

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

МЕДВІДЬ Іван Миколайович

**УПРАВЛІННЯ ПРИВАТНИМ 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
Медвідь І. М.

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

Тернопіль – 2022

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. УПРАВЛІННЯ ПРИВАТНИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	7
1.1. Порядок створення приватного медичного закладу	7
1.2. Роль та значення обліку і контролю в процесі управління приватним медичним закладом	18
Висновки до розділу 1.....	25
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ	27
2.1. Загальна характеристика медикаментів та продуктів харчування...	27
2.2. Аналіз надходжень медикаментів та продуктів харчування.....	34
2.3. Аналіз витрат медикаментів та продуктів харчування.....	47
Висновки до розділу 2.....	54
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ	56
3.1. Організація внутрішнього контролю медикаментів та продуктів харчування на підприємстві	56
3.3. Контроль та аудит медикаментів та продуктів харчування на підприємстві	64
Висновки до розділу 3.....	71
Висновки.....	73
Список використаних джерел.....	76
Додатки.....	86

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

- ВООЗ..... – Всесвітня організація охорони здоров'я
- ДПС України.... – Державна податкова служба України
- КВЕД..... – Класифікації видів економічної діяльності
- КМУ..... – Кабінет Міністрів України
- МОЗ України..... – Міністерство охорони здоров'я України
- МСБОДС..... – Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі
- НП(С)БО..... – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
- РНОКПП – Реєстраційний номер облікової картки платника податків

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах воєнного стану надзвичайно важливим є забезпечення функціонування та розвитку вітчизняної охорони здоров'я позаяк медичні заклади є виробниками специфічного товару в формі надання медичних послуг, що сприяють збереженню здоров'я нації. Якість та доступність медичної допомоги визначаються адекватністю організаційних форм, станом матеріально-технічної бази медичного закладу та наявністю високваліфікованих співробітників, що володіють фаховими спеціалізованими знаннями. При цьому відсутність ефективного управління є не лише передумовою зниження якості надання медичних послуг населенню, але й негативним чинником, що впливає на розмір заробітної плати, соціальну атмосферу в колективі, а також репутацію медичного закладу.

Управління медичним закладом – процес складний, що ґрунтується на виборі оптимальних рішень з урахуванням, як внутрішніх проблем установи, так і несталості економічної та політичної ситуації. З метою забезпечення ефективного функціонування медичного закладу та життєвонеобхідних потреб до цього процесу необхідно підходити як з позиції власника, так і інтересів трудового колективу.

Вагомий внесок у дослідження управління медичним закладом зробили вітчизняні учені-економісти, зокрема: О.В. Баєва, В.Г. Бикова, В.І. Борщ, В.Я. Брич, В.Я. Василенко, Ю.В. Вороненко, О.В. Дмитрук, Н.П. Дейкун, В.І. Журавель, Л.А. Мельник, Я.Ф. Радиш, В.В. Ровенська, Є.О. Саржевська, Л.С. Стефанишин та О.П. Третьяк. Інші науковці, П. Атамас, І. Бенько, Ф. Бутинець, О. Воронко, П. Ворончук, А. Герасимович, А. Дідик, Р. Джога, Н. Левченко, В. Лемішовський, В. Онищенко, Є. Орел, В. Пономаренко, В. Рудий, В. Семенов, О. Ціборовський та Н. Штепа досліджували проблемні питання обліку, аналізу та контролю медикаментів та продуктів харчування у медичних закладах. Незважаючи на значні наукові доробки цих вчених, нині потребують ретельного вивчення питання аналізу й контролю медикаментів та продуктів харчування в приватному медичному закладі.

Мета дослідження полягає в узагальненні теоретичних основ та обґрунтуванні практичних рекомендацій щодо удосконалення аналізу й контролю медикаментів та продуктів харчування в приватному медичному закладі та покращенні системи управління в ньому.

Для досягнення поставленої мети слід виконати такі завдання:

- розкрити порядок створення приватного медичного закладу;
- з'ясувати роль та значення обліку і контролю в процесі управління приватним медичним закладом;
- окреслити зміст загальної характеристики медикаментів та продуктів харчування;
- провести аналіз надходжень медикаментів та продуктів харчування;
- здійснити аналіз витрат медикаментів та продуктів харчування;
- дослідити особливості організації внутрішнього контролю медикаментів та продуктів харчування на підприємстві;
- визначити особливості контролю та аудиту медикаментів та продуктів харчування на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес управління приватним медичним закладом.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та прикладні аспекти аналізу й контролю медикаментів та продуктів харчування у медичному закладі.

Методи дослідження. Методологічною основою дипломної роботи є діалектичний метод пізнання. Для реалізації поставленої у роботі мети застосовано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів, а саме: абстрактно-логічний, економічно-математичний, аналітико-систематичний, статистичний та графічний методи, аналіз, синтез, узагальнення та моделювання. Для дослідження понятійного апарату використовуються такі методи наукової абстракції як порівняння, індуктивний і дедуктивний.

Джерелами інформації даного дослідження є законодавчі та нормативно-правові документи з питань аналізу й контролю медикаментів та продуктів

харчування у медичному закладі, офіційні статистичні, аналітичні та методичні матеріали, наукові доробки вітчизняних та зарубіжних учених-економістів.

Наукова новизна одержаних результатів визначається пошуком шляхів покращення проведення аналізу й контролю медикаментів та продуктів харчування у медичному закладі і розробці практичних рекомендацій, що сприяє підвищенню ефективності системи управління в ньому.

Практичне значення одержаних результатів полягає у придатності для їх практичного застосування у роботі приватних медичних закладів та поліпшенні результатів діяльності.

Апробація наукових досліджень. На основі проведених результатів досліджень автором опубліковані тези на конференціях на теми: «Особливості контролю продуктів харчування у медичних закладах», «До питання контролю медикаментів у медичних закладах».

Структура та обсяг дипломної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст роботи викладений на 75 сторінках, список використаних джерел налічує 81 найменування на 10 сторінках. Кваліфікаційна робота містить 9 таблиць, 12 рисунків, 6 формул та 6 додатків.

РОЗДІЛ 1

УПРАЛІННЯ ПРИВАТНИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Порядок створення приватного медичного закладу

За умовами Всесвітньої організації охорони здоров'я (далі - ВООЗ) кожна людина має право на медичну допомогу, незалежно від можливостей оплачувати медичні послуги та купувати ліки. Дослідження показують, що в промислово розвинених і багатих державах існують дві основні форми надання медичної допомоги населенню: державна та приватна (страхова), а в окремих країнах ще й змішана державно-приватна.

Практика свідчить, що бюджетна медицина, як правило, потерпає від нестачі фінансів для закупівлі нової сучасної діагностичної апаратури, транспорту, проведення складних діагностичних досліджень і оперативних втручань (трансплантація органів, комп'ютерна томографія тощо).

Дедалі все більше лікарів задумуються над тим, щоб відкрити приватний медичний заклад. Укласти договір з Національною службою здоров'я та одержувати кошти з бюджету за надані медичні послуги мають змогу також лікарі, які працюють як фізичні особи-підприємці. Безпомилково організована приватна діяльність дає можливість лікарю мати добрий дохід та реалізувати себе як високкваліфікованого фахівця в галузі медицини.

Для того, щоб відкрити приватну медичну практику, передусім необхідно пройти кілька етапів:

I етап - визначитися з напрямком медичного закладу (стоматологічна практика, загальна медицина, психологія, гінекологія, лабораторна діагностика тощо);

II етап - скласти бізнес-план медичного закладу;

III етап - розробити стратегію зростання пацієнтів медичного закладу (план із залучення їх та утримання);

IV етап - знайти початковий капітал для відкриття медичного закладу.

Після того, як пройдено вищезазначені етапи, відкриття медичної практики потребує вирішення наступних організаційних завдань:

- 1) реєстрації фізичної особи-підприємця;
- 2) відкриття банківського рахунку фізичної особи-підприємця;
- 3) обрання системи оподаткування;
- 4) отримання дозволу (ліцензії) на здійснення господарської діяльності з медичної практики.

1 - *реєстрація фізичної особи-підприємця* відбувається шляхом подання заяви за допомогою онлайн-сервісу державних послуг «Дія» у місцевому центрі надання адміністративних послуг або у нотаріуса. Для реєстрації фізичної особи-підприємця у центрі надання адміністративних послуг необхідні наступні документи: паспорт, реєстраційний номер облікової картки платника податків (далі - РНОКПП) і заява, в якій вказується код виду економічної діяльності (далі - КВЕД).

Звернемо увагу, що у медичній практиці, як правило, застосовують наступні КВЕД:

- 86.21 «Загальна медична практика»;
- 86.22 «Спеціалізована медична практика»;
- 86.23 «Стоматологічна практика»;
- 86.90 «Інша діяльність у сфері охорони здоров'я».

Після подання вищевказаних документів для реєстрації фізичної особи-підприємця реєстратор вивчає заяву та вносить дані в Єдиний державний реєстр. Така державна реєстрація відбувається впродовж 24 годин.

2 - *відкриття банківського рахунку фізичної особи-підприємця*. Банківська установа укладає договір з фізичною особою-підприємцем про відкриття банківського рахунку. Щоб це відбулося, слід надати документи, що підтверджують реєстрацію фізичної особи-підприємця, паспорт і РНОКПП.

3 - *обрання системи оподаткування*. Фізична особа-підприємець може обрати: а) загальну систему оподаткування, адекватно до якої усі податки будуть сплачуватися окремо; б) спрощену систему оподаткування, за якою

фізична особа-підприємець сплачує єдиний податок і веде спрощений облік та звітність (ставка такого податку буде залежати від того, до якої групи платників податків відноситься фізична особа-підприємець).

Дослідження показують, що для фізичної особи-підприємця, щойно зареєстрованого, і відповідно, поки ще не отримавшого ліцензії на медичну практику, істотніше вибрати загальну систему оподаткування (або 3 групу спрощеної системи оподаткування) на термін очікування рішення Міністерства охорони здоров'я України (далі – МОЗ України) щодо надання дозволу (ліцензії). Звернемо увагу, що для 3 групи загальнодоступні дві опції оподаткування: 3% доходу + ПДВ або 5% доходу – в разі включення ПДВ до складу єдиного податку. Платники податків 2 групи не можуть надавати послуги юридичній особі, яка не є платником єдиного податку, наприклад Національній службі здоров'я. Пройшовши державну реєстрацію фізична особа-підприємець автоматично стає на облік у Державну податкову службу України (далі - ДПС України).

- отримання ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики. Медичний заклад, який надає лікарські послуги, в обов'язковому порядку повинен отримати дозвіл (ліцензію) на медичну практику – документ, виданий МОЗ України. Для отримання ліцензії медичний заклад вже має мати готове приміщення, перелік необхідного медичного обладнання та персонал з діючими сертифікатами. Дія такої ліцензії поширюється лише на певну адресу.

Звернемо увагу, що для лікарської практики можуть використовуватися тільки нежитлові приміщення, які повинні розташовуватися в тому числі в житлових та громадських будинках, за умови наявності окремого входу з дотриманням протипожежних та санітарно-гігієнічних вимог. Лікар, який не має у власності такого приміщення для організації лікарської практики, повинен розглядати інші варіанти отримання такого приміщення на умовах оренди.

Вимоги щодо забезпечення санітарно-епідеміологічного благополуччя населення, включаючи питання оформлення та видачі висновку санітарно-

епідеміологічної служби визначаються Законом України «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення» [3.21].

Для ліцензування приватного медичного закладу слід підготувати такий перелік документів:

- заява встановленого зразка;
- висновок санітарно-епідеміологічної служби щодо відповідності приміщень, в який надаватимуться лікарські послуги, санітарним нормам і правилам, які встановлені чинним законодавством;
- документи, які підтверджують відповідність встановленим нормам щодо матеріально-технічної бази;
- документи, які підтверджують відповідність чинної нормативно-правової бази, що є необхідною для реалізації медичної практики (статут підприємства, штатний розпис, перелік медичного обладнання, встановлені норми перебування пацієнтів, правила та стандарти по сестринському догляду та маніпуляційних процедурах, миття, дезінфекція та знезараження рук, а також алгоритм дій медичних працівників при невідкладних станах, положення про систему контролю за якістю виконання робіт тощо);
- документи, які підтверджують кваліфікацію медичного персоналу.

Окрім цього, зазначимо, що «для отримання ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики заклад, де буде надаватися медична допомога, повинен відповідати ліцензійним вимогам згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.2016 року № 285 «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики». Наявність відповідних приладів та обладнання в медичному закладі має відповідати профілю та рівню медичної допомоги» [3.65].

Різновиди лікарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, повинні містити наступну медичну допомогу: екстрену; первинну; вторинну (спеціалізовану); третинну (високоспеціалізовану); паліативну; медичну реабілітацію.

Проведені дослідження показують, що «приклад таблицю матеріально-технічного оснащення для закладів, які надають первинну медичну допомогу затверджений Наказом МОЗ України від 08.04.2019 року № 797 «Про внесення змін до Примірної таблиці матеріально-технічного оснащення закладів охорони здоров'я та фізичних осіб підприємців, які надають первинну медичну допомогу» [3.45].

Лікар, що є «фізичною особою-підприємцем, який має ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики та надає послуги первинної медичної допомоги за договором з Національною службою здоров'я України, повинен забезпечити пацієнтів лабораторними та інструментальними обстеженнями відповідно до Порядку надання первинної медичної допомоги, затвердженого Наказом МОЗ України від 19.03.2018 року № 504» [3.46].

Як відомо, дозвіл (ліцензію) на реалізацію господарської діяльності з медичної практики може видати лише МОЗ України. Ліцензію на заняття медичною практикою може отримати:

- фізична особа-підприємець, що має медичну освіту;
- фізична особа-підприємець, що не має медичної освіти, однак в штаті якого є лікарі;
- юридична особа, на базі якої можлива діяльність медичних закладів та лікарень.

Практика свідчить, що «для того аби приватний медичний заклад міг безоплатно надавати пацієнту свої послуги, а оплату за них отримувати з державного бюджету, потрібно укласти договір з Національною службою здоров'я. На офіційному сайті Національної служби здоров'я України розміщена вся інформація про процедуру укладення договору і зразок типового договору» [3.48].

Потрібно врахувати, що лікар у процесі медичної практики має дотримуватися встановлених стандартів медичної допомоги, а також - клінічних протоколів. Медичні заклади, що надають лікарські послуги можуть застосовувати як міжнародні, так і уніфіковані українські протоколи.

Лікар, що є фізичною особою-підприємцем та отримав ліцензію на «надання медичних послуг, повинен видавати листки непрацездатності. Нині в Україні вже діють електронні лікарняні листи. Відкриття електронного лікарняного відбувається після створення лікарем медичного висновку про тимчасову непрацездатність у Реєстрі медичних висновків. Детальна інформація про формування електронного лікарняного представлена в Наказі МОЗ України від 01.06.2021 року № 1066 «Деякі питання формування медичних висновків про тимчасову непрацездатність та проведення їхньої перевірки»» [3.44].

Потрібно враховувати, що медичні заклади можуть надавати медичні послуги відповідно до заявлених у поданих документах лікарських і фармацевтичних спеціальностях, а ще спеціальностях молодших спеціалістів. Медична установа у своїй лікарській практиці має право використовувати тільки дозволені МОЗ України медичні засоби, а ще профілактичні, діагностувальні, лікувальні та реабілітаційні методи.

Для організації діяльності приватного медичного закладу розробляють та затверджують Положення, що регламентують здійснення медичної практики. Ці Положення розробляють згідно Статуту ТОВ чи ТЗОВ та «відповідно до чинного законодавства України, зокрема Закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» [3.18].

