

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту**

ОХМАК Андрій Васильович

**УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ ТА
АНАЛІЗ Й КОНТРОЛЬ МЕДИКАМЕНТІВ Й ПРОДУКТІВ
ХАРЧУВАННЯ У НЬОМУ**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Аудит та державний фінансовий контроль»
кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент
групи ОАДФКзм-21
Охмак А. В.

Науковий керівник:
д.е.н., професор
Лучко М. Р.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри

підпис

ЗМІСТ

Вступ.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ	
1.1. Роль та місце аналізу та контролю в загальній системі управління.....	8
1.2. Управління неприбутковим медичним закладом в процесі фінансово-господарської діяльності	16
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В НЕПРИБУТКОВОМУ МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ	
2.1. Загальна характеристика показників що характеризують діяльність неприбуткового медичного закладу.....	23
2.2. Аналіз стану та використання медикаментів	30
2.3. Аналіз стану та використання продуктів харчування.....	38
Висновки до розділу 2.....	44
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В НЕПРИБУТКОВОМУ МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ	
3.1. Внутрішній контроль медикаментів та продуктів харчування.....	47
3.2. Фінансовий контроль медикаментів та продуктів харчування.....	57
Висновки до розділу 3	62
ВИСНОВКИ	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	65
ДОДАТКИ	74

СПИСОК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

КНП – Комунальне неприбуткове підприємство

ТМКЛ №2 – Тернопільська міська комунальна лікарня №2

МОЗ – Міністерство охорони здоров'я

ДАС – Державна аудиторська служба

ВСТУП

В сучасних умовах змін в системі охорони здоров'я та зростаючої конкуренції медичним закладам необхідно опанувати сучасні бізнес - процеси з управління, оскільки лікарні, які не займаються своїм розвитком, послаблюють свою конкурентну перевагу в порівнянні з тими закладами, які підвищують якість надання послуг, удосконалюють процеси, посилюють та розвивають свою команду. Тому розвиток системи охорони здоров'я неможливий без модернізації принципів фінансування та управління закладами з охорони здоров'я, яка проходить період активної перебудови. У рамках реформи змінено принципи фінансування медичних закладів, впроваджено їх автономію шляхом перетворення в комунальні підприємства. Тож аналіз фінансового стану активів й пасивів медичного закладу набуває значної актуальності, оскільки саме визначення існуючих проблем, аналіз можливих ризиків є основою розробки професійного плану розвитку будь-якого підприємства, і медичної галузі в тому числі.

Від стратегії розвитку медичних установ залежить якість надання послуг населенню та рівень медицини в країні в цілому, оскільки пріоритетність життя та здоров'я людини однак з ознак соціальної держави, основа соціально-економічної стабільності.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи виступає дослідження процесу управління неприбутковим медичним закладом, а також аналізу й контролю стану та використання медикаментів й продуктів харчування. Для виконання поставленої мети дослідження сформовано наступні **завдання:**

- дослідити роль та місце аналізу та контролю в загальній системі управління;
- сформулювати основні напрями управління неприбутковим медичним закладом в процесі фінансово-господарської діяльності;

- провести загальний аналіз показників що характеризують діяльність неприбуткового медичного закладу;
- провести аналіз стану та використання медикаментів й продуктів харчування;
- дослідити організаційні та методичні аспекти проведення внутрішнього контролю медикаментів та продуктів харчування;
- дослідити основні напрями проведення фінансового контролю медикаментів та продуктів харчування.

Об'єктом дослідження є процес управління неприбутковим медичним закладом, а також аналізу та контролю стану та використання медикаментів й продуктів харчування в КНП «ТМКЛ№2»

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади управління неприбутковим медичним закладом, а також аналізу й контролю стану та використання медикаментів й продуктів харчування.

Методи дослідження. Для дослідження економічної сутності економічної категорії «аналіз» та «контроль» використано метод порівняння й узагальнення; для проведення аналізу стану та використання медикаментів та продуктів харчування - графічний, коефіцієнтів, науковий метод від абстрактного до конкретного; для проведення контролю – спостереження, порівняння, вимірювання та експерименту.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- визначено економічну сутність категорії «аналіз» та «контроль», досліджено їх роль та місце в загальній системі управління;
- сформовано основні аспекти управління неприбутковим медичним закладом в процесі фінансово-господарської діяльності;
- проведено аналіз ключових показників діяльності досліджуваного об'єкту;
- проведено аналіз стану та використання медикаментів та продуктів харчування;

- сформовано основні напрями здійснення внутрішнього та фінансового контролю медикаментів й продуктів харчування.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного дослідження у кваліфікаційній роботі придатні для їх практичного застосування при здійсненні аналізу стану та використання медикаментів та продуктів харчування.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами магістерської роботи опубліковано дві статті в збірнику наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

Обсяг і структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ

1.1. Роль та місце аналізу й контролю в загальній системі управління

На даний час система охорони здоров'я України зазнає трансформаційних змін і проходить етапи від застарілої й малоефективної структури господарювання до системи направленої на досягнення результату. Набувши статусу неприбуткового, медичний заклад зіштовхується з рядом проблем та ризиків, які необхідно вирішувати. Використання методів аналізу та контролю є важливим інструментом для його ефективної діяльності.

Без аналізу результатів діяльності господарювання складно визначити ефективність системи управління та виявляти фактори, що вплинули на відхилення визначених показників від запланованих, а також з'ясувати причин виявлених відхилень. У такому випадку провідною і вирішальною є роль економічного аналізу, а головне – можливість дають результати глибоких аналітичних досліджень приймати ефективні управлінські рішення та розробляти стратегію розвитку підприємства. Саме проведені аналітичні дослідження дають можливість розробляти стратегічні плани та приймати обґрунтовані й ефективні управлінські рішення.

В умовах значних реформацій економічних процесів відповідно до міжнародних стандартів, виникає потреба перегляду способів використання принципів здійснення економічного аналізу та контролю відповідно до чинної системи управління.

Прийняття того чи іншого управлінського рішення вимагає перш за все всебічного вивчення проблеми, обґрунтування позитивних і негативних факторів, а також виявлення їх впливу. Саме тому в науковій економічній літературі дослідження різних аспектів економічного аналізу дедалі частіше

розглядаються провідними вченими. Це пояснюється також тим, що аналіз є однією з функцій управління.

Як зазначають Г.І. Кіндрацька, А.Г. Загородній, М.С. Білик, що зміни у філософії управління призводять до об'єктивної неминучості модифікації економічного аналізу як функції управління, яка взаємопов'язана, розвивається та вдосконалюється з іншими функціями управління, а також розвивається під впливом вимог інших функцій. економічний аналіз розкривається через призму структури, тому поділ наукових компонентів економічного аналізу має бути адаптований до нового управлінського мислення [31, с. 466].

В умовах невизначеності проблема стабільних показників діяльності та створення умов для розвитку підприємства можливі лише при мобілізації всіх можливих резервів підприємства. Як зазначає М. М. Шестерняк, в умовах нестабільності та непередбачуваності внутрішніх економічних змін значення економічного та фінансового аналізу в процесі управління значно зростає, оскільки економічний аналіз використовується для прийняття обґрунтованих управлінських рішень для сталого та ефективного функціонування підприємства. Отже, як вказав Н.Г. Гончаренко «роль аналітичних досліджень полягає у глибокому практичному аналізі всіх систем виробничої, комерційної та маркетингової діяльності підприємств» [16, с. 684].

При дослідженні місця економічного аналізу в системі менеджменту, слід зазначити, що саме розуміння сутності аналізу розподіляє всіх об'єктів економіки на окремі порівнювані елементи, а використання його інструментарію дозволяє визначити різносторонність діяльності підприємства. Зокрема, Л.Г. Медвідь, Д.О. Харинович-Яворська зазначають, що «однією зі складових управління економічними процесами на підприємстві є економічний аналіз. Його концептуальну основу складає єдність методологічного та організаційного забезпечення для прийняття й оцінки виконання управлінських рішень» [40, с. 216]. Такої ж думки дотримується Я.О. Ізмайлов, вважаючи, що «розвиток методології економічного аналізу повинен здійснюватися в напрямі створення передумов, за яких забезпечується можливість за результатами аналітичних розрахунків діагностувати та контролювати тенденції поліпшення

кількісних і якісних параметрів виробничо-господарської діяльності підприємств як наслідок ефективних управлінських рішень» [26, с. 173].

Розглядаючи процес прийняття управлінських рішень на основі даних економічного аналізу, то можна побудувати наступну структурно-логічну схему (рис.1.1)

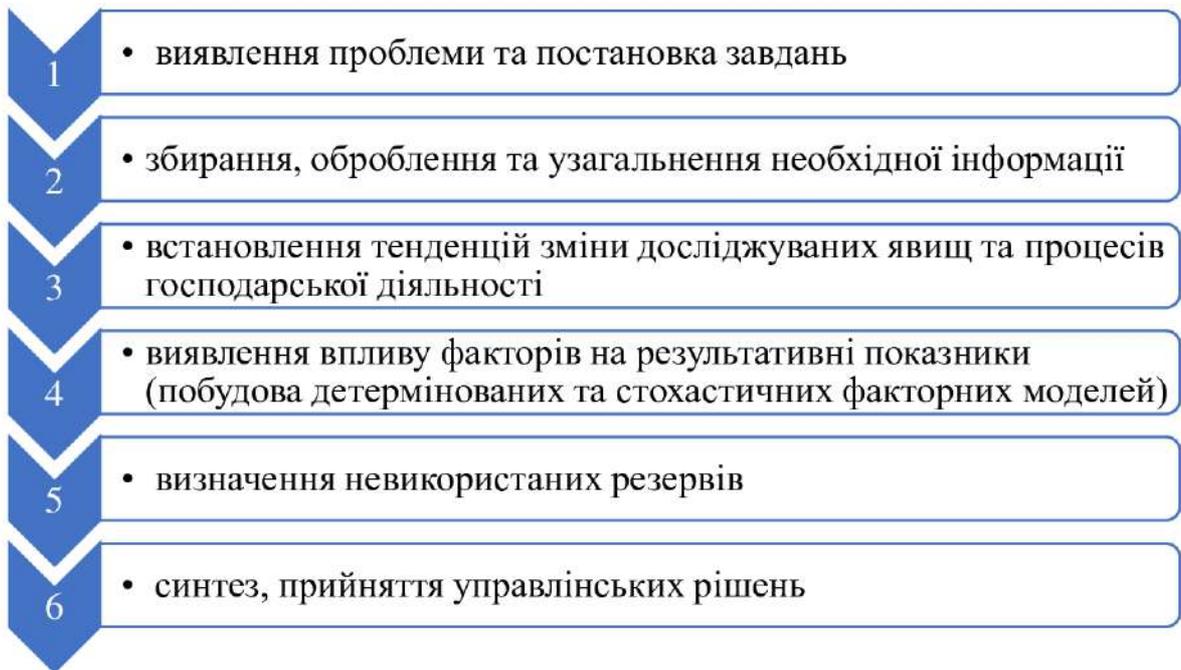


Рис. 1.1. Логічно-структурна схема процесу прийняття управлінських рішень на основі даних економічного аналізу
(сформовано автором на основі [15])

В такій послідовності процес управління набуває керованого характеру, оскільки є можливість постійного контролю виконання тих чи інших прийнятих рішень, а за відхилення від запланованих результатів (під впливом зовнішніх факторів) дає змогу здійснити необхідне коригування ситуації для досягнення поставленої мети [18, с. 127].

Необхідно також звертати увагу на процеси змін, які виникають в економічному розвитку країни, особливо глобалізацію економічних процесів. З приводу цього Л.І. Федоришина відзначає, що «в контексті сучасної економіки України виникла нагальна потреба проведення об'єктивного, чіткого, оперативного комплексного економічного аналізу на всіх рівнях управління й господарювання. При цьому особливе місце посідає економічний аналіз,

зокрема його теорія, яка має ґрунтуватись на сучасних ринкових підходах, методиках, використанні вітчизняного й зарубіжного досвіду, враховувати зміни в організації бухгалтерського, статистичного обліку, звітності, щоби бути дієвим інструментом забезпечення ефективного ведення господарства» [73, с. 234].

Сутність аналітичної діяльності пізнається також через її функції, які умовно поділяють на загальносистемні та внутрішньо системні. Загальносистемні розкривають суть аналітичної діяльності як науки, метою якої є поліпшити систему суб'єктів господарювання. Внутрішньосистемні функції підпорядковуються загальносистемним, оскільки забезпечують підготовку аналітичної інформації для обґрунтування та реалізація управлінських рішень. Слід зауважити, що на сьогодні виконання аналітичних функцій дещо ускладнилось у зв'язку зі зміною зовнішнього та внутрішнього середовища, застосуванням енергозберігаючих технологій, змінами форм власності, диверсифікацією підприємств, інфляційними процесами та ін. Основні функції економічного аналізу відображені на рисунку 1.2.

Отже, метою економічного аналізу є дослідження результатів діяльності суб'єктів господарювання, визначення впливу факторів на результати їх роботи для виявлення в подальшому недоліків і резервів, а також розробка заходів, спрямованих на підвищення ефективності їх діяльності.

Як бачимо на рисунку 1.2, однією із функцій аналізу є контрольна. Дана функція передбачає можливість контролю за допомогою методик і процедур економічного аналізу, який умовно класифікувати за управлінськими рішеннями на попередній, поточній та наступній стадіях.

Поняття «контроль» складно трактувати однозначно. Різні вчені пояснюють його по-різному, оскільки це залежить від сфери наукових знань, у яких проводяться дослідження. Проте наявність різних суджень на одну й ту ж проблему відображає складність і багатогранність цього явища.

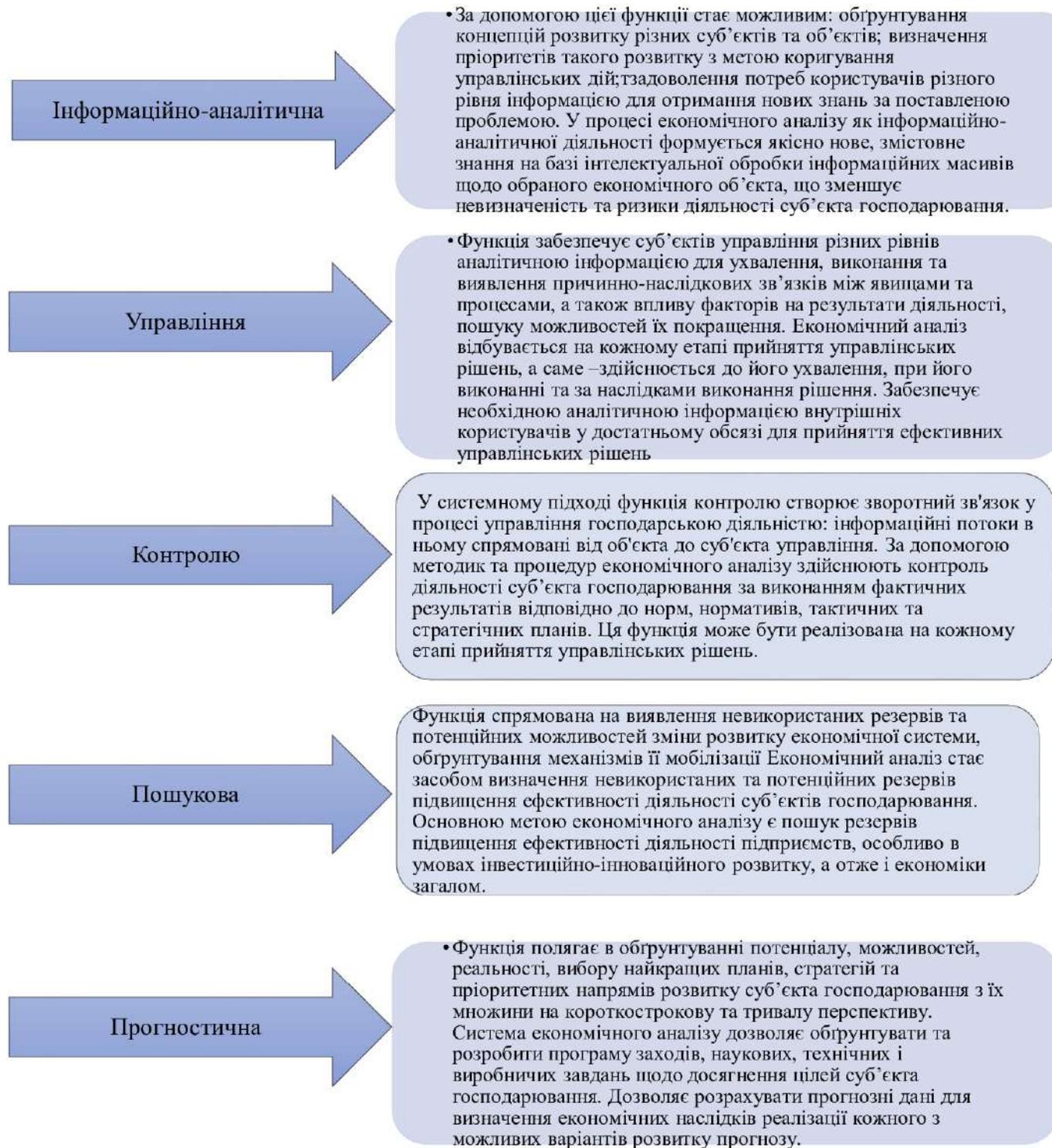


Рис. 1.2. Основні функції економічного аналізу
(сформовано автором на основі [25])

Поняття контроль І.В. Бойко визначає як систему спостереження та перевірки процесу функціонування та фактичного стану керованих об'єктів з метою оцінки дієвості та результативності управлінських рішень й результатів їх реалізації, виявлення відхилень від тих, що вимагаються цими рішеннями, усунення несприятливих явищ. Згідно з цим визначенням, контроль полягає не тільки в перевірці функціонування об'єкта регулювання, але, що дуже важливо, в оцінці придатності та ефективності управлінського рішення. [7, с. 63] .

