

2.3 Співні питання медичного аудиту

Вступ. Сучасний етап розвитку вітчизняної охорони здоров'я характеризується підвищеною увагою до розробки нових механізмів діяльності медичних служб та установ в умовах війни та змішаного стилю управління галуззю, що поєднує державне та ринкове управління.

Функціонування охорони здоров'я в сучасних складних економічних умовах і ринкової трансформації суспільства, що триває, різко загострило проблему якості медичної допомоги. Управлінські механізми його забезпечення не відповідають вимогам сьогодення та не задовольняють ні споживачів, ні виробників медичних послуг.

Виникла об'єктивна потреба у суттєвому перегляді та розробці нових управлінських рішень, що відповідають сучасному етапу розвитку охорони здоров'я та дають населенню гарантовану якість медичної допомоги.

Необхідно відзначити, що до цього часу недостатньо повно та суперечливо досліджено проблеми *специфіки* медичного менеджменту, не здійснено системний підхід до вивчення об'єктивних причин управлінських та виконавських помилок, що лежать в основі незадоволеності населення якістю медичної допомоги.

Найбільш близько до вирішення зазначених завдань на рівні міжнародних стандартів керівництво галуззю підійшло у 2012 році, коли МОЗ України видало наказ «Про порядок контролю якості медичної допомоги»[84]. У цьому документі є посилання на визнання норм ЄС в атестації та акредитації закладів охорони здоров'я: «Контроль якості надання медичної допомоги здійснюється шляхом застосування методів зовнішнього та внутрішнього контролю якості медичної допомоги, самооцінки медичних працівників, експертної оцінки, клінічного аудиту, моніторингу системи індикаторів якості, атестації / сертифікації відповідно до вимог чинного законодавства України та законодавства Європейського Союзу.»

До теперішнього часу значною невирішеною проблемою в умовах дефіциту бюджетного фінансування є відсутність принципів підходів до оцінки ефективності медичних послуг, що визначаються як міра матеріальних та фінансових витрат для отримання одного й того ж позитивного результату. В умовах ринкової трансформації суспільства медичні стандарти МОЗ України, позбавлені економічної характеристики, не несуть функції гарантів якості медичних послуг, як передбачалося при їх створенні.

Разом з тим активні економічні дослідження у сфері ефективності виробництва призвели до розробки концепції локальних систем менеджменту якості (далі – СМЯ). Узагальнення міжнародного досвіду за результатами імплементації СМЯ у практику виробництва призвело до створення серії міжнародних стандартів якості EN ISO 9000, розроблених Технічним Комітетом ISO/TC 176, що включають нові підходи до процесу планування та оцінки ризиків та можливостей в організації.

Їх особливістю є те, що рекомендовані ними управлінські технології можуть бути перенесені зі сфери виробництва товарів у сферу виробництва послуг, якою, в умовах ринку, і є сфера практичної медичної діяльності. Адаптація вимог вищезгаданих стандартів до теорії та практики вітчизняної охорони здоров'я також є дуже актуальною темою.

Стандарти серії ISO 9000 базуються на системному та процедурному підходах. Однією з базових вимог процедурного підходу є обов'язковість проведення в установах, які розробили та впровадили СМЯ, внутрішніх та зовнішніх аудитів. Аналіз досвіду впровадження СМЯ у закладах охорони здоров'я показав наявність суттєвих особливостей процедур аудиту у медичних лікувально-профілактичних закладах, пов'язаних з конфіденційною інформацією, лікарською таємницею та етичними особливостями внутрішньолікарняних відносин.

2.3.1 Терміни та визначення

Використовувані у цій роботі терміни несуть зміст ідентичний термінам міжнародних стандартів ISO 9000 Quality management systems — Fundamentals and vocabulary (ДСТУ ISO 9000:2007 Основні положення та словник термінів (ISO 9000) та ДСТУ ISO 19011 «Настанови щодо здійснення аудитів систем управління».

У цьому роботі вживані терміни застосовують у наступному значенні.

1. *Аудит* (від лат. audit - слухає) - процедура незалежної оцінки діяльності організації, системи, процесу, проекту або продукту шляхом збору аудиторських доказів.

2. *Аудитор* (експерт): Особа, яка має компетентність для проведення аудиту. Аудитори збирають докази для того, щоб оцінити, якою мірою виконуються критерії аудиту.

3. *Аудируемая/ий/ое* - перевіряється організація у якій проводиться аудит. Організації можуть включати компанії, корпорації, фірми, підприємства, благодійні асоціації та установи різних відомств і форм власності.

4. *Аудиторські докази*- це записи, фактичні затвердження та інші, що піддаються перевірці види інформації, пов'язані з використовуваними в організації, що аудується, критеріями аудиту.

5. *Аудиторські висновки* – результат процесу, який оцінює аудиторські докази та порівнює їх із критеріями аудиту. Висновки аудиту формулюються як «відповідність є», коли критерії аудиту виконуються і як «невідповідність», коли вони не задовольняються.

6. *Критерії аудиту* – документований матеріал, розроблений аудируемой організацією, що включає політику якості, процедури та вимоги локальної СУЯ. Критерії аудиту включають: політику, процедури та вимоги.

7. *Об'єктивні свідчення* – інформація, факти, які реально показують чи доводять наявність чи відсутність шуканого фактора.

8. *Ризик* – Вплив невизначеності на досягнення мети (адаптований стандартом ISO 19011 з Vocabulary ISO Guide 73) [85]. Ефект може спричинити

позитивне або негативне відхилення від того, що очікується. Отже, ризик є ймовірністю досягнення мети організації.

9. *Свідчення аудиту*: Записи, виклад фактів або інша інформація, які стосуються критеріїв аудиту та можуть бути перевірені.

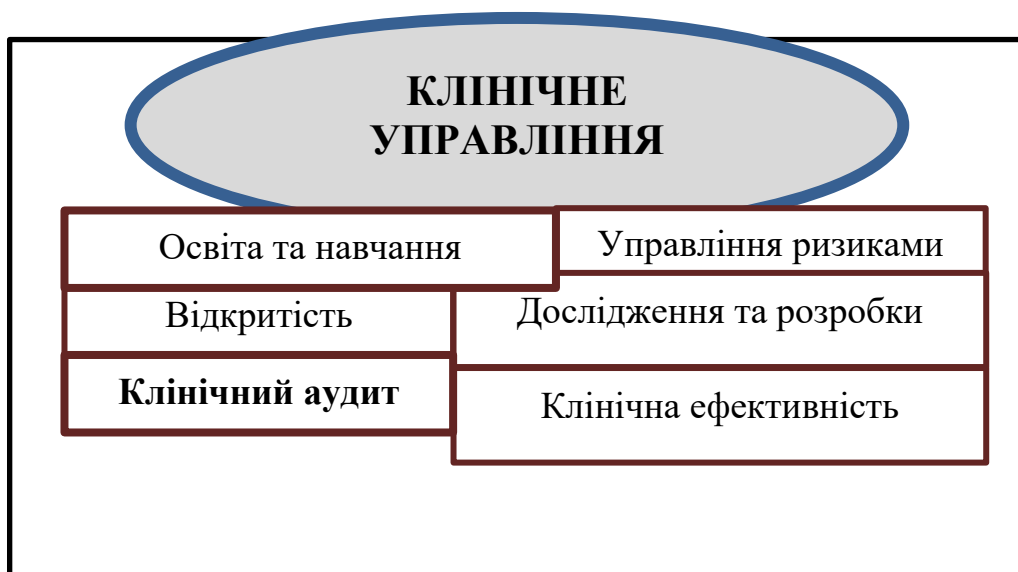
10. *Спостереження аудиту* – результат оцінки свідчення аудиту залежно від критеріїв аудиту (перевірки).

2.3.2 Поняття про аудит систем управління якістю

Аудит, як процес, є складовою, підсистемою більш загальної системи менеджменту якості, що безперервно функціонує. З позицій системного підходу, підсистема [subsystem] - частина системи, яка вивчається самостійно і сама має системні властивості.

За визначенням міжнародного стандарту ISO 9000, «система менеджменту якості - це система менеджменту для керівництва та управління організацією стосовно якості». Цей стандарт додатково визначає базові терміни: «система (system) — як сукупність взаємозалежних і взаємодіючих елементів» та «система менеджменту (management system) - як система для розробки політики та цілей, а також досягнення цих цілей».

У свою чергу, система управління якістю є підсистемою більш загальної системи управління організації, наприклад, *клінічне управління* яка є для неї середовищем існування (рисунок 1).