Так, зокрема, відповідно до чинного законодавства приватний медичний заклад може надавати як громадянам України, так і іноземним громадянам амбулаторно-поліклінічну та консультативно-діагностичну допомогу. Діяльність таких медичних закладів здійснюється згідно з Конституцією України, Законами України, Указами Президента України, Постановами Кабінету Міністрів України, наказами МОЗ України, Статутом ТОВ чи ТЗОВ та відповідними Положеннями. Звернемо увагу, що вся необхідна інформація про діяльність окремого структурного підрозділу лікувально-профілактичного профілю представляється в Куточку споживача та в папці споживача.

У приватному медичному закладі ведуться обліково-статистичні форми (документації) та подаються звіти про результати роботи відповідно до затверджених інструкцій та у встановлені строки, які визначені МОЗ України.

Представимо у вигляді схеми організаційно-штатну структуру апарату управління приватного медичного закладу на рисунку 1.1.

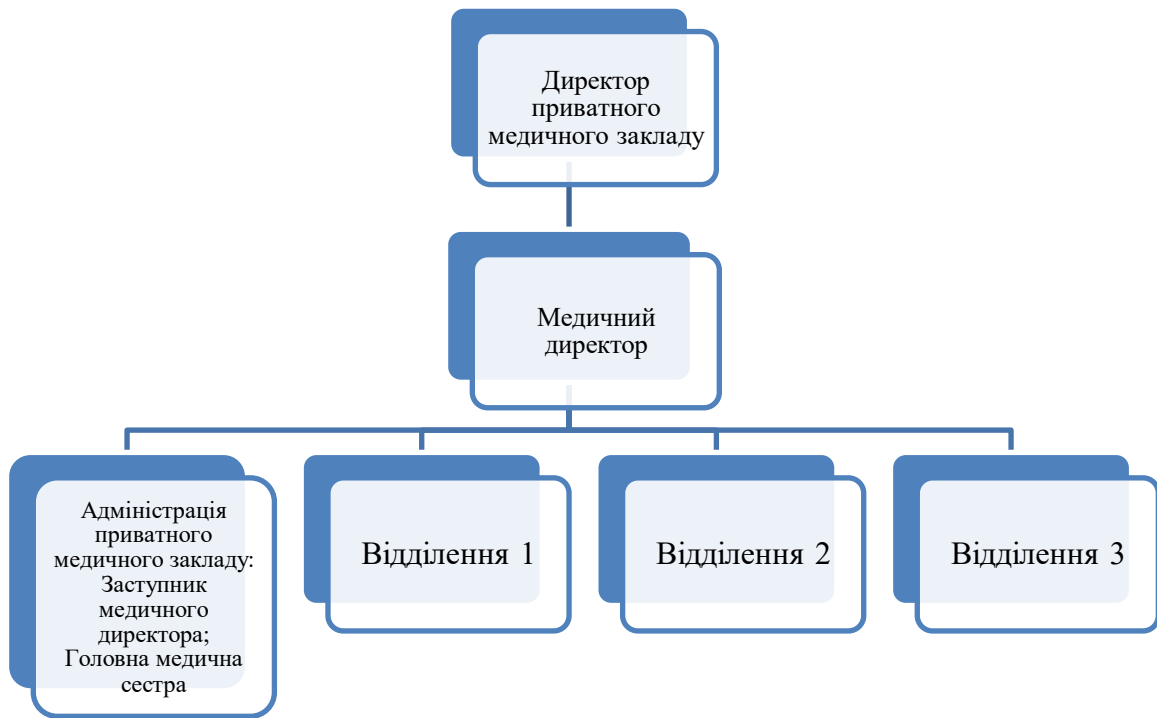


Рис. 1.1. Структура приватного медичного закладу

Розроблено автором

Як видно з рисунку 1.1, управління представленим структурним підрозділом лікувально-профілактичного профілю приватного медичного закладу унаочнено у вигляді схеми з лінійними та функціональними зв'язками, що існують між окремими елементами апарату управління.

Основними завданнями приватного медичного закладу є: 1) здійснення комплексних заходів з використанням сучасних медичних засобів, матеріалів і обладнання для профілактики, діагностики та лікування захворювань терапевтичного профілю; 2) рання діагностика захворювань і своєчасне їхнє лікування із застосуванням новітніх методик, лікарських засобів, матеріалів і

обладнання; 3) надання своєчасної, невідкладної медичної допомоги (послуг) в повному обсязі пацієнтам, що звернулися до приватного медичного закладу.

Для виконання основних завдань, як правило, організують і проводять: 1) планові (за попереднім записом) профілактичні огляди пацієнтів, які раніше проходили лікування в цьому приватному медичному закладі, з одночасним лікуванням патології, що виявляється; 2) діагностичні дослідження всім пацієнтам, що звернулися до цього закладу (за їхньою згодою); 3) диспансерне спостереження за визначеними контингентами пацієнтів; 4) надання кваліфікованої профілактичної, консультативно-діагностичної і лікувальної допомоги (послуг) пацієнтам; 5) аналіз захворюваності, розробка певних дій щодо її зниження, усунення причин, що сприяють виникненню недуг; 6) застосування новітніх методів діагностики та лікування, сучасного медичного устаткування; 7) дії щодо підвищення кваліфікації лікарів, молодших спеціалістів, що мають медичну освіту, адміністраторів закладу тощо; 8) санітарно-просвітницька робота серед пацієнтів і населення з використанням засобів масової інформації.

Звернемо увагу, що у межах ліцензії та матеріально-технічної бази приватний медичний заклад зобов'язаний забезпечити: надання медичної допомоги (послуг) усім пацієнтам, які звернулися в цей заклад; своєчасне та якісне проведення лікувально-профілактичних процедур; тісну взаємодію з іншими закладами охорони здоров'я профілактичної роботи, діагностики та лікування пацієнтів; дотримання санітарних норм і правил, реалізація вимог санітарно-гігієнічного та протиепідемічного режимів; доцільне використання трудових, фінансових і матеріальних ресурсів; дотримання правил і норм техніки безпеки, охорони праці та протипожежної безпеки.

Адміністрація приватного медичного закладу за згодою трудового колективу, з врахуванням стану матеріально-технічної бази та перспективи розвитку має право: розробляти та надавати на затвердження керівництва організаційну структуру, виходячи зі Статуту ТОВ чи ТзОВ та інтересів закладу; затверджувати перспективні та поточні планові задачі окремого

структурного підрозділу; формувати штатний розклад; встановлювати в межах фонду заробітної платні посадові оклади; визначати необхідність в ресурсах і поповнювати їх; встановлювати зв'язки із іншими закладами охорони здоров'я, організаціями, вузами, окремими спеціалістами на виконання наукових досліджень, підвищення кваліфікації кадрів, а також надання додаткових медико-соціальних послуг.

Потрібно враховувати, що фізична особа-підприємець, яка не має спеціальної медичної освіти, не відповідає єдиним кваліфікаційним вимогам, і відповідно особисто надавати медичну допомогу немає права. Ця особа тільки здійснює господарську діяльність з медичної практики та є роботодавцем для осіб, які мають відповідну медичну кваліфікацію.

Проведені дослідження показують, що приватна медицина стає доступнішою для громадян України, оскільки запроваджують нові спрощені норми ведення медичного бізнесу, які надають можливість залучити інвестиції та розширити доступ до надання медичної допомоги в усіх регіонах.

На основі матеріалів Міністерства охорони здоров'я України представимо діаграму співвідношення приватних та медичних закладів по Україні та Тернопільській області (рис. 1.2).

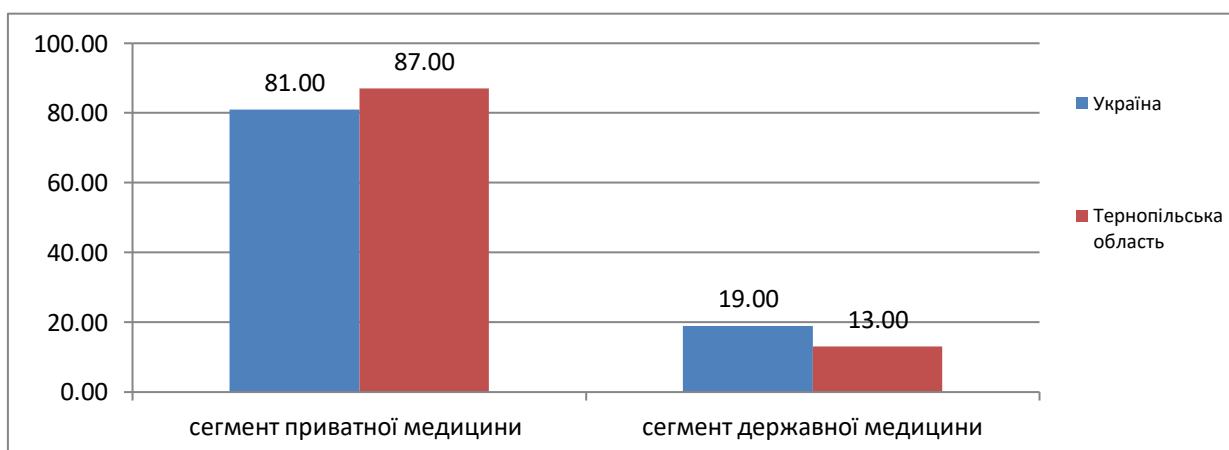


Рис. 1.2. Кількість медичних закладів станом на 01 січня 2022 рік, %

Складено автором на основі джерела [3.41]

Як видно з рисунка 1.2, загальний сегмент приватної медицини станом на 01 січня 2022 року становить 18511 ліцензіатів, або 81% усієї кількості. Разом з

тим, дані статистики планом державних статистичних спостережень на 01.01.2022 року по Тернопільській області не передбачаються.

Дослідження показують, що серед приватних закладів трохи більше половини (2534 ліцензіатів) займаються стоматологічною практикою. Іншими розвинутими спрямуваннями приватної медицини є терапія, ультразвукова діагностика, акушерство та гінекологія, а ще неврологія.

Окрім того, як свідчать матеріали Міністерства охорони здоров'я України станом на 01.01.2022 року у сфері приватної медицини працює 59,3% фізичні особи-підприємці, при цьому більшість становлять: стоматологи – 65,1%, спеціалісти з ультразвукової діагностики – 5,3%, акушерства та гінекології – 4,3%, дерматовенерології – 3%, урології – 1,2%, хірургії – 0,67% та інші (рис. 1.3).

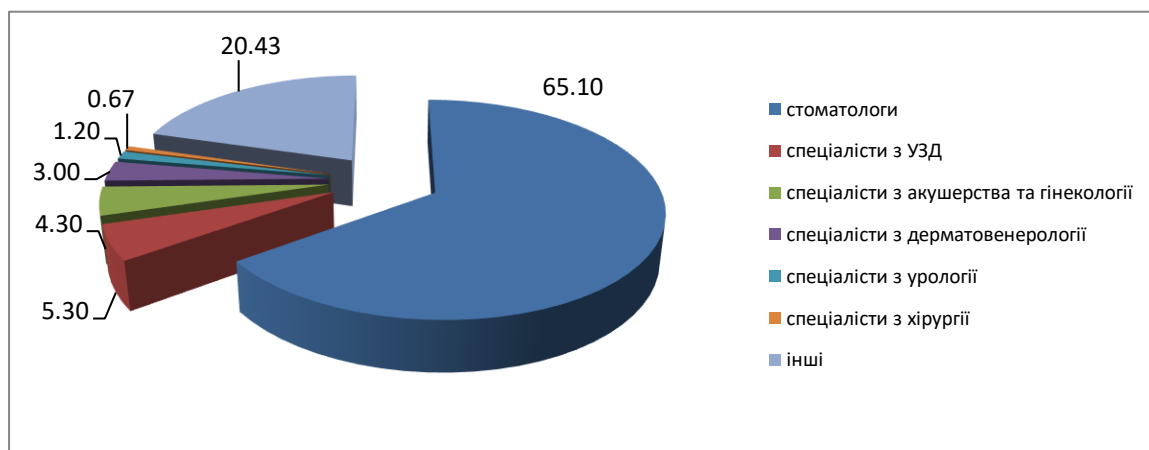


Рис. 1.3. Кількість ФОП у сфері приватної медицини в Україні станом на 01 січня 2022 рік, %

Складено автором на основі джерела [3.41]

Для порівняння, наприклад, «станом на 01 липня 2017 року заклади охорони здоров'я (загальна кількість – 5034) здійснювали свою діяльність переважно за такими спеціальностями: стоматологія – 2543 (50,5%), терапія – 1518 (30%), ультразвукова діагностика – 1300 (25,8%), акушерство та гінекологія – 1205 (24%), неврологія – 1136 (22,5%), дерматовенерологія – 904 (17,9%), урологія – 803 (15,9%)» [3.35].

Практика свідчить, що в Україні функціонують медичні заклади приватної та колективної форм власності, що перевищує загальну кількість державних та комунальних закладів охорони здоров'я, а також банків пуповинної крові та інших тканин і клітин людини. Основні економічні моделі організації системи охорони здоров'я представлено в Додатку А.

Проаналізувавши Додаток А, можна стверджувати, що існуючі економічні моделі систем охорони здоров'я можна представити у 3х основних видах, зокрема: 1) платна (ринкова) медицина з використанням переважно приватного медичного страхування, а також суспільних програм медичної допомоги; 2) державна (бюджетна) медицина з бюджетною системою фінансування; 3) система охорони здоров'я, заснована на принципах соціального страхування і регулювання ринку з багатоканальною системою фінансування.

Отже, медичні заклади - це сукупність об'єктів управління, як приватної, так і колективної форм власності, основним видом діяльності яких є медичне обслуговування населення, з урахуванням кадрових, матеріальних та фінансових ресурсів, що є в їх розпорядженні, а також фактичних обсягів медичної допомоги, медичних та супутніх послуг відповідної якості, які вони здатні надати населенню.

Підсумовуючи викладене зазначимо, що кількість приватних медичних закладів на українському ринку приватної медицини зростає, позаяк медичний бізнес – один з найбільш високорентабельних. Практика свідчить, що в перспективі основними трендами ринку приватної медицини в Україні можуть бути:

- лабораторна діагностика (значно зростає попит на якісну діагностику, що потребує високотехнологічного та сучасного обладнання);
- розвиток нових методів хірургії (вкрай затребувані приватні медичні заклади онкології та кардіології);
- медичний туризм (перспективною є організація поїздок для отримання лікувальних, профілактичних та реабілітаційних послуг, як в межах країни, так і за кордоном).

1.2. Роль та значення обліку і контролю в процесі управління приватним медичним закладом

Управління будь-яким підприємством потребує отримання систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер та обсяг, наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а також їх використання. Важливою є інформація про фінансові результати діяльності, основним джерелом якої є показники поточного обліку, які систематизуються у звітність. Ця звітність має особливе значення, оскільки використовується не тільки для управління та економічного аналізу окремого господарюючого суб'єкту, а й для узагальнення результатів у обсязі галузей народного господарства в цілому.

Розглядаючи функціонування медичних закладів, слід зазначити, що саме державний контроль сприяє наданню високоякісних медичних послуг, забезпеченню доброякісними лікарськими засобами населення, безпеці харчових продуктів, якості нехарчової продукції, отриманню ліцензій, а також санітарно-епідеміологічного благополуччя населення, позаяк систематично проводяться державні санітарно-епідеміологічні експертизи, тощо. Відповідно значення обліку, а також контролю за діяльністю медичних закладів, як приватної, так і колективної форм власності відіграють важливу роль в процесі управління.