В літературі розглядається також поняття контролю як форми зворотного зв'язку. Так автори як О.І. Волков, М.П. Денисенко, А.П. Гречан вважають, що значення контролю полягає в тому, що він є формою організованого зворотного зв'язку, за допомогою якої керівні органи отримують інформацію про хід прийняття ними рішень [12, с. 124]. Тобто ці вчені вважають, що контроль це форма зворотного зв'язку.

Контроль можна визначити як різницю встановлених значень від нормативних і, при потребі, є можливість корекції. Обумовлювати мету контролю лише у виявленні порушень було б неправильно. Контроль не повинен спрямовуватись на пошук порушень, оскільки контрольна функція не повинна перетворюватись в пошукову чи слідчу. Потрібно відмітити, що контроль важливий не тільки для засудження дій, але і для відзначення. Й тому, якщо контроль буде схилитися лише до виявлення порушення, то інший, не менш важливий аспект його діяльності втрачає будь-який сенс. Адже метою контролю є попередження негативних ситуацій, а не їх фіксація.

Ми погоджуємося, що контрольна функція є дуже значимою для процесу управління. З причини розширення завдань управління й керування теперішня система контролю є неефективною з точки зору вимог визначення ефективності управлінських рішень. Деякі вчені вказують на те, що контроль є вторинною видимістю основних функцій управління, оскільки він перебуває у тісному взаємозв'язку з іншими процесами.

В науковій літературі не має єдиного погляду на розподіл прав контролю. Деякі автори недооцінюють роль контролю в управлінні: деякі з них стверджують, що контроль не є самостійною функцією, а відіграє допоміжну

роль щодо всіх інших функцій управління [14, с. 167]. Інші автори зазначають, що «контроль не є первинною, самостійною діяльністю» [13].

Ми згодні з думкою, що роль однієї функції не можна виділити на шкоду іншій, адже кожна функція відіграє свою роботу, і щільний зв'язок контролю з окремими функціями не пояснюється ні вторинністю контролю, ні пояснюється безумовно підпорядкованим іншим функціям, але пояснюється взаємною залежністю та взаємодією усіх функцій управління.

В більшості науковці вказують, що контроль виділяється як окрема функція управління, не поглинаючи інші функції, не виступаючи як допоміжна, але взаємодіє з усіма, створюючи вагомий вплив на ефект та результат їх застосування.

Контроль в системах управління надає інформацію про рівень відповідності фактичних умов тим, що передбачені завданнями та окремими рішеннями. Адже контроль - це безперервний процес, від початку до кінця прийняття управлінського рішення - це його нормальне протікання. Його основний зміст включає: по-перше, на ранній стадії прийняття бізнес-рішень, з точки зору суспільних інтересів - запобігати незаконним операціям і неекономічним діям; по-друге, виявити поведінку, яка порушує нормальний процес економічної діяльності, і визначити причини; по-третє, сприяти кінцевій економічній діяльності. Отже, завданням контролю є встановлення негативних тенденцій і їх коригування до їх виникнення, тобто передбачити їх.

Контроль як наукова управлінська категорія, є невід'ємною частиною механізму функціонування будь-якої соціальної, виробничо-економічної чи технологічної системи і потребує різнобічного розгляду. У робочій структурі засоби контролю розглядаються з точки зору мікроекономічних аспектів їх впровадження, які можна представити у вигляді ключових площин, на яких засоби контролю відображаються в діяльності підприємства.

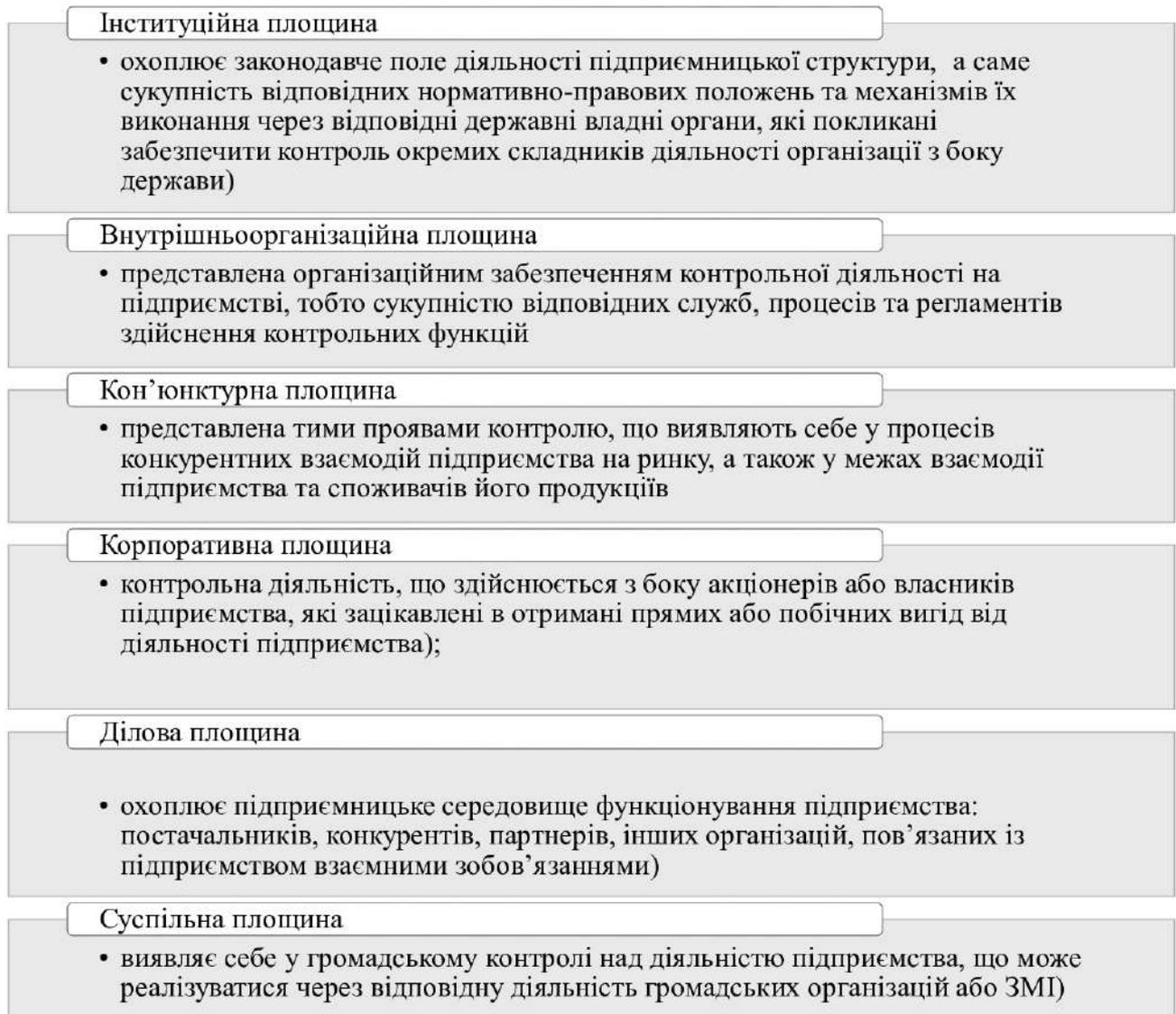


Рис. 1. 3. Основні площини, у яких знаходить своє відображення контроль у діяльності підприємств (сформовано автором на основі [76])

Розглянута сукупність різних площин підтверджує необхідність багатостороннього обговорення місця контролю в системі управління.

Для цього слід визначити організаційні елементи контролю, котрі включати наступне:

1. Спеціалізовані структури, створені для реалізації функцій контролю в межах функціонального напрямку або конкретної роботи (служби контролю якості, служби безпеки, інвентаризації/аудиту та інші види делегування тощо).

2. Підрозділи з бухгалтерськими функціями (бухгалтерія, планово-економічний відділи) забезпечують організований збір, обробку та здійснення

господарської діяльності, фактів і подій, що відбуваються на підприємствах, відповідно до встановлених законодавством процедур і методів.

3. До переліку обов'язків входять посадові особи, які здійснюють певні види контролю відповідно до функціональної сфери діяльності (самостійне функціонування фінансового, виробничого чи управлінського контролю).

4. Вищі органи управління (рада директорів, наглядова рада тощо), створені акціонерами або власниками для виконання функцій контролю на рівні стратегічного управління

Отже, окреслені функціональні складові елементи системи контролю загалом характеризують процес реалізації даного виду управлінської діяльності як із позицій її змістового наповнення, так і стосовно основних виконавців конкретних управлінських дій.

1. 2. Управління неприбутковим медичним закладом в процесі фінансово-господарської діяльності

В сучасних ринкових економічних умовах шлях розвитку установ охорони здоров'я, що ґрунтується лише на адміністративних методах управління, вичерпав себе, тому що система не може використовувати лише економічні важелі та інструменти для відкриття нових типів медичних установ та покращення якості спеціалізованих професійних послуг, надання альтернативних форм організаційної допомоги тощо. В сукупності це створює основу для посилення дисбалансу та збільшення медичних, соціальних та економічних витрат.

Відповідно до нових реалій ринку виникає потреба у переформатуванні медичної галузі із залученням новітніх підходів до управління закладами охорони здоров'я.

Механізм управління неприбутковим медичним закладом складається з усвідомленої взаємодії між адміністративним суб'єктом (розпорядчим органом

установи, який може приймати рішення щодо організації його діяльності та формування перспективного шляху розвитку) та об'єктом управління (закладом охорони здоров'я та системою економічних відносин у процесі його функціонування). Реалізація управлінських функцій ґрунтується на застосуванні комплексу заходів, методів та інструментів, що забезпечують перетворення взаємопов'язаних процесів, тим самим удосконалюючи управлінську систему економічних відносин.

Процес прийняття управлінських рішень у медичних установах постійно ускладнюється через різні фактори, що визначають реальність і потенційну ефективність таких рішень у сучасних умовах. Зміни, що відбуваються в медичній сфері і пов'язані із обмеженим фінансуванням медичних установ, потребою пацієнтів у якісній допомозі, освоєнням сучасних методів лікування та діагностики є факторами, що формують абсолютно інші вимоги до усіх суб'єктів відносин у сфері медицини.

Слід зазначити, що управління медичними закладами, в тому числі і неприбутковими, є ключовим питанням ефективного функціонування системи охорони здоров'я, оскільки від правильно вибраної концепції та її фактичної реалізації будуть залежати ключові показники стану господарюючого суб'єкта, динаміки його розвитку та кінцевого результату його діяльності. Реалізація цих цілей значною мірою залежить від відповідної підготовки, відбору та розміщення кадрів, які мають вибрати необхідну систему, принципи, методи та стилі управління, необхідні для ефективного управління організацією.

На сьогодні менеджер, як суб'єкт управління (зав. кабінетом, відділенням, головний лікар, керівник управління) в процесі управління виконує п'ять основних функцій: планування, організацію, координацію, мотивацію, контроль

рис. 1.1.

Перелічені ключові функції управління пов'язані із трьома рівнями управління в охороні здоров'я.

- 1) Перший рівень – стратегічний (прогноз, планування)
- 2) Другий рівень - тактичний рівень (проектування, організація.)

- 3) Третій рівень - оперативний рівень (регулювання, облік, контроль, аналіз).

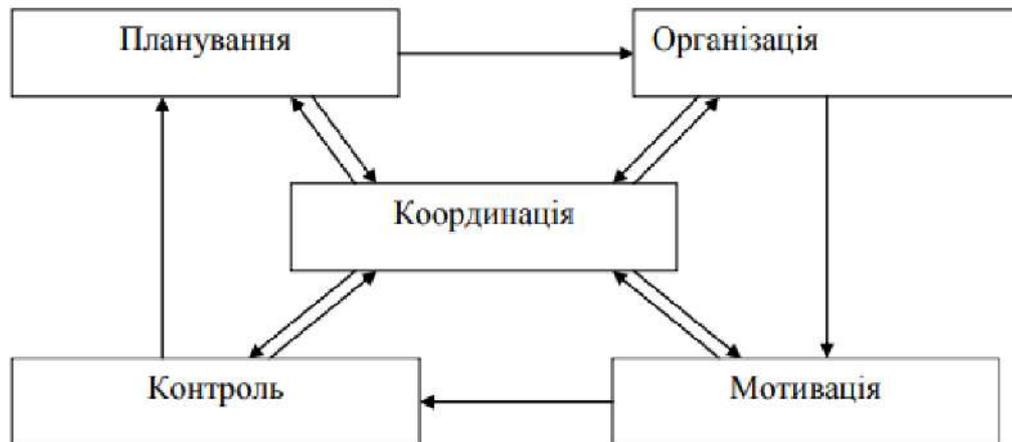


Рис. 1.4. Основні функції управління

До функцій стратегічного рівня належать розробка та прийняття рішень із урахуванням можливостей установи щодо удосконалення своєї діяльності. Тактичний рівень відповідає за оптимальний розподіл ресурсів відповідно до рішень, обраних на стратегічному рівні. Цей рівень відповідає за організацію роботи з різних напрямів діяльності медичного закладу. Оперативний рівень забезпечує ефективну практичну реалізацію прийнятих рішень та стратегій розвитку організації.

Закладам охорони здоров'я притаманні специфічні ознаки, які зумовлюють деяку зміну загальноприйнятих принципів управління. Перш за все, результатом діяльності є медична послуга, яка передбачає безпосередній контакт із споживачами. У цьому процесі пацієнт є основним елементом, не пасивним об'єктом зовнішнього середовища медичного закладу, а реагує і здійснює активний вплив на весь процес роботи установи. Звідси впливають тонкощі оцінки якості та необхідності надання медичних послуг та, відповідно, результатів діяльності медичних установ в загальному та роботи їхніх співробітників. Другою особливістю є те, що медичні послуги відносяться до соціальних послуг. Окрім впливу на споживачів, є ще суспільно-соціальні ефекти, які відіграють свою роль у забезпеченні їх через медичне обслуговування.

На основі вищезазначеного можемо прийти до висновку, що до найбільш характерних ознак установ охорони здоров'я, що пов'язані з їх діяльністю, і які впливають на процес управління ними, відносяться:

- труднощі у визначенні якості та вимірюванні результатів роботи.
- високий ступінь спеціалізації основних видів діяльності, які часто мають терміновий і невідкладний характер.
- невизначеність та відсутність права на помилку.
- необхідність тісної координації роботи різних відділів;
- необхідність контролю з боку адміністрації медичних установ за діяльністю лікарів, що безпосередньо впливає на визначення обсягу та вартості робіт.

Зростання ефективності системи охорони здоров'я може реалізовуватись шляхом зростання якості управління, відтак зміни слід починати зі зміни ролі та функцій існуючого менеджменту. Конструктивне управління, підґрунтям якого є розуміння економічних процесів, має основним фактором реформування системи, включаючи все необхідне для покращення стану здоров'я населення.

Необхідність впровадження та застосування новітніх методів менеджменту в сучасних медичних закладах стає дедалі актуальнішою. Це пов'язано з орієнтацією країни в розвитку ринкових відносин. В умовах сучасності роль керівника в системі охорони здоров'я, який управляв лікувальними установами наприкінці ХХ століття, змінюється на роль менеджера, який керує довіреною йому організацією з погляду ринкової економіки. Проте перехід до управління медичним закладом з погляду сучасного менеджменту ускладнюється рядом особливостей, які розглянемо далі.

Основними представниками досліджуваної галузі є комунальні медичні заклади, метою діяльності яких досягнення низки соціальних цілей (лікування, профілактика та реабілітація захворювань), що здійснюються на некомерційних засадах.

Мета функціонування медичного закладу вагомо відрізняється від мети інших організацій, а отже можливості застосування кількісних показників для

вимірювання отриманих результатів обмежені. У медичних закладах медичний персонал має значну автономію, що знижує здатність адміністраторів моніторити результати їх професійної діяльності. Також спостерігається необхідність тісної взаємодії різних професійних груп працівників. Проте якщо у багатьох організаціях існує певний рівень конкурентності серед співробітників, то у медичних закладах це не доцільно.

Під час міжособистісного спілкування слід враховувати відмінності у вихованні пацієнтів, інтелектуальний та культурний рівень, зважати на вік, стать, етнічну приналежність та релігійні риси особистості. Тут необхідний справжній психологічний контакт із пацієнтом, який потрібно знайти і забезпечити, оскільки він впливає на якість медичних послуг.

Стрімкий розвиток медичних технологій спонукає працівників шукати новітні клініки, але разом з цим приходять і невпевненість, що вони не зможуть впоратися із новітнім обладнанням цих організацій.

Важливим питанням є поєднання потреб організацій охорони здоров'я у прибутковості та належної якості наданих ними послуг. Власник (інвестор) клініки вклав значні кошти у її створення та отримання максимального прибутку, але це може бути не так. Оновлення обладнання та неякісне обслуговування, порушення технічних процесів, спрощення планування лікування та використання інструментарію знижують якість послуг.