Клінічне управління можна визначити як «структуру, за допомогою якої організації охорони здоров'я відповідають за постійне поліпшення якості своїх послуг та забезпечення високої якості медичної допомоги»[86]

З іншого боку, клінічне управління – це система, за допомогою якої національна система охорони здоров'я відповідає за постійне поліпшення якості медичних послуг »[87].

Клінічний аудит є важливою та невід'ємною частиною клінічного управління та входить у сферу клінічного управління та є частиною системи покращення стандартів клінічної практики.

Клінічний аудит - це процес, який визначається як "процес поліпшення якості, спрямований на поліпшення догляду за пацієнтами та його результатів за допомогою систематичного аналізу догляду на основі чітких критеріїв та впровадження змін".»[88].

Система менеджменту якості (далі – СМЯ), як сукупність спеціалізованої організаційної структури, методик, процесів та ресурсів, призначена для постійного покращення діяльності та підвищення конкурентоспроможності організації на вітчизняному та світовому ринках. Її досконалість визначає конкурентоспроможність будь-якої організації.

Необхідно висловити вдячність творцям першої науково обґрунтованої системи акредитації лікувальних закладів на основі менеджменту якості - QHA Trent Accreditation. Підхід Тренту до акредитації клінік та лікарень був заснований на аксіомі, згідно з якою жодна система охорони здоров'я, чи то європейська, американська, азіатська чи інша за своїм походженням, не має права претендувати на монопольну точку зору щодо того, що є прийнятною якістю та найкращу клінічну практику протягом усієї історії. світі, і жодна країна немає абсолютного права вказувати інший, як слід керувати своїми лікарнями.

Вкрай важливо, щоб якість медичної допомоги, яку отримують пацієнти, відповідала максимально можливому стандарту, а також щоб лікарні та клініки, які надають цю допомогу, були здатні самостійно вирішувати, як найкраще підтримувати ці стандарти та як найкраще реагувати на будь-які нові виклики,

які неминуче виникнуть. Якщо можна довести, що загальні стандарти лікарні чи клініки мають прийнятну якість, то бажано і навіть ідеально, щоб місцеві відмінності, пов'язані з культурою та законодавством, були спеціально обговорені та відповідним чином включені до стандартів оцінки. . Тим не менш, Трент дуже цікавився *медичними етичними стандартами* лікарень, з якими він працював.[89].

Виникнення різних типів СМЯ у ХХІ столітті історично обумовлено низкою об'єктивних факторів, до яких слід віднести стрімке, експоненційне зростання науково-технічного прогресу. Разом з прогресом у практику суспільного життя увійшло і різке ускладнення виробів, що вимагало необхідності гарантій високої якості всіх складових їх компонентів. ХХ і ХХІ століття принесли небачені техногенні катастрофи, пов'язані як з людським фактором, так і з аварійним виходом із ладу складних дорогих механізмів.

Насичення ринку товарами і послугами породило між ними високу конкуренцію, коли у споживача з'явилася можливість порівнювати співвідношення " ціна - якість " різних виробників товарів чи послуг. Поєднання цих векторів розвитку суспільства породило гостру потребу у незалежних експертних судженнях та оцінках про дійсну цінність виробленої продукції для людей. Одним із дієвих процесів, що сприяють вирішенню даного завдання, стала розробка процедур зовнішнього та внутрішнього аудитів систем якості.

Стандарт ISO 19011:2011 рекомендує дотримуватися шести принципів [85] при проведенні внутрішніх аудитів для досягнення компетентних та адекватних висновків за результатами аудиту:

1. Цілісність.
2. Неупередженості.
3. Професійного старання.
4. Конфіденційність.
5. Незалежність.
6. Науковій обґрунтованості підходу.

Дотримання цих принципів підвищує результативність аудиту, робить його цінним і надійним інструментом, що сприяє прийняттю правильних управлінських рішень керівництвом організації, що аудується.

Згідно з перерахованими вище принципами, стандартом сформовано образ «ідеального аудитора», який має:

— подавати результати правдиво, точно, об'єктивно, своєчасно, чітко та повно, достовірно відображаючи види діяльності під час аудиту, включаючи звіти про перешкоди та невирішені розбіжності з стороною, що перевіряється (*Принцип 1*);

— бути неупередженим і незалежним від перевіреної діяльності, де це можливо, дотримуватися об'єктивності протягом усього аудиту для того, щоб спостереження та висновки аудиту ґрунтувалися виключно на свідченнях аудиту (*Принцип 2*);

— виконувати свою роботу чесно, з належною уважністю та відповідальністю, дотримуючись усіх застосовних законодавчих вимог та демонструючи свою компетентність під час виконання роботи (*Принцип 3*);

— бути обачним під час використання та захисту інформації, отриманої під час виконання своїх обов'язків і не використовувати її неналежним чином з метою особистої вигоди (*Принцип 4*);

— виявляти уважність та правильність суджень, а також приймати самостійні обґрунтовані рішення у будь-яких ситуаціях у процесі аудиту (*Принцип 5*);

- застосовувати відповідні методи вибіркового дослідження та забезпечувати доказовість свідчень аудиту для перевірки (*Принцип 6*).

Діючий у клінічній практиці міжнародний стандарт GCP («Good Clinical Practice» [90], на додаток до зазначених принципів, закріпив публічне дотримання принципу достовірності досліджень та трьох правових принципів - права учасників дослідження (1), правила щодо забезпечення їх безпеки (2), прагнення не нанесення шкоди (3).

Таким чином, складається враження про досить досконале регулювання медичної діяльності в системі охорони здоров'я. Разом з тим, при прийнятті управлінського рішення, ніколи не слід забувати про фатальну значущість «людського фактора», з яким пов'язують некомпетентність, несумлінність, надмірні амбіції чи зловживання людиною своїми можливостями та становищем у суспільстві.

Особливі труднощі юридичного, організаційного та етичного характеру набувають нещасні випадки, інциденти, які періодично відбуваються в лікувальних закладах. Міжнародна практика показує відкритість у розборі лікарняних інцидентів з метою унеможливлення їх повторення іншим медичним персоналом.

Так, наприклад, англійське законодавство визначає інцидент як будь-яка подія чи обставина, яка призвела до ненавмисної чи несподіваної шкоди, втрат чи шкоди. Нещасний випадок – це подія чи подія, яка, якби не вміле керування чи вдалий поворот подій, призвела б до шкоди, втрат чи шкоди. Більшість інцидентів можна розслідувати дома: старшість слідчої групи залежить від серйозності інциденту. Значний інцидент – це подія, досить серйозна, щоб гарантувати офіційне розслідування з аналізом першопричин, і зазвичай включає смерть або серйозну травму/погіршення здоров'я, велику матеріальну шкоду, втрату послуги, серйозний ризик для здоров'я або загрозу стратегічної мети організації. В Англії про них необхідно повідомляти через Стратегічну виконавчу інформаційну систему, а також через Національну систему звітності та навчання (NRLS), якщо йдеться про безпеку пацієнтів. Нещодавно ухвалений у Великій Британії закон про обов'язок бути відвертим вимагає, щоб кожен медичний працівник був відкритий, чесний і підтримував, коли пацієнт страждає в результаті отриманого лікування. розслідування значного інциденту), після якого буде опубліковано результати. Значні рекомендації з безпеки щодо анестезії та інтенсивної терапії також з'явилися у нещодавно створеному Відділенні розслідувань безпеки в охороні здоров'я. Нарешті, про деякі травми, пов'язані з роботою, необхідно повідомляти відповідно до Положення про

звітність про травми, захворювання та небезпечні події, у тому числі про ті, внаслідок яких працівник не може працювати більше 7 днів після цього [91].

2.3.3 Ризики аудиту. Концептуальний підхід

Визначаючи завдання розробки концептуального походу до вирішення завдань щодо виявлення та шляхів попередження аудиторських ризиків, необхідно виходити з принципу актуалізації ключових положень, здатних визначити головний вектор та дизайн дослідження. Питання процесного підходу до перевірки ефективності діяльності СМЯ широко представлені у виданні стандарту ISO 19011, опублікованому у 2011 році [85]. Ця версія стандарту істотно розширює вимоги до сертифікаційних аудитів систем менеджменту та аудиторію користувачів, включивши до неї як аудит систем менеджменту якості та систем екологічного менеджменту, так і аудити будь-яких систем менеджменту. Особлива увага у стандарті приділена процедурі «внутрішнього аудиту» (*аудит першої сторони*) та аудиту, що проводиться споживачами у своїх постачальників (*аудит другої сторони*).