Потрібно врахувати, що «в наказі МОЗ України від 28.09.2012 року № 752 «Про порядок контролю якості медичної допомоги», п. 3, зауважено, що якість медичної допомоги - надання медичної допомоги та проведення інших заходів щодо організації надання закладами охорони здоров'я медичної допомоги відповідно до стандартів у сфері охорони здоров'я. Оцінка якості медичної допомоги - визначення відповідності наданої медичної допомоги встановленим стандартам у сфері охорони здоров'я» [3.47].

Проблемні аспекти управління медичним закладом розглядають у своїх працях вітчизняні науковці: О.В. Баєва, В.Г. Бикова, В.І. Борщ, В.Я. Брич, В.Я.

Василенко, Ю.В. Вороненко, О.В. Дмитрук, Н.П. Дейкун, В.І. Журавель, Л.А. Мельник, Я.Ф. Радиш, В.В. Ровенська, Є.О. Саржевська, Л.С. Стефанишин, О.П. Третьяк, та інші автори. Незважаючи на значні здобутки у дослідженні цих вчених, низка питань пов'язаних з процесом управління медичним закладом потребує ретельного вивчення. Зокрема, це стосується обліку і контролю управління приватним медичним закладом.

У приватному медичному закладі саме бухгалтерський облік забезпечує апарат управління інформацією про реальний стан фінансово-господарської діяльності установи. Очолює бухгалтерію (бухгалтерську службу, відділ), як правило, головний бухгалтер. Права та обов'язки головного бухгалтера і всіх посадових осіб, які працюють в бухгалтерії визначаються положенням про управління та посадовими інструкціями.

Бухгалтерський облік в закладах охорони здоров'я здійснюється відповідно до чинної нормативно-правої бази, що регулює їх діяльність. Бухгалтерський облік усіх господарських операцій ведеться в грошовій одиниці України - гривні за меморіально-ордерною формою обліку з використанням програмного комплексу. Меморіальні ордери підписуються виконавцем, керівником підрозділу або його заступником, відповідальним за їх складання, та головним бухгалтером або його заступником. Дані всіх меморіальних ордерів заносяться до книги «Журнал-Головна».

Облік у книзі «Журнал-Головна», як відомо, ведеться за субрахунками. Ведення бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, і створеного на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку.

В процесі управління приватним медичним закладом важливу роль відіграє організація обліку лікарських засобів та медичних виробів. Так, зокрема «оновлені Методичні рекомендації № 635 передбачають, що аби організувати облік запасів, зокрема лікарських засобів та медичних виробів, кожен заклад охорони здоров'я самостійно розробляє та затверджує Порядок приймання, зберігання, відпуску (переміщення), списання використаних

лікарських засобів та медичних виробів. Відповідно до такого затвердженого Порядку будь-який заклад охорони здоров'я ураховує особливості своєї діяльності і технології обробки облікових даних та норми» [3.43].

Таким чином, кожен заклад охорони здоров'я власну облікову політику стосовно лікарських засобів та медичних виробів задокументовує окремим Порядком приймання, зберігання, відпуску (переміщення), списання використаних лікарських засобів та медичних виробів. Окрім цього, в обліковій політиці визначено одиницю обліку лікарських засобів та медичних виробів.

Проведені дослідження показують, що заклад охорони здоров'я для організації бухгалтерського обліку медикаментів може додатково визначати:

- правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, порядок контролю за рухом та відповідальність посадових осіб;
- порядок аналітичного обліку;
- одиницю натурального виміру для кожної одиниці бухгалтерського обліку.

Зазначимо, що бухгалтерія медичного закладу лікарські засоби та медичні вироби обліковує:

- у кількісному і сумарному вимірах - у гривнях із копійками;
- за одиницями обліку, тобто за їх найменуваннями чи групами (видами);
- за кожною відповідальною особою в оборотних відомостях, у яких бухгалтерія медичного закладу щомісяця підраховує обороти і визначає залишки кожної групи чи виду лікарських засобів та медичних виробів на початок наступного місяця за кожним місцем їх зберігання (знаходження, використання).

Облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку лікарських засобів та медичних виробів бухгалтерія медичного закладу складає після перевірки первинних документів.

Звернемо увагу, що бухгалтерія медичного закладу не має приймати до обліку документи, які були підготовлені з порушенням встановлених вимог або проведені за господарськими операціями, що порушують чинне законодавство.

Якщо встановлені факти порушень, то бухгалтерія інформує про це керівника медичного закладу. Також працівники бухгалтерії слідкують, щоб у медичному закладі неухильно дотримувалися порядку оформлення первинних документів стосовно руху лікарських засобів та медичних виробів та вчасно подавали ці документи в бухгалтерію установи.

Матеріально-відповідальні особи медичного закладу періодично надають у бухгалтерію медичного закладу облікові документи: прибуткові та видаткові документи за встановленими формами; книгу складського обліку лікарських засобів та медичних виробів. За цими документами працівники бухгалтерії медичного закладу звіряють їх фактичну наявність із записами у книзі «Журнал-Головна» та даними бухгалтерського обліку.

За кожною назвою, групою або видом лікарських засобів та медикаментів працівники бухгалтерії медичного закладу виводять їх залишки за кількістю та сумою на кінець місяця.

Потрібно врахувати, що в обліку медичного закладу лікарські засоби та медичні вироби визнають активом, якщо: їх вартість можливо достовірно визначити; заклад охорони здоров'я матиме майбутні економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності.

Як правило, в обліку медичного закладу одиницею бухгалтерського обліку є: лікарський засіб однорідної групи (виду); медичний виріб, його найменування.

Лікарські засоби та медичні вироби включаються до «групи їх обліку залежно від мети, для якої їх придбали (отримали) чи виготовили. Так, наприклад, якщо лікарські засоби та медичні вироби включили до:

1) групи «сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного

сектору», то їх обліковують на субрахунку 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби» (медзаклади-бюджетники), або 201 «Сировина і матеріали» (медзаклади-КНП);

2) групи «незавершене виробництво» через те, що їх заготовляють та переробляють (приміром, кров, її компоненти, препарати і кровозамінники на станціях і у відділеннях переливання крові), то їх обліковують на субрахунку 1613 «Інше виробництво» (медзаклади-бюджетники), або 23 «Виробництво» (медзаклади-КНП);

3) групи «готова продукція», наприклад, та ж кров, її компоненти, препарати і кровозамінники, отримані при їх заготівлі та переробці, на станціях і у відділеннях переливання крові, то їх обліковують на субрахунку 1811 «Готова продукція» (медзаклади-бюджетники), або 26 «Готова продукція» (медзаклади-КНП)» [41].

Зазначимо, що «лікарські засоби та медичні вироби, які придбали (отримали) чи виготовили, бухгалтерія медичного закладу зараховує на баланс за первісною вартістю. Первісна вартість містить витрати на придбання, обмін, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки лікарських засобів та медичних виробів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [3.51; 3.49].

Таким чином, якщо «медичний заклад придбав за оплату лікарські засоби та медичні вироби, їх первісною вартістю буде вважатися собівартість, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплатили згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків, зокрема податку на додану вартість (ПДВ); суми ввізного мита; суми непрямих податків (ПДВ) у зв'язку з їх придбанням, які медичний заклад не відшкодовує; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [61].

Звернемо увагу, що не слід включати до первісної вартості лікарських засобів та медичних виробів: 1) понаднормові втрати і нестачі лікарських

засобів та медичних виробів; 2) фінансові витрати; 3) витрати на зберігання цих лікарських засобів, окрім тих витрат, які є необхідні перед наступною стадією виробництва; 4) загальногосподарські, а також інші аналогічні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою медикаментів та приведенням їх до стану, у якому ці лікарські засоби придатні для використання; 5) витрати на збут.

Для кращого розуміння даного аспекту розглянемо практичний приклад придбання медичним закладом лікарських засобів та медичних виробів за різних умов.

Так, наприклад, якщо медичний заклад - платник ПДВ придбав у вітчизняного постачальника вату нестерильну 25 г, ролик на 3630 грн (1500 шт × 2,42 грн) і згідно з договором продавцю (постачальнику) сплатив 4356 грн (у т.ч. ПДВ - 726 грн), то податковий кредит з ПДВ слід відображати на першу подію - дату оприбуткування вати (за умови зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної).

Позаяк медичний заклад придбав цю вату за плату, то її первісною вартістю буде вважатися собівартість, яка складається з фактичних витрат, тобто суми 3630 грн. Її сплатили за договором продавцю (постачальнику) за вирахуванням непрямих податків, зокрема ПДВ.

Напротивагу, розглянемо інший приклад, що стосується безоплатного отримання медикаментів медичним закладом, що є бюджетною установою. В даному випадку первісною вартістю лікарських засобів та медичних виробів буде: 1) від фізичної чи юридичної осіб їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням супутніх витрат, які передбачає чинне законодавство [3.51; 3.49]; 2) від закладу охорони здоров'я чи іншої бюджетної інституції однієї або іншої - балансова вартість, за якою ці заклади їх обліковували до передачі. Також тут слід врахувати супутні витрати, які передбачає п. 8 та п. 6 розділу II НП(С)БОДС 123 «Запаси» [3.51] та п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси» – для КНП [3.49].

Якщо ж наприклад, окремий медичний заклад отримав безоплатно за державною програмою від ДП «Медвакцина»: інсулін вартістю 18 200 грн, для видачі недужим на діабет; вакцину від краснухи вартістю 19 400 грн, для вакцинації дітей (разом – 37600 грн), в такому випадку медична установа визнає первісною вартістю цих безоплатно одержаних лікарських засобів їх справедливу вартість, тобто інсулін на суму 18 200 грн, вакцину від краснухи - 19 400 грн. Позаяк інші супутні витрати, у т.ч. на доставку – відсутні.

Слід зазначити, що в процесі управління приватним медичним закладом важливу роль відіграє питання ліцензування та контролю якості надання медичної допомоги. Так, зокрема МОЗ України від 28.09.2012 року № 752 «Про порядок контролю якості медичної допомоги», п. 7, трактує, що «контроль якості надання медичної допомоги здійснюється за такими складовими: структура, процес та результати медичної допомоги; організація надання медичної допомоги; контроль за реалізацією управлінських рішень; відповідність кваліфікаційним вимогам медичних працівників, у тому числі керівників закладів охорони здоров'я; вивчення думки пацієнтів щодо наданої медичної допомоги; забезпечення прав та безпеки пацієнтів під час надання їм медичної допомоги» [13].

Потрібно врахувати, що в сучасний період господарювання в процесі управління медичним закладом з метою оперативного контролю впроваджують електронні лікарняні. Проте, через воєнний стан повний перехід на такі електронні лікарняні в Україні відтермінували до 01.01.2023 року. Незважаючи на те, що наразі формують електронні лікарняні листи, паперові продовжать видавати до 01.01.2023 року, зокрема:

- якщо необхідно продовжити або закрити паперовий листок непрацездатності, виданий до 01.10.2021 року;
- якщо сплив час (7 днів), упродовж якого лікар може внести зміни до медичного висновку про тимчасову непрацездатність в Реєстрі медичних висновків в електронній системі охорони здоров'я (в такому випадку рішення

про видачу листка непрацездатності приймає лікарсько-консультативна комісія закладу охорони здоров'я, а за її відсутності - головлікар закладу);

– якщо особа всиновлює дитину упродовж двох місяців з дати народження, зазначеного в свідоцтві про народження (листок непрацездатності видається на підставі рішення суду про усиновлення та цього свідоцтва про народження);

– якщо виникнуть технічні проблеми при передачі даних між електронним реєстром листків непрацездатності та електронною системою охорони здоров'я, що унеможливить формування електронного лікарняного більше ніж протягом семи днів з дати створення медичного висновку про тимчасову непрацездатність - до усунення таких проблем;

– якщо зупинять у встановленому порядку в умовах воєнного стану доступ користувачів електронної системи охорони здоров'я до центральної бази даних електронної системи охорони здоров'я.

Окрім цього, звернемо увагу, що «в наказі МОЗ України від 28.09.2012 року № 752 «Про порядок контролю якості медичної допомоги», п. 4, зазначено, що контроль якості надання медичної допомоги здійснюється шляхом застосування методів зовнішнього та внутрішнього контролю якості медичної допомоги, самооцінки медичних працівників, експертної оцінки, клінічного аудиту, моніторингу системи індикаторів якості, атестації/сертифікації відповідно до вимог чинного законодавства України та законодавства Європейського Союзу» [3.47].

Таким чином, облік і контроль в процесі управління медичним закладом як приватної, так і колективної форм власності, позитивно впливає на розвиток медицини, передбачає дотримання встановлених стандартів, підвищення якості надання медичних послуг, інтеграцію у світовий ринок.

Висновки до розділу 1

У результаті проведеного дослідження теоретичних засад управління приватним медичним закладом в сучасних умовах господарювання зроблено такі висновки:

1) Приватна медицина стає доступнішою для громадян України, оскільки запроваджують нові спрощені норми ведення медичного бізнесу, які надають можливість залучити інвестиції та розширити доступ до надання медичної допомоги в усіх регіонах. Так, зокрема загальний сегмент приватної медицини станом на 01.01.2022 року становить 18511 ліцензіатів, або 81% усієї кількості. Посеред приватних медичних закладів трохи більше половини (2534 ліцензіатів) працюють в сфері стоматології. Іншими розвинутими напрямками приватної медицини є терапія, ультразвукова діагностика, акушерство та гінекологія, а також неврологія.

2) Станом на 01.01.2022 року у сфері приватної медицини працює 59,3% фізичні особи-підприємці, більшість з яких становлять: стоматологи – 65,1%, спеціалісти з ультразвукової діагностики – 5,3%, акушерства та гінекології – 4,3%, дерматовенерології – 3%, урології – 1,2%, хірургії – 0,67% та інші. В Україні функціонують медичні заклади приватної та колективної форм власності, що перевищує загальну кількість державних та комунальних закладів охорони здоров'я, а також банків пуповинної крові та інших тканин і клітин людини.

3) Медичні заклади доцільно розглядати як сукупність об'єктів управління, як приватної, так і колективної форм власності, основним видом діяльності яких є медичне обслуговування населення, з урахуванням кадрових, матеріальних та фінансових ресурсів, що є в їх розпорядженні, а також фактичних розмірів медичної допомоги, медичних та супутніх послуг відповідної якості, які вони здатні надати населенню.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ

2.1. Загальна характеристика медикаментів та продуктів харчування

Розвиток системи охорони здоров'я та управління медичним закладом ґрунтуються на певних передумовах та чинниках, якими є стан економіки в державі, рівень розвитку інфраструктури, потенційні можливості сукупності галузей виробництва України та логістика. Поєднання соціальних, медичних та економічних інструментів щодо забезпечення оптимального рівня здоров'я населення відіграє важливу роль в організації реформування галузі медицини. Зміна структури системи охорони здоров'я дала можливість впроваджувати платні медичні послуги та відкривати приватні медичні заклади. Діяльність медичної установи, незалежно від того державний чи приватний медичний заклад, направлена на лікування та оздоровлення населення. При цьому важливим є забезпечення медичного закладу медикаментами та продуктами харчування.