Ще одним проблемним моментом є інформаційний дисбаланс між лікарем та пацієнтом, тобто недостатня поінформованість про надані йому медичні послуги, і рішення про вибір тієї чи іншої медичної допомоги зазвичай приймає лікар (діагноз, лікування, госпіталізація, частота повторних відвідувань і т. д.). Тут у лікаря з'являється унікальна можливість впливати на попит на медичні послуги, керуючись власними економічними мотивами (особливо у разі заохочувальних систем), призначати необов'язкові тести та методи лікування (попит, який виробники стимулюють). Враховуючи вищеперелічені специфічні ознаки діяльності медичних установ можна виділити три ключові моделі керівництва медичною організацією.

1. Управління медичним закладом здійснюється керівником, котрий має медичну освіту, створює належні умови праці для персоналу, а також комфортний психологічний мікроклімат у трудовому колективі. Ця модель загалом була прийнятною при командно-адміністративній системі, проте на даний час не відповідає вимогам сучасності, оскільки керівнику медичного закладу потрібно володіти методами управління організацією за умов ринкової економіки, використовуючи весь спектр менеджменту та маркетингу.

2. Управління медичним закладом здійснюється керівником, за фахом юрист чи економіст, і має у підпорядкуванні відповідального за медичну діяльність головного лікаря. Дана модель широко застосовується в США, і її позитивним аспектом є компетентність в різного роду питаннях, що виникають в процесі діяльності.

3. Управління медичним закладом здійснюється керівником, який має і медичну і економічну освіту, оскільки отриманні знання та навички дають змогу оцінити діяльність організації застосовуючи системний підхід, а отже мати можливість своєчасно та комплексно реагувати на ті зміни, які відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі. Вважаємо цю модель найбільш оптимальною для управління неприбутковим медичним закладом.

Висновки до розділу 1.

Процес прийняття управлінських рішень потребує детального обґрунтування та глибокого пізнання невирішених проблем і причин, що зупиняють розвиток підприємства та перешкоджають їм у досягненні цілей. Економічний аналіз є комплексною функцією системи менеджменту та дає можливість виявити як позитивні тенденції розвитку, так і негативні фактори й причини, що можуть перешкоджати його нормальному функціонуванню та виконання основних завдань та функцій. Окрім цього, дані економічного

аналізу дають можливість здійснювати контроль за основною діяльністю та прогнозувати їх розвиток. Тому слід зазначити, що в системі управління підприємством економічний аналіз має практичну спрямованість, яка одночасно виявляє недоліки в організації роботи та контролює його процеси.

Що стосується трактування контролю, то його використовують у вузькому та широкому сенсах. Проте таке твердження в певній мірі є помилковим, оскільки під контролем не варто розглядати контроль лише як перевірку чого або кого-небудь, оскільки він має значно ґрунтовніше значення. У цьому аспекті слід акцентувати увагу на тому, що контроль ще й використовується для подолання негативних факторів, які виявлені завдяки такій діяльності.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В НМЗ

2.1. Загальна характеристика показників що характеризують діяльність неприбуткового медичного закладу

Характеризуючи фінансовий стан неприбуткових медичних установ слід зазначити що він залежить від державної фінансової політики у сфері охорони здоров'я в цілому. Комунальні заклади не можуть розпоряджатися активами та джерелами фінансування за власним бажанням так як приватні компанії. Некомерційний статус ще в більшій мірі обмежує фінансові можливості установ охорони здоров'я, а також зумовлює нові ризики та проблеми, які необхідно вирішити. Аналіз фінансового стану активів й пасивів медичного закладу є важливим етапом для досягнення фінансової й господарської ефективності його діяльності.

Для безперервної діяльності медичних установ в сучасних економічних умовах, що склались в Україні слід ефективно використовувати наявні ресурси. В той же час фінансові резерви можуть стати важливою основою для стимулювання кадрів, фінансування заходів щодо навчання, поліпшення умов праці та соціального захисту, а отже, оптимізації кадрової політики.

Впроваджена реформа у сфері охорони здоров'я передбачає зміни принципів фінансування медичних установ, якщо до реформи державні лікарні фінансувалися із бюджету то зараз вони можуть мати декілька джерел фінансування (рис. 2. 1), отримувати як кошти бюджету, так і кошти фізичних та юридичних осіб.

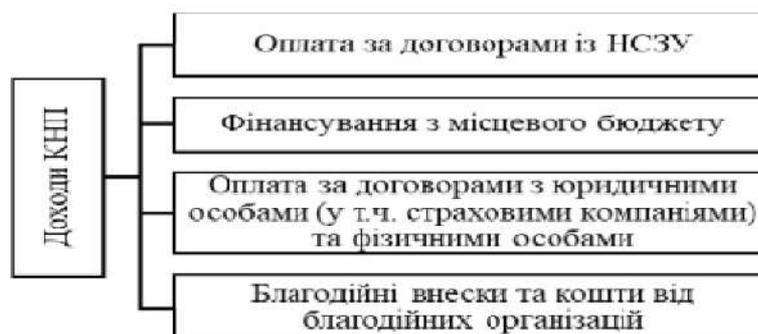


Рис. 2.1. Джерела доходів КНП

Основними джерелами надходження коштів є платежі за договорами про охорону здоров'я населення, платежі з місцевих бюджетів у рамках цільових програм або платежі шляхом надання фінансової підтримки. У випадках, коли це не заборонено законом, допоміжними джерелами доходів можуть бути будь-які доходи від фізичних та юридичних осіб:

- медичні послуги, що надаються страховими компаніями;
- юридичним особам від медичних або супутніх послуг (медичний огляд підприємства, оренда житла) - від благодійних організацій;
- надання платних послуг – обслуговування пацієнтів (благоустрій палат обслуговування тощо) та інших медичних установ та лікарів як фізичних осіб – підприємців (ведення бухгалтерського обліку, придбання медикаментів та витратних матеріалів, навчання тощо). [44].

КНП «ТМКЛ № 2» розташоване за адресою : Україна, м. Тернопіль вул. Романа Купчинського, 14.

КНП «ТМКЛ№2» створено для оптимізації управління комунальною власністю в зв'язку з реорганізацією шляхом перетворення комунального закладу з охорони здоров'я та приведення у відповідність із законодавчими нормативно-правовими актами України послуг з медичного обслуговування жителів міста Тернопіль, збільшення можливостей щодо їх доступності та якості, зростання ефективності використання бюджетних коштів.

КНП «ТМКЛ№2» розпочало свою безпосередню діяльність 19.01.1975 року. Предметом діяльності КНП «ТМКЛ№2» є надання медичної, включаючи спеціалізовану медичну допомогу усім особам у порядку й на умовах, що встановлені законодавством України та вжиття заходів із профілактики хвороб населення й підтримання громадського здоров'я. «ТМКЛ№2» здійснює фінансово - господарську некомерційну діяльність, направлену на досягнення соціальних й інших результатів без мети отримання прибутків.

Аналіз загальних показників звітності (Додаток А), що характеризують діяльність неприбуткового медичного закладу необхідно розпочати з проведення аналізу будови його активів й пасивів, дефініції його вагомих статей балансу

Таблиця 2. 1

Горизонтальний аналіз активів
КНП «ТМКЛ№2» у 2019-2020 рр., тис. грн.

Показник	2019	2020	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %
Необоротні активи	29544	41174	11630	39,37
Оборотні активи	7134	33909	26775	375,32
БАЛАНС	36678	75083	38405	104,71

Структуру активів у 2019 та 2020 р. р. зображено на рис. 2.2. та рис. 2.3

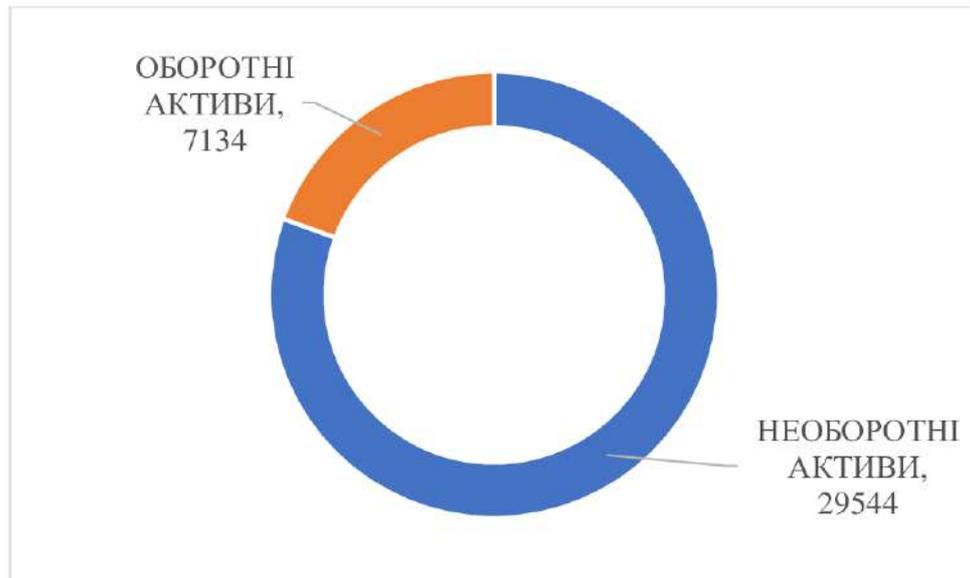


Рис. 2.2. Структура активів у 2019 році

В порівнянні із 2019 роком спостерігається збільшення вартості необоротних активів на 11630 тис. грн, що становить 39,3% і у 2020 році ця сума склала 41174 тис. грн. Таке зростання свідчить про придбання нових необоротних активів, модернізацію, інноваційні зміни, тощо. Також зросла сума оборотних активів у 2020 році – 33909 тис. грн, що на 26775 тис. грн більше у порівнянні з попереднім роком.

В загальному зростання суми балансу відбулось на 38405 тис. грн, що становить 104,7%.

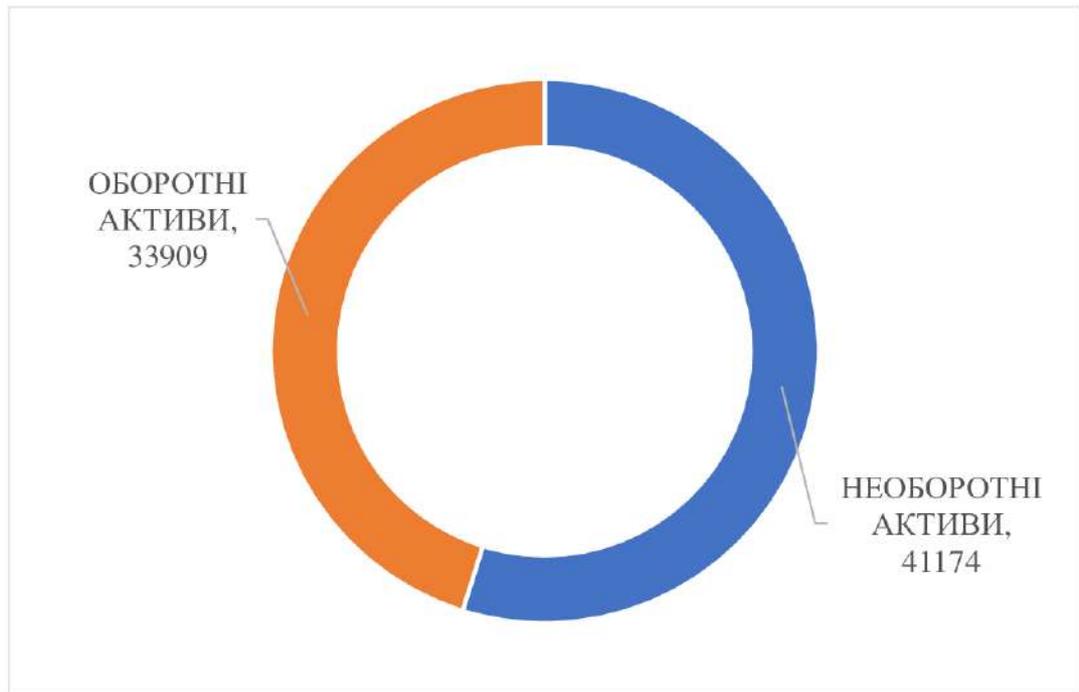


Рис. 2.3. Структура активів у 2020 році

Проаналізувавши структуру витрат у 2019-2020 роках бачимо значне зростання по кожному розділу активів.

Дані для аналізу змін структури джерел фінансування у таблиці 2.2.

Таблиця 2. 2.

Дані для аналізу пасивів (джерел фінансування активів)

«КНП ТМКЛ№2» у 2019-2020 рр., тис. грн.

Показник	2019	2020	Абс. приріст, +,-	Відн. приріст, %
Власний капітал	34039	31198	-2841	-8,35
Довгострокові зобов'язання	396	5014	4618	1166,16
Короткострокові зобов'язання	2243	38871	36628	1632,99
БАЛАНС	36678	75083	38405	104,71

Структуру пасивів у 2019 та 2020 р. р. зображено на рис. 2.4. та рис. 2.5

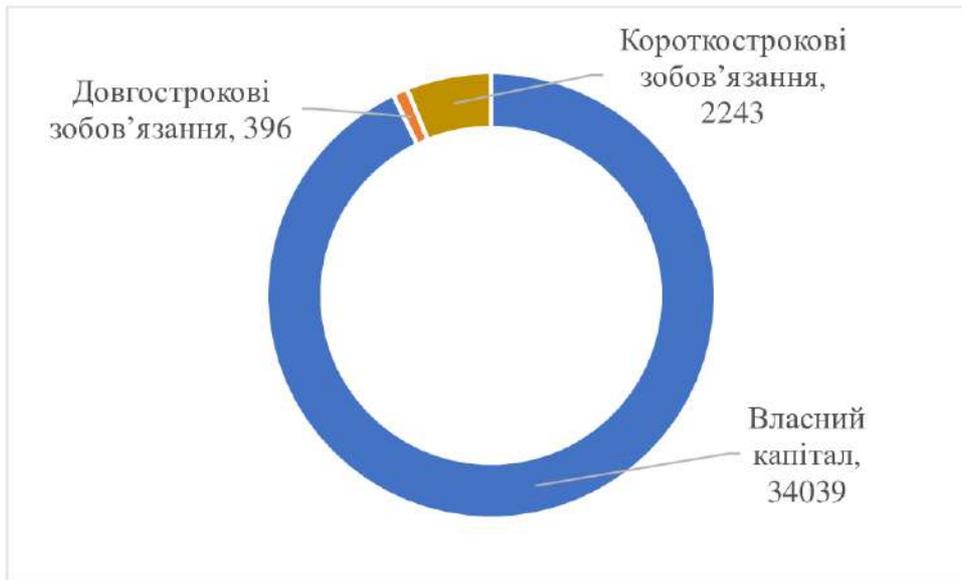


Рис. 2.4. Структура джерел фінансування у 2019 році

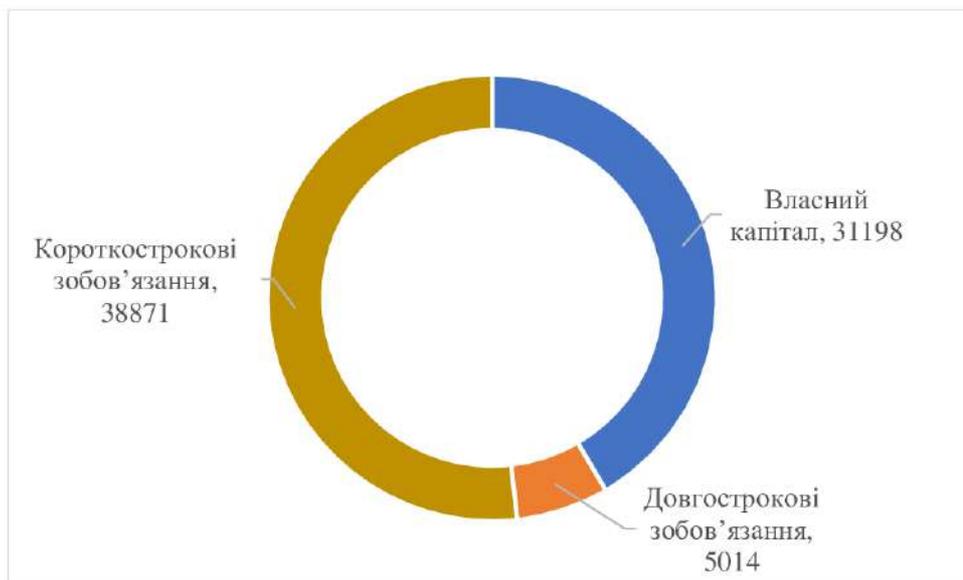


Рис. 2.5. Структура джерел фінансування у 2020 році

Проаналізувавши структуру джерел фінансування ТМКЛ №2 можемо зробити висновок про зростання довгострокових зобов'язань у 2020 році на суму 4618 тис. грн. і становить 5014 тис. грн.. Розглянувши детальніше Баланс (Додаток А) та зважаючи на специфіку фінансування неприбуткових медичних закладів, закономірним є те, що усі його довгострокові зобов'язання формуються із цільового фінансування. Також у 2020 році мало місце зростання короткострокових зобов'язань на суму 36628 тис. грн. Це відбулось за рахунок збільшення статті «Доходи майбутніх періодів».

Важливим етапом в аналізі фінансового стану є розрахунок ліквідності, що дає змогу визначити спроможність медичного закладу погашати власні зобов'язання враховуючи різні строки їх виплати. Для оцінки ліквідності ТМКЛ №2 розрахуємо три головні коефіцієнта: загальної, швидкої й абсолютної ліквідності (табл. 2. 3)

Аналіз ліквідності балансу підприємства дає змогу виявити важливі аспекти і слабкі позиції в діяльності медичного закладу, а також вказує на ті напрямки, які слід змінити аби домогтись поліпшення фінансового стану підприємства.