Стандарт запроваджує поняття ризику для аудиту систем. Такий підхід відноситься як до ризику того, що процес аудиту не досягне своєї мети, так і до можливого втручання аудиту в діяльність організації, що перевіряється. Стандарт не містить конкретних вказівок щодо процесу управління ризиками організації, але визнає, що організації можуть зосередити зусилля в процесі аудиту на питаннях, значущих для системи управління.

Таким чином, дослідження, що включає аналіз можливих ризиків, визначення ступеня їхньої значущості для систем менеджменту та етичну оцінку можливих несприятливих подій, що виникають у процесі аудиту, має актуальне значення.

Загальне управління ризиками в процесі будь-якої діяльності регулює інший стандарт ISO 31000 «Менеджмент ризиків» [92].

Розглядаючи аудит не лише як певну систему цінностей, методів і принципів, а й як процес, цілком можливо застосувати вимоги стандарту ISO 31000 до аналізу потенційних ризиків, що ведуть або до неефективності аудиту,

або до неприпустимих втручань процесу аудиту в діяльність організації, що аудується.

Відповідно до чинного міжнародного стандарту ISO 31000 основне завдання ризик-менеджменту полягає в ідентифікації, оцінці, аналізі та управлінні ризиками.

В галузі фінансового та промислового аудитів накопичено величезний емпіричний досвід ідентифікації ризиків та шляхів вирішення проблем, пов'язаних з аудиторськими ризиками. З іншого боку, методологічні підходи до управління ризиками, створені на основі концепцій ризик- дають можливість наукового узагальнення накопиченого емпіричного матеріалу. На рисунку 2 відображено схему концептуального підходу до розв'язання проблем аудиторських ризиків.

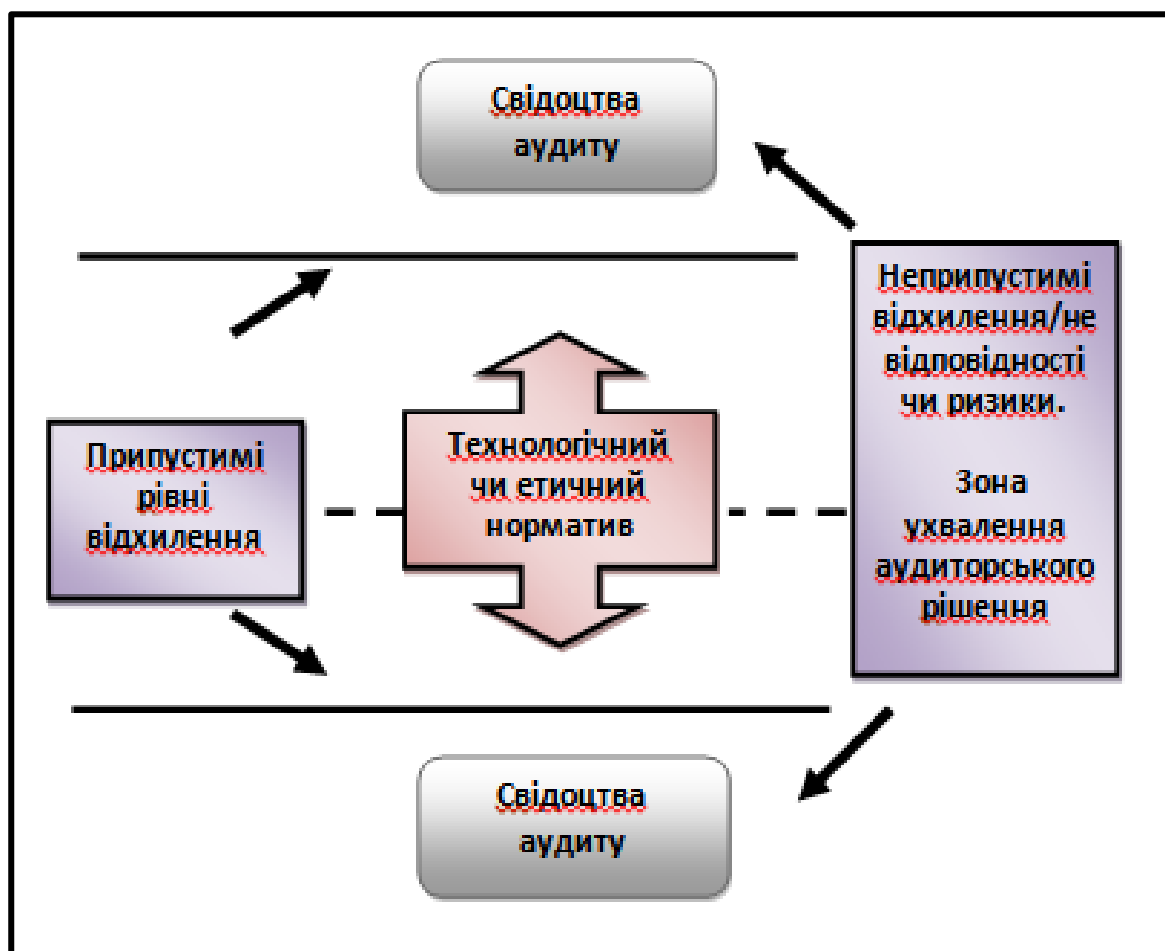


Рисунок 2. Загальна схема оцінки аудиторського ризику. При виявленні неприпустимих відхилень аудитор повинен ухвалити рішення або про можливе зниження ризику до допустимого рівня відхилення, або його повне усунення.

Реєстр ризиків є сильною стороною сучасного управління якістю. Він являє собою систематичний облік ризиків для організації з описом та оцінкою серйозності ризику, а також його впливу та наслідків. Багато ризиків неможливо усунути, і тому необхідно вирішити, чи слід прийняти ризик, керувати ним чи можливо уникнути (тобто припинити певну процедуру). Реєстр ризиків має регулярно переглядатися [91].

Аудиторський ризик — це можливість помилкового спостереження аудитором достовірності свідочтв аудиту, яке за подальшої перевірки не підтверджено іншими аудиторами чи контролюючими органами. Однією з форм аудиторського ризику є аудиторська нездатність - можливість неточного висновку аудитором після аудиторської перевірки та помилкові узагальнення, що може бути наслідком невиконання вимог стандартів аудиту.

Так, при проведенні внутрішніх аудитів СМЯ лікувальних закладів потенційні ризики можуть бути пов'язані з переоцінкою та аналізом корпоративної культури організації. При цьому виникає ризик небезпеки опору проведенню аудиту, свідомого обмеження надання свідочтв аудиту, ухилення від письмових форм збору інформації. Подібні явища пов'язують із психологічною неготовністю організації прийняти результати об'єктивної самооцінки, а також недовірою персоналу до об'єктивності та незаангажованості своїх колег – внутрішніх аудиторів, серед яких можуть бути «улюбленці» чи фаворити керівництва.

При зовнішньому аудиті другої сторони ризики часто пов'язані з можливостями потрапляння конфіденційної інформації до сторонніх осіб. Неможливо забезпечити 100% гарантію конфіденційності за наявності таких каналів витоку інформації, як інтерв'ювання співробітників організації або контент-аналіз висловлювань про аудировану організацію її конкурентами та/або партнерами. Необхідно брати до уваги і можливість отримання інформації, що компрометує, з анонімних джерел або правоохоронних органів. Свідомо чи випадково оприлюднена, подібна інформація здатна завдати сильного удару по іміджу та діловій репутації організації.

Звичайно, як і в клінічній практиці, в аудиторській практиці, навіть за точного виконання стандарту, у ряді випадків уникнути ризикової ситуації неможливо. Наприклад, при сумлінній помилці можливе використання стандарту, що відноситься до іншої ситуації і тому малоефективного для конкретної поставленої задачі.

Наслідки подібної помилки аудитора можуть бути подвійними – у ряді випадків помилка може сприяти підприємницькій діяльності, наприклад, невідповідність стандарту залишиться непоміченою, а споживачі послуг будуть впевнені у бездоганності роботи організації. З іншого боку, у ряді випадків аудиторська перевірка може завдати шкоди іміджу або прямій діяльності організації, що аудується. Наприклад, у разі розголошення конфіденційності аудиторського висновку про виявлені серйозні невідповідності.

Дані літератури та наш досвід показали, що потенційні ризики аудиту можна поділити на дві групи. Перша група пов'язані з порушенням методологічних підходів до практики аудиту: недостатньо продумана програма аудиту, недостатній професійний досвід аудитора, помилковий маршрут аудитора чи неправильно складений опитувальник тощо.

