванням ризиків, безпекових загроз а також з урахуванням потенційних наслідків таких подій. Ризико-орієнтований підхід дозволяє зосереджувати ресурси внутрішнього аудиту на найбільш критичних сферах діяльності, у яких існують підвищені ризики незаконного, неефективного або нерезультативного використання ресурсів, зниження якості медичних послуг чи порушення прав пацієнтів. Таким чином, внутрішній аудит переходить від суто формального контролю до стратегічного інструменту управління ризиками та забезпечення стійкого функціонування системи охорони здоров'я.

Прикладні засади проведення внутрішнього аудиту в закладах охорони здоров'я охоплюють розроблення та застосування процедур, методик, стандартів і регламентів аудиторської діяльності, які відповідають затвердженому Міністерством охорони здоров'я плану проведення аудиту відповідно до національних нормативних вимог [1]. Внутрішній аудит має здійснюватися на основі систематичного та послідовного підходу, що передбачає чітке планування аудиторських завдань, визначення критеріїв оцінки, збору та аналізу доказів, документування результатів перевірок і формування висновків. У процесі аудиту

XIV Міжнародна науково-практична дистанційна конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
5 грудня 2025 року, м. Тернопіль

застосовуються методи фінансового аналізу, документальної перевірки, вибіркового контролю, інтерв'ю, спостереження, тестування процедур внутрішнього контролю, аналізу відповідності діяльності встановленим стандартам та індикаторам ефективності.

Одним із ключових практичних аспектів внутрішнього аудиту в медичних закладах є оцінка ефективності використання фінансових та матеріальних ресурсів, яка здійснюється відповідно до затверджених Міністерством фінансів України Стандартів [2] та з врахуванням нової моделі фінансування, що передбачає фінансування гарантованого пакету медичних послуг відповідно до Закону України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення» [3] та Бюджетної декларації на 2025–2027 роки [4], яка задекларувала створення єдиного медичного простору та Програми медичних гарантій, яка на кожен рік визначає перелік гарантованих до фінансування медичних послуг. Це передбачає аналіз структури витрат, дотримання бюджетної дисципліни, раціональності закупівель лікарських засобів, медичного обладнання, витратних матеріалів, а також ефективності використання основних засобів і нематеріальних активів. Аудитори досліджують обґрунтованість витрат, прозорість процедур закупівель, дотримання принципів конкуренції та запобігання конфлікту інтересів. Особлива увага приділяється виявленню фактів нецільового фінансування, а також організаційних недоліків, які можуть призводити до втрат для бюджету або зниження якості медичних послуг. При оцінюванні використання коштів, отриманих в рамках фінансування за договорами з Національною службою здоров'я України (НСЗУ) необхідно враховувати зміни 2025 року, що передбачають використання коригувальних коефіцієнтів вартості декларації та індивідуальних коефіцієнтів звернень надавача первинної медичної допомоги, що «полягає у зменшенні капітаційної ставки (тариф, за яким фінансується надання меддопомоги одному пацієнту за певний період, незалежно від кількості звернень цього пацієнта) для випадків, коли медичний заклад має певні ризики збільшення вартості надання

XIV Міжнародна науково-практична дистанційна конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
5 грудня 2025 року, м. Тернопіль

медичної допомоги або розташований у регіонах з низьким рівнем доходів населення. Індивідуальний коефіцієнт звернень передбачає фактичне зменшення запланованої вартості послуг на частку пацієнтів, які не зверталися по послуги протягом останніх трьох років, що має на меті збільшити ефективність роботи закладів щодо профілактики захворювань серед пацієнтів » [5].

Особливо важливим при оцінюванні ефективності використання коштів врахувати щорічні зміни до Програми медичних гарантій. Так, у 2026 році передбачено низку змін, які нівелюють можливі зловживання при наданні медичних послуг в рамках гарантованих пакетів медичної допомоги.

По-перше, медичний заклад має повністю та безоплатно для пацієнта забезпечувати його всіма медичними виробами, необхідними для надання послуг у межах програми медичних гарантій. Якщо заклад не має можливості надати потрібні медичні вироби, він не повинен ані надавати відповідну послугу за програмою медичних гарантій, ані подавати її до оплати до НСЗУ.