У довідковій літературі зміст поняття «медикаменти» (лат. «*medicamentum*») визначають як лікувальні засоби, ліки [3.53, с. 373]. Разом з тим, Закон України «Про лікарські засоби», ст. 2 трактує, що «лікарський засіб (медикамент, лікувальний препарат) – будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), що має властивості та призначена для лікування або профілактики захворювань у людей, чи будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), яка може бути призначена для запобігання вагітності, відновлення, корекції чи зміни фізіологічних функцій у людини шляхом здійснення фармакологічної, імунологічної або метаболічної дії або для встановлення медичного діагнозу» [3.22].

Дослідження показують, що як сировину для одержання медикаментів використовують:

а) рослини (листя, трави, квіти, насіння, ягоди, кору, коріння) і продукти їхньої обробки (жирні й ефірні олії, соки, камеді, смоли);

б) тваринну сировину - залози й органи тварин, сало, віск, тріскову печінку, жир овечої вовни й інше;

в) викопну органічну сировину - нафту й продукти її перегонки, а також продукти перегонки кам'яного вугілля;

г) неорганічні копалини - мінеральні породи й продукти їхньої обробки хімічною промисловістю й металургією (метали);

д) усілякі органічні сполуки - продукти великої хімічної промисловості;

е) біологічно активні природні сполуки - алкалоїди; вуглеводи та глікозиди; гормони; вітаміни; антибіотики.

Окремі групи медикаментів подано у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

ГРУПИ МЕДИКАМЕНТІВ

Групи	Склад лікарського засобу
лікарська сировина, що її відпускають хворому з аптеки у вигляді	<ul style="list-style-type: none"> • порошку • чаю • збору
галенові та новогаленові препарати – спиртові витяжки у вигляді	<ul style="list-style-type: none"> • настоек • настоїв та відварів (нестійкі форми) • екстрактів
продукти первинного перероблення рослин	<ul style="list-style-type: none"> • ефірні та жирні олії • мацерати • смоли • камеді
індивідуальні активні речовини	<ul style="list-style-type: none"> • алкалоїди • глікозиди • складові частини ефірних олій

Окрім цього, Закон України «Про лікарські засоби» визначає, що «до лікарських засобів належать: «АФІ, продукція «in bulk»; готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти); гомеопатичні засоби; засоби, які використовуються для виявлення збудників хвороб, а також боротьби із

збудниками хвороб або паразитами; лікарські косметичні засоби та лікарські домішки до харчових продуктів» [3.22].

Повсякденно працівники медичних закладів, зокрема - лікарі та провізори, зіштовхуються з необхідністю раціонального вибору лікарських засобів та медикаментів, які слід застосовувати у схемі лікування пацієнта. При цьому потрібно враховувати не тільки ефективність та безпеку, а й економічну складову лікувального процесу. Для допомоги медикам у виборі лікарського препарату та медикаментів є розроблена класифікація лікарських засобів, що також є важливою для аналізу і контролю лікарських засобів.

Так, зокрема на рисунку 2.1 представлено класифікацію медикаментів.



Рис. 2.1. Класифікація медикаментів

Систематизовано автором

Практика свідчить, що у розвинутих державах неодмінною умовою виходу на ринок лікарських засобів є торгова ліцензія (*marketing authorization – дозвіл на маркетинг*). Щоб отримати таку ліцензію заявник зобов'язаний надати в компетентний уповноважений орган деталізовані дані, що підтверджують відповідний рівень якості, ефективності та безпеки лікарського засобу.

Для виведення лікарських засобів та медикаментів на український ринок застосовується державна реєстрація. В сучасний період ця процедура знаходиться на стадії гармонізації з європейськими та міжнародними нормами. Регуляторні вимоги до реєстрації лікарських засобів та медикаментів в Україні розроблені відповідно до Директив Європейського Союзу (ЄС), посібників Європейського агентства з лікарських засобів (European Medicines Agency) та рекомендацій Всесвітньої організації охорони здоров'я.

Таким чином, з метою надання високоякісних медичних послуг працівники медичного закладу формуючи схему лікування своїх пацієнтів повинні раціонально підбирати лікарські засоби та медикаменти враховуючи відповідні групи медикаментів, їх класифікацію, відповідний рівень якості, ефективність та безпеку лікарського препарату.

Для пацієнтів медичного закладу важлив також є здорове харчування, яке вони можуть отримати під час свого лікування. Відповідно надання якісного та здорового харчування медичним закладом є вкрай важливим.

Так, зокрема, деякі науковці зазначають, що «харчові продукти – це продукти, що використовуються людиною у харчуванні в натуральному або переробленому вигляді. Ці продукти різні за хімічним складом, за енергетичною цінністю, перетравлюваністю, за характером дії на організм людини, що обов'язково береться до уваги при побудові лікувальних дієт. Продукти харчування характеризуються їх харчовою цінністю» [3.59, с. 21].

На рисунку 2.2. подано класифікацію харчових продуктів, яку використовують, як правило, у медичних закладах.

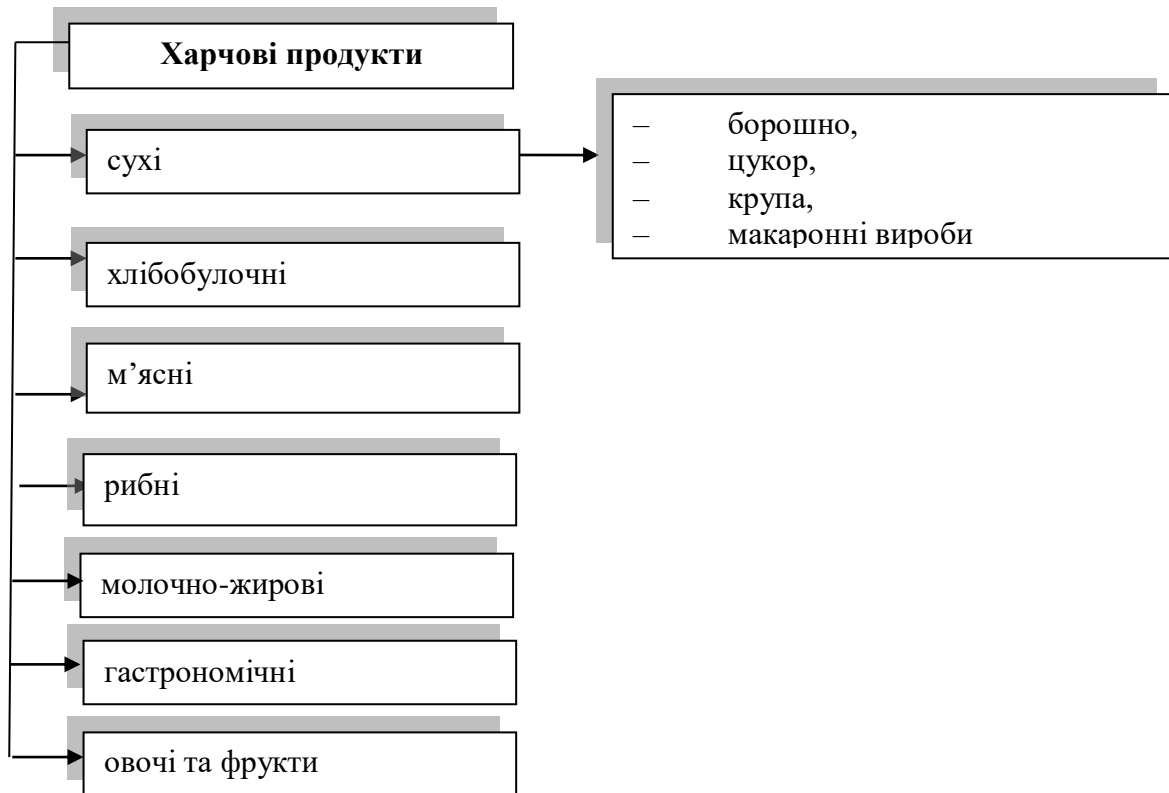


Рис. 2.2. Класифікація харчових продуктів

Систематизовано автором

Як відомо, харчові продукти мають відповідати фізіологічним потребам організму людини і задовольняти потреби у енергії та поживних речовинах. Ще продукти харчування мають відповідати гігієнічним вимогам безпечності продуктів харчування. Загальну характеристику основних продуктів харчування здорової людини представлено в таблиці 2.2.

Звернемо увагу, що для продуктової сировини рослинного та тваринного середовища неминучою є наявність сертифікатів якості (відповідності) і ветеринарних документів із інформацією щодо залишкової кількості пестицидів, агрохімікатів, важких металів у рослинній сировині та використанні пестицидів, ветеринарних препаратів, антибіотиків і гормонів для тваринної сировини.

Щодо продуктів дитячого харчування та їх компонентів, то вони мають задовольняти вимоги організму дитини в залежності від його функціонального стану та віку, а також бути абсолютно безпечними для організму дитини. Потрібно врахувати, що до продуктів харчування дітей, вагітних та жінок у період лактації, ставляться окремі спеціальні гігієнічні нормативи безпечності

та харчової цінності.

Таблиця 2.2.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ
ЗДОРОВОЇ ЛЮДИНИ

Визначення	Властивості та ознаки продукту
Харчові продукти	це продукти, що використовуються людиною у харчуванні в натуральному або переробленому вигляді. Ці продукти різні за хімічним складом, за енергетичною цінністю, перетравлюваністю, за характером дії на організм людини, що обов'язково береться до уваги при побудові лікувальних дієт
Поживна (харчова) цінність продукту	під поживною (харчовою) цінністю розуміють калорійність продукту, вміст у ньому харчових речовин і його смакові якості
Біологічна цінність продукту	відображає якість білків у продукті, їх перетравлюваність і амінокислотну збалансованість, а також вміст інших життєво важливих, біологічно активних речовин (вітамінів, мікроелементів, незамінних амінокислот)
Енергетична цінність продукту	це кількість енергії (в ккал або кДж), яка звільняється в організмі людини із харчових продуктів і забезпечує його фізіологічні функції
Біологічна ефективність продукту	є показником якості жирів харчових продуктів, що відображає в них вміст незамінних і напівненасичених жирних кислот

У продуктах харчування допускається використання харчових добавок, перевірених та зареєстрованих у Міністерстві охорони здоров'я у кількостях, регламентованих чинним законодавством.

М.І. Кручаниця, І.С. Миронюк та Н.В. Розумикова схиляються до думки, що «для поліпшення якості харчування та максимального забезпечення організму всіма необхідними нутрієнтами (а це не менше 90 компонентів) слід звертати увагу на такий показник, як біологічна цінність, або харчова насиченість продукту необхідними харчовими речовинами. Існують різні підходи до визначення насиченості продукту харчовими речовинами, наприклад, розраховувати кількість вітамінів, мінералів на 1 ккал. Такі підрахунки складно здійснювати в повсякденному житті, значно простішими є підрахунки на 100 г продукту – традиційний підхід, який застосовують у дієтології» [3.59, с. 156].

З огляду на це, на рисунку 2.3 представлено національну піраміду

харчування для населення України.



Рис. 2.3. Національна піраміда харчування [3.59 , с. 156]

Як видно з рисунку 2.3, основу національної піраміди харчування становлять овочі 70-75% та фрукти 30-25%. Наступна сходинка піраміди – це продукти тваринного походження, третя – зернові та бобові, четверта – жирові продукти: 10–20 г вершкового масла, 10–20 г сала, 3–5 чайних ложок олій. Остання сходинка прості вуглеводи: цукру 20–30 г на добу, кондитерських виробів – не більше, ніж порція у 100 ккал на добу.

Таким чином, для максимального забезпечення організму всіма необхідними нутрієнтами медичні заклади зобов'язані забезпечити своїх пацієнтів повноцінним та збалансованим харчуванням. Продукти харчування повинні відповідати встановленим вимогам щодо органолептичних та фізико-хімічних властивостей, гігієнічним нормам стосовно хімічного та біологічного складу. Окрім цього, потрібно врахувати, що прийоми їжі мають відбуватися в спокійних умовах.

На основі проведених досліджень можна стверджувати, що сьогодні в умовах воєнного стану вагомою проблемою в Україні є неможливість більшості населення повноцінно харчуватися та отримувати належну медичну допомогу і якісні медикаменти.

2.2. Аналіз надходжень медикаментів та продуктів харчування

Проблемні аспекти обліку, аналізу та контролю медикаментів та продуктів харчування у закладах охорони здоров'я та системи управління в галузі медицини досліджувало чимало вчених та практиків, а саме П. Атамас, І. Бенько, Ф. Бутинець, О. Воронко, П. Ворончук, А. Герасимович, А. Дідик, Р. Джога, Н. Левченко, В. Лемішовський, В. Онищенко, Є. Орел, В. Пономаренко, В. Рудий, В. Семенов, О. Ціборовський, Н. Штепа та інші. Значна частина наукових публікацій присвячена саме особливостям організації обліку медичних закладів, що функціонують у бюджетній сфері. Однак динамічні тенденції сучасної медицини повністю змінюють підходи до обліку і аналізу в закладах охорони здоров'я з різними економічними моделями, що потребує їх ретельного дослідження, особливо це стосується питань аналізу надходжень медикаментів та продуктів харчування.

Проведений аналіз надходжень харчових продуктів у медичний заклад показує, що продукти харчування і продуктова сировина приймаються, як правило, завідувачем господарства, кухарем медичного закладу чи відповідальною особою, визначеною наказом керівника установи, з обов'язковим залученням медичного працівника, зокрема, медичної сестри з дієтичного харчування.

На продукти харчування, які приймаються у медичному закладі мають бути відповідні супровідні документи, що містять інформацію про їхнє походження та якість (накладні, сертифікати відповідності, висновки санітарно-епідеміологічної експертизи тощо).

Потрібно врахувати, що «медична сестра з дієтичного харчування має знати низку загальних правил приймання продуктів харчування, а саме:

- дату надходження продукту до медичного закладу, яка прописується у спеціальному журналі (дата на сертифікаті);
- на сертифікаті ставиться позначка навпроти того продукту, який приймається;

- необхідно щоразу звіряти назву продукту, виробника, дату виготовлення, дату реалізації, масу, відсоток жирності тощо;
- зберігати продукти потрібно за температури, вказаної у сертифікаті або на упаковці;
- постачальник має надати свій документ на продукт, якщо той надходить великими партіями, та вказати дату, кому відпускається продукт, його партію, масу тощо;
- усі документи мають бути належно упорядкованими, для цього у папці «Сертифікати» окремо у файлах зберігаються сертифікати на всі продукти (наприклад, м'ясо, молочні продукти, риба, крупи), першими мають лежати документи на продукти, які надішли останніми» [41].

Практика свідчить що «при виявленні нестачі або надлишку одного з видів продуктів відповідальна особа припиняє приймання продуктів харчування та продовольчої сировини. Подальше приймання здійснюється комісією з бракеражу за участі працівника бухгалтерії та представника постачальника. Результати оформлюються актом приймання у 2 примірниках: один – для обліку прийнятих продуктів харчування, другий - для направлення претензійного листа постачальникові. Акт складають того ж дня, коли було виявлено нестачу або надлишок» [57; 66].

Після приймання харчових продуктів дані про їх надходження заносяться до Журналу бракеражу сирих продуктів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

**ЖУРНАЛ
БРАКЕРАЖУ СИРИХ ПРОДУКТІВ**

N з/п	Назва продукту та звідки його отримано	Дата, час находження, номер супровідного документа	Кількість продукту (кг, л, шт)	Кінцевий термін реалізації	Дата реалізації продукції і кількість

Як видно з таблиці 2.3, у вищевказаному Журналі зазначають назву продукту та звідки його отримано, дату, час находження, номер супровідного документу, кількість продукту в літрах або кілограмах, кінцевий термін реалізації (береться із супровідного документа постачальника або виробника), кількість та дату реалізації, виставляється оцінка якості продукту, ставиться підпис медичного працівника.