Другу групу ризиків становлять проблеми етичного характеру, що викликають конфронтацію між аудиторами і персоналом, що аудується: упереджене ставлення аудиторів до медперсоналу, упереджене ставлення медперсоналу до аудиторів, порушення конфіденційності та ін.

Розглянемо зазначені групи ризиків докладніше.

2.3.4 Методологічні причини ризиків аудиторської діяльності

Однією з причин ризику може стати надмірно розширене уявлення аудитора про свою функцію чи місію. Для здійснення внутрішнього аудиту керівництво медичної організації призначає аудиторів, як правило, з числа завідувачів відділень та старших медсестри, які мають багаторічний досвід роботи, знають глибоко свої функціональні обов'язки та користуються довірою адміністрації установи. Прагнення аналізу факторів, що не належать до документованої СМЯ, а відповідають вимогам стандартів медичних технологій,

клінічного аудиту або стандартів акредитації може викликати опір з боку осіб, що перевіряються.

У цю ж групу ризиків слід внести помилкову заміну аналізу процесів, що є в підрозділі, аудитуемом, аналізом діяльності аудитуемых осіб.

І стандарт ISO 19011:2011, і низка галузевих стандартів, таких як ISO/TS 16949 вимагають жорсткого дотримання охоплення внутрішнім аудитом всіх видів управління якістю, пов'язаних з ним процесів, діяльності та зрушень, а також обов'язковості їх виконання відповідно до річного плану.

Порушенням вимог цих стандартів є спонтанне проведення внутрішніх аудитів із нечітко прописаними програмою та планом аудиту. До ризиків, пов'язаних з методологічними похибками, належать неправильно сформульовані аудиторські висновки, відсутність аналітичного матеріалу про ефективність та продуктивність створеної та впровадженої СМЯ лікувального закладу.

Важливо мати на увазі, що внутрішній аудит стосується лише системи управління якістю. Проведення аудитів має плануватися так, щоб перевірки проводилися регулярно та охоплювали кожен складову системи не менше одного разу за цикл (наприклад, для поліклініки – це може бути календарний рік, для інфекційної лікарні – періодичність сезонних захворювань).

2.3.5 Етична природа аудиторських ризиків

Щоб перевірка була об'єктивною, а отримані дані відповідали дійсності, аудитор повинен застосовувати певні принципи. Частина цих принципів лежить у сфері міжлюдських відносин та питання дотримання чи порушення цих принципів вирішується виключно на суб'єктивному рівні. Таким чином, на успішність виконання програми аудиту впливають також морально-вольові якості аудитора. Огляд літератури та власні дані дозволяють виділити низку етичних вимог, включених до нормативів аудиторських стандартів. Розглянемо основні їх.

Неупередженість. Спостереження аудиту, висновки за результатами аудиту та звіти з аудиту повинні правдиво та точно відображати аудиторську діяльність. Звіт повинен подавати дані про реальні труднощі, що зустрілися при

аудиті, і невирішені розбіжності між аудиторською групою та процесом, що перевіряється.

Професійна обережність. Аудитори повинні виявляти увагу відповідно до важливості завдання. Важливою причиною є наявність необхідної компетентності.

Принцип одноманітності. Кожна аудиторська перевірка повинна здійснюватися відповідно до вимог стандарту (процедури) внутрішнього аудиту СМЯ, щоб забезпечити її впорядкованість, однозначність та сумісність.

Принцип системності. Планування та проведення аудиторських перевірок з різних процесів СУЯ має здійснюватися з урахуванням встановленого їх структурного взаємозв'язку.

Принцип запобігливості. Кожна аудиторська перевірка планується, і персонал аудитуемого підрозділу заздалегідь повідомляється про мету, сферу, час і методи проведення аудиторської перевірки для того, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри та виключити можливість ухилення персоналу від надання та демонстрації всіх необхідних даних.

Принцип регулярності. Аудиторські перевірки проводяться з певною періодичністю для того, щоб усі процеси системи та діяльність усіх підрозділів були об'єктом постійного аналізу та оцінювання з боку керівництва організації.

Принцип незалежності. Аудитори повинні бути незалежними від ділянки, що перевіряється, і вільними від упереджень та конфлікту інтересів. Аудитори повинні підтримувати об'єктивність мислення протягом усього процесу аудиту, щоб спостереження та висновки за результатами аудиту були засновані тільки на свідченнях аудиту.

Принцип документованості. Проведення кожної аудиторської перевірки певним чином документується про те, щоб забезпечити безпеку і порівнянність інформації фактичний стан об'єкта. Свідчення аудиту повинні бути перевірені для досягнення надійних і відтворюваних висновків за результатами аудиту.

Принцип відкритості. Результати кожної аудиторської перевірки повинні мати відкритий характер, тобто. бути доступними для ознайомлення будь-яким співробітником перевіреного процесу.

Вибір аудиторів та проведення аудитів повинні забезпечити об'єктивність та неупередженість процесу аудиту. Внутрішні аудити повинні проводити спеціально підготовлені співробітники, які мають необхідну кваліфікацію.

Зібрана та перевірена інформація утворює свідоцтва аудиту, які можуть бути як якісними, так і кількісними.

Аудитор повинен ґрунтуватися на власному судженні для того, щоб ухвалити рішення, як найкраще запобігти загрозам, що перевищують прийнятний рівень, шляхом вжиття заходів для усунення загрози або зведення її до прийнятного рівня, або шляхом припинення виконання завдання або відмови від такого завдання на етапі його прийняття .

Ґрунтуючись на власному судженні, аудитор може прийняти нульову гіпотезу і спробувати визначити, чи прийшов би на його місці досвідчений колега, зваживши аналогічні конкретні факти та обставини, до вирішення можливості усунення загроз? Чи не порушується дотримання основних принципів етики?

Наскільки суттєвими є ризики етичного змісту для медичної практики? Обширний матеріал даних медичних аудитів лікувальних закладів м. Одеси та Одеської області виконаних за програмами щорічних внутрішніх аудитів членських організацій Обласної асоціації лікарняних кас (ОАЛК) Одеського регіону (18 суб'єктів) та зовнішніх аудитів лікарняних установ, які підписали договори про співробітництво. медичних послуг застрахованим членам лікарняних кас (аудит другої сторони) дає підстави позначити низку особливостей клінічного/медичного аудиту

Знайомство з методологією проведення незалежного аудиту показало, що «Програма аудиту» розроблялася відділом управління якістю медичних послуг ОАЛК і включала як фінансовий, так і клінічний аудит якості медичних послуг. Аудит проводився шляхом прямого інтерв'ювання, заповненням опитувальників,

попереднім вивченням доступної звітної документації, платіжних документів та шляхом анонімного опитування членів ОАЛК та співробітників медичних установ, які мають договірні відносини з ОАЛК.

Окрема увага була приділена причинам виникнення конфліктних ситуацій як під час проведення аудитів, так і після, як реакція на аудиторські висновки. Все аудиторы общественной организации были обучены в соответствии с требованиями стандарта ISO 19011:2011.

Щодо особистих якостей аудитора, у стандарті ISO 19011 зазначається, що аудитор має бути:

- відкритим;
- рішучим;
- дипломатичним;
- впевненим;
- спостережливим;
- моральним;
- сприйнятливим;

До небажаних якостей аудитора належать:

- впертість;
- закритість;
- непрофесіоналізм;
- пристрасть до суперечок;
- нав'язування своїх поглядів;
- прямолінійність.

Сформований стандартом образ *«ідеального аудитора»* складно реалізувати практично, навіть закладаючи під навчання спеціальну програму. Причина полягає у вразливості таких вимог через розмитість їх змісту та можливість спекулятивного їх використання не за призначенням. Виходячи з цього, ми пропонуємо доповнити їх необхідними ідентифікаційними атрибутами (таблиця 1), що дозволяють пізнавати кожну з якостей, що рекомендуються стандартом.