Таблиця 2. 3

Розрахунок ліквідності КНМЗ «ТМКЛ№2»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	2019	2020
Коефіцієнт покриття (загальна ліквідність)	Оборотні активи /поточні зобов'язання	≥ 1	3,18	0,87
Коефіцієнт швидкої ліквідності	(оборотні активи – запаси) / поточні зобов'язання	0,6-0,8	0,14	0,55
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	(грошові кошти + поточні фінансові інвестиції) / поточні зобов'язання	$\geq 0,2$	0,1	0,54

Джерело: Складено та розраховано авторами на основі даних фінансової звітності

Для більш детального аналізу фінансового стану медичного закладу необхідно розрахувати показники фінансової стійкості. Як пояснює Базилінська О. Я. під фінансовою стійкістю розуміють збалансоване використання фінансових ресурсів підприємства, визначення оптимального співвідношення власних і позикових коштів, збереження самостійності у разі

зовнішньої нестабільності, що сприяє стабільній роботі підприємства. підприємства та стану перспектив розвитку. [4, с. 6].

Щоб проаналізувати фінансову стійкість застосується коефіцієнтний метод. Його сутність полягає в діагностиці певних обсягів відносних показників, що охарактеризують ступінь фінансового ризику підприємства, а також його залежність від позикових форм фінансування. Якщо медичний заклад має високий рівні фінансової стійкості, то це свідчить про можливість підтримувати значний рівень реакції на зовнішні та внутрішні фактори.

Розрахунок показників фінансової стійкості КНП «ТКМЛН№2» наведено в таблиці 2.4. (проведено самостійно).

Таблиця 2.4

Розрахунок фінансової стійкості

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	2019	2020
Коефіцієнт автономії (незалежності)	Власний капітал / пасиви	більше 0,5	0,92	0,42
Коефіцієнт фінансового ризику	Позиковий капітал / власний капітал	менше 1	0,08	1,4
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	(ВК+ДЗ-НА) / власний капітал	Більше 0	0,14	-0,14
Коефіцієнт довгострокового залучення коштів	Довгострокові пасиви / (довгострокові пасиви + власний капітал)	0,4-0,5	0,01	0,14
Коефіцієнт фінансової незалежності капіталізованих джерел	Власний капітал / (власний капітал + довгострокові зобов'язання)	0,6-0,5	0,98	0,86

Джерело: Складено й розраховано на підставі даних фінансової звітності

Аналіз коефіцієнтів фінансової стійкості демонструє стабільне положення підприємства. КНП «ТМКЛ№2» має високий показник автономії – 0,92% у 2019 році, низький рівень фінансового ризику та залежності від зовнішніх джерел фінансування, крім того відсутність залучених кредитів підтримує високий рівень стабільності підприємства. Проте у 2020 році спостерігається зниження коефіцієнта незалежності, а також зростання коефіцієнту фінансового ризику.

2. 2. Аналіз наявного стану та використання медикаментів

У результаті впровадження медичної реформи в Україні більшість установ охорони здоров'я реорганізовано у комунальні некомерційні підприємства, які при цьому залишаються одержувачами бюджетних коштів та благодійних внесків. Тому шляхи отримання активів, в тому числі й медикаментів, досить різноманітні. Проте неприбуткові медичні заклади не в повній мірі одержують надходження з державного бюджету для того, щоб мати змогу виконувати свої функціональні обов'язки, а саме надання безоплатної медичної допомоги населенню. Зв'язано це з тим, що в більшості ресурси державного бюджету обмежені, тому виникає потреба у здійсненні аналізу та контролю за станом та витрачання медичних лікарських засобів.

Для діяльності установ охорони здоров'я характерною є така негативна ознака як нестача фінансового забезпечення із усіма наслідками, які виникають внаслідок цього: дефіцит медикаментів, недостатня якість діагностики та лікування захворювань тощо.

Також однією з недосконалостей, що притаманна галузі охорони здоров'я є відсутність статистичних показників які стосуються рівня забезпеченості медикаментами суб'єктів галузі з метою надання ними медичних послуг на належному рівні. Попри те, що система аналізу має можливості для формування таких показників та інструментарій для їх зведення за галуззю, але така статистика не ведеться. Це чинить негативний вплив на рівні поінформованості про потребу в медикаментах неприбутковими медичними

зкладами. Основні чинники, які впливають на аналіз галузі охорони здоров'я зображено на рис.2.6.

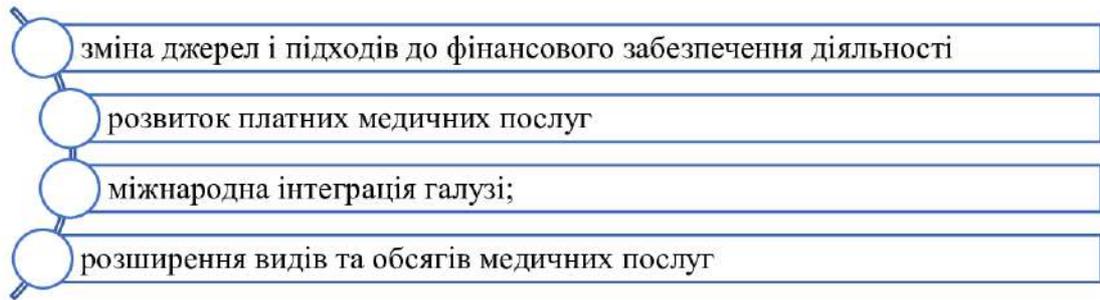


Рис. 2.6. Чинники, що впливають на аналіз галузі охорони здоров'я

На даний час більшість комунальних неприбуткових підприємств фінансується НСЗУ, отримуючи бюджетні кошти на виконання різних програм, а також можуть залучати благодійні внески, гуманітарну допомогу. Крім цього, медичний заклад може отримувати дохід від інших видів діяльності, таких як продаж надлишкових активів чи розміщення вільних коштів на банківських рахунках.

Основні джерела фінансування для придбання комунальними неприбутковими медичними закладами медикаментів зображені на рисунку 2.7.



Рис. 2.7. Джерела фінансування для придбання медикаментів неприбутковими медичними закладами

Розрахунок потреби в медикаментах для закупівель здійснюється згідно наказу МОЗ від 11.07.2017 № 782 [59].

В наказі встановлено порядок визначення потреби установ охорони здоров'я, що загалом або частково фінансуються з державного та місцевих бюджетів, у закупівлі медикаментів. Для розрахунку потрібної кількості медикаментів, яку необхідно закупити застосовується метод кількісної оцінки потреб. Необхідність використання методів кількісної оцінки потреб у лікарських засобах зображено на рисунку 2.8.

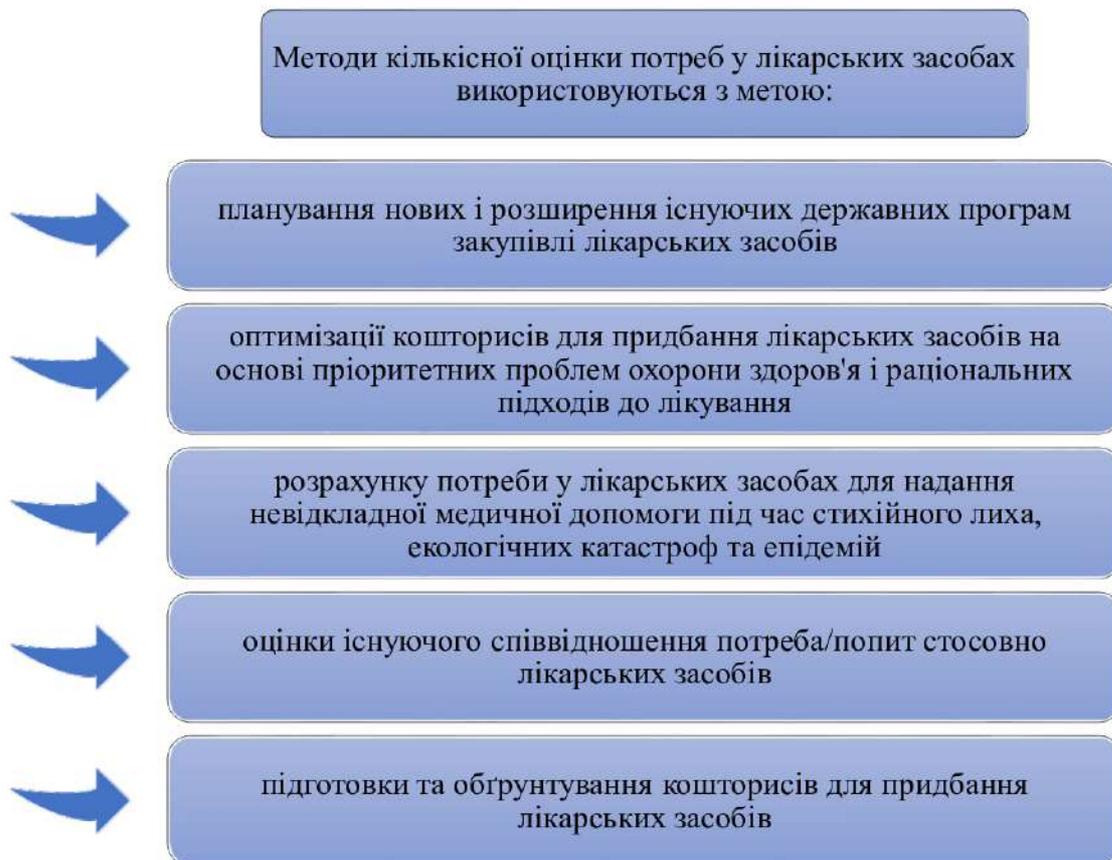


Рис. 2.8. Необхідність використання методів кількісної оцінки потреб
(сформовано на основі [59])

До методів кількісної оцінки потреб у медикаментах, які використовуються для розрахунку медичними закладами, що повністю або частково фінансуються з державного та місцевих бюджетів, такі:

1. метод захворюваності – метод використання даних про кількість звернень за медичною допомогою, у тому числі випадки госпіталізації, з урахуванням динаміки показників захворюваності та клінічних протоколів;

2. метод споживання - метод із використанням даних про споживання лікарського засобу за попередній рік (з урахуванням періодів відсутності лікарського засобу на ринку та/або зміни споживання).

Потреба в медикаментах може визначатись з використанням одного або комбінації двох методів кількісної оцінки. Закупівля ліків та медичних виробів у КНП «ТМКЛН№2» здійснюється на основі використання процедури публічних закупівель та системи «ProZorro», оскільки їхніми власниками є органи місцевого самоврядування.

ProZorro це онлайн-платформа, де державні та комунальні замовники оголошують тендери на закупівлю товарів, робіт і послуг, а представники бізнесу змагаються на торгах за можливість поставити це державі. Замовники оголошують про тендери в системі ProZorro, а постачальники надають свої комерційні пропозиції. Це відбувається через модуль електронного аукціону, доступ до якого замовники і постачальники отримують через електронні майданчики, авторизовані системою ProZorro [51].

Для проведення порівняльного аналізу стану та витрачання лікарських засобів проведено огляд публічної інформації на вищезазначеному сайті. Підтверджуючі документи подано в Додатках Б, В, Г.

КНП «ТМКЛН№2» здійснює закупівлю значної кількості фармацевтичної продукції, медичних матеріалів, різних лікарських засобів, системи реєстрації медичної інформації та інші засоби для нормального функціонування медичного закладу та можливості виконання функціональних обов'язків.

Вибіркові дані щодо таких засобів наведені в таблиці 2. 5, 2. 6. Діаграма змін даних щодо закупівель медикаментів за 2019-2020 р. р. зображено на рисунку 2. 9 та в таблиці 2.5.(проведено самостійно)

Таблиця 2.5

Обсяги закупівель лікарських засобів КНП «ТМКЛ№2» протягом 2020-2022 р.р.(тис. грн.)

Група засобів (перелік найменувань)	2020	2021	2022
Фармацевтична продукція МНН: Метамізол натрієвої солі, Гідроксіетилкрохмаль, Глюкоза, Глюкоза, Теофілін, Кальцію глюконат, Лактулоза, Левофлоксацин, Магнію сульфат, Маніт, Метронідазол, Натрію гідрокарбонат, Натрію хлорид, Натрію хлорид, Натрію хлорид, Офлоксацин, Декстран, Декстран, Цефтріаксон	1 580	3060	3 920
Фармацевтична продукція МНН: Моксифлоксацин, Епінефрин, Атропін, Азитроміцин, Амікацин, Кислота ацетилсаліцилова, Бісопролол, Бісопролол, Бупівікаїн гідро хлорид, Транексамова кислота, Гепарин, Гідрокортизон, Глюкоза, Дексаметазон, Дигоксин, Допамін, Дротаверин, Парацетамол, Фітоменадіон, Ібупрофен, Кислота ацетилсаліцилова та ін.	1120	1 060	1 605
Фармацевтична продукція (CPV) (МНН: Сибазон, Дитилін, Морфін, Фентаніл, Натрію оксибутират, Севофлуран)	895	370	1 165
Лікарські засоби різні (Лабораторні реактиви Тест для кількісного визначення глюкози ; Тест для кількісного визначення загального вмісту білірубину,; Тест для кількісного визначення прямого білірубину ; Тест для визначення загального вмісту білку	418	670	2 310
Лікарські засоби різні: Лабораторні реактиви (Глюкоза (Глюкоза IVD, набір, ферментний спектрофотометричний аналіз); Загальний білок ІВД, набір, спектрофотометричний аналіз)	1 590	160	165
Лікарські засоби різні (Лабораторні реактиви Тест для якісного визначення антитіл (включаючи IgG) до коронавірусу CoV-2)	500	415	452
Медичні матеріали (Рукавички медичні та спеціальні захисні. Рукавички хірургічні латексні (стерильні, з пудрою, текстуровані, з валиком на манжеті, маска медична лицьова 3-х шарова з вушним зачепом)	560	532	406
Вироби медичного призначення: Пробірка вакуумна для взяття зразків крові, з активатором згортання IVD; Пробірка вакуумна для взяття зразків крові, з натрію цитратом, IVD; Голка для взяття крові, стандартна IVD; Пробірка, нестерильна IV	760	1006	2 645
Медичні матеріали (шприц /голки загального призначення; -набір з несорбівного матеріалу для внутрішньовенних вливань)	400	1 900	2100
Системи реєстрації медичної інформації та дослідне обладнання (Швидкий тест для визначення антигена COVID-19, COV-S23)	350	130	211

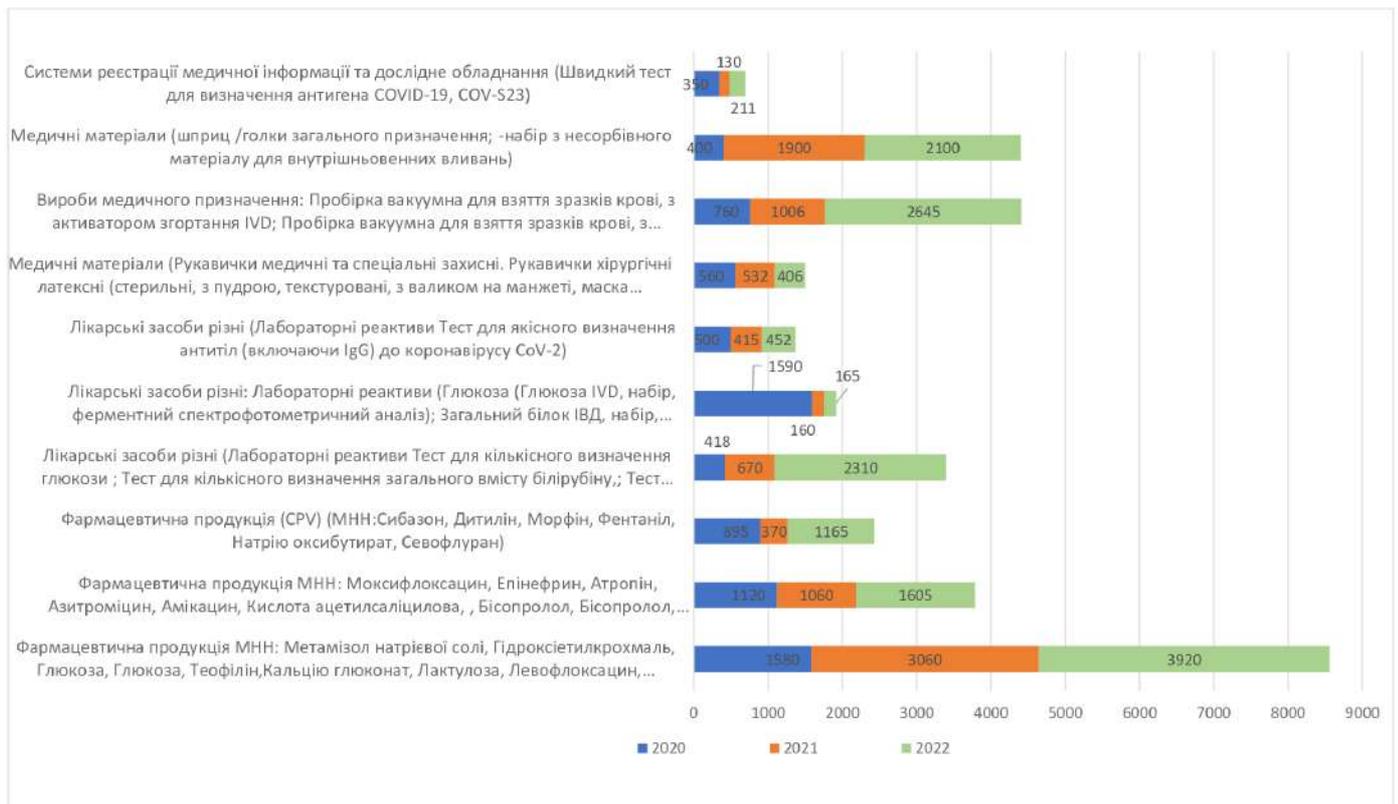


Рисунок 2.9. Графік змін обсягів закупівель лікарських засобів КНП «ТМКЛ№2» протягом 2020-2022 р.р.(тис. грн.)

