

ВПРОВАДЖЕННЯ ПРИНЦИПІВ АУДИТУ І КОНТРОЛІНГУ В АПТЕЧНУ ПРАКТИКУ

Назаркіна В. Н., Сапсай Р. В.

Національний фармацевтичний університет, м. Харків, Україна

Впровадження Належної аптечної практики спрямоване на підвищення стандартів обслуговування населення, при цьому акценти зміщуються у бік соціальних цілей (фокус на пацієнта) на перевагу комерційним інтересам аптеки. Пріоритетним напрямком діяльності аптеки стає надання своєчасної кваліфікованої фармацевтичної допомоги населенню, що передбачає забезпечення населення і закладів охорони здоров'я якісними лікарськими засобами (ЛЗ) і товарами аптечного асортименту у необхідній кількості, в адекватній лікарській формі й за доступною ціною, при належному інформуванні про раціональне їх застосування.

В умовах зростання потреб та обмеженості ресурсів охорони здоров'я за відсутності обов'язкового медичного страхування, а також низької платоспроможності населення, гостро постає проблема доступності основних лікарських засобів (ОЛЗ). При функціонуванні аптеки як економічного суб'єкта та закладу охорони здоров'я об'єктивно виникає конфлікт економічних та етичних міркувань, оскільки для аптеки життєво необхідним є стабільне отримання обґрунтованого рівня прибутку при збереженні доступних цін на ЛЗ і якісного фармацевтичного обслуговування. Отже, в сучасних умовах актуальності набуває розробка загальної методики аналізу соціальної та економічної ефективності діяльності аптечних закладів на базі методології аудиту та контролінгу. Для одержання релевантних результатів аналізу необхідне дотримання певних умов: використання адекватних методів аналізу, системи взаємопов'язаних підконтрольних показників та їх нормативних значень, а також чітких і прозорих критеріїв оцінювання.

На сьогоднішній день існує великий арсенал методів аналізу, які реалізуються в системі державного аудиту, незалежного (зовнішнього) аудиту, внутрішнього аудиту, самоаудиту. В останні роки отримала розвиток концепція контролінгу, яку називають «управлінням управлінням», оскільки вона поєднує встановлення цілей; планування; облік; контроль; аналіз; управління інформаційними потоками; розробку рекомендацій для прийняття управлінських рішень. У великих компаніях з метою постійного моніторингу життєво важливих показників створюються цілі структурні підрозділи (відділ/служба внутрішнього аудиту, служба контролінгу), виділяються центри відповідальності. Це вимагає залучення значних ресурсів, що для багатьох сучасних аптек є неприйнятним. Але загальні принципи аудиту та контролінгу доцільно використовувати при організації та управлінні діяльністю аптеки (оптової фармацевтичної фірми), для планування, оцінки її ефективності.

У сучасній теорії аудиту виділяють кілька його видів, а саме: економічний, фінансовий, управлінський, операційний, соціальний, аудит на відповідність, аудит персоналу, цінової, екологічний аудит, в останні роки отримав розвиток аудит систем управління якістю. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту виділяють внутрішній і зовнішній (незалежний) аудит. Внутрішній аудит проводиться штатними співробітниками підприємства на вимогу і за ініціативою його керівництва і спрямований на оцінку ефективності функціонування системи обліку та внутрішнього контролю, моніторинг основних індикативних показників і підвищення ефективності використання всіх видів ресурсів.

Відповідно до чинного законодавства для аптечних закладів аудит не є обов'язковим і, як показало дослідження, проводиться досить рідко, у разі крайньої необхідності. Це

обумовлено великою кількістю об'єктивних чинників, серед яких: зарегульованість фармацевтичної діяльності; недостатня поінформованість керівників аптек про переваги аудиту; висока вартість аудиторських послуг і обмеженість фінансових ресурсів. Найчастіше аналіз фінансово-господарської діяльності проводиться фінансовим аналітиком або керівником фірми самостійно (75%), тільки на 6% фірм (великі аптечні мережі) створена спеціальна служба, яка здійснює внутрішній аудит, при цьому діяльність аналітиків спрямована переважно на аналіз ринку і виявлення резервів підвищення продажів. Слід зазначити, що майже половина (46%) опитаних керівників аптек вказали на необхідність проведення незалежного аудиту хоча б раз у 3 роки.

Встановлено, що для оцінки ефективності торгово-фінансової діяльності аптеки найчастіше використовуються відповідні економічні показники (товарообіг, рецептура, рівень запасів, витрати, прибуток і рентабельність). Джерелами інформації в даному випадку є дані внутрішньогосподарського і бухгалтерського обліку, планово-нормативні дані, результати аудиту та перевірок контролюючих органів. Нормативні значення зазначених показників, як правило, встановлюються плануванням і періодично проводиться контролінг показників «план-факт», «факт-факт» і аналіз відхилень (їх величини, ймовірних причин і винних). З огляду на сезонні коливання товарообігу, доцільно проводити порівняння за аналогічні періоди в динаміці ряду років або в цілому за рік. Слід зазначити, що всі перераховані показники слід аналізувати у взаємозв'язку. Так, аналіз «витрати-обсяг-прибуток» (CVP-аналіз, costs-volume-profit) дозволяє відшукати найбільш вигідне співвідношення між перемінними і постійними витратами, ціною і обсягом виробництва / реалізації продукції.

З точки зору системного підходу важливим напрямком дослідження є оцінка рівня забезпеченості ресурсами та їх ефективного використання, з цією метою доцільно впроваджувати контролінг маркетингу, логістики, контролінг інновацій з їх специфічними методами аналізу. Більш глибокий аналіз ефективності використання підприємством ресурсів проводиться з використанням даних фінансової звітності. Побудова аналітичних таблиць на підставі агрегованого балансу і звіту про фінансові результати дозволяє проаналізувати структуру і динаміку активів підприємства, структуру доходів і витрат підприємства, оцінити раціональність використання власних і залучених джерел формування ресурсів. За даними звіту про рух грошових коштів аналізується величина і структура грошових потоків від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

У практиці аудиту широко застосовується аналіз із використанням фінансових коефіцієнтів (яких нараховується більше 40) на базі даних бухгалтерської звітності. Аналізуючи показники ліквідності, платоспроможності, ділової активності та рентабельності на початок і кінець звітного періоду, можна не тільки оцінювати результати діяльності, а й прогнозувати тенденції розвитку підприємства, оскільки зазначені фінансові коефіцієнти входять до комплексних моделей прогнозування банкрутства (Альтмана, Таффлера, Спрінгейта тощо). Але при інтерпретації отриманих результатів варто зважати на соціальну складову діяльності аптек. З огляду на відносно низький рівень торгових накладень (26-28% у середньому) і високий рівень витрат, рентабельність аптек є досить низькою (близько 1-2%).

Отже, фармацевтична діяльність не може розглядатися як «аптечний бізнес». Для оцінки ефективності різних аспектів діяльності аптек, оптових фармацевтичних фірм доцільно використовувати принципи аудиту та контролінгу, при цьому для цілей аналізу індивідуально розробляється система показників та їх еталонних значень, підбираються адекватні методи оцінки.