Таблиця 1

Особистісні характеристики професійних якостей аудитора, що відповідають етичному кодексу аудитора

Принципи	Ідентифікаційні атрибути
<u>Принцип №1.</u> Чесність	Здатність аудитора зберігати вірність прийнятим зобов'язанням, правдиво представляти результати спостережень, достовірно відображаючи види діяльності під час аудиту, включаючи звіти про перешкоди та невирішені розбіжності з стороною, що перевіряється.
<u>Принцип №2.</u> Панорамна уважність	Якість аудитора, що виявляється у синтезі уваги та спостереження, сконцентрованих не лише на змісті звітної документації, а й на поведінці, фразах та манерах спілкування персоналу та пацієнтів лікувального закладу.
<u>Принцип №3.</u> Відповідальність	Здатність аудитора усвідомлювати та передбачати наслідки своїх дій чи бездіяльності у кожній конкретній ситуації та приймати рішення про вибір своїх дій охоче прийняти наслідки такого вибору. Це – дію аудитора у межах етичних норм, як індивідуальних, і норм системного оточення.
<u>Принцип №4</u> Об'єктивність	Властивість вільного володіння логічними способами розгляду сутностей об'єктів, що вивчаються, з наступними, гармонійно витікаючими з міркувань, висновками. Ця властивість протилежна суб'єктивності чи упередженості – заздалегідь сформованій думці до розгляду сутності питання.
<u>Принцип №5</u> Пунктуальність	Ділова якість аудитора, що виявляється в систематичному невідступному дотриманні встановлених правил, вмінні точно розрахувати час, акуратності, внутрішню самодисципліну та повагу до оточуючих, своєчасність та повноту виконання програми аудиту.

Продовження таблиці 1

<u>Принцип №6</u> Компетентність	Це є ступінь кваліфікації спеціаліста, що дозволяє йому успішно вирішувати професійні завдання, що стоять перед ним, здійснювати продуктивну професійну діяльність і актуалізувати свої особистісні ресурси з належною уважністю та відповідальністю, дотримуючись усіх застосовних законодавчих вимог та демонструючи свої вміння при виконанні роботи.
<u>Принцип №7</u> Неупередженість	Качество, связанное с умение выслушать все стороны и выработать итоговое мнение на их основе, это свойство лица, принимающего решение, характеризующее отсутствие у него приверженности к одному из возможных вариантов или к одной из заинтересованных в решении сторон. Это свойство быть независимым от проверяемой деятельности, где это осуществимо, соблюдать объективность на протяжении всего аудита для того, чтобы наблюдения и заключения аудита основывались исключительно на свидетельствах аудита.
<u>Принцип №8</u> Конфіденційність	Етичне вимога, застосовується як і експериментальних дослідженнях, і у психотерапії. Відповідно до цієї вимоги учасники або пацієнти мають право на те, щоб інформація, зібрана під час дослідження або сеансу лікування, не розголошувалась без їх згоди. Мовна відвертість, заснована на особливій довірі, що передбачає нерозголошення та щирість. Конфіденційна розмова має відбуватися без свідків, співрозмовник попереджається про конфіденційний характер цього спілкування.

Практика показує, що аудитор не застрахований від аудиторського ризику помилкового висновку навіть у тому випадку, коли він дотримується загальноприйнятих стандартів аудиту.

Наслідки подібної помилки аудитора можуть бути подвійними. У ряді випадків помилка може сприяти підприємницькій діяльності (перепустка аудитором явної невідповідності або наявних ризиків призведе до невиправдано завищеної оцінки діяльності підприємства, підніме його імідж), а в ряді випадків

- навпаки, здатна завдавати шкоди діяльності аудованої організації. Наприклад, у разі розголошення конфіденційності аудиторського висновку про виявлені серйозні невідповідності.

Таким чином, ідентифікація потенційних ризиків та розробка превентивних заходів для учасників досліджуваних процесів та для всього суспільства є благородною місією, що запобігає негативним явищам при реалізації цих ризиків. СМК різних підприємств та організацій повинні виявляти та враховувати ці ризики. Ефективність роботи, що проводиться на підприємствах та в організаціях, об'єктивно оцінюється за аналізом даних внутрішніх та зовнішніх аудитів. Однак і в цьому випадку в аудиторський процес може втрутитися «людський фактор», що призводить до аудиторських ризиків.

Нами відзначено низку наступних етичних конфліктів під час проведення аудитів СМЯ. Частина були індуковані аудированою організацією, частина – членами аудиторської команди.

Нижче перераховані найчастіші причини конфліктів етичного змісту, пов'язані з особливістю ставлення аудованих організацій до процедури аудиту.

1. Конфлікт інтересів. В основі виникнення даного типу конфлікту стало знання адміністрації медичного закладу про участь аудитора в спільному бізнесі з її основним конкурентом та надання аналогічних послуг конкуренту особи, що аудується.

2. Конфлікти міжособистісних відносин. Причиною подібних конфліктів стали зіткнення нових ідей зі старими звичками та уявленнями про стиль роботи лікувальних закладів в умови ринкової економіки, зіткнення цілей різних груп медичних працівників.

3. Суб'єктивізм керівництва. Подібні конфлікти виникали за відсутності прагнення або підтримки з боку керівництва визнати очевидні досягнення їх співробітників в організації впровадження нововведень у роботі зі страховими організаціями – надання медичних послуг строго за стандартами, з використанням формулярних списків лікарських засобів, скорочуючи при цьому страхові витрати на оплату медичних послуг.

4. *Корпоративна змова та тиск з боку колег.* Цей тип конфлікту досить часто зустрічається під час обговорення величини оплати медичних послуг страховою організацією. Наявність ризиків несприятливого результату захворювань у пацієнтів призводить до надмірності діагностичних досліджень та обсягу лікарських засобів, що призначаються, стосовно стандартів медичних технологій МОЗ України.

5. *Можливість застосування санкцій матеріального характеру.* При відстоюванні аудитором інтересів страхової компанії з метою скорочення її витрат на оплату необґрунтованих медичних послуг можливі загрози переривання партнерських відносин та односторонній розрив відносин із страховиками з боку медичного закладу.

6. *Побоювання витоку інформації.* Це одна з найбільш поширених проблем, пов'язана з відсутністю нормативних документів для медичних працівників про види та обсяги допустимої інформації, яка може бути передана третій особі, в даному випадку, аудитору. Надмірна та необґрунтована закритість інформації або її спотворення «з метою безпеки» не дозволяє аудитору формулювати питання відкритого типу, що різко знижує ефективність аудиту.

7. *Наявність упереджень у організації, що аудується.* Багато працівників медичних організацій вважають гарантом якості своєї діяльності «Клятву Гіппократа», яку давали на початку своєї лікарської діяльності. Вони насторожено ставляться до аудиту якості медичної діяльності, який проводить «сторонні» люди.

З боку аудиторської команди було відзначено такі основні конфліктогенні ситуації.

1. *Неприйняття положень кодексу етики установи.* У цьому випадку конфліктні ситуації відбувалися на ґрунті етичних розбіжностей щодо оцінки дозволеності будь-яких дій або процедур в аудійному лікувальному закладі, наприклад, принциповій відмові від впровадження ризик-менеджменту або від моніторингу ступеня задоволеності пацієнтів якістю послуг, які він надає.

2. *Наявність упереджень в аудиторів.* Зовнішні аудитори, які проводять аудит другої особи, захищають інтереси застрахованих клієнтів. У ряді випадків вони приступають до аудиту, маючи спочатку упереджену, негативну думку про дії медичного персоналу.

3. *Порушення принципу чесності.* Принцип чесності передбачає справедливе ведення справ та правдивість з боку аудитора. Порушення наголошується в тому випадку, коли аудитор, знаючи про наявність пропущеної, спотвореної або вводять в оману інформації, навмисно продовжує працювати зі звітними документами або іншою інформацією установи, що аудується.

4. *Порушення принципу об'єктивності.* Цей принцип вимагає, щоб аудитор не допускав випадків, коли упередженість, конфлікт інтересів чи інші особи впливали об'єктивність його професійних суджень. Конфлікти виникають щоразу, коли аудитор потрапляє під вплив будь-якого члена аудиторської команди або особи, що аудується, і під цим впливом змінює свої раніше висловлені професійні судження.

5. *Порушення принципу професійної компетентності.* Цей принцип зобов'язує аудитора постійно підтримувати знання та навички на рівні, що забезпечує надання клієнтам або аудиторській організації, в якій він працює, кваліфікованих професійних послуг, які відповідають вимогам міжнародних стандартів якості та національного законодавства. Незнання аудиторами особливостей функціонування різних служб медичних установ викликає у медичного персоналу підозру некомпетентності аудитора.

6. *Порушення принципу сумлінності.* Добросовісність, як критерій правомірності здійснення деяких дій, встановлюється у низці норм. Добросовісність є оцінним поняттям, що дозволяє учасникам регулювати свої взаємини. Вона включає обов'язок аудитора діяти строго відповідно до вимог програми аудиту, уважно, ретельно та своєчасно аналізуючи інформацію та обґрунтовуючи висновки.