Група засобів (перелік найменувань)	2020	2021	2022	Зміна показників в 2022 в порівнянні з 2021	Зміна показників (у%)	Зміна показників в 2021 в порівнянні з 2020	Зміна показників (у%)
Фармацевтична продукція МНН: Метамізол натрієвої солі, Гідроксіетилкрахмаль, Глюкоза, Глюкоза та ін.	1580	3060	3920	860	28,1	1 480,0	48,4
Фармацевтична продукція МНН: Моксифлоксацин, Епінефрин, Атропін, Азитроміцин та ін	1120	1060	1605	545	51,4	-60,0	-5,7
Фармацевтична продукція (CPV) (МНН:Сибазон, Дитилін, Морфін, Фентаніл, Натрію оксидуфурат, Севофлуран)	895	370	1165	795	214,9	-525,0	-141,9
Лікарські засоби різні (Тест для кількісного визначення глюкози ; Тест для кількісного визначення загального вмісту білірубину та ін.	418	670	2310	1 640	244,8	252,0	37,6
Лікарські засоби різні: Лабораторні реактиви (Глюкоза (Глюкоза IVD, набір, ферментний спектрофотометричний аналіз);)	1590	160	165	5	3,1	-1 430,0	-893,8
Лікарські засоби різні (Тест для якісного визначення антитіл (включаючи IgG) до коронавірусу CoV-2)	500	415	452	37	8,9	-85,0	-20,5
Медичні матеріали (Рукавички медичні та спеціальні захисні та ін.	560	532	406	-126	-23,7	-28,0	-5,3
Вироби медичного призначення: Пробірка вакуумна для взяття зразків крові та ін	760	1006	2645	1 639	162,9	246,0	24,5
Медичні матеріали (шприц /голки загального призначення; та ін.	400	1900	2100	200	10,5	1 500,0	78,9
Системи реєстрації медичної інформації та дослідне обладнання (Швидкий тест для визначення антигена COVID-19, COV-S23)	350	130	211	81	62,3	-220,0	-169,2

Порівнявши дані можемо зробити висновки, що у 2022 відбулось значне зростання майже по усіх групах лікарських засобів, за виключенням медичних матеріалів (рукавички медичні та спеціальні захисні, рукавички хірургічні латексні (стерильні, з пудрою, текстуровані, з валиком на манжеті, маска медична лицьова 3-х шарова з вушним зачепом), яких було придбано на суму 406 тис. грн., що на 5 тис. грн менше в порівнянні з 2021 роком (23,7%).

На 860 тис. грн. зросли витрати на фармацевтичну продукцію (Метамізол натрієвої солі, Гідроксіетилкрохмаль, Глюкоза, Глюкоза, Теофілін, Кальцію глюконат, Лактулоза, Левофлоксацин, Магнію сульфат, Маніт, Метронідазол, Натрію гідрокарбонат, Натрію хлорид, Натрію хлорид, Натрію хлорид, Офлоксацин, Декстран, Декстран, Цефтріаксон) або на 28,1%.

Також значно збільшились обсяги закупівель на лабораторні реактиви (тест для кількісного визначення глюкози; тест для кількісного визначення загального вмісту білірубіну; тест для кількісного визначення прямого білірубіну; тест для визначення загального вмісту білку) - та виробни медичного призначення: пробірка вакуумна для взяття зразків крові, з активатором згортання IVD; пробірка вакуумна для взяття зразків крові, з натрію цитратом, IVD; Голка для взяття крові, стандартна IVD; пробірка, нестерильна IV та ін. на 1640 тис. грн та 1639 тис. грн. відповідно.

Якщо співставити дані 2021 року із 2020, то що відбулось зменшення витрат з низки груп показників: фармацевтична продукція МНН(Моксифлоксацин, Епінефрин, Атропін, Азитроміцин, Амікацин, Кислота ацетилсаліцилова, Бісопролол, Бісопролол, Бупівікаїн гідро хлорид, Транексамова кислота, Гепарин, Гідрокортизон, Глюкоза, Дексаметазон, Дигоксин, Допамін, Дротаверин, Парацетамол, Фітоменадіон, Ібупрофен, Кислота ацетилсаліцилова та ін.) на 60 тис. грн (5,7%), лікарські засоби різні (лабораторні реактиви тест для якісного визначення антитіл (включаючи IgG) до коронавірусу CoV-2) на 85 тис. грн.(20,5%).

На такі зміни у розмірах закупівель КНП «ТМКЛ№2» протягом 2020-2022 р. р. впливала пандемія COVID-19 у 2020-21 роках, а зростання обсягів

закупівель та вартості медикаментів у 2022 році спричинене військовою агресією Російської Федерації проти України.

Проаналізувавши міжнародний досвід та провівши порівняння даних можемо порекомендувати до застосування програму «Cost Accounting», яка призначена для проведення аналізу витрат закладу охорони здоров'я, розрахунку питомої ваги накладних видатків по окремих структурних підрозділу та витрат, а також для розрахунку економіко-статистичних показників діяльності закладу охорони здоров'я. Розрахунки здійснюються відповідно до міжнародної методики «Joint Learning Network». Costing of Health Services for Provider Payment, 2016, основний принцип якої закладений у Методику розрахунку вартості медичних послуг, яку затверджено постановою КМУ № 1075 від 27 грудня 2017 року, тобто облік витрат на основі методу стандартного аналізу витрат шляхом їх покрокового вертикального розподілу “зверху вниз”.

На основі використання програми «Cost Accounting» проводиться розрахунок структури фактичних витрат на функціонування підрозділів лікувального закладу. Система дає змогу оцінити широкий спектр показників, які необхідні керівникам для управлінського аналізу:

- економічний аналіз витрат лікарні,
- розрахунок собівартості медичної послуги,
- методика розрахунку вартості послуг з медичного обслуговування,
- покроковий розподіл витрат «зверху вниз»,
- структура витрат,
- центри витрат лікарні та ін.

2.3. Аналіз стану та використання продуктів харчування

Важливою умовою нормального безперебійного функціонування неприбуткового медичного закладу є забезпеченість матеріальними ресурсами. Для того щоб оцінити рівень забезпеченості та витрачання закладом охорони здоров'я запасів потрібно застосувати методи економічного аналізу. Насамперед слід оцінити рівень споживання матеріальних запасів в поточному періоді й здійснити порівняння із такими ж показниками попередніх звітних періодів. Даний показник необхідно розрахувати як в загальному по усіх видах спожитих матеріалів, так і по кожній конкретній групі.

Закупівля запасів КНП «ТМКЛ№2» відбувається шляхом проведення торгів (тендерів) у відповідності до Закону України «Про публічні закупівлі». Цей закон застосовується до всіх замовників та закупівель товарів, матеріалів, робіт та послуг, які повністю або частково здійснюються за рахунок державних коштів, за умови, що вартість предмета закупівлі товару (товарів), дорівнює або перевищує 200 тисяч гривень. Після публікації результатів процедури закупівлі медичний заклад укладає договір, який передбачає набуття права власності на товари за державні кошти. Через те однією з складових аналізу запасів є дослідження ритмічності постачання тих чи інших матеріальних ресурсів, медикаментів, продуктів харчування і таке інше.

Продукти харчування є одним з найважливіших складових компонентів життєдіяльності людини, а особливо під час лікування чи оздоровлення. Через обмеженість бюджетного фінансування зростає потреба у раціональному витрачанні продуктів харчування для хворих, які перебувають на стаціонарному лікуванні.

Доставка продуктів харчування зазначається у договорі та може здійснюватися як експедиторами постачальника, так і представниками установи. Продукти харчування, які надходять до медичного закладу як складова запасів, підлягають предметно-гатурковому обліку на складі. Для зберігання продуктів харчування використовують спеціально обладнане окреме

приміщення – комора чи продуктової склад. На завідувача складу й комори покладено повну матеріальну індивідуальну відповідальність за збереження продуктів харчування і тари під час приймання, зберігання і відпуску.

Основні первинні документи щодо операцій з надходження, руху та вибуття продуктів харчування оформляються за формами, які затверджені згідно наказу Міністерства фінансів України від 23.05.2015 № 11 [43].

Слід зазначити, що на сайті Мінфіну презентовано проект наказу «Про затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання». Вказано, що нові форми документів запрацюють з 1 січня 2023 року.

Також типові форми можуть розроблятися і затверджуватися установою індивідуально, за умови якщо потрібних типових форм немає. Проте при самостійній розробці первинних документів слід враховувати вимоги про наявність обов'язкових реквізитів, вказаних у ч. 2 ст. 9 Закону № 996 [57].

Якщо складський облік продуктів харчування в установі автоматизовано, то первинні документи та реєстри бухгалтерії складаються в електронній формі. Проте обов'язковим є дотримання вимог нормативних актів щодо електронних документів та електронного документообігу.

Характерною особливістю витрат на продукти харчування є безпосередній вплив на збереження й зміцнення здоров'я людей. У медичних закладах харчування повинно бути як лікувальний засіб і спрямовуватись на відновлення здоров'я пацієнтів. Тому надалі вважаємо доцільним проведення аналізу закупівель продуктів харчування некомерційним підприємством «ТМКЛ№2» згідно публічних даних сайту «ProZorro» (Додаток Д, Е, Ж)

Зміни обсягів закупівель продуктів харчування КНП «ТМКЛ№2» протягом 2019-2022 р.р. зображено на рисунку і в таблицях 2,7, 2. 8.

Таблиця 2. 7

Обсяги закупівель продуктів харчування КНП «ГМКЛН№2»

протягом 2019-2022 р.р.(тис. грн.)

Найменування	2019	2020	2021	2022
Зернові культури та картопля	69750	110 400	151 000	120 000
Овочі, фрукти та горіхи (Буряк, морква, цибуля, капуста, кабачки)	158 560	104 000	220 000	350 000
Рафіновані олії та жири (олія соняшникова рафінована)	100 800	115 000	130 000	116 000
Продукція борошномельно- круп'яної промисловості (крупя гречана, крупа перлова, крупа пшенична, пластівці вівсяні, крупа пшоняна, рис, борошно в/г)	120 000	145 000	173 000	275 000
Цукор і супутня продукція (цукор)	45 100	51 800	75 300	94 500
Продукція тваринництва та супутня продукція (Яйце куряче С1)	21 000	32 000	44 000	120 000
Масло вершкове	91 000	90 000	100 000	75 000

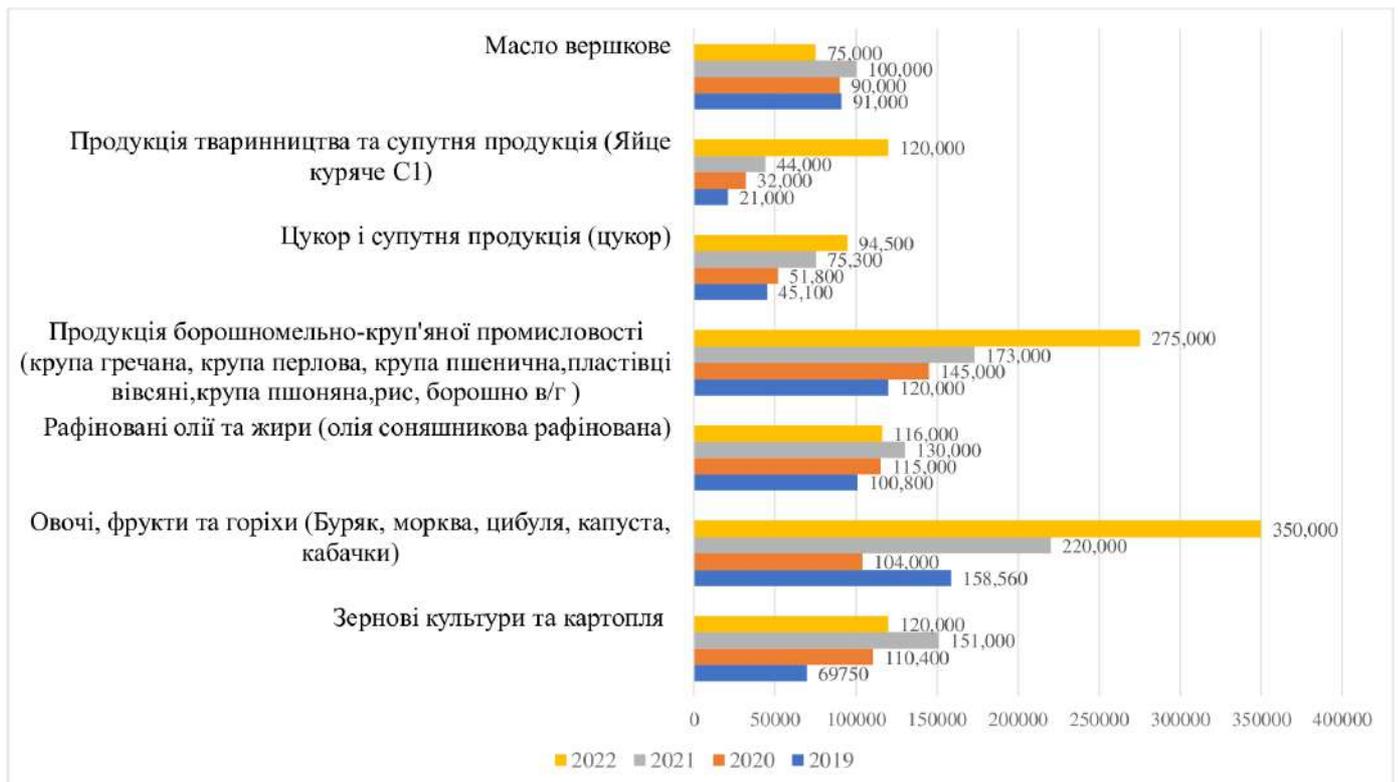


Рис. 2. 10. Зміни обсягів закупівель продуктів харчування КНП «ТМКЛН2» протягом 2019-2022 р.р.

Таблиця 2. 8

Зміни обсягів закупівель продуктів харчування КНП «ТМКЛ№2» протягом 2019-2022 р.р.

Група засобів (перелік найменувань)	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення (2020-2021)	Відносне відхилення	Абсолютне відхилення (2021-2022)	Відносне відхилення
Зернові культури та картопля	110 400	151 000	120 000	40 600	36,8	-31 000	-20,5
Овочі, фрукти та горіхи (Буряк, морква, цибуля, капуста, кабачки)	104 000	220 000	350 000	116 000	111,5	130 000	59,1
Рафіновані олії та жири (олія соняшникова рафінована).	115 000	130 000	116 000	15 000	13,0	-14 000	-10,8
Продукція борошномельно-круп'яної промисловості (крупя гречана, крупа перлова і т.д.)	145 000	173 000	275 000	28 000	19,3	102 000	59,0
Цукор і супутня продукція (цукор)	51 800	75 300	94 500	23 500	45,4	19 200	25,5
Продукція тваринництва та супутня продукція (Яйце куряче С1)	32 000	44 000	120 000	12 000	37,5	76 000	172,7
Масло вершкове	90 000	100 000	75 000	10 000	11,1	-25 000	-25,0
Разом	650 220	895 321	1 152 522	245 101	37,7	257 201	28,7

Проаналізувавши дані таблиці можемо зробити наступні висновки: у 2021 році спостерігаємо значне зростання обсягу закупівель продуктів харчування на суму 245 101 тис. грн. (37,7%), у 2022 році на 257 201 тис. грн (28,7%) в порівнянні з 2020 роком. Дослідивши більш детально бачимо що у 2021 році найбільше збільшення відбулось по закупівлі овочів, фруктів та горіхів (буряк, морква, цибуля, капуста, кабачки) на суму 350 000 тис. грн., що на 116 00 тис. грн. більше ніж у 2020 році, також значно збільшились витрати на цукор та супутню продукцію – на 23 500 тис. грн, що майже вдвічі більше ніж у попередньому періоді.

У 2022 році відбулось збільшення витрат на закупівлю овочів, фруктів та горіхів (буряк, морква, цибуля, капуста, кабачки) на 130 000 тис. грн. більше ніж у 2021 році (59,1%). Продукції борошномельно-круп'яної промисловості (крупя гречана, крупя перлова, крупя пшенична, пластівці вівсяні, крупя пшона, рис, борошно в/г) закуплено на 275 000 тис. грн, що на 102 000 тис. грн (59%) більше ніж у попередньому році. Проте найбільше зросли витрати на продукцію тваринництва та супутню продукція (яйце куряче С1) з 44 000 тис. грн до 120 000 тис. грн.

Висновки до розділу 2

Суттєвою проблемою, яка не дозволяє в даний час затвердити нормативне значення потреби в коштах, є обмеженість ресурсів бюджетів всіх рівнів і неможливість забезпечення ними навіть найбільш невідкладних витрат освітніх, лікарняних установ тощо. У сфері охорони здоров'я застосовуються нормативи, які розраховуються на одного пацієнта, які, з одного боку, явно недостатні, а з іншого значно перевищують реальні можливості бюджету щодо їх забезпечення.