При цьому слід розуміти, що тільки після проведення бракеражу сиру продукцію можна використовувати для приготування страв.

Звернемо увагу, що «забороняється замовляти, приймати та використовувати для приготування страв м'ясо, яке не пройшло ветеринарного контролю, м'ясні обрізки, м'ясо та яйця водоплавної птиці, субпродукти (діафрагму, кров, легені, нирки, голови тощо), за винятком печінки та язика, а також жирну свинину, свинячі баки, річкову та копчену рибу, гриби, соуси, перець, майонез, вироби у фритюрі, вироби швидкого приготування, газовані напої, квас, натуральну каву, кремкові вироби, вершково-рослинне масло та масло з додаванням будь-якої іншої сировини (риби, морепродуктів). Також у медичних закладах забороняється використовувати продукти, що містять синтетичні барвники, ароматизатори, підсолоджувачі, підсилювачі смаку, консерванти. Сардельки, сосиски, варені ковбаси мають прийматися не нижче першого гатунку. Забороняється приймати продукти недоброякісні або сумнівної якості із закінченим строком придатності або на межі його закінчення. Закупівлю продуктів харчування (овочів, фруктів, молочних продуктів, м'яса, меду тощо) з індивідуальних або фермерських господарств, фірм, кооперативів, садових товариств проводять за погодженням із територіальною санітарно-епідеміологічною станцією» [3.57].

Потрібно також врахувати, що «бракераж сиру продукції здійснюється здебільшого завідувачем господарства або кухарем із обов'язковим залученням медичного працівника, зокрема, медичної сестри з дієтичного харчування. Оцінка якості продуктів харчування і продовольчої сировини проводиться за зовнішнім виглядом, запахом, смаком, кольором, консистенцією. Вони мають

прийматися лише за наявності супровідних документів, що підтверджують їх походження, безпечність і якість, і мають відповідати вимогам державних стандартів» [3.57].

Супровідні документи мають містити відповідну інформацію, а саме: гатунок; категорію; дату виготовлення на підприємстві; кінцевий термін реалізації; умови зберігання.

Щодо кінцевого терміну реалізації, то його визначає підприємство-виробник або підприємство-постачальник (дрібнооптова база, торговельна організація, спонсор, що надав гуманітарну допомогу тощо).

Для продуктів, що швидко псуються, кінцевий термін реалізації і час виготовлення позначають у годинах.

Перелік постачальників продуктів харчування та продовольчої сировини визначається рішенням тендерних комітетів (комісій) за погодженням з санітарно-епідеміологічною службою.

При встановленні недоброякісності будь-якого продукту комісією з бракеражу продуктів харчування і продовольчої сировини складається акт бракеражу у 3 примірниках, як і на продукти з великим (понад стандартний) відсотком відходів. Така продукція разом з актом, що підтверджує її недоброякісність, повертається постачальнику.

Потрібно врахувати, що «при надходженні продуктів низької якості або при невиконанні заявки на продукти харчування та продовольчу сировину до постачальника надсилається претензійний лист, а його копія - до державної санітарно-епідеміологічної служби. Як правило, у претензійному листі вказують: масу продуктів, нестачу яких встановлено; перелік продуктів, які не завезено; перелік продуктів низької якості. Звернемо увагу, що до листа обов'язково додається акт бракеражу. Якщо претензій до якості харчових продуктів та продовольчої сировини не виникає, то вони залишаються у медичному закладі для подальшого використання при готуванні страв. На цьому етапі головна медична сестра має проконтролювати, щоб середній та молодший медичний персонал дотримувався вимог щодо умов зберігання

продуктів харчування у складських приміщеннях харчоблока» [3.57].

При проведенні аналізу надходжень харчових продуктів у медичний заклад важливим також є дослідження ведення субрахунків, які використовують для обліку продуктів харчування. Так, зокрема, якщо продукти харчування, що надійшли від постачальника можна визнати активами, доцільно використовувати субрахунок 1511 «Продукти харчування».

Напротивагу, якщо продукти харчування, що надійшли від постачальника не відповідають критеріям визнання активу (наприклад, через невідповідність стандартам, умовам договорів, технічним умовам тощо), слід використовувати аналітичний рахунок «Продукти харчування, що не відповідають критеріям визнання», відкритий до позабалансового субрахунку 021 «Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів».

При цьому, у двох випадках, варто обліковати: 1) на складі та кухні - за місцем їх відповідального зберігання (перебування); 2) у бухгалтерії - у кількісному і сумарному вимірах; за одиницями обліку; у розрізі матеріально відповідальних осіб.

У випадку, якщо складський облік продуктів харчування медичного закладу ведеться автоматизовано, первинні документи та реєстри обліку складають в електронній формі. При цьому слід дотримуватись чинних вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг.

І.Д. Бенько, стверджує, що «величина та структура запасів має задовільняти потреби медичної установи, які знаходять відображення в обсягах фінансування та повністю залежать від них. Одним із загальних критеріїв ефективності використання запасів є наступний: поточні запаси повинні бути мінімальні, однак вони повинні бути достатні для успішної і безперебійної роботи медичної установи» [3.6, с. 54].

О.С. Воронко та Н.П. Штепа переконані, що «абсолютні залишки запасів на дату складання балансу можуть змінюватися за рахунок двох факторів: кількості і вартості. Розрахунок впливу кількісного і вартісного факторів на зміну суми запасів кожного виду розраховують за методом абсолютних

різниць. Так розрахунок впливу зміни кількості запасів за певним видом розраховується за формулою:

$$ЗЗк - (ЗКзв. - ЗКноп.) * ЗВноп., \quad (2.1)$$

де: $ЗКзв.$ і $ЗКноп.$ - кількість запасів у звітному і попередньому періоді;

$ЗВноп.$ - ціна одиниці запасів у попередньому періоді.

Розрахунок впливу зміни вартості запасів за певним видом розраховується за формулою:

$$ЗЗв = (ЗВзв. - ЗВноп.) * ЗКзв., \quad (2.2)$$

де: $ЗВзв.$ і $ЗВноп.$ – вартість одиниці запасів у звітному і попередньому періоді; $ЗКзв.$ – кількість запасів у звітному періоді» [3.13 с. 145].

Отже, на основі аналізу надходжень харчових можна зробити висновки, що надходження і якість продуктів харчування у медичний заклад характеризується піклуванням про збереження та зміцнення здоров'я населення, оскільки у лікувальній установі виступають як лікувальний засіб, що спрямований на відновлення здоров'я пацієнтів.

Важливим також у роботі медичного закладу є контроль та аналіз за надходженням медикаментів. При цьому значну роль відіграє правильність та документальне оформлення процесу придбання запасів.

Документальне оформлення процесу придбання запасів у медичний заклад унаочнює рисунок 2.4.

Потрібно врахувати, що придбання медичного обладнання оформляється стандартними документами для обліку основних засобів (акти приймання-передачі, інвентарні картки). На практиці матеріально-відповідальною особою, як правило, є головна медична сестра. Щодо самого складу, то його може й не бути, в такому випадку, в ролі нього може бути кімната головної медсестри та шафи в ній. Однак медикаменти мають розміщуватися відповідно до норм, зокрема, якщо медикаменти потребують низької температури, то зберігання має бути в холодильнику, якщо це наркотичні речовини, то відповідно – в сейфі.

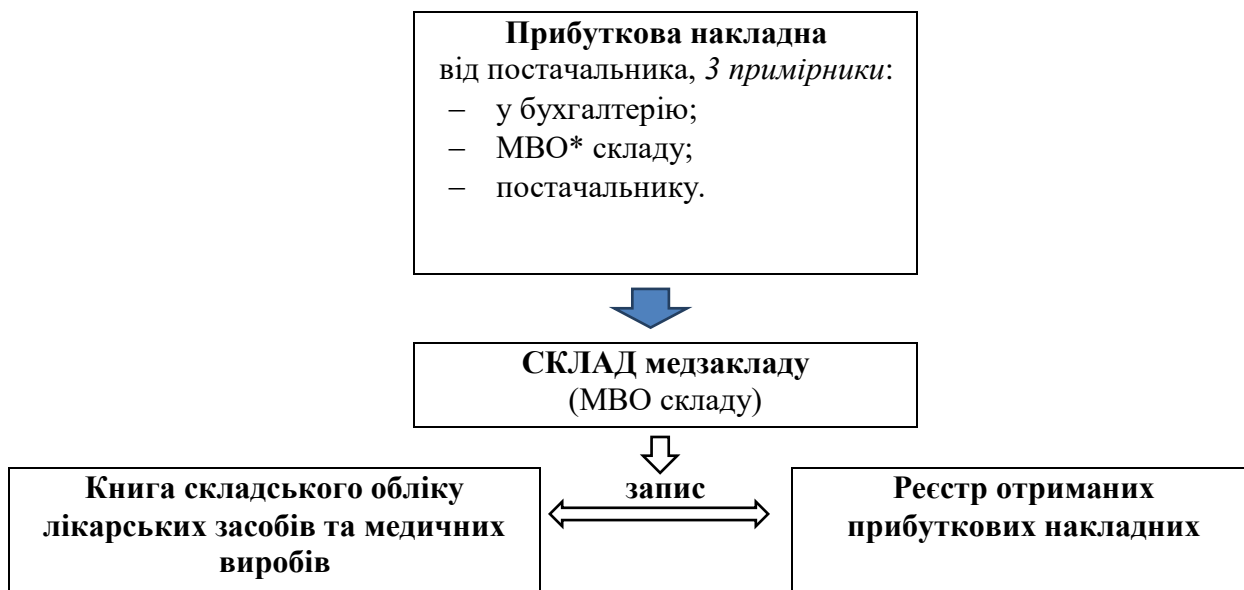


Рис. 2.4. Документальне оформлення процесу придбання запасів у медичний заклад [55]

Примітка: МВО - матеріально-відповідальна особа

Загальну схему шляхів надходження медикаментів представлено на рисунку 2.5.

Як видно з рисунку 2.5, медикаменти надходять у заклади охорони здоров'я двома шляхами: придбання (за бюджетні кошти; за власні кошти; за благодійні внески; за кошти гуманітарної допомоги) та безоплатне отримання (централізоване постачання; внутрішньовідомче постачання; від благодійників; як гуманітарна допомога).

Надходження медикаментів у медичний заклад має свою специфіку, позаяк вимагає розроблення відповідної системи аналітичного обліку медикаментів. Як відомо, медичні вироби і лікарські засоби є основною сировиною і матеріалами під час надання медичних послуг, відповідно їх слід обліковувати на субрахунку 201 «Сировина і матеріали».



Рис. 2.5. Загальна схема шляхів надходження медикаментів

Систематизовано автором

На практиці доцільно ввести такі аналітичні субрахунки: 201.1 «Медикаменти, придбані за власні кошти»; 201.11 «Медикаменти, придбані за кошти, отримані від НСЗУ»; 201.12 «Медикаменти, придбані за інші надходження від господарської діяльності»; 201.2 «Медикаменти, придбані за кошти цільового фінансування»; 201.21 «Медикаменти, придбані за бюджетні кошти»; 201.22 «Медикаменти, придбані за інші види цільового фінансування»; 201.3 «Медикаменти, отримані безкоштовно»; 201.31 «Медикаменти, отримані централізовано або шляхом внутрішньовідомчого передання»; 201.32 «Медикаменти, отримані іншими шляхами».

Саме застосування вищевказаних аналітичних рахунків дасть змогу медичному закладу відслідковувати за рахунок яких джерел надійшли

відповідні медикаменти й як потрібно правильно їх списати під час використання чи іншого вибуття (у випадку, коли визнають тільки витрати чи у випадку, коли одночасно визнають витрати і дохід).

Узагальнення облікової інформації здійснюють у облікових регістрах, проте ця інформація не завжди дає цілісну картину щодо наявності запасів у медичному закладі та стану рахунків. Тому пропонуємо форму «Відомості наявності та руху медикаментів» (див. табл. 2.4), що буде містити інформацію, необхідну для прийняття відповідних рішень щодо забезпечення медичного закладу медикаментами.

Таблиця 2.4.

**ВІДОМІСТЬ
НАЯВНІСТЬ ТА РУХ МЕДИКАМЕНТІВ**

Види медикаментів за джерелами отримання (аналітичні рахунки)	Залишок на початок періоду, грн	За звітний період, грн			Залишок на кінець періоду, грн	Сума невизнаного доходом цільового фінансування, грн	Примітки
		надійшло	використано на підприємстві	безоплатно передано			
201.11						—	
201.12						—	
201.21							
201.22							
201.31							
201.32							
Разом							

Джерело: власна розробка

За допомогою «Відомості наявності та руху медикаментів» представленої в таблиці 2.4, медичні заклади зможуть більш об'єктивно отримувати інформацію щодо наявності запасів та зокрема, якщо це потрібно, доповнити цей документ необхідними даними.

Після оприбуткування медикаментів у медичному закладі їх наявність і рух обліковують на складах, на постах, у відділеннях та бухгалтерії. Для цього

застосовують первинні документи, наведені у додатках до Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджених Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 року No 635 [3.42].

На рисунку 2.6. наведено загальну схему документообігу медичних виробів та лікарських засобів.

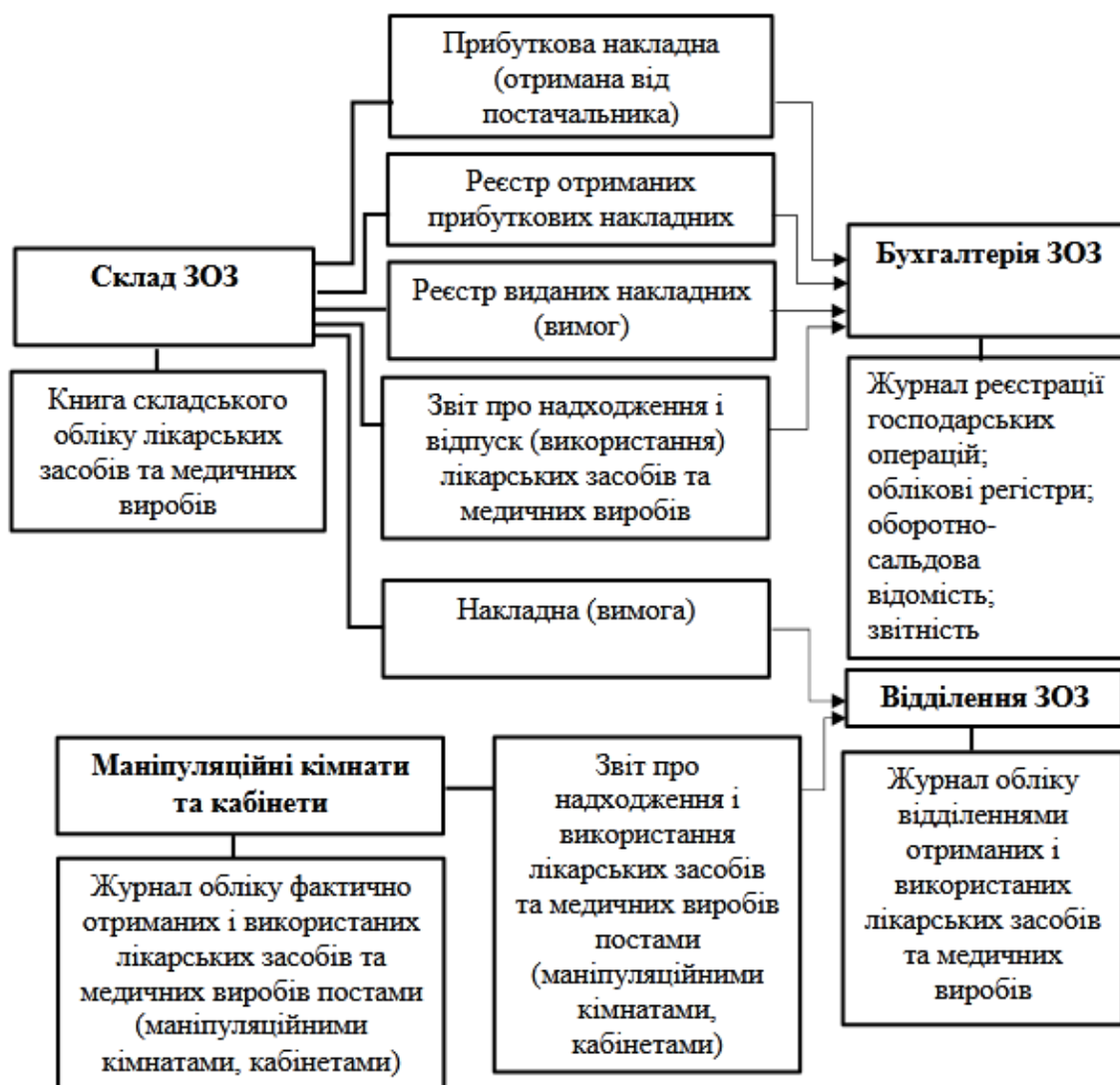


Рис. 2.6. Загальна схема документообігу медичних виробів та лікарських засобів

Проведений аналіз надходжень медикаментів показує, що у місцях зберігання медикаментів їх облік здійснюють матеріально-відповідальні особи.