7. *Порушення принципу конфіденційності.* Дотримання цього принципу зобов'язує аудитора забезпечити конфіденційність інформації, отриманої в

результаті професійних або ділових відносин, і не розкривати цю інформацію третім особам, які не мають належних та конкретних повноважень, за винятком випадків, коли аудитор має законне або професійне право або обов'язок розкрити таку інформацію. Порушення конфіденційності аудитором може спричинити обґрунтовану недовіру, аж до ворожості, з боку аудованих осіб.

8. *Порушення принципу професійної поведінки.* Цей принцип зобов'язує аудитора знати та виконувати вимоги нормативних правових актів. Він також вимагає від аудитора свідомого запобігання ситуацій, які можуть дискредитувати аудиторську професію. Наприклад, у нашій практиці подібний конфлікт виникав у тих випадках, коли один аудитор зневажливо відгукувався про роботу своїх колег або попередні аудиторські перевірки.

У таблиці №2 відображено характерні проблеми, зазначені співробітниками ОАЛК під час проведення внутрішніх та зовнішніх аудитів в Одесі та Одеській області.

Таблиця 2

Особливості етичних проблем при аудитах першої та другої сторони виявлених під час проведення аудитів МБК (м. Одеса)

Сутність конфліктних ситуацій	Аудити першої сторони	Аудити другої сторони
З боку аудованої організації		
1. Наявність конфлікту інтересів	+	+++
2. Конфліктні міжособистісні відносини між співробітниками організації, що аудується	+++	+
3. Суб'єктивізм керівництва	+++	++
4. Корпоративна змова та тиск з боку колег	+	+++
5. Можливість застосування санкцій матеріального характеру	+++	+++

Продовження таблиці 2

6. Побоювання витоків інформації.	+	+++
7. Наявність упереджень у аудитуваній організації щодо аудиторів	++	+++
З боку команди аудиторів		
1. Неприйняття положень кодексу етики установи	+	++
2. Наявність упереджень у аудиторів щодо аудитуваної організації	+	+++
3. Порушення принципу чесності.	++	+
4. Порушення принципу об'єктивності.	++	+
5. Порушення принципу професійної компетентності	+++	+
6. Порушення принципу сумлінності	++	++
7. Порушення принципу конфіденційності.	+++	+
8. Порушення принципу професійного поведінки	++	+

Примітка: «+» - частота зустрічальності 3:10; «++» - частота зустрічальності від 3:10 до 7:10; «+++» - частота зустрічальності більш 7:10.

Ступінь аудиторського ризику за представленою моделлю ґрунтується на суб'єктивній експертній оцінці аудитора. Якщо він, на підставі своїх розрахунків, приходить до висновку, що наявний рівень ризику є досить низьким, то аудиторський висновок буде сформульовано у бік задовільного ризику. Це означає, що з такого аудиторського ризику ні майновий, ні моральних збитків клієнту і аудитору (аудиторської фірмі) заподіяно нічого очікувати.

2.3.6 Кількісна оцінка якості методу проведення аудиту СМЯ

Для оцінки адекватності використовуваних методів проведення аудиту та для зниження ймовірності ризиків аналізуються чутливість та специфічність методів аудиту. Для цього він використовується стандартна чотирехпольная таблиця (див. таблицю 3).

Таблиця 3.

Чотирипільна таблиця оцінки адекватності використовуваних методів проведення аудитів

Результати аудиту	Достовірний статус організації		Усього
	Ризики є	Ризиків немає	
Невідповідності виявлено	a	b	a + b
Невідповідності не виявлено	c	d	c + d
Усього	a + c	b + d	a + b + c + d

Примітки: a — невідповідності, виявлені аудитором (справді існуючі); b — невідповідності, виявлені аудитором там, де їх немає (неправдиво існуючі); c — невідповідності, не виявлені аудитором, за їх дійсної наявності (неправдиво існуючі); d — невідповідності, не виявлені аудитором (справді не існуючі).

На підставі даних чотирипольної таблиці розраховуються такі показники:

Чутливість методу аудиту = $a/(a+c)$;

Специфічність методу аудиту = $d/(b+d)$;

Прогностичність (прогнозованість, очікування, ймовірність) виявлення невідповідностей = $a/(a+b)$;

Прогностичність не виявлення невідповідностей = $d/(c+d)$.

Чутливість методів аудиту — це частка дійсних невідповідностей, наявних у СМЯ аудиту, організації, які за результатами проведеного аудиту виявлені як невідповідності. Чутливість — це показник ймовірності безпомилкового виявлення невідповідностей, серед реально існуючих невідповідностей у СМЯ організації, що аудується. Правильно підібраний

адекватний метод аудиту, з високою чутливістю, підвищує довіру до висновків аудиторів, якщо вони не знаходять невідповідностей у бездоганно налагодженій СМЯ організації та виключає появу так званих помилок першого роду.

Специфічність методів аудиту відображає ймовірність правильної констатації відсутності невідповідностей у СМЯ організації, якщо їх справді немає. Він визначається часткою висновків про відсутність невідповідностей серед усіх отриманих даних (аудиторських свідочств), в яких реально відсутні ризики, і виключає появу помилки другого роду або «хибно-негативне спрацювання».

Як ілюстрацію до вищезазначених розрахунків, наводимо оцінку якості аудиторських перевірок 7 районних Лікарняних кас Одеської області. Аналіз статистичної звітності перевірявся за 12 інтегрованими показниками. Таким чином, на основі попереднього вивчення документації було дано оцінку діяльності за 84 показниками ($7 \times 12 = 84$). По 17 із них виникли питання щодо достовірності отриманих результатів. Виїзд аудиторів у райони виявив додаткові 30 помилкових розрахунків та виявив два помилкові висновки про наявність помилок при вивченні попередньої документації.

Наводимо алгоритм розв'язання цієї практичної задачі. При оцінці якості методології аудиту звітної документації, із запропонованою методикою, будується чотирипідлогова матриця. При цьому необхідно взяти до уваги такі вихідні дані: із 17 невідповідностей, виявлених при первинному аналізі документів, дві з них не підтвердилися. Тобто, дійсна кількість невідповідностей при первинному аудиті становила $17 - 2 = 15$. З аналізованих 84 показників насправді були помилковими 45: $(15+30=45)$ правильно розрахованими були 39: $84 - (15+30) = 39$. Клітинку таблиці необхідно заповнити слідом чином: аудит документації без виїзду на місця роботи організацій виявив всього 17 невідповідностей (15 істинних - осередок «а» і два помилкових - осередок «б»). Число пропущених при первинному аналізі, але реально існували невідповідностей виявилось рівним 30 ($45-15 =$) 30. Ця цифра заноситься в клітинку «с». З 39 правильно розрахованих показників первинний аналіз дав за

двома з них хибний висновок про наявність помилки. Таким чином, кількість справжніх висновків про відсутність помилок у розрахунках дорівнювала 37 (39-2=37)) Ця цифра заповнюється в клітинку «d». Матриця набуває наступних значень (див. таблицю 4).

Таблиця 4

Чотирипільна таблиця оцінки адекватності методу проведення попереднього аудиту звітної документації про лікарняно-касовий механізм діяльності.

Результати аудиту	Достовірний статус організації		Усього
	Ризики є	Ризиків немає	
Невідповідності виявлено	15	2	17
Невідповідності не виявлено	30	37	67
Усього	45	39	84

Тоді:

- чутливість методу $[a/(a+c)]$ оцінюється величиною **0,33** $[15/(15+30)]$;
- специфічність методу $[d/(b+d)]$ - величиною **0,95** $[37/(2+37)]$;
- ймовірність виявлення невідповідностей $[a/(a+b)]$ - **0,88** $[15/(15+30)]$;
- ймовірність не виявлення невідповідностей $[d/(b+d)]$ - **0,55** $[37/(30+37)]$.

Висновок: метод аудиту звітної документації, що використовується, є досить специфічним методом для виявлення невідповідностей (індекс = 0,95), однак мала його чутливість (індекс = 0,33) має наслідком високий ризик (до 55%) пропуску помилок або невідповідностей в оцінюванні якості роботи лікарняних кас. Необхідно змінити критерії аудиту.

Використання подібних об'єктивних методів оцінки якості аудиторських методів дозволить, на наш погляд, усунути ризики, пов'язані з недоліками самих інструментів вимірювань, домогтися головного критерію об'єктивності суджень аудитора – повторюваності чи відтворення його висновку іншою, незалежною від першого аудитора особою.

Подібний метод може бути використаний для порівняльної оцінки компетентності різних аудиторів: чим ближче результати їх висновків до еталонного значення, тим вищий їхній рівень компетентності.