За умови бюджетного функціонування установ, харчування можна формалізувати: ресурси обмежені, потреби необхідно задовольнити. Саме ці

умови відповідають розв'язанню задачі в автоматизованому режимі. Для розв'язання таких завдань доцільно застосовувати методів економічного аналізу. Це дозволить контролювати та мінімізувати витрачання бюджетних коштів, а також забезпечить хворих їжею у необхідному розмірі.

Проведений аналіз показників діяльності показує стабільний фінансовий стан. Разом з тим з метою створення повної характеристики ефективності діяльності потрібний аналіз значного більшого часового інтервалу.

Медикаменти є одними з головних запасів в закладах охорони здоров'я, так як без них вони не зможу виконувати свою основну функцію – надання лікувальних послуг громадянам. Здійснений аналіз витрат на медикаменти та продукти харчування показує постійне їх зростання.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В НЕПРИБУТКОВОМУ МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ

3.1. Внутрішній контроль медикаментів та продуктів харчування

В сучасних умовах функціонування неприбуткових медичних установ ефективність системи управління залежить від оптимальної побудови системи контролю, котра часто є неідеальною. Під внутрішнім контролем слід розуміти сукупність заходів та контрольних дій, які входять до складу системи управління, та яка, на підставі визначених процедур, забезпечує перевірку відповідності вимог норм та нормативів з питань фінансово-господарської діяльності. Внутрішній контроль забезпечує основу для ефективної роботи медичного закладу, а також слугує важливим інструментом запобігання нестач та розкрадання цінностей.

Проведення внутрішнього контролю відбувається в кожній установі, проте не завжди такі дії є ефективними, оскільки в умовах невизначеності та кризових явищ в економічному господарстві України заклади охорони здоров'я не мають необхідного матеріального і фінансового забезпечення, спеціалізованого персоналу та спектру знань, щоб організувати повноцінний внутрішній контроль, а також застосування його результатів. Назрілим завданням є створення відділів внутрішнього аудиту для постійного моніторингу ефективності здійснення внутрішнього контролю.

Окремі науковці характеризують внутрішній аудит як внутрішню перевірку підприємств, яка притаманна внутрішньогосподарському контролю, оскільки перевірки проводяться і у внутрішньому контролі [16,72,75]. Однак розрізняти ці економічні категорії не варто, оскільки аудит є одним із видів контролю. В Україні господарський контроль поділяється на державний контроль, муніципальний контроль, незалежний контроль і контроль власника. Внутрішній контроль і внутрішній аудит є формами контролю власника. Тому, трактуючи внутрішній аудит як контроль власника, зазначимо, що він є

формою внутрішнього контролю. Тоді як внутрішній аудит є вузким поняттям, тому що є частиною системи внутрішнього контролю (рис. 3.1).



Рис. 3. 1. Види внутрішнього контролю

Досліджуючи це питання, провідні науковці галузі зазначали про зв'язок внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту, оскільки від ефективності здійснення внутрішнього контролю буде залежати рівень показників, які надають служби внутрішнього аудиту. Якщо рівень впровадження внутрішнього контролю на підприємстві відносно високий, під час процесу внутрішнього аудиту можна виявити менше недоліків, зловживань і помилок.

Проте сучасний досвід показує, що більш ефективним видом контролю всередині установи є внутрішній аудит, під час якого перевіряються окремі підрозділи, визначаються резерви активізації діяльності та найбільш перспективні напрямки розвитку, виробляються рекомендації щодо покращення результатів роботи.

Організація внутрішнього контролю залежить від:

- спектру діяльності;
- достатності фінансових ресурсів;
- організаційної структури;
- ставлення керівництва до доцільності організації ефективної системи внутрішнього контролю.

Отже, за наявності в медичному закладі невеликої кількості практикуючих лікарів та невеликого обсягу фінансово-господарської діяльності, здійснення внутрішнього контролю відбувається під час виконання контрольних функцій фінансово-економічним відділом, оскільки для створення окремої блоку керування, будуть понесені додаткові витрати .

Тому, на думку деяких вчених, «внутрішній аудит в основному запроваджувався лише на великих потужних підприємствах із сучасною матеріально-технічною базою, оскільки лише такі підприємства мали можливість бути конкурентоспроможними на міжнародному ринку» [75, с. 178]. Внутрішній контроль є однією з функцій управління, водночас внутрішній аудит можна розглядати як невід'ємну частину загальної системи управління.

Ми погоджуємося з твердженням, що поняття «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит» слід розглядати окремо, оскільки «внутрішній аудит» є вузькою категорією та формою внутрішнього контролю. Слід також відзначити позицію науковців, які вважають, що «в українській системі господарського контролю внутрішній контроль займає важливе місце поряд з відомчим, позавідомчим та незалежним контролем, оскільки він здійснюється та організовується безпосередньо на підприємстві.

Для більш детального визначення сутності внутрішнього контролю слід розглянути окремі тлумачення з нормативних документів та наукової літератури. Проаналізувавши різні думки вчених, ми дізналися, що єдиного пояснення природи досліджуваних категорій немає. Вважаємо, що найбільш повним є визначення внутрішнього контролю, який є безперервним процесом перевірки відповідності діяльності законності господарської діяльності та виконання обов'язків і функцій персоналу з метою виявлення негативних факторів, які впливатимуть на бізнес.

Таблиця 3.1

Трактування поняття внутрішній контроль» в науковій літературі

№ з/п	Джерело	Пояснення
1.	А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин [24, с. 132]	Внутрішній контроль – здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства. Його здійснюють підрозділи внутрішнього контролю та фінансової служби підприємства
2.	Л. В. Нападовська [47, с. 18]	Внутрішньогосподарський контроль – процес, який забезпечує якісну розробку та ефективно досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом організації прийнятих управлінських рішень 3
3.	Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький [17, с. 185]	Внутрішньогосподарський контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятими управлінськими рішеннями, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень.
4.	Б. Ф. Усач [70, с. 19]	Внутрішньогосподарський контроль – це контроль, що здійснюється власниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємств
5.	Т. А. Бугинець [8, с. 39]	Внутрішній контроль – це постійна, щоденна робота, яка унеможливує допускання зловживань і дає можливість використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь відповідно до прийнятих планів, а також захищає інтереси працюючих у відповідності до умов колективного договору
6.	М. Д. Корінко [32, с. 53]	Внутрішній контроль – система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій.
7.	В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук [46, с. 11]	Внутрішньогосподарський або внутрішній контроль являє собою систему попереднього, поточного і подальшого контролю, метою якого є спостереження за ефективністю діяльності підприємства, збереженням та ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та процесів, а також своєчасністю виявлення недоліків та сприяння застосування заходів щодо їх усунення
8.	М. Т. Білуха [6, с. 18]	Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і підприємств, концернів, асоціацій у відповідності до чинного законодавства
9.	М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков [50, с. 175]	Внутрішній контроль є одним із найбільш ефективних методів, необхідних для діяльності, пов'язаної з невиробничими витратами засобів і підвищення рентабельності виробництва господарських утворень

Основну мету та завдання контролю відображено на рис. 3.2

Мета

забезпечення постійних перевірок законності господарських операцій, достовірності та доцільності їх здійснення, а також у своєчасне виявлення недоліків

Завдання

виявлення резервів росту і стратегій розвитку підприємства, які можна використати як в поточному, так і в подальших періодах.

Рис. 3.2. Мета та завдання внутрішнього контролю

Крім того, ми погоджуємось із твердженням [16, с.171], що для характеристики змісту внутрішнього контролю визначено інші завдання, які він виконує відповідно до поставлених цілей, зокрема:

- надавати інформацію про процеси, що відбуваються в суб'єкті господарювання;
- сприяти прийняттю найбільш доцільних рішень із загальних і окремих питань розвитку підприємства;
- може судити про правильність прийняття рішень, своєчасність і ефективність виконання;
- умови і фактори, які не сприяють ефективності виробництва і досягненню поставлених цілей, можна своєчасно виявити і усунути;
- може регулювати діяльність суб'єкта господарювання й окремих його виробничих підрозділів;
- вміє визначити, які служби та відділи підприємства та сфери їх діяльності сприяють досягненню поставлених цілей та підвищенню ефективності підприємства

Роль та місце внутрішнього контролю поміж ключових функцій системи управління та їхнього взаємозв'язку зображено на рисунку 3.3.

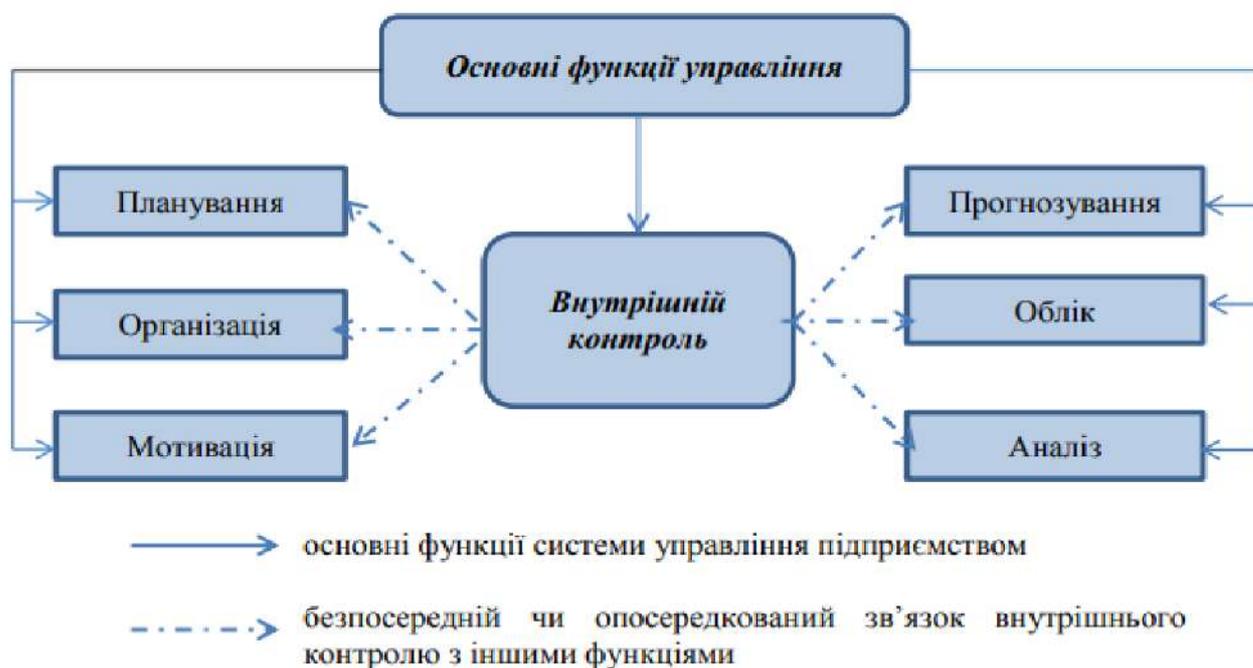


Рис 3. 3. Роль внутрішнього контролю в системі управління

Досліджуючи питання внутрішнього контролю використання запасів неприбутковому медичному закладі, в тому числі слід звернути увагу на організацію контролю за надходженням та використанням медикаментів та продуктів харчування в закладах охорони здоров'я.

В КНП «ТМКЛ№2» надходження медикаментів та продуктів харчування здійснюється за рахунок коштів підприємства та НСЗУ. Також можливе застосування й інші джерела, такі як волонтерська допомога, меценатство тощо. Для прийняття на баланс медикаментів враховують норми чинного законодавчих актів, зокрема Методичних рекомендацій № 635 від 09.09.2014 р. [42], де вказано що «при оцінці таких цінностей суми ПДВ, які виплачуються при отриманні (купівлі) медикаментів, не повинні включатись до їх вартості, а відноситися до фактичних видатків медичного закладу за кодом економічної класифікації видатків (КЕКВ), що застосовується для закупівлі таких запасів, або відноситися до податкового кредиту (якщо це передбачено чинним законодавством України)».

Списання вже використаних медикаментів здійснюється бухгалтерією за балансовою вартістю чи середньозваженою собівартістю у згідно даних звітів

про фактичне використання, котрі оформляються матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожного місяця за кожним найменуванням обчислюються залишки певних видів запасів в кількісній та вартісній формі. З метою безперервного контролю в медичних закладах ведеться предметно-кількісний облік засобів, відповідно з Переліком лікарських засобів, що підлягають бухгалтерському обліку у закладах охорони здоров'я. Операції з руху медикаментів ведуться у журналі, форма якого затверджена згідно наказу МОЗ України від 19 липня 2005 року № 360 [55].

КНП може самостійно може визначати механізм приймання(зберігання), відпуску (внутрішнього переміщення) та списання лікарських засобів й медичних виробів з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних і Методичних рекомендацій № 635 [42]. Контроль за витрачанням медикаментів здійснюється бухгалтерією та за місцем їх відповідального зберігання (знаходження, використання), тобто на складі, у відділеннях та на постах (у маніпуляційних кімнатах, кабінетах).

Бухгалтерією медичного КНП лікарські засоби обліковуються:

- у кількісному й вартісному вимірниках – у гривнях з копійками;
- за одиницями обліку, тобто за їх найменуваннями;
- у розрізі матеріально відповідальних осіб;
- за місцем їх зберігання (знаходження, використання).

У визначений термін матеріально відповідальні особи подають увесь перелік наявних первинних документів з надходження та вибуття лікарських засобів та медичних виробів в бухгалтерію.

Функції бухгалтерії в частині обліку та контролю за використанням медикаментів зображено на рисунку 3. 4.

Матеріально відповідальними особами ведеться кількісний та оперативний облік руху медикаментів у місцях зберігання (знаходження, використання).



Рис. 3. 4. Функції бухгалтерії щодо контролю операцій з медикаментами (сформовано на основі [3])

Вхідний контроль якості здійснюється відповідно до з п. 2 розд. I Правил № 584) [56] уповноваженими особи, до яких відносяться головні/старші медсестри та медичні сестри. Вони призначаються згідно наказу керівника медичного закладу як відповідальні за якість лікарських засобів. Основні дані про таку особу (прізвище, контактний телефон) та форму зв'язку (телефон, факс, електронна пошта) повідомляються протягом 10-денного строку після призначення територіальному органу Держлікслужби по місцю розташування закладу охорони здоров'я.

Основні обов'язки уповноваженої особи неприбуткового медичного закладу зображено на рисунку 3. 5.

Обов'язки уповноваженої особи щодо контролю медикаментів

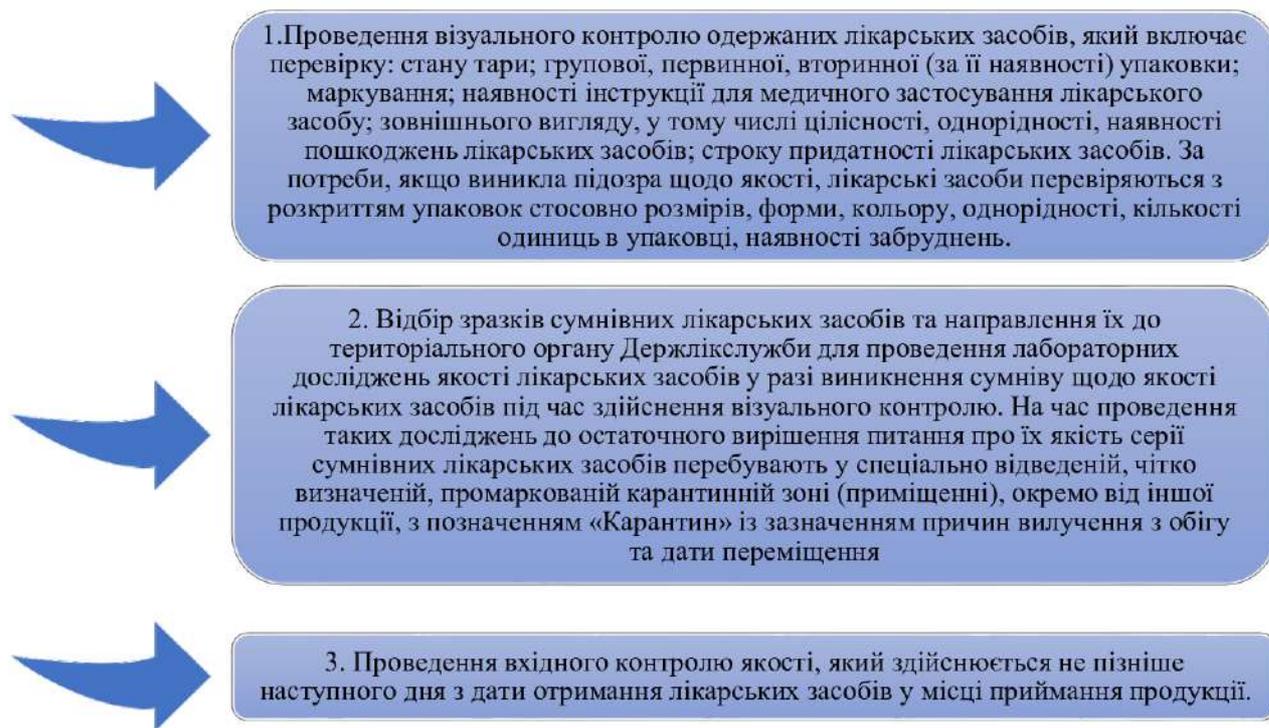


Рис. 3.5. Обов'язки уповноваженої особи щодо контролю медикаментів
(сформовано на основі [56])

Порядок проведення вхідного контролю якості лікарських засобів у медичному КНП регламентує п. 3 розд. V Правил № 584 [56], відповідно до якого уповноваженою особою медичного закладу здійснюється вхідний контроль якості лікарських засобів, під час якого перевіряється відповідність одержаних лікарських засобів до супровідних документів в яких вказується кількість, дозування, номер серій, строків придатності, реєстраційний статус, найменування, лікарська форми, найменування виробника. Кожна серія медикаментів засобу повинна супроводжуватися копіями:

- сертифіката якості серії лікарського засобу, видану виробником (для імпортованих лікарських засобів – імпортер (виробник або особа, що представляє виробника лікарських засобів на території України));
- висновку про якість ввезеного в Україну лікарського засобу (для лікарських засобів іноземного виробництва);
- висновку про відповідність медичних імунобіологічних препаратів вимогам державних і міжнародних стандартів.