Саме вони обліковують медикаменти у кількісному вимірі оперативно за певними видами та оформлюють відповідні первинні документи.

У бухгалтерії медичного закладу облік медичних виробів та лікарських засобів ведеться у кількісному та вартісному вимірах, за найменуваннями, у розрізі матеріально відповідальних осіб, за місцями зберігання. Працівник бухгалтерії, відповідальний за облік медикаментів, має контролювати, як забезпечуються правила ведення їх обліку на складі та в інших місцях зберігання. Також працівник бухгалтерії медичного закладу має контролювати правильність оформлення та подання первинних документів з оформлення руху медикаментів та може відмовити у прийнятті документів, оформлених із порушеннями законодавчих вимог.

Складський облік здійснюється «за найменуванням кожного препарату окремо, із вказівкою його назви, дозування, форми випуску (таблетки, ампули й т.п.), назви виробника, кількості, ціни й суми. Цей вид обліку забезпечує своєчасне й достовірне відображення операцій по надходженню, переміщенню й вибуттю медикаментів та лікарських засобів. Видача препаратів зі складу у відділення медичного закладу здійснюється за накладною (вимогою), яка має виписуватися старшою медсестрою кожного відділення у двох екземплярах: один залишається на складі, другий – у відділенні. За підсумками місяця матеріально-відповідальна особа складу має оформити наступні документи: реєстр отриманих прибуткових накладних; реєстр виданих накладних. Ці реєстри складаються у двох екземплярах і подаються в бухгалтерську службу не пізніше 1-го числа місяця, наступним за звітним. Один екземпляр реєстру з підшитими до нього накладними після перевірки правильності оформлення повинен залишитися в бухгалтерії, другий з оцінкою бухгалтера про приймання повертатися матеріально-відповідальній особі складу. Не пізніше 2-го числа місяця, наступним за звітним, матеріально-відповідальна особа має подати у бухгалтерію закладу Звіт про надходження й відпуск (використання) лікарських засобів і медичних виробів» [55; 56; 57] (зразок 2.1).

Зразок 2.1.

Додаток 6
до Методичних рекомендацій ведення обліку
лікарських засобів та медичних виробів
у закладах охорони здоров'я
(пункт 6 розділу III)

(заклад охорони здоров'я)

(підрозділ)

**Звіт про надходження і відпуск (використання) лікарських засобів та
медичних виробів**
за _____ місяць 20__ року

№ з/п	Найменування лікарських засобів та медичних виробів	Одиниця виміру	Кількість			
			Залишок на початок місяця на 20__ р.	Надходження	Використання	Залишок на кінець місяця на 20__ р.

Матеріально
відповідальна особа _____
(посада)
« ____ » _____ 20__ р.

Бухгалтер

Затверджую

Проведені дослідження показують, що облік медикаментів та лікарських засобів здійснюється по найменуваннях за кожним препаратом в кількісному вимірі. У кожному відділенні запаси, які отримано зі складу, мають відображатися як надходження в «Журналі обліку отриманих і використаних лікарських засобів і медичних виробів».

Бухгалтерські проведення придбання ліків та медичних виробів представлено в таблиці 2.5.

Практика свідчить, що не пізніше 2-го числа місяця, наступним за звітним, матеріально-відповідальні особи відділень повинні подати у бухгалтерію закладу «Звіт про надходження і відпуск (використання)

лікарських засобів та медичних виробів». Облік на постах (у маніпуляційних кімнатах) має здійснюватися медичними сестрами постів шляхом ведення «Журналів обліку фактично отриманих і використаних лікарських засобів і медичних виробів постами». На пости медикаменти видаються головними (старшими) медичними сестрами відділень відповідно до листків-призначеннями хворим.

Таблиця 2.5.

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ПРОВЕДЕННЯ
ПРИДБАННЯ ЛІКІВ ТА МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ**

№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума
Придбання лікарських засобів та медвиробів-виробничих запасів				
1	Придбано розчини амінокислот	209	631	10000,00
2	Придбано реагенти для визначення групи крові	201	631	8000,00
3	Оплата постачальнику	631	311	18000,00
Придбання медвиробів-МШП				
1	Придбані марля та бинти	22	631	1200,00
2	Проведена оплата	631	311	1200,00
Придбання медвиробів-МНМА				
1	Оприбутковано прилад для вимірювання артеріального тиску	153	631	1800,00
2	Проведена оплата	631	311	1800,00
3	Введено прилад в експлуатацію	112	153	1800,00
4	Нарахована амортизація приладу за методом 100% у місяці введення	91	132	1800,00
Придбання медвиробів-ОЗ				
1	Оприбутковано стаціонарний апарат УЗД	152	631	750000,00
2	Проведена оплата	631	311	750000,00
3	Введено апарат в експлуатацію	104	152	750000,00
4	Нарахована амортизація приладу за прямолінійним методом у наступному місяці, строк 10 років ($=750000/(10 \times 12)$)	91	131	6250,00
Отримання лікарських засобів і медвиробів як по гуманітарній допомозі				
1	Отримали лікарські засоби, медвироби-МШП від благодійників	201, 22	48	1500,00

Окрім цього, «не пізніше 1-го числа місяця, наступним за звітним, медичні сестри постів, на підставі даних Журналу обліку повинні скласти «Звіт про надходження й використання лікарських засобів і медичних виробів постами» і мають подати його головній (старшій) медичній сестрі відділення, яка робить відповідні записи у реєстрі аналітичного обліку - Книзі складського обліку лікарських засобів і медикаментів» [55; 56; 57].

Отже, аналіз та контроль за надходженням медикаментів у медичний заклад, в першу чергу, залежать від правильності документального оформлення процесу придбання запасів, кореспонденції рахунків, бухгалтерських проведень, оформлені відповідних операцій та забезпеченні правил ведення їх обліку на складі та в інших місцях зберігання.

2.3. Аналіз витрат медикаментів та продуктів харчування

Для ефективного управління медичним закладом та прийняття оптимальних рішень важливо вчасно отримувати повну та достовірну інформацію про склад запасів, що так необхідні для безперервного процесу надання медичних послуг. Адже в приватних медичних закладах саме від оперативного надання послуг й буде залежати дохід. Разом з тим, важливо визначити мінімальний розмір запасів, а саме медикаментів та продуктів харчування, оскільки на матеріальні витрати медичних закладів припадає їх найбільша частка. Оптимізація та об'єктивний облік запасів вимагають реєструвати, аналізувати запаси та визначати їх роль і місце в системі управління.

Дослідження показують, що чимало проблемних питань обліку, аналізу, контролю та аудиту запасів та надання їх інформаційної бази досліджували такі вчені та практики як: І. Д. Бенько., З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, М.Р. Лучко, Б.М. Литвин, М.С. Пушкар, С.І. Шкарабан та ін. Незважаючи на значні здобутки цих науковців, чимало дискусійних питань залишаються невирішеними та потребують їх детального вивчення. Зокрема, це стосується і питання аналізу витрат медикаментів та продуктів харчування у медичному закладі.

Як відомо, економічний аналіз визначає не тільки порівняння фактичного обсягу запасів із прогнозованим (або базовим обсягом) та обчислення впливу окремих факторів на виявлене відхилення, але й ще передбачає прогнозування оптимального обсягу запасів, що так необхідні для забезпечення безперервності

запасів. У цьому процесі аналіз також визначає резерви зменшення витрат і розробляє відповідні заходи щодо їх використання. Сучасна ринкова економіка висуває нові вимоги як до організації економічної інформації, так і методу аналізу запасів з використанням економіко-математичних методів.

Практика свідчить, що у медичних закладах використання медикаментів для надання медичних послуг відображають як поточні витрати. Якщо такі витрати можна пов'язати з наданням конкретної медичної послуги, то вони є прямими.

У абзаці 3 п. 4 НП(С)БО) 16 «Витрати» зазначено, що «прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» [3.50].

З огляду на те, «витрати медикаментів можуть бути прямими матеріальними витратами. У випадку, якщо медикаменти використовують для забезпечення роботи лікувального відділення і їх не можна прямо пов'язати з конкретними медичними послугами, то їх слід обліковувати у складі загальновиробничих витрат. Зважаючи на те, що НП(С)БО) 16 «Витрати» вимагає обліковувати витрати за напрямками їх здійснення (а не за джерелами фінансування таких витрат), переконані, що відобразити використання медикаментів потрібно на рахунку 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати» незалежно від того, чи ці медикаменти придбані за власні кошти медичного закладу чи надані як цільове фінансування. Практика показує, що варто вести аналітичний облік медикаментів за джерелами їх отримання. Це дасть змогу і правильно сформулювати витрати, пов'язані з наданням медичних послуг, і підготувати необхідну аналітичну інформацію щодо джерел фінансування таких витрат» [50].

Тобто, якщо медичний заклад обліковує медикаменти на субрахунку 201 «Сировина й матеріали», то слід відкрити аналітичний рахунок 201.1 «Медикаменти».

Зважаючи на те, що до медичного закладу медикаменти надходять різними шляхами, потрібно відкривати й інші аналітичні субрахунки: 201.1;

201.11; 201.12; 201.2; 201.21; 201.22; 201.3; 201.31; 201.32, які детальніше розглянуто у параграфі 2.2.

Відповідно під час використання медикаментів для надання медичних послуг складатимуть наступну кореспонденцію рахунків: Дт 23 – Кт 201.1.

У випадку, якщо використано медикаменти, джерелом походження яких є цільове фінансуванн, то одночасно слід визнати дохід: Дт 48 – Кт 718.

Звернемо увагу, що у діяльності приватного медичного закладу вагоме місце займають тарифи, які встановлює установа на платні послуги. Реалії сьогодення свідчать про те, що на формування цих тарифів впливає значне зростання економічних чинників. Так, зокрема на складові витрат тарифу платних послуг позначаються: заробітна плата медичного персоналу, ціни на медикаменти, продукти харчування, енергоносії тощо. Відповідно це призводить до перевищення собівартості платних медичних послуг та зсеншення пацієнтів у закладі.

Для прикладу розглянемо умовні дані приватного медичного закладу (див. табл. 2.6.), де відображено фактичні витрати на придбання необхідних засобів для функціонування цієї установи.

Таблиця 2.6.

**ФАКТИЧНІ ВИТРАТИ
НЕОБХІДНИХ ЗАСОБІВ ДЛЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ
2019 р., 2020 р., 2021 р.**

	Фактичні витрати по закладу, тис. грн.	Витрати покриті за рахунок надходжень від платних послуг		Фактичні витрати по закладу, тис.грн	Витрати покриті за рахунок надходжень від платних послуг		Фактичні витрати по закладу, тис.грн.	Витрати покриті за рахунок надходжень від платних послуг	
		Сума, тис. грн..	%		Сума, тис. грн..	%		Сума, тис. грн..	%
Медикаменти	53,0	5,0	9,0	102	54	52,9	83,9	30	35,8
Продукти харчування	363,1	12,5	3,3	404,2	53,6	13,3	473,3	80,5	17,0
Господарські товари	196,5	83,3	42,4	307,6	186,0	60,5	417,0	124,1	29,8

Як видно з таблиці 2.6, витрати медичного закладу на медикаменти за рахунок власних надходжень зростали від 9% по відношенню до загальних втрат в 2019 році, до 52,9% в 2020 році та 35,8% в 2021 році; на продукти харчування від 3,3% в 2019 році до 13,3% в 2020 році та 17,0% в 2021 році; на господарські товари 42,4% в 2019 році, до 60,5% в 2020 році. В 2021 році витрати на господарські товари зменшились через направлення більшості коштів на поліпшення матеріально-технічної бази медичного закладу, придбання обладнання і будівництва, які повністю проводились за рахунок надходжень від платних послуг (див. табл. 2.7).

Таблиця 2.7.

**ФАКТИЧНІ ВИТРАТИ
НЕОБХІДНИХ ЗАСОБІВ ДЛЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ
2019 р., 2020 р., 2021 р.**

	Фактичні витрати по закладу, тис.грн.	Витрати покриті за рахунок надходжень від платних послуг		Фактичні витрати по закладу, тис.грн	Витрати покриті за рахунок надходжень від платних послуг		Фактичні витрати по закладу, тис.грн.	Витрати покриті за рахунок надходжень від платних послуг	
		Сума, тис. грн..	%		Сума, тис. грн..	%		Сума, тис. грн..	%
Обладнання	34,9	34,9	100	87,5	87,5	100	49,6	49,6	100
Капітальне будівництво	117,4	117,4	100	186,0	186,0	100	463,8	463,8	100

Підсумовуючи викладене зазначимо, що зміна тарифів на платні медичні послуги дасть змогу забезпечити основні потреби медичного закладу і покращити якість медичних послуг при постійному підвищенні індексу інфляції та зростанні конкуренції серед медичних закладів при запровадженні медичного страхування. Тарифи на платні послуги у медичному закладі мають бути прозорі та об'єктивні, що приверне більшу кількість пацієнтів.

Практика свідчить, що одним із найдорожчих видів медичної допомоги населенню є стаціонарна, збільшення обсягів якої зумовлює значне зростання

витрат на цю галузь. Саме тому в процесі реформування медичної галузі особливу увагу доцільно приділяти питанням витрат медикаментів та продуктів харчування, оплати стаціонарної допомоги і намагатися розробити таку систему, щоби перемістити надання максимально можливих медичних послуг на амбулаторний рівень. При цьому важливо, щоб медичний заклад міг пролікувати також додаткову кількість пацієнтів. В іншому випадку відбудеться обмеження доступності медичної допомоги населенню або підвищення витрат медичного закладу.

Проведені дослідження показують, що у світовій практиці, як правило, використовують наступні методи оплати медичних послуг лікарняних закладів:

а) ретроспективну оплату – витрати відшкодовують за фактично наданий обсяг послуг (оплата за проведений ліжкодень; за окремі медичні послуги; пролікованого хворого згідно з тарифами, побудованими на основі клінікостатистичних груп або медикоекономічних стандартів);

б) проспективну оплату – відшкодовують не фактичний, а заздалегідь узгоджений сумісно з фінансуючою стороною і надавачем послуг обсяг медичних послуг (кошторисне фінансування, глобальний бюджет).

Порівняльну характеристику методів оплати стаціонарної медичної допомоги представлено в Додатку Б.

Семенов В.Ю. стверджує, що «для оцінки методів оплати стаціонарної медичної допомоги населенню використовують такі критерії: зацікавленість у скороченні термінів госпіталізації; стримуванні витрат; максимально ефективному використанні наявних ресурсів; скороченні невикористовуваних потужностей і кадрового потенціалу» [3.71 с. 30].

У зарубіжній та вітчизняній практиці фінансового планування відомі три варіанти розрахунку таких КЕКВ як «Медикаменти та перев'язувальні матеріали» і «Продукти харчування»:

- 1) за фактичними затратами;
- 2) за розрахунковими вартісними нормами;
- 3) за натуральними нормами видатків [3.71].

Схиляємось до думки, що найоптимальнішим є третій спосіб розрахунку, що базований на використанні встановлених норм видатків окремих медикаментів (продуктів харчування) на 1 хворого на день за ліжками різної спеціалізації та ціни на них. Цей спосіб дає змогу найповніше врахувати потребу хворих у медикаментах і продуктах харчування.

Із огляду на це, розмір видатків на медикаменти та перев'язувальні матеріали для стаціонарних відділень (M_c) (із ліжками різної спеціалізації) можна визначити за формулою:

$$M_c = \sum_{k=1}^K \sum_{f=1}^F C_f \cdot Hc_{kf} \times L_k \cdot D_k, \quad k=\overline{1,K}, f=\overline{1,F}, \quad (2.3)$$

де C_f – ціна одиниці медикаменту та перев'язувального матеріалу f -го виду;

Hc_{kf} – індивідуальна натуральна норма витрат f -го виду медикаменту та перев'язувального матеріалу на 1 хворого на день для ліжок кої спеціалізації;

L_k – кількість ліжок кої спеціалізації у відповідному стаціонарному відділенні закладу охорони здоров'я;

D_k – кількість днів функціонування ліжка кої спеціалізації на рік;

K – кількість видів спеціалізації ліжка;

F – кількість видів медикаменту та перев'язувального матеріалу.

Напротивагу, для поліклінічного відділення обсяг видатків на придбання медикаментів і перев'язувальних матеріалів (M_n) розраховуватимуть за іншою формулою, а саме:

$$M_n = \sum_{v=1}^V \sum_{f=1}^F C_f \cdot Hn_{vf} \times \frac{P\partial_v \cdot T\partial_v}{H\partial_v} \cdot C\partial_v, \quad v=\overline{1,V}, f=\overline{1,F}, \quad (2.4)$$

де C_f – ціна одиниці медикаменту та перев'язувального матеріалу f -го виду;

Hn_{vf} – індивідуальна натуральна норма витрат f -го медикаменту та перев'язувального матеріалу на 1 хворого на одне відвідування лікаря v -ої

спеціальності;

Pdv – кількість робочих днів лікаря v -ої спеціальності на рік;

Tdv – тривалість робочого дня лікаря v -ої спеціальності (год);

Hcv – норми витрат часу на прийом одного хворого для лікаря v -ої спеціальності (год.);

$Сlv$ – кількість ставок лікаря v -ої спеціальності у поліклінічному відділенні;

V – кількість видів спеціальності лікаря;

F – кількість видів медикаментів та перев'язувальних матеріалів.

Звернемо увагу, що для параклінічного відділення видатки на придбання медикаментів і перев'язувальних матеріалів ($Mл$) можна визначити за формулою:

$$Mл = \sum_{f=1}^F Ц_f \cdot K_f, \quad f = \overline{1, F}, \quad (2.5)$$

де $Ц_f$ – ціна одиниці медикаменту та перев'язувального матеріалу f -го виду;

K_f – кількість необхідних для відповідного відділу медичного закладу одиниць медикаменту та перев'язувального матеріалу f -го виду;

F – кількість видів медикаменту та перев'язувального матеріалу.

Видатки на придбання продуктів харчування ($ПХ$) для стаціонарних відділень медичного закладу визначають за формулою:

$$ПХ = \sum_{k=1}^K \sum_{n=1}^N Ц_n \cdot H_{kn} \times Л_k \cdot Д_k, \quad k = \overline{1, K}, \quad n = \overline{1, N}, \quad (2.6)$$

де $Ц_n$ – ціна одиниці продукту харчування n -го виду;

H_{kn} – середньодобова натуральна норма витрат n -го виду продукту харчування на 1 хворого на день для ліжка k -ої спеціалізації;

$Л_k$ – кількість ліжок k -ої спеціалізації у відповідному стаціонарному відділенні медичного закладу;

$Д_k$ – кількість днів функціонування ліжка кої спеціалізації на рік;

K – кількість видів спеціалізації ліжка.

Таким чином, за допомогою вищевказаних формул медичний заклад може відобразити витрати як на окремі медикаменти, так і продукти харчування (на 1 хворого на день за ліжками різної спеціалізації) та ціни на них. Саме цей спосіб розрахунку дає змогу найповніше врахувати потребу хворих у медикаментах і продуктах харчування.

Висновки до розділу 2

У результаті проведеного дослідження аналізу медикаментів та продуктів харчування в медичному закладі сформульовано такі висновки:

1) З метою надання високоякісних медичних послуг працівники медичного закладу формуючи схему лікування своїх пацієнтів повинні раціонально підбирати лікарські засоби та медикаменти враховуючи відповідні групи медикаментів, їх класифікацію, відповідний рівень якості, ефективність та безпеку лікарського препарату.

2) Для максимального забезпечення організму всіма необхідними нутрієнтами медичні заклади зобов'язані забезпечити своїх пацієнтів повноцінним та збалансованим харчуванням. Продукти харчування мають відповідати встановленим вимогам щодо органолептичних та фізико-хімічних властивостей, гігієнічним нормам стосовно хімічного та біологічного складу. Окрім цього, потрібно врахувати, що прийоми їжі мають відбуватися в спокійних умовах.

3) Для отримання більш об'єктивної інформації щодо наявності запасів у медичному закладі запропоновано форму «Відомості наявності та руху медикаментів». Ця Відомість буде містити інформацію необхідну для прийняття відповідних рішень щодо забезпечення медичного закладу медикаментами. Якщо це потрібно, працівники бухгалтерської служби медичного закладу можуть доповнити цей документ необхідними даними.

4) Аналіз та контроль за надходженням медикаментів у медичний заклад, в першу чергу, залежать від правильності документального оформлення

процесу придбання запасів, кореспонденції рахунків, бухгалтерських проведень, оформлені відповідних операцій та забезпеченні правил ведення їх обліку на складі та в інших місцях зберігання.

5) Схиляємось до думки, що у медичному закладі найоптимальнішим є спосіб розрахунку за натуральними нормами, що базований на використанні встановлених норм видатків як окремих медикаментів, так і продуктів харчування (на 1 хворого на день за ліжками різної спеціалізації) та ціни на них. Цей спосіб дає змогу найповніше врахувати потребу хворих у медикаментах і продуктах харчування.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ

3.1. Організація внутрішнього контролю медикаментів та продуктів харчування на підприємстві

Поступовий перехід вітчизняної економіки від командного управління до ринкової економіки зумовив процес управління переорієнтуватися на контроль за роботою та функціонуванням не тільки окремих галузей народного господарства, що здійснюється на національному рівні, а й на рівень окремих інституцій. За цих обставин значення внутрішнього контролю на підприємстві стає дедалі помітнішим, а вчених і практиків все більше цікавить вирішення дискусійних питань внутрішнього контролю.

Потрібно врахувати, що «в наказі МОЗ України від 28.09.2012 року № 752 «Про порядок контролю якості медичної допомоги» у п. 5 зазначено, що внутрішній контроль якості надання медичної допомоги здійснюється керівництвом закладів охорони здоров'я та/або медичними радами закладів охорони здоров'я в межах повноважень, визначених законодавством, зокрема шляхом контролю за кваліфікацією лікарів, молодших спеціалістів з медичною освітою та професіоналів з вищою немедичною освітою, які працюють у закладі охорони здоров'я; самооцінки медичних працівників; організації надання медичної допомоги у закладі охорони здоров'я; моніторингу реалізації управлінських рішень; моніторингу дотримання структурними підрозділами закладу охорони здоров'я стандартів у сфері охорони здоров'я, клінічних протоколів; моніторингу системи індикаторів якості медичної допомоги; вивчення думки пацієнтів щодо наданої медичної допомоги» [3.14].

Перш ніж досліджувати питання організації внутрішнього контролю медикаментів та продуктів харчування в медичній установі, на нашу думку, важливо зупинитися на визначальних теоретичних аспектах внутрішнього контролю, що дасть змогу більш ретельно розкрити дану проблематику.

Проведені дослідження показують, що вагомий внесок у розвиток теорій внутрішнього контролю та їх роль в системі управління зробили як вітчизняні, так і зарубіжні учені та практики: Н.С. Акімова, С.В. Бардаш, І.А. Бланк, Т.А. Бутинець, В.О. Василенко, М.В. Вахорина, Г.В. Даценко, М.Д. Корінько, К.І. Радченко, Д.С. Лауреанті, Т.О. Меліхова, О.І. Мельниченко, О.В. Троян, О.А. Петрик., та інші дослідники.

В спеціалізованій літературі існує безліч підходів щодо визначення такого поняття як «внутрішній контроль». Окремі трактування цієї дефініції подано у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ»

Автори та використані джерела інформації	Визначення, що наведені в спеціалізованій літературі
С.В. Бардаш [3.5]	Під внутрішнім контролем слід розуміти перевірку економічної системи в цілому або її складових, що ініціюється та здійснюється суб'єктом, чії повноваження та обов'язки не перевищують повноважень з управління системою
Т.А. Бутинець [3.11]	Внутрішній контроль є однією з основних функцій менеджменту і являє собою систему постійного моніторингу та перевірки роботи підприємства з метою оцінки результативності та результативності управлінських рішень і виявлення відхилень і несприятливих ситуацій
М.Д. Корінько [3.26]	Внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та реалізованих на підприємстві, щоб усі працівники могли найбільш ефективно виконувати свої обов'язки щодо забезпечення та ведення господарської діяльності. Внутрішній контроль визначає легітимність цих підприємств та їх економічну життєздатність для конкретного підприємства
Т.О. Меліхова, О.В. Троян, Д.С. Лауреанті [3.38]	Внутрішній контроль – інструмент управління, який дозволяє адміністрації організацій державного та комунального сектору контролювати хід виконання організацією своїх обов'язків
Новікова Х.С. [3.54]	Внутрішній контроль - процедура, яка гарантує, що функціонування об'єкта відповідає рішенням, прийнятим керівництвом, і спрямована на отримання бажаного результату
Бюджетний кодекс України [3.12]	Внутрішній контроль - це комплекс заходів, що здійснюються розпорядниками для забезпечення законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановлених цілей, завдань, планів і заходів розпорядників бюджетних коштів, підрозділів та організацій

<p>Методичні рекомендації щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України № 98 [3.67]</p>	<p>Внутрішній контроль – це процес, який відбувається на всіх рівнях управління</p>
<p>МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [3.39]</p>	<p>Внутрішній контроль - це процес, розроблений, реалізований і підтримуваний особами з найвищими повноваженнями, керівниками та іншими працівниками. Надати адекватну впевненість у тому, що цілі суб'єкта господарювання, такі як надійність фінансової звітності, ефективність і результативність операцій, а також відповідність застосовним законам і нормам, будуть досягнуті</p>

Складено автором на основі джерел [5; 11; 12; 26; 38; 39; 54;67]

Підсумовуючи викладене зазначимо, що внутрішній контроль - це функція управління, окрема система, що базується на керівних принципах та практиках, які використовує суб'єкт господарювання для гарантування точності фінансових та бухгалтерських даних, посилення підзвітності та запобігання шахрайству, сприяє підвищенню ефективності та результативності операцій, а також досягненню відповідності законам і нормам.

Звернемо увагу, що сутність внутрішнього контролю та його роль в системі управління поєднує у собі кілька концептуальних підходів (рис. 3.1).

Дослідження показують, що в сучасних економічних джерелах єдиного підходу до виокремлення складових внутрішнього контролю поки не існує. Вітчизняні учені та практики дискутують щодо цього питання та пропонують своє бачення цих складових. Зокрема, у таблиці 3.2 представлено погляди окремих науковців.

Як видно з таблиці 3.2, думки науковців щодо складових внутрішнього контролю містять протиріччя, що зумовлює потребу в межах кожного господарюючого суб'єкта визначити ті з них, які доцільно використовувати на практиці в залежності від виду діяльності та галузі, в якій функціонує інституція.



Рис. 3.1. Концептуальні підходи до визначення поняття «внутрішній контроль»

Таблиця 3.2

СКЛАДОВІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Автори та використані джерела інформації	контроль повноважень	контроль документального оформлення	контроль збереження	середовище контролю	оцінка ризиків	контролююча діяльність	інформація та інформаційний обмін	моніторинг	аналіз	контрольні процедури	вивчення середовища
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
І.І. Бабіч, С.М. Зубчик [3.2]	+	+	+								
І.Ф. Баланюк, Д.І. Шеленко, В.М. Якубів [3.3]				+	+	+	+	+		+	
Г.В. Булкот [3.8]								+	+		
Т.А. Бутинець [3.10]				+							+
Р.М. Воронко, І.А. Басіста [3.14]	+	+			+						
Х.С. Новікова [3.54]				+	+	+	+	+		+	
С.А. Кошкаров, В.І. Бачинський, П.О. Куцик [3.27]	+			+	+		+	+			

Вищезазначені концептуальні підходи є основою для розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. При цьому загальний підхід до окремих господарюючих суб'єктів не завжди актуальний, позаяк поодинокі приватні інституції потребують певної специфіки у реалізації внутрішнього контролю. З огляду на це, виникає необхідність в класифікації (розподілі) видів внутрішнього контролю. Узагальнена та доповнена класифікація видів внутрішнього контролю наведена на рис. 3.2.



Рис.3.2. Класифікація видів внутрішнього контролю

Зауважимо, що ефективність внутрішнього контролю в окремому господарюючому суб'єкті багато в чому залежить від обраного виду внутрішнього контролю та впливу на нього окремих факторів, як зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

Зовнішні та внутрішні фактори впливу на внутрішній контроль унаочнює рисунок 3.3.

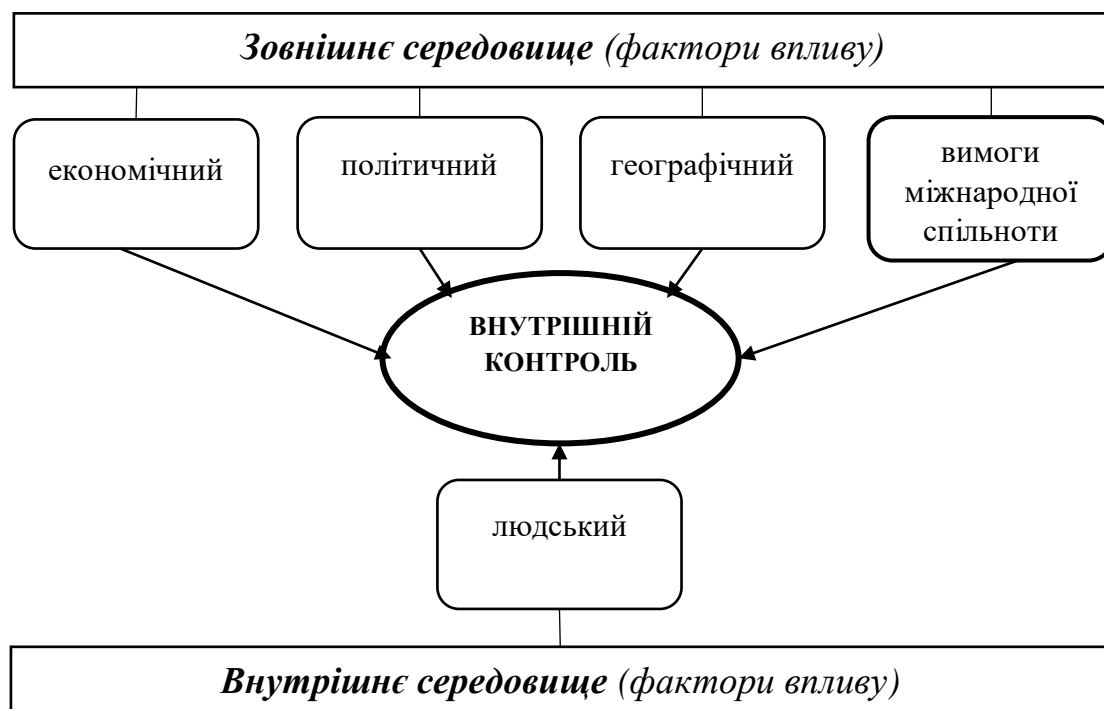


Рис.3.3. Зовнішні та внутрішні фактори впливу на внутрішній контроль

З метою безперервного моніторингу в процесі діяльності приватного медичного закладу для якісної оцінки його результатів та забезпечення оперативного реагування має бути належним чином організований внутрішній контроль медикаментів та продуктів харчування.

Наявність внутрішнього контролю стає невід'ємною складовою успішного розвитку медичного закладу в умовах швидких змін зовнішнього середовища, ускладнення процесів та розподілу функцій управління. Разом з тим, внутрішній контроль буде корисним, в залежності від того, які завдання будуть перед ним поставлені.

Звернемо увагу, що вітчизняний внутрішній контроль значно відрізняється від зарубіжного, зокрема: відсутністю професійних стандартів та єдиних вимог до професійного рівня внутрішніх контролів, умовністю незалежності внутрішнього контролю.

Однак, як свідчить зарубіжна практика, внутрішній контроль розвивається паралельно із зовнішнім. Відповідно між ними посилюється взаємодія: стандарти зовнішнього контролю передбачають використання роботи внутрішніх аудиторів, що актуально, наприклад при проведенні аудиторських перевірок.

З метою забезпечення контролю якості надання медичних послуг власником медичного закладу та/або головним лікарем розробляється та затверджується безперервна система контролю, яка затверджується наказом по установі.

Також може створюватися комісія з забезпечення внутрішнього контролю на підприємстві. Мета комісії полягає в тому, щоб розробити дієву програму систематичного підвищення якості медикаментів та продуктів харчування на основі поглибленого аналізу прийнятих для оцінки показників, окремих помилок та упущень, нещасних випадків, скарг пацієнтів, пропозицій лікарів і медичних сестер та інших даних.

Щоб залучити лікарів та медичних працівників до активної роботи у комісії, необхідно переконати їх в тому, що це орган, покликаний об'єднати зусилля всіх медичних працівників у підвищенні якості медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги шляхом спільного пошуку шляхів усунення дефектів при наданні медичних послуг, а не для критики або покарання окремих осіб. Відповідно працівники медичного закладу мають розуміти, що організація внутрішнього контролю в установі сприятиме контролю якості надання медичних послуг.

Практика свідчить, що відповідальним за роботу по забезпеченню якості медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги є, як правило, заступник головного лікаря з медичної роботи. При цьому роботу

молодшого медичного персоналу з вищою освітою по забезпеченню якості медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги організовує заступник головного лікаря з медсестринства (тобто, головна медична сестра). На рівні структурного підрозділу медичного закладу роботу по забезпеченню якості медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги в цілому організовує завідувач відділенням, а безпосередньо молодшого медичного персоналу з вищою освітою - старша медична сестра. Звернемо увагу, що даний розріз роботи у вказаних посадових осіб визначається їх посадовою інструкцією.

На основі опрацьованих законодавчих і нормативно-правових актів з питань контролю медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги в цілому, з метою покращення організації внутрішнього контролю в умовах державної системи охорони здоров'я на рівні приватного медичного закладу пропонуємо чотири ступені контролю:

I ступінь – завідуючий структурним підрозділом медичного закладу оцінює якість медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги в цілому, наданої окремим лікарем чи медичним працівником пацієнтам, які закінчили лікування;

II ступінь – заступники головного лікаря, що відповідають за роботу медичного закладу, використовуючи основні облікові документи, проводять щоденно експертну оцінку медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги в цілому не менше 10 % пацієнтів, які проліковані у медичному закладі, та не менше 20 % осіб, які закінчили лікування в стаціонарі (якщо є такий підрозділ у закладі);

III ступінь – експертна комісія медичного закладу оцінює якість роботи кожного з підрозділів щомісячно;

IV ступінь - експертна комісія за участі власника медичного закладу та/або головного лікаря оцінює якість роботи кожного з підрозділів щоквартально.

При організації внутрішнього контролю у приватному медичному

закладі важливим є також контроль за виконання наступних завдань:

- 1) вивчення лікарями та медичними працівниками Клінічних протоколів, затверджених МОЗ України;
- 2) розробка та запровадження локальних клінічних протоколів за найбільш поширеними захворюваннями та станами;
- 3) використання результатів внутрішнього аудиту якості медичної допомоги в процесі навчання медичного персоналу з безперервного підвищення професійної майстерності;
- 4) щоквартальне проведення соціологічних досліджень серед пацієнтів з забезпеченням конфіденційності інформації про респондентів з незалежним аналізом отриманих результатів;
- 5) заслуховування питань забезпечення якості медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги в цілому на засіданнях Медичної ради, Ради медичних сестер, оперативних нарадах медичного закладу тощо.

На наш погляд, запровадження жорсткої системи нормативно-правового нагляду, організаційного та системного забезпечення внутрішнього контролю стане можливим за умов антикризового управління підприємствами України.

3.2. Контроль та аудит медикаментів та продуктів харчування на підприємстві

Необхідність створення сучасного та потужного інструменту контролю за раціональним, ефективним та цільовим використанням медикаментів та продуктів харчування у медичному закладі зумовлена розвитком медичної інфраструктури, підвищенням обсягу облікових робіт, потребою у високоякісному медичному обслуговуванні, відповідному рівні якості, ефективності та безпеки лікарських препаратів, забезпечені пацієнтів повноцінним та збалансованим харчуванням.

Потрібно врахувати, що «контроль» у перекладі з французької («controle») означає перевірку. Цей термін можна трактувати як спостереження, нагляд чи перевірку з метою протидії чомусь небажаному. Як правило, під контролем розуміють систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів.

Контроль має прояв в усіх сферах суспільного життя. Нараховується чимала кількість різновидів контролю залежно від сфери у якій він здійснюється (економічний, соціальний, медичний, екологічний та багато інших). Так, зокрема, економічний контроль – це сукупність економічних відносин, які виникають у системі взаємодії та управління продуктивними силами і виробничими процесами. Разом з тим, лікарський контроль – комплексна програма медичного нагляду за особами, які займаються якоюсь діяльністю (наприклад, фізкультурою і спортом).

Звернемо увагу, що аудит (як одна з форм контролю) значно розширює та якісно вдосконалює традиційні форми контролю (Додаток В). Розвиток медичної інфраструктури збільшує потребу в об'єктивній кількісній та якісній оцінці економічних процесів з метою визначення їх відповідності встановленим критеріям та надання надійної інформації зацікавленим користувачам про діяльність медичного закладу.

Практика свідчить, що ознаками ефективного контролю у медичному закладі, як правило є: 1) стратегічне спрямування – перевірка найбільш загальних показників, що важливі для успіху установи; 2) орієнтація на результати – співставлення досягнень із метою, а не контроль заради контролю; 3) відповідність справі – узгодженість показників, що контролюються з параметрами мети; 4) своєчасність – відповідність моменту контролю фазам діяльності медичного закладу; 5) гнучкість – пристосування форм та методів контролю до змін у середовищі; 6) простота – зрозумілість для медичних

працівників; 7) економічність – перевищення результатів над витратами діяльності медичного закладу.

Проведені дослідження показують, що органи державного фінансового контролю при перевірці медичних закладів здійснюють покладені на них та визначені законодавчо відповідні функції. Контроль за ефективністю та економічністю збереження запасів, зокрема медикаментів та продуктів харчування у закладах охороги здоров'я здійснює Державна аудиторська служба. Контроль здійснюється у формі аудиту та перевірок.

Зазначимо, що безпосередньо в середині самого медичного закладу повинен здійснюватись внутрішньогосподарський контроль за фінансовою діяльністю, метою якого є економія коштів, збереження майна, медикаментів та продуктів харчування, а також стимулювання медичних працівників до добросесної роботи.

Проведені дослідження показують, що головним завданням як внутрішнього, так і зовнішнього контролю в медичних закладах є:

1) суворий контроль за витрачанням коштів, медикаментів, продуктів харчування, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності;

2) розробки в необхідних випадках по матеріалах аудиту і перевірок, проведених працівниками аудиторського управління, разом з керівниками установи заходів по усуненню виявлених порушень і вжиття заходів по відшкодуванню нанесених збитків;

3) узагальнення наслідків документальних аудиту і перевірок, проведення працівниками аудиторського управління і в необхідних випадках повідомлення про них органів законодавчої та виконавчої влади.

Практика свідчить, що внутрішньогосподарський контроль приватного медичного закладу проводиться керівництвом і бухгалтером установи протягом всього року. Напротивагу, зовнішній контроль здійснює Державна аудиторська служба згідно встановлених графіків проходження аудиту в медичних закладах і перевірок та за поданням правоохоронних органів.

Контроль виступає тим економічним важелем, що сприяє забезпеченню дотримання медичними закладами законодавчої та нормативної бази України, виявляє допущені у процесі господарювання факти порушень та зловживань, попереджає можливість настання останніх у майбутньому.

Таким чином, контроль операцій пов'язаних із запасами займає провідне місце у медичній галузі, оскільки однією з обов'язкових умов функціонування медичного закладу є забезпечення їх медикаментами та продуктами харчування. При цьому медичний заклад повинен раціонально, економічно та обгрунтовано розраховувати свої потреби як у медикаментах, так і продуктах харчування.

Проведений огляд та аналіз нормативно-правової бази та спеціалізованої літератури стосовно контролю й аудиту операцій із запасами у медичних закладах є дуже важливим питанням для проведення, насамперед, контролю за медикаментами так продуктами харчування, а також для аналізу конкретних фактів, встановлених та виявлених за результатами контролю. Важливість цього питання полягає в тому, що контроль та аналіз повинні ґрунтуватись на детальному вивченні об'єкту, що підлягає дослідженню, позаяк вони передбачають зіставлення фактично наявних даних з плановими чи нормативними даними. Оцінка результатів діяльності медичної установи при здійсненні аудиторських процедур, прийнятті конкретних контрольних рішень та при здійсненні аналізу діяльності підконтрольних об'єктів повинні бути законодавчо та нормативно підтверджені.

Як було зазначено у розділі 1 даного дослідження, спрощені норми ведення медичного бізнесу надають можливість залучити інвестиції та розширити доступ донадання медичної допомоги в усіх регіонах, і відповідно розширити сегмент приватної медицини. Позаяк серед приватних закладів трохи більше половини (2534 ліцензіатів) спеціалізується на стоматологічній допомозі (іншими розвиненими напрямками приватної медицини є терапія, ультразвукова діагностика, акушерство та гінекологія, а також неврологія)

доцільно на прикладі стоматологій розкрити роль аудиту у діяльності приватного медичного закладу.

Як відомо, стоматологічна допомога (стоматологічні послуги) надається підприємствами, установами та організаціями різних форм власності, а також приватними особами, які можуть надавати стоматологічні послуги за умов наявності необхідної матеріально-технічної бази і кваліфікованих фахівців. Надання стоматологічних послуг підлягає ліцензуванню, але не вимагає патентування.

Потрібно врахувати, що контроль на підприємствах стоматологічної галузі буде залежати від форми власності господарюючого суб'єкта.

Так, зокрема, якщо це приватна стоматологічна поліклініка, то контроль здійснюється у формі незалежного аудиту. Напротивагу, у державній стоматологічній поліклініці контроль здійснюватиметься у вигляді ревізії (інспектування).

Окрім цього, незалежно від форми власності, діяльність суб'єктів стоматологічного бізнесу підлягає обов'язковому податковому контролю. Основні форми фінансово-господарського контролю, які використовують в стоматологічних поліклініках наведені в Додатку Г.

Практика свідчить, що специфічним питанням при проведенні аудиту діяльності стоматологічних поліклінік є контроль не лише за медикаментами, а й за формуванням ціни на стоматологічні послуги. Ціна на стоматологічну послугу складається з фактичної собівартості послуги, планового прибутку та суми ПДВ (якщо підприємство не звільнено від сплати ПДВ). При цьому всі ціни мають бути відображені в прејскуранті, підписаному директором підприємства. Крім того, діяльність стоматологічних поліклінік підлягає обов'язковому податковому контролю.

Звернемо увагу, що окремі стоматологічні кабінети звільнюються від сплати ПДВ. Це відбувається у випадку, якщо такий медичний заклад: 1) має ліцензію на здійснення стоматологічної діяльності; 2) послуги признані послугами з охорони здоров'я; 3) послуги не входять до переліку послуг, які не

звільняються від обкладання ПДВ, згідно з Постановою КМУ «Про послуги з охорони здоров'я, операції з надання яких закладами охорони здоров'я, які мають спеціальний дозвіл на надання таких послуг, звільняються від обкладення податком на додану вартість».

Найбільш типові порушення в діяльності стоматологічних закладів представлено в Додатоку Д.

Щодо проведення аудиту продуктів харчування в медичному закладі, то його слід проводити за кількома напрямками. Насамперед, потрібно визначити джерела отримання потрібної інформації.

Так, зокрема, основними джерелами інформації для проведення аудиту продуктів харчування є:

- денний забірний листок, у якому вказується кількість відпущених за день виробів з зазначенням точного часу та отримувача;
- реєстр товарообігу – складається на кожний місяць і містить дані в розрізі кожного дня про загальні суми реалізованих товарів;
- дані денного забірної листка повинні співпадати з сумою, що вказана в реєстрі товарообігу за цей день;
- калькуляційна картка, в якій розраховується продажна ціна окремого блюда;
- реєстр реалізованих страв, в якому вказуються кількість реалізованих за день страв у розрізі ціни та кількості з підрахуванням загальної виручки від продажу за день.

Наступним напрямком є перевірка правильності формування ціни на товари (продукти харчування).

Типову структуру ціни продуктів харчування в медичному закладі наведено в Додатоку Ж.

В медичному закладі, як правило, розраховують не собівартість, а ціну реалізації одиниці продукції (продуктів харчування), що випускається. Так, зокрема, «при формуванні продажної ціни на готові вироби застосовуються калькуляційні картки. У них розраховується ціна одиниці виробу (порції),

виходячи з норм сировинного закладення та цін на сировину. На кожний вид страви (кулінарного виробу), у тому числі й фірмові страви, заводиться