Це і є аргумент, що спростовує звинувачення у суб'єктивізмі аудиторам, які працюють незалежно один від одного, робити аналогічні висновки за аналогічних обставин.

З філософсько-етичних позицій помилки аудиту, пов'язані з недооцінкою реально існуючих ризиків, що супроводжують діяльність лікувальних установ, несуть медико-соціальний характер, оскільки несуть небезпеки, яким мимоволі наражаються ті чи інші соціальні групи в сучасному техногенному суспільстві.

«Ризик» як можливість або ймовірність виникнення несприятливої події, викликаній проведенням аудиту СМЯ, може мати як суб'єктивний характер (внаслідок некомпетентності аудитора), так і об'єктивний характер (робота в агресивному середовищі).

Основні етичні проблеми, пов'язані з ризиками аудитів СМЯ, можуть бути такими:

- 1) Хто визначає наявність ризику і на якій підставі?
- 2) За якими критеріями визначається та хто оцінює ступінь ризику?
- 3) Чи можливе повне усунення цього конкретного ризику?
- 4) Яка міра етичної прийнятності наявності ризику?
- 5) Яка ймовірність помилок першого та другого роду щодо ризику?

Обставини роботи аудитора можуть становити загрози порушення основних принципів етики. Однак описати всі випадки виникнення загроз порушення основних принципів етики та визначити всі доречні дії у відповідь неможливо. Крім того, характер завдань може відрізнятися, і, отже, можуть виникати різні загрози, для запобігання яких можуть бути потрібні різні запобіжні заходи.

Концептуальний підхід до дотримання основних принципів етики полягає в наступному: аудитор повинен ідентифікувати загрози порушення основних принципів етики, оцінювати їх і вживати дій у відповідь щодо таких загроз.

Концептуальний підхід до дотримання основних принципів етики сприяє дотриманню аудитором вимог цього Кодексу та здійснення діяльності аудитора у суспільних інтересах. Він застосовується в будь-яких обставинах, які можуть створювати загрози порушення основних принципів етики, і здатний застерегти аудитора від помилки визнати ту чи іншу ситуацію прийнятною лише тому, що вона прямо не визначена цим Кодексом як неприпустима.

У випадках, коли аудитор виявляє загрози порушення основних принципів етики і, оцінивши їх, приймає рішення, що вони перевищують допустимий рівень, він повинен визначити, чи існують доречні запобіжні заходи і чи можливо вжити їх для усунення загроз або зведення їх до прийнятного рівня. Виконуючи такі дії, аудитор повинен керуватися своїм професійним судженням, аналізуючи, могла б розумна та добре поінформована третя особа, зваживши конкретні факти та обставини, відомі аудитору в момент прийняття рішення, вважати, що загрози будуть усунені або зведені до прийнятного рівня після вжиття запобіжних заходів, і дотримання основних принципів етики не наражається на небезпеку.

Аудитор повинен оцінювати будь-які загрози порушенням основних принципів етики у випадках, коли йому стає відомо (або він передбачає) про обставини або взаємини, які можуть створити такі загрози.

Оцінюючи значимість загрози аудитор повинен брати до уваги якісні і кількісні чинники. Застосовуючи концептуальний підхід до дотримання основних принципів етики, аудитор може зіткнутися з ситуаціями, коли загрози не можуть бути усунені або зведені до прийнятного рівня, або загроза надто значуща, або належні запобіжні заходи з якоїсь причини непридатні. У разі, коли аудитор не може вжити належних запобіжних заходів, він повинен відмовитися від надання професійних послуг, які він запитує, або припинити їх надання, або в разі необхідності відмовитися від виконання завдання (договору).

Запобіжні заходи, які слід вживати аудитору у разі виявлення ним порушення положень Правил незалежності аудиторів та аудиторських містяться у Правилах незалежності. У разі виявлення аудитором порушення будь-якого з положень цих Правил він зобов'язаний оцінити значущість порушення та ступінь

його впливу на можливість дотримання основних принципів. При цьому аудитор має оперативно вжити всіх можливих заходів, спрямованих на усунення наслідків такого порушення. Також аудитор повинен визначити, чи слід йому інформувати про таке порушення, наприклад осіб, яких, можливо, воно стосується, саморегульовану організацію аудиторів, членом якої є аудиторська організація, чи уповноважені державні органи.

Більшість загроз можна розділити на такі види:

а) загрози особистої зацікавленості, які можуть виникнути внаслідок фінансових чи інших інтересів аудитора та неналежним чином вплинути на його судження чи поведінку;

б) загрози самоконтролю, які можуть виникнути у випадках, коли аудитор при формуванні судження в ході виконання поточного завдання безапеляційно покладатиметься на судження, винесене раніше ним самим, або іншим працівником аудиторської організації, або на надані раніше ним чи іншим працівником аудиторської організації послуги;

в) загрози заступництва, які можуть виникнути у випадках, коли, просуваючи будь-яку думку клієнта або аудиторської організації, аудитор доходить до певного кордону, за яким його об'єктивність може бути поставлена під сумнів;

г) загрози близького знайомства, які можуть виникнути внаслідок тривалих та (або) тісних взаємин із клієнтом, коли аудитор надмірно переймається його інтересами або налаштований у всьому погоджуватися з його діями;

д) загрози шантажу, які можуть виникнути у випадках, коли за допомогою загроз (реальних чи сприйманих як такі) аудитору намагаються завадити діяти об'єктивно.

Запобіжні заходи, які можуть усунути зазначені загрози або звести їх до прийняттого рівня, поділяються на:

а) встановлені аудиторською професією, нормативними правовими актами;

б) обумовлені робочим середовищем.

. Запобіжні заходи, встановлені аудиторською професією, нормативними правовими актами, є, зокрема:

а) вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду, необхідних для зайняття професійною діяльністю;

б) вимога постійного підвищення професійної кваліфікації;

в) посібник з корпоративної поведінки (управлінню);

г) професійні стандарти (стандарти аудиторської діяльності);

д) процедури моніторингу та дисциплінарного впливу з боку аудиторської професії та уповноважених державних органів;

е) зовнішні перевірки уповноваженими третіми особами звітів, документів, повідомлень та іншої інформації, підготовлених аудитором.

Певні запобіжні заходи можуть збільшити ймовірність виявлення або припинення неетичної поведінки. Такі заходи включають, зокрема:

а) ефективну, широко висвітлювану систему роботи зі скаргами та претензіями, управління якою здійснюється аудиторською організацією, саморегульованою організацією аудиторів, що дозволяє колегам, аудиторським організаціям та представникам громадськості звертати увагу на факти непрофесійної чи неетичної поведінки;

б) чітко визначений обов'язок повідомляти про порушення вимог етики.

Міжнародними та національними нормами аудиту передбачено моделювання аудиторського ризику. Ці моделі можуть бути представлені у вигляді графічних даних (метод Хасимото), або матричного аналізу (розрахунок ризиків та шансів), або математичних моделей.

Наприклад, кількісний метод передбачає розрахунок аудиторського ризику за наступним алгоритмом:

$Ar = Nr \times Kr \times Pr$, де Ar - аудиторський ризик; Nr - невід'ємний ризик; Kr - контрольний ризик (ризик засобів контролю); Pr - ризик невиявлення (процедурний ризик). Представлена кількісна модель може бути основою

планування аудиту, оскільки дозволяє зрозуміти взаємозв'язок окремих чинників аудиторського ризику і оцінити необхідний обсяг тестування (рис.3).