Уповноважена особа перевіряє наявність у медичному КНП та вилучає:

- лікарські засоби, обіг яких заборонено в Україні;

- фальсифіковані лікарські засоби;

- лікарські засоби, не зареєстровані в Україні (крім випадків, визначених Законом від 04. 04. 1996 р. № 123/96-ВР «Про лікарські засоби» [58];

- лікарські засоби, строк придатності яких минув.

При виявленні зразків перелічених лікарських засобів, слід вжити негайних заходів для того, щоб вилучення їх з обігу. Для цього медикаменти переміщують у спеціально відведену, чітко визначену, промарковану приміщення, що знаходиться окремо від іншої продукції, із позначкою «Карантин», при цьому вказуються причини вилучення з обігу та дати переміщення. Надалі уповноважена особа має здійснити комплекс заходи, які вказані в рішеннях Держлікслужби щодо якості лікарських засобів.

Щодо контролю за продуктами харчування у медичних закладах, то перш за все слід виокремити, що придбання відбувається на основі укладених договорів, доставка їх здійснюється постачальником централізовано або експедитором за дорученням. Зі складу продукти перенаправляються в харчовий блок, а звітти – у відділення медичного закладу.

У закладах охорони здоров'я за організацію харчування пацієнтів відповідають лікарі-дієтологи та медичні сестри з дієтичного харчування. Для забезпечення єдиних принципів харчування в медичних закладах МОЗ затверджено Порядок № 931 від 29.10.2013 р. [54] відповідно до якого «контроль за ефективністю організації лікувального харчування, що проводиться в закладах охорони здоров'я, має здійснюватися шляхом перевірки відповідності одержуваних хворими дієт (за набором продуктів і страв, технологією приготування, хімічним складом та енергетичною цінністю) рекомендованим характеристикам стандартних дієт і шляхом перевірки фінансових витрат за кварталами року».

Обов'язки відповідальних осіб та органів щодо організації харчування хворих зображено на рисунку 3. 6

Медична рада закладу охорони здоров'я	Лікар-дієтолог	Сестра медична з дієтичного харчування
<ul style="list-style-type: none"> • координація організації лікувального харчування; удосконалення організації лікувального харчування у закладах охорони здоров'я; • впровадження нових принципів і технологій лікувального харчування; • затвердження дієт, різних категорій специфічних продуктів харчування (функціональних продуктів харчування, збагачених продуктів, дієтичних добавок тощо), що підлягають впровадженню у цьому закладі охорони здоров'я; • контроль за організацією лікувального харчування та аналіз ефективності дієтотерапії при різних захворюваннях. 	<ul style="list-style-type: none"> • надає консультативну допомогу з питань харчування хворим із різноманітними захворюваннями у закладах охорони здоров'я, • бере участь у науково-методичній організації забезпечення хворих харчуванням, адекватним за якістю, енергетичною та харчовою цінністю, • надає медичне обґрунтування застосування лікувального, достатнього та збалансованого харчування у закладах охорони здоров'я, • втілює сучасні наукові знання з дієтології, які відповідають принципам доказової медицини, 	<ul style="list-style-type: none"> • бере участь у забезпеченні медичних аспектів організації лікувального харчування хворих під керівництвом лікаря-дієтолога або іншого спеціаліста, відповідального за лікувальне харчування, у контролі за обігом харчових продуктів і дотриманні санітарно-гігієнічного режиму в закладі охорони здоров'я у межах своєї компетенції.

Рис. 3.6. Органи та уповноважені особи відповідальні за організацію харчування в медичних закладах (сформовано на основі [54])

З метою забезпечення результативності системи внутрішнього контролю в неприбуткових медичних закладах, що фінансуються державою, слід зосередити увагу на ключових елементах:

- 1) середовище контролю. Головному лікарю та працівникам бухгалтерії необхідно створити такий мікроклімат для персоналу, який зумовить позитивне ставлення до внутрішнього контролю. У цьому контексті колектив має бути спрямований на те, що контроль проводиться для удосконалення організації та ефективності праці, забезпечить зростання як якості медичних послуг, так і матеріального заохочення медичних працівників, а також для створення позитивного іміджу медичного закладу загалом.
- 2) аналіз ризиків. У процесі здійснення контролю важливим етапом є аналіз та оцінка зовнішніх та внутрішніх ризиків, до яких відноситься вплив

того чи іншого заходу на рівень витрат, якість медичної послуги тощо. Такі фактори можуть бути суб'єктивними, наприклад неправильно встановлений діагноз, так і об'єктивні: халатне відношення до зберігання медикаментів, недотримання належних умов й температури і т. д. Як результат аналізу та оцінки ризиків має стати розробка пропозиції щодо їх мінімізації.

- 3) контролююча діяльність. Чіткі правила процедури, способи та прийоми виконання вказівок керівництва і звітування про них зумовить належну організацію процесу управління
- 4) інформаційний взаємообмін. При належному оперативному повідомленні інформації про результати контролю керівництву є можливість швидкої реакції та змін. Одним із найбільш результативних методів є створення сучасної інформаційно-комунікаційної системи;
- 5) спостереження. Систему внутрішнього контролю потрібно вибудувати для забезпечення постійного моніторингу виявлених фактів і вжитих заходів.

3.2. Фінансовий контроль медикаментів та продуктів харчування

Фінансовий контроль є ключовим інструментом фінансового механізму, що охоплює складання, розгляд, затвердження та виконання бюджетів всіх рівнів, бюджетних та позабюджетних фондів.

Розглянемо визначення фінансового контролю вітчизняними науковцями.

О. П. Кириленко визначає фінансовий контроль як «один з елементів управління фінансами; особлива діяльність по перевірці правильності вартісного розподілу валового національного продукту, утворення і витрачання фондів грошових коштів» [30, с.48].

Є.В.Калюга описує у монографії „Фінансово-господарський контроль у системі управління”, що «фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає як один із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні. Фінансовий контроль являє собою діяльність державних і громадських органів, спрямовану на перевірку

обґрунтованості процесів формування та раціонального використання коштів з метою установлення вірогідності, законності й доцільності операцій» [29, с. 7].

Фещенко Л. вважає, що під фінансовим контролем слід розуміти «багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду державних, відомчих, внутрішньогосподарських та аудиторських органів, які наділені контрольними функціями, за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ, організацій з метою об'єктивного оцінювання економічної ефективності цієї діяльності, встановлення законності та доцільності фінансово-господарських операцій, а також за процесом витрачання бюджетних коштів. Як об'єкт фінансового контролю виступають грошові розподільні процеси формування та використання фінансових ресурсів за рівнями і ланками народного господарства країни та її регіонів» [74, с.12]. Найповніше визначення досліджуваної категорії надає І.Стефанюк, який трактує фінансовий контроль як «систему активних дій, що здійснюються органами державної влади й місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України, по стеженню за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, та удосконалення управління економікою» [67, с.3].

Вважаємо таке визначення, найбільш точною характеристикою поняття фінансового контролю.

Як елемент управління контроль проводиться і в процесі планування, і на стадії оперативного управління, повинен охоплювати всі сфери діяльності, здійснюватись систематично та ґрунтуватись на чітко визначеній організаційній основі.

Фінансовому контролю в системі охорони здоров'я притаманні пені особливості, яка відображаються в його цілях та завданнях. На даний час

спостерігається взаємозв'язок двох сфер медичної галузі – державної та приватної, що і визначає характер надходження фінансування.

Враховуючи специфіку фінансового контролю у медичних закладах існують певні проблеми, пов'язані з його організацією:

1) недосконалість нормативно-правової бази, що регулює здійснення фінансового контролю у сфері охорони здоров'я:

- відсутність чітко визначених та законодавчо закріплених повноважень контролюючих органів;
- невизначене коло об'єктів фінансового контролю,
- відсутність механізму та порядку реагування на виявлені порушення як органів так і об'єктів контролю,
- недостатня оперативність прийняття нормативних актів, що регулюють діяльність щодо здійснення фінансового контролю,
- відокремленість стратегічного фінансового контролю від поточного та ін.

2) недоліки в роботі органів фінансового контролю:

- недостатність та неправомірність заходів щодо виконання доходної частини бюджету, збір податкових зборів [63, с. 157–161],
- встановлення різних пільг та звільнення від сплати платежів,
- зростаюча заборгованість перед бюджетом, невиконання вимог, регламентованих законодавством.

Тому, основною метою фінансового контролю у сфері охорони здоров'я є дотримання законності, ефективності та цільового використання бюджетних та позабюджетних фінансових ресурсів, з метою забезпечення принципів економічної ефективності, соціальної справедливості та бюджетної результативності. [69, с. 143],

Основні завдання державного фінансового контролю у сфері охорони здоров'я зображено на рисунку 3. 7.

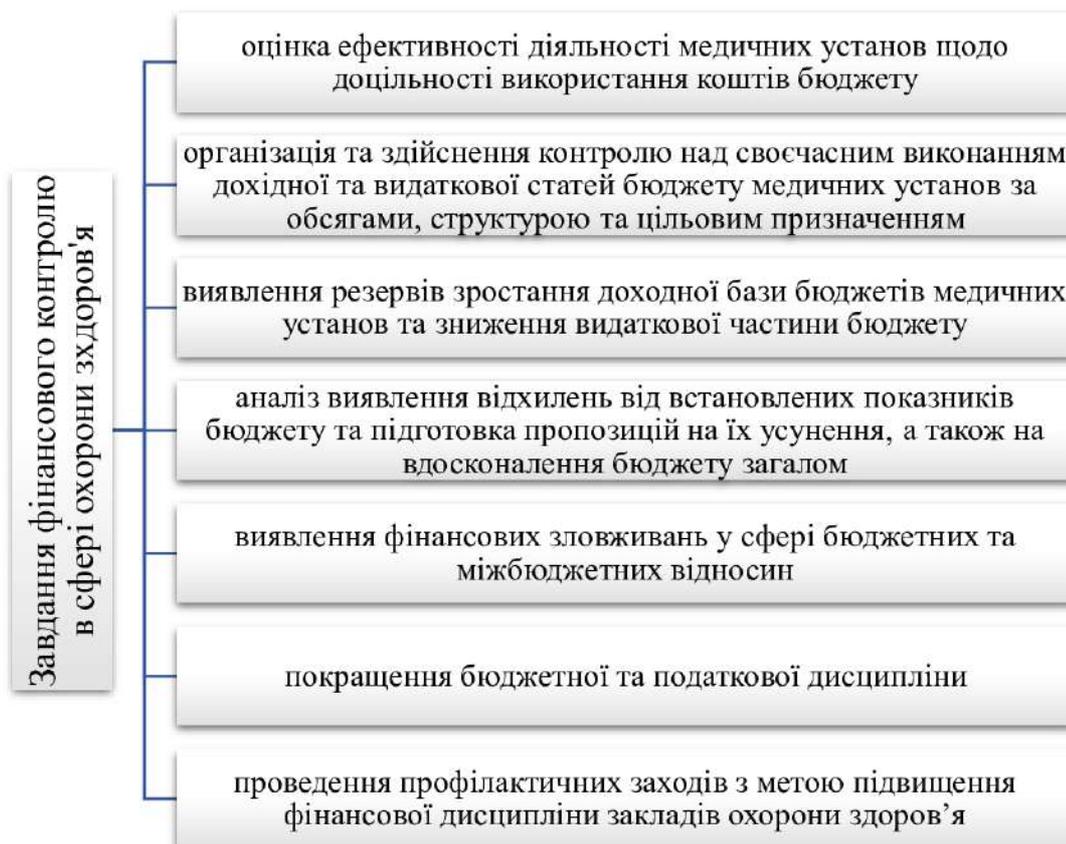


Рис. 3.7. Основні завдання державного фінансового контролю у сфері охорони здоров'я (сформовано на основі [52])

Основним органом, метою якого є здійснення контролю є Державна аудиторська служба (далі - ДАС). Процедуру проведення ДАС України фінансового контролю потрібно розглядати враховуючи зміни статусу закладу охорони здоров'я на некомерційне підприємство як одержувача бюджетних коштів. Зазначена особливість впливає на відносини медичного закладу із ДАС в частині повноважень та підстав для перевірок.

Під час здійснення контрольних процедур перевіряється та аналізується процес закупівлі медикаментів, визначається забезпечення потреби медичного закладу в них, а також чи береться до уваги під час придбання медикаментів надходження благодійної допомоги. Надалі проводиться аналіз обґрунтованості придбання дорогоцінного медичного устаткування, ефективність його використання, а також випадки придбання витратних матеріалів для цього обладнання вище нормативного рівня.

Перелік процедур фінансового контролю щодо використання продуктів харчування, що підлягають перевірці описано на рис. 3. 8.

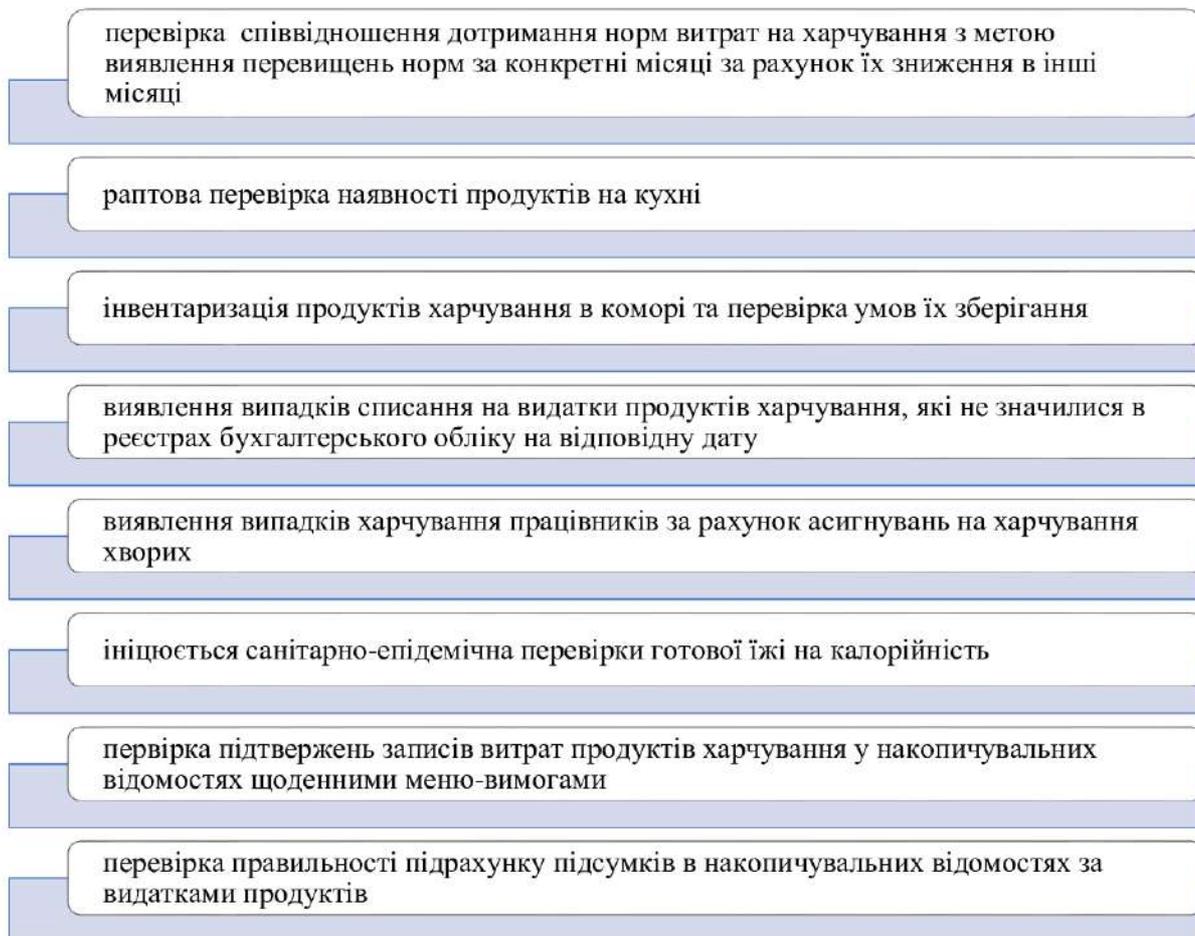


Рис. 3. 8. Процедури фінансового контролю щодо використання продуктів харчування, що підлягають перевірці

За даними накладних та рахунків-фактур здійснюється перевірка повноти оприбуткування медикаментів. Особливу увагу звертається на повноту оприбуткування уповноваженими особами (головною і старшими медичними сестрами) отруйних, наркотичних і сильнодіючих препаратів.