По-друге, надавачеві медичних послуг забороняється покладати на пацієнта обов'язок самостійно купувати чи передавати закладу будь-які медичні вироби (зокрема імпланти, витратні матеріали, обладнання), які згідно з програмою медичних гарантій мають бути надані самим закладом у процесі лікування.

По-третє, якщо пацієнт за власним бажанням обирає медичний виріб із додатковими споживчими, технологічними або естетичними властивостями, що не є необхідними для досягнення стандартного клінічного результату, заклад повинен забезпечити можливість його отримання виключно шляхом придбання такого виробу безпосередньо у надавача медичних послуг. Відмова пацієнта купувати подібний «покращений» виріб не може бути підставою для відмови в наданні медичної допомоги за програмою медичних гарантій, для скорочення її обсягу, свідомого погіршення якості чи відтермінування лікування.

По-четверте, у випадках, коли пацієнт користується індивідуальними медичними виробами для тривалого чи постійного застосування, за умови

дотримання вимог інфекційного контролю та безпеки, заклад зобов'язаний дозволяти їх застосування під час надання медичних послуг. Факт використання таких виробів має бути відображений у первинній медичній документації. При цьому застосування цих індивідуальних засобів не зараховується як виконання надавачем обов'язку щодо забезпечення пацієнта медичними виробами в межах програми медичних гарантій.

По-п'яте, медичний заклад повинен гарантувати належну якість медичних виробів, що використовуються під час надання допомоги. Це досягається шляхом їх закупівлі та обліку відповідно до чинного законодавства та умов договору з НСЗУ.

Наукові засади внутрішнього аудиту в охороні здоров'я також передбачають аналіз ефективності системи управління, включно з організаційною структурою, розподілом повноважень і відповідальності, системами планування, моніторингу та звітності. Аудитори оцінюють, наскільки управлінські рішення є обґрунтованими, своєчасними та прозорими, чи забезпечується належний рівень координації між структурними підрозділами, чи існують механізми контролю за досягненням поставлених цілей. Важливим об'єктом аудиторського дослідження є система управління якістю медичних послуг, зокрема наявність і ефективність внутрішніх протоколів, стандартів лікування, клінічних маршрутів пацієнтів, а також процедур розгляду скарг та пропозицій громадян.

Окрему групу прикладних завдань внутрішнього аудиту становить оцінка політик і процедур, спрямованих на запобігання корупційним проявам, конфлікту інтересів та іншим порушенням деонтологічних норм у закладах охорони здоров'я. Внутрішній аудит аналізує наявність і дієвість антикорупційних програм, кодексів етики, механізмів захисту викривачів, каналів анонімного інформування про порушення. На цій основі формуються рекомендації щодо посилення прозорості й підзвітності, удосконалення

процедур прийняття управлінських рішень, підвищення рівня довіри з боку пацієнтів та суспільства в цілому.

Окремим напрямом виступає дослідження системи управління якістю медичних послуг, зокрема наявності, наповнення та практичної дієвості внутрішніх протоколів і стандартів лікування, клінічних маршрутів пацієнтів, процедур реєстрації й розгляду звернень, скарг та пропозицій від громадян.

Таким чином, можна стверджувати, що наукові та практичні аспекти проведення аудиту в закладах охорони здоров'я формують комплексне бачення внутрішнього аудиту як невід'ємної складової системи публічного управління. Виконуючи свою місію, внутрішній аудит сприяє зміцненню та підвищенню результативності системи внутрішнього контролю, удосконаленню управлінських механізмів, попередженню незаконного, неефективного використання ресурсів. Це, у свою чергу, створює необхідні передумови для сталого розвитку галузі охорони здоров'я та підвищення якості надання медичних послуг.

Список використаних джерел

1. План діяльності Міністерства охорони здоров'я України з внутрішнього аудиту на 2026 – 2028 роки. URL: <https://surl.lu/jmyrsp>
2. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 10 грудня 2014 року № 1199, від 13 липня 2017 року № 627. URL: <https://surl.lt/ihrryq>
3. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення. Закон України від 19.10.2017 № 2168-VIII. URL: <https://surl.li/wwtsuv>
4. Бюджетна декларація на 2025–2027 роки. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 червня 2024 р. № 751. URL: <https://surl.li/ampiye>
5. Новації Програми медичних гарантій у 2025 році. Ризики та можливості URL: <https://surl.li/atfxww>