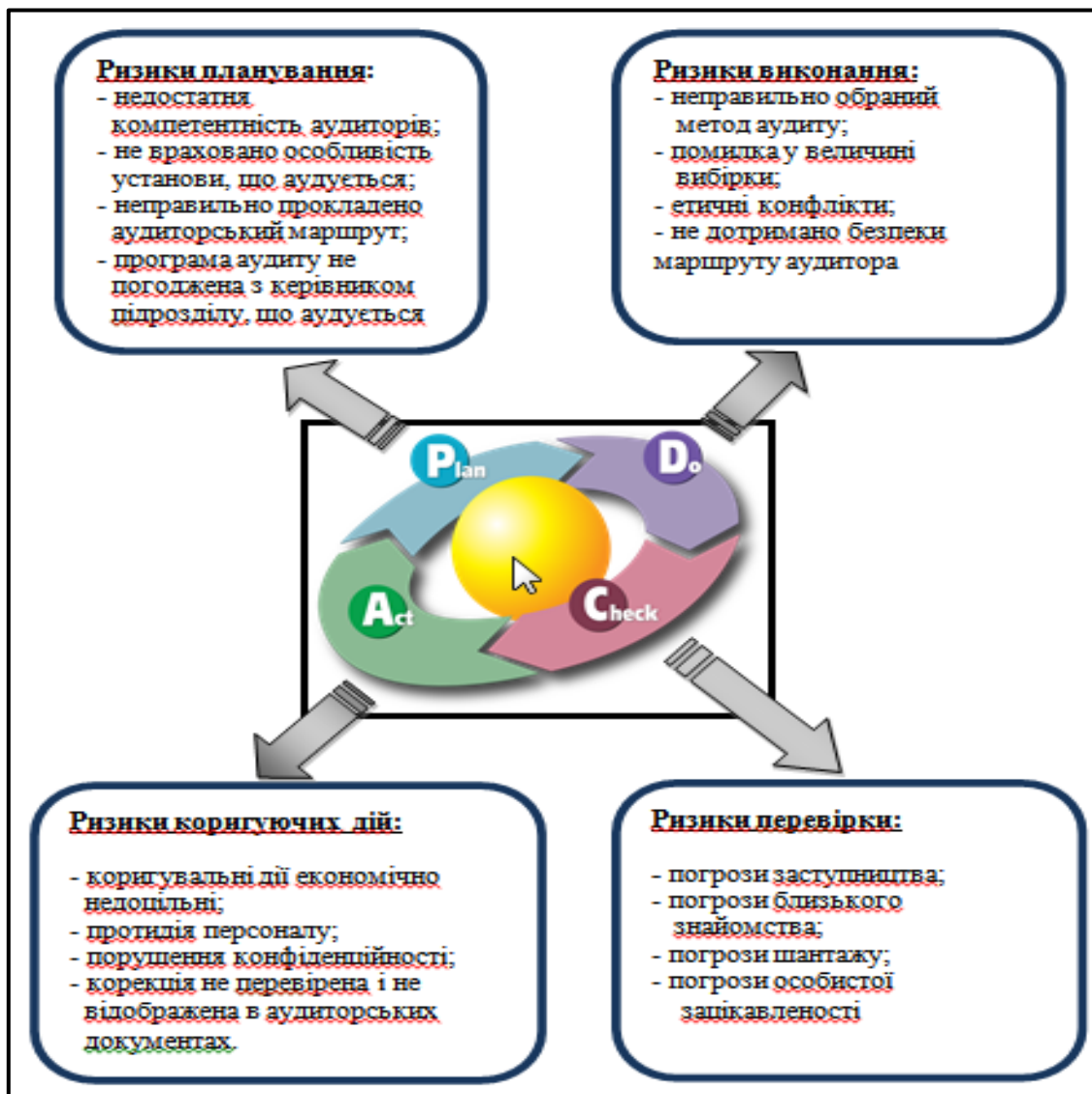


Рисунок 3. Потенційні ризики аудиту СМЯ, що виявляються на різних етапах циклу Шухарта-Демінга.

2.3.7 Вирішення етичних конфліктів

У процесі здійснення професійної діяльності1 аудитор може зіткнутися з конфліктом інтересів. Конфлікт інтересів створює загрозу об'єктивності та може створити загрози дотримання інших основних принципів етики. Такі загрози можуть виникати у випадках, коли:

а) аудитор, здійснюючи професійну діяльність, надає послуги двом чи більше сторонам, інтереси яких щодо цих послуг суперечать одна одній;

б) інтереси аудитора щодо якогось питання та інтереси сторони, якою він надає послуги, здійснюючи професійну діяльність, з цього ж питання суперечать один одному.

Приступаючи до формального чи неформального процесу вирішення етичного конфлікту, аудитор як частина такого процесу повинен самостійно або спільно з іншими особами розглянути:

- а) доречні факти;
- б) існуючі етичні проблеми;
- в) основні принципи етики, які стосуються проблеми;
- г) встановлені внутрішні процедури;
- д) альтернативні дії.

Розглянувши зазначені чинники, аудитор має визначити відповідний спосіб дій, сумісний із основними принципами етики, зваживши наслідки кожного можливого способу дій. Якщо проблема залишається невирішеною, аудитор повинен проконсультуватися з відповідними особами в аудиторській організації з метою отримання допомоги для вирішення етичного конфлікту.

В інтересах аудитора може бути здійснено документування проблеми, деталей будь-яких обговорень її та прийнятих щодо неї рішень.

У разі, якщо значний етичний конфлікт не піддається вирішенню, аудитор може звернутися за професійною радою до саморегульованої організації аудиторів, членом якої він є, або отримати юридичну консультацію, не порушуючи при цьому конфіденційність.

Існує широке коло випадків, коли аудитору може знадобитися консультація. Наприклад, аудитор може зустрітися з несумлінними діями, повідомляючи про які він може порушити конфіденційність. У такому разі аудитор повинен розглянути можливість отримання юридичної консультації, щоб визначити, чи зобов'язаний він повідомляти про цей факт стороні, зовнішній стосовно аудированої особи, у тому числі уповноваженого державного органу.

У випадках, коли всі доречні можливості вичерпані, а етичний конфлікт залишається невирішеним, аудитор повинен, якщо це можливо, відмовитись

бути асоційованим з предметом, що спричинив цей конфлікт. Аудитор повинен вирішити, чи слід у конкретних обставинах вийти зі складу аудиторської групи, чи повністю відмовитися від виконання завдання (договору) та залишити аудиторську організацію.

Під групою, що виконує завдання, що забезпечує впевненість, розуміються працівники аудиторської організації або аудиторської організації, що входить до тієї ж мережі, учасником якої є дана аудиторська організація, та залучені сторонні фахівці, які виконують у рамках завдання процедури, що забезпечують впевненість. Учасниками групи, яка виконує завдання, що забезпечує впевненість, не є зовнішні експерти, залучені для консультацій аудиторською організацією або аудиторською організацією, що входить до тієї ж мережі, учасником якої є дана аудиторська організація. Також є учасниками аудиторської групи особи, виконують функції служби внутрішнього аудиту клієнта, надають пряму допомогу зовнішньому аудитору під час аудиту.

2.3.8 Питання підготовки аудиторської ланки. Загальні знання та навички

Аудитори повинні мати знання та навички в наступних областях:

а) принципи, процедури та методи аудиту

Для того, щоб аудитор мав можливість вибору та систематичного проведення аудиту належним чином, він має бути готовим до виконання наступних дій:

- застосування принципів, процедур та методів аудиту,
- результативному плануванню та організації робіт,
- проведення аудиту протягом встановленого терміну,
- встановлення пріоритетів та орієнтації на суттєві моменти,
- збору даних за допомогою результативного опитування, вислуховування, спостережень та аналізу документів, записів та даних,
- розуміння відповідних методів та результатів вибіркового дослідження для аудиту,
- перевірка точності зібраних даних,

- підтвердження достатності та прийнятності свідчень аудиту для підкріплення висновків аудиту та висновків,
- оцінки факторів, що впливають на достовірність висновків та висновків за результатами аудиту,
- використання робочих документів для запису діяльності під час аудиту,
- підготовка звітів з аудиту,
- збереження конфіденційності даних,
- результативний обмін інформацією за допомогою особистих знань мови або за допомогою перекладача;

б) систему менеджменту та посилальні документи

Для застосування критеріїв аудиту, знання та навички у цій галузі повинні охоплювати:

- застосування систем менеджменту до різних організацій,
- взаємодія елементів системи менеджменту,
- стандарти щодо системи менеджменту якості або системи екологічного менеджменту, застосовувані процедури або інші документи щодо систем менеджменту, які використовуються як критерії аудиту,
- відмінності та пріоритети посилальних документів,
- застосування посилальних документів до різних ситуацій при аудиті.
- системи інформації та методи санкціонування доступу, забезпечення безпеки, розсилки та управління документами, даними та записами;

в) організаційні моменти

Для розуміння принципів роботи організації, що перевіряється, знання та навички в цій галузі повинні охоплювати:

- розміри, структуру, функції організації та взаємозв'язку (підрозділів) усередині неї,
- загальні бізнес-процеси та відповідну термінологію,
- культурні та соціальні звичаї перевіреної організації;

***2) застосовувані закони, технічні регламенти та інші вимоги щодо
предмета***

Для роботи в цій галузі необхідні знання та навички повинні охоплювати:

- місцеві, регіональні та національні кодекси, закони, нормативні правові акти та
- технічні регламенти,
- контракти та договори,
- міжнародні угоди та конвенції,
- інші вимоги, що стосуються організації та виконувати які організація зобов'язалася.