Важливим кроком для прозорості та ефективності централізованих закупівель в Україні є функціонування системи проведення відкритих публічних закупівель ProZorro, яка в повністю забезпечує створення та розміщення тендерів онлайн, обмін інформацією та документами в електронному вигляді між учасниками торгів та є доступною для аналізу і контролю.

Для перевірки надходжень продуктів харчування, контролери здійснюють порівняння записів у первинних документах із тими, що вказані у накопичувальних відомостях. З метою визначення достовірності первинних документів стосовно господарських операцій розрахунків із постачальниками продуктів харчування використовується метод зустрічної перевірки.

Аналіз використання коштів на харчування здійснюється по кожному відділенню, оскільки в лікарнях норми харчування змінюються в залежності від профілю ліжок (відділень).

Висновки до розділу 3.

На основі проведеного дослідження можна сформулювати ряд висновків.

Завдяки ключовим аспектам та елементам системи внутрішнього контролю в медичних закладах є можливим досягнення не лише зниження рівня видатків та зростання можливостей отримання більших доходів (особливо за спеціальним фондом), а також забезпечення значно вищого рівня надання медичних послуг жителям та покращення здоров'я нації загалом.

Тому з метою покращення та ефективності діяльності медичних установ необхідно здійснювати в внутрішній контроль, який забезпечить покращення оперативного обліку, достовірність різних видів документів, збереження цінностей і підвищення ефективності здійснюваних заходів, а також цільове використання наданих коштів. Особлива роль в розв'язанні питань про напрями виявлення та реалізації резервів підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання належить органам державної контрольно-ревізійної служби.

Проведений аналіз підтверджує твердження про те, що в процесі управління фінансовий контроль установ охорони здоров'я є складовою частиною усієї системи фінансової діяльності держави, тому підхід до пошуку шляхів вирішення проблем організації медичної діяльності має бути єдиним для вирішення проблем організації фінансового контролю.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження можемо сформувати ряд висновків.

1. Теперішній стан процесу управління економікою відзначається цілим рядом трансформацій, що викликані війною. Це викликає потребу в більш комплексному та всебічному використанні аналізу та контролю для потреб управління. Діюча практика аналізу й контролю в даний час виявляється недостатньою через розширення управління, а тому головним завданням контролю є аналіз результативності діяльності підприємства.

2. Діяльність медичних установ на ринку медичних послуг повинна враховувати процеси, пов'язані з проведенням медичної реформи, до яких відносять використання нових методів управління та оплати; посилення контролю за їх роботою; удосконалення форм планування та організації діяльності медичних установ; підвищення кваліфікації кадрового забезпечення медичних закладів; застосування інноваційних розробок інформаційно-аналітичного забезпечення в частині формування електронної системи з охорони здоров'я (E-Health); пошук альтернативних джерел фінансового забезпечення надавання послуг; дотримання міжнародних стандартів якості надавання послуг, здійснення аудиту якості медичної допомоги й постійного моніторингу конкурентоспроможності медичних послуг.

3. Провівши аналіз фінансового стану закладу охорони здоров'я проаналізовано показники звітності, а також основні показники ліквідності балансу, який засвідчив, що зміни в структурі балансу КНП «ТМКЛ№2» призвели до деякого погіршення стану його ліквідності.

4. Медикаменти та продукти харчування є одними з основних запасів в закладах охорони здоров'я, оскільки вони забезпечують та сприяють виконанню основної функції медичного закладу – надання лікувальних послуг населенню. Їх закупівля здійснюється за допомогою онлайн-платформи ProZorro через модуль електронного аукціону, доступ до якого замовники і постачальники отримують через електронні майданчики, авторизовані системою Prozorro. Інформація про тендери потрапляє до центральної бази

даних ProZorro та оприлюднюється одночасно на порталі prozorro.gov.ua та всіх майданчиках. Такий принцип побудови електронної системи називається дворівневим або гібридним.

5. Система контролю охоплює серію управлінських заходів для спостереження, реєстрації, аналізу, прогнозування та ефективного вирішення проблем, що виникають у внутрішньому та зовнішньому операційному середовищі підприємства.

6. Для забезпечення ефективної системи фінансового контролю потрібно сформувати системну та завершену нормативно-правову базу, виокремити нову систему процедур контролю, організувати відповідну інформаційну та методичну базу, забезпечити матеріально-технічне, соціально-побутове та фінансове функціонування контролюючих органів. Дотримання вказаних вимог зумовить ефективний розвиток державного фінансового контролю в Україні, раціональному розподілу фінансових ресурсів медичних закладів, а також забезпечить створення резервів для їх зростання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алієв Т. Надходження лікарських засобів і медичних виробів: облік і контроль в медичному КНП. URL:<https://uteka.ua/ua/publication/knp-26-buhuchet-i-nalogooblozhenie-83-postuplenie-lekarstvennykh-sredstv-i-medizdelijuchet-i-kontrol-v-medicinskom-knp>
2. Атамас П. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
3. Бабич А. А. Методика здійснення державного фінансового контролю в сфері обов'язкового медичного страхування. Індустріальна економіка. 2022. № 3. С. 523–528.
4. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
5. Бельчик С.В. Ефективний контроль неможливий без якісного правового поля. Фінансовий контроль. 2006. № 3. С. 17-20.
6. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю : підручник. Київ : Влад і Влада, 1996. 320 с.
7. Бойко И.В. Инновационное развитие государств-участников СНГ в контексте глобальных вызовов. Проблемы и перспективы инновационного развития экономики: сб. материалов XII междунар. науч.-практ. конф. Киев: СПД Цудзинович Т.И., 2008. С. 63.
8. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. Житомир, 2008. № 2 (44). С. 31-42.
9. Бутинець Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Житомир : Рута, 2004. 448 с.
10. Бутко М. П., Колоша В. П., Попело О. В. Особливості локалізації економічного простору регіонів в умовах децентралізації владних повноважень. Економіка України. 2019. № 1. С. 60–74.

11. Бутко М., Тульчинський Р. Принципи становлення нового регіоналізму з використанням системного підходу. Проблеми і перспективи економіки та управління: науковий журнал. 2018. № 2 (14). С. 49–56.
12. Волков О.І., Денисенко М. П., Гречан А. П. Інноваційний розвиток промисловості України: навч. посіб. Київ: КНТ, 2006. 124 с.
13. Гетманцева Н. Д. Методологія наукових досліджень: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2009. 516 с.
14. Гірняк К. М. Теоретичні критерії ефективності підприємств з виробництва свинини. Наук. вісн. Львів. нац. ун-ту ветеринарної медицини і біотехнологій імені С. З. Гжицького. 2009. Т. 11, № 2(41), ч. 5. С. 167–170.
15. Гончаренко Н. Г. Прийняття обґрунтованих управлінських рішень на підставі економічного аналізу господарської діяльності підприємств. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2020. Вип. 30. С. 52-54.
16. Гончаренко Н.Г. Роль комплексного системного аналізу в управлінні підприємством. Економіка та суспільство. 2017. № 12. С. 683–686
17. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посібник. 3-тє вид, перероб. і доповн. Київ : Знання, 2007. – 443 с.
18. Гочаренко. Н.Г. Роль економічного аналізу в умовах глобалізації економіки. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. № 14. С. 126–130
19. Грабовський В. А., Клименко П. М. Системний підхід до управління закладами охорони здоров'я. Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. 2014. № 3. С. 136–142.
20. Дідик А., Лемішовський В. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність : навчальний посібник. Київ : Априорі, 2017. 1168 с.
21. Дмитрук О. В. Управління адаптацією персоналу установоохорони здоров'я в нових умовах господарювання. Приазовський економічний вісник. 2018. Вип. 5(10). С. 182–186. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2018/5_10_uk/33.pdf.

22. Ефективне управління медичними закладами. Можливості МІС: веб-сайт. URL:<https://euromd.com.ua/post-8164-efektivne-upravlinnya-medichnimi-zakladami-mozhливosti-mis>.
23. Журкіна Н. Ю. Формування інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень як метод підвищення ефективності управління. Економіка : проблеми теорії та практики. збірник. наук. праць. Дніпропетровськ, 2004. Том I, вип. 196. С. 116–117.
24. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О. Облік і аудит : термінологічний словник. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с
25. Ізмайлов Я. О. Функції економічного аналізу в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки /Економічний аналіз : зб. наук. праць / за ред. В. А. Дерій та ін. Тернопіль: Економічна думка, 2016. Том 24. № 2. С. 50-58.
26. Ізмайлов Я.О. Розвиток методології економічного аналізу господарської діяльності підприємств у постіндустріальній економіці. Проблеми економіки. 2016. № 3. С. 165–174.
27. Інструкція з організації лікувального харчування у закладах охорони здоров'я : затв. згідно наказу МОЗ України від 29.10.2013 р. № 931. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2205-13#Text>
28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
29. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ: Ельга, Ніка-центр, 2002. 320 с.
30. Кириленко О.П. Фінанси: навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 1998. 163 с.
31. Кіндрацька Г.І., Загородній А.Г., Білик М.С. Структуризація економічного аналізу діяльності підприємства: управлінський підхід. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та

підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2007. № 606. С. 466–472

32. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2007. 429 с.

33. Кошкаров С. А., Бачинський В. І., Куцик П. О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств: монографія. Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 264 с.

34. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: навч. посібник. 2-ге вид. Київ : Каравела, 2005. 560 с.

35. Левицькі С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 6. С. 34-39.

36. Левченко Н.М., Головань С.В. Удосконалення обліку медикаментів та лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. Інноваційна економіка. Статистика, облік, аналіз та аудит. 2015. №1 (56). URL http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/515/1/Levchenko_Improvement%20of%20accounting%20drugs.pdf

37. Мартинюк О. А., Курдибанська Н. Ф. Впровадження системи управління якістю в медичних закладах. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 6. С. 75–79.

38. Масленко М. О. Мащенко К.С. Деякі аспекти обліку медичних препаратів. Економічні науки. Облік та аудит. 2012. №7 URL http://www.rusnauka.com/11_NPE_2012/Economics/7_107607.doc.htm

39. Матвеева В.О. Бюджетні організації: бухгалтерський облік і оподаткування. 2-ге вид.: прероб. і допов. Харків: Фактор, 2002. 189 с.

40. Медвідь Л.Г., Харинович-Яворська Д.О. Економічний аналіз і контроль як інформаційне забезпечення управління діяльністю суб'єктів

господарювання. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2015. Вип. 9-1. Ч. 1. С. 216–220.

41. Мельник Л. А. Сучасний керівник медичного закладу в умовах реформування здравоохоронної галузі. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2018. № 11. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1336>.

42. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я : Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09 вересня 2014 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> .

43. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: затв.згідно наказу Міністерства фінансів від 23.01.2015 р. №11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n396>

44. Методичні рекомендації з питань перетворення установ охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства: схвалено Робочою групою з питань реформи фінансування сфери охорони здоров'я України, протокол 14.04.2017 № 9. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0001282-17#Text> (дата звернення 27.11.2020)

45. Модернізація менеджменту системи охорони здоров'я в умовах проведення медичної реформи. Аналітична записка за матеріалами науково-практичної конференції з міжнародною участю, Тернопіль–Кам'янець–Подільський, 12–13 грудня 2018 року. URL : <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/33636/1/pdf>.

46. Мурашко В. М., Сторожук Т. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посібник. Київ : Академія ДПС України, 2001. 311 с.

47. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224 с.

48. Науковий менеджмент в медицині: веб-сайт. URL : <http://angio-veritas.com/innovatsiji/naukovoinnovatsijnyj-menedzhment>.

49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.
50. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика : навч. посібник. Київ: Алерта, 2010. 584 с.
51. Офіційний сайт ProZorro. URL:<https://prozorro.gov.ua/>
52. Петрушка О. В., Сидор І. П. Особливості здійснення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я. Економіка і суспільство. 2022. № 43. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1707>
53. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.
54. Порядок організації системи лікувального харчування хворих у закладах охорони здоров'я : затв. згідно наказу МОЗ України від 29.10.2013 р. № 931. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2205-13#Text>
55. Правила виписування рецептів та вимог-замовлень на лікарські засоби і виробу медичного призначення, Порядку відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення з аптек та їх структурних підрозділів, Інструкції про порядок зберігання, обліку та знищення рецептурних бланків та вимог-замовлень: затв. згідно наказу Міністерства охорони здоров'я України від 19.07.2005 р. № 360 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0782-05#Text>
56. Правила зберігання та проведення контролю якості лікарських засобів у лікувально-профілактичних закладах: затв. згідно наказу МОЗ від 16.12.03 р. Правила № 584. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0275-04#Text>
57. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України. №996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
58. Про лікарські засоби : Закон України від 04 квітня 1996 р. № 123/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

59. Порядок визначення обсягів потреби в закупівлі лікарських засобів закладами і установами охорони здоров'я, що повністю або частково фінансуються з державного та місцевих бюджетів : затв. згідно наказу Міністерства охорони здоров'я від 11.07.2017 № 782.
60. Продовження медичної реформи: що зміниться у 2019 році? : веб-сайт. URL : <http://yurgazeta.com/prodovzhennya-medichnoyi-reformi-shcho-zminitsya-u-2019-roci.html>.
61. Свірко С.В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: Навч. - метод. посібник. К.:КНЕУ, 2000. – 188 с.
62. Сердюк В.І. Облік продуктів харчування та їх витрачання на медично-оздоровчі заходи в умовах новітніх інформаційних технологій. Вісник Львівської комерційної академії: Серія «Економіка». 2004. Випуск 16. Львів: ЛКВА. С. 202-205.
63. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні : монографія. Ірпінь : Університет ДФС України. 2016. 378 с.
64. Смирнов С. О., Бикова В. Г. Механізм економічного управління закладами охорони здоров'я. Управління розвитком. 2016. № 3. С. 78–83.
65. Станкус Т. Облік лікарських засобів та медичних виробів. Бюджетна бухгалтерія. 2014. №41. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2014/november/issue-41/article-3138.html>.
66. Стефанишин Л. С. Теоретико-методичні основи застосування партисипативного управління закладом охорони здоров'я. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2019. № 3. С. 160–166.
67. Стефанюк І.Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи. Економіка. Фінанси. Право. 2001. №7. С.3.
68. Технічний регламент щодо медичних виробів : Постанова Кабінету міністрів України від 02 жовтня 2013 р. № 753. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/753-2013-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.02.2021).
69. Труш І. Є Державний фінансовий контроль в умовах економічних трансформацій. Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 14. С. 141–144.

70. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник. 3-тє вид., переробл. і доп. Київ : Знання-Прес, 2001. 253 с.
71. Устінов О. В. Управління медичним закладом в процесі реформи: що необхідно і чого не слід робити. Український медичний часопис. URL: <https://www.umj.com.ua/article/127584>.
72. Утенкова К. О. Аудит: навч. посібник. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
73. Федоришина Л.І. Витоки розвитку економічного аналізу. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 11. С. 234–238.
74. Фещенко Л. Функціональна структура системи державного фінансового контролю в Україні. Банківська справа. 2001. №1. С.12.
75. Філозоф О. В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять. Вісник Житомирського державного технологічного університету: серія: економічні науки. № 4 (50). 2009. С. 177- 181.
76. Храпкіна В.В., Рибалко А.Р Контроль та його місце в системі управління організацією. Причорноморські економічні студії. 2021. Вип. 64. С.93-99.
77. Чернова Н. Ех, пігулки, пігулки, або облік лікарських засобів та медичних виробів. Бюджетна бухгалтерія. 2017. №44 URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/november/issue-44/article-32332.html>.
78. Шестерняк М.М. Сучасний економічний аналіз та його основні види. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 20(3). С. 158–162.
79. Юринець З. В., Петрух О. А. Напрями державного регулювання інноваційного розвитку сфери охорони здоров'я України. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 22. С. 116–121.
80. Якимчук І. М. Державний фінансовий контроль в Україні та перспективні напрями його вдосконалення. Економіка та держава. 2021. № 7. С. 34–39.
81. Ямненко Т. М. Медична реформа: реалії України та міжнародний досвід. Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2018. № 2. С. 116–120

82. Amran A., Lee S. P., Devi S. S. The influence of governance structure and strategic corporate social responsibility toward sustainability reporting quality. *Business Strategy and the Environment*. 2014. Vol. 4 (23). P. 217–235.
83. Angel R. Otero *Information Technology Control and Audit*. 2019. 511 p. URL:<https://www.pdfdrive.com/information-technology-control-and-audit-e189698118.htm>
84. Charles F. Vanover, Paul A. Mihas, Johnny Saldana. *Analyzing and Interpreting Qualitative Research: After the Interview*. 1st Edition. SAGE Publications, Inc. 2021. 504 p.
85. Coe R., Waring M., Hedges L., Ashley L. *Research Methods and Methodologies in Education*. 464 p.
86. Michael Gaddis *Audit Studies: Behind the Scenes with Theory, Method, and Nuance*. 2018. 198 p. URL: <https://doi.org/10.1007/978-981-13-0526-9>
87. Rebecca Whiting, Katrina Pritchard. *Collecting Qualitative Data Using Digital Methods (Mastering Business Research Methods)*. 1st Edition. SAGE Publications Ltd. 2021. 128 p.
88. Sarkar A. Blockchain in healthcare system: Security issues, attacks and challenges. *Intelligent Systems Reference Library*. 2021. Vol. 203. P. 113–133.
89. Toshiharu Ishikawa. *Locational Analysis of Firms' Activities from a Strategic Perspective/* 2018. 249 p. URL: <https://doi.org/10.1007/978-981-13-1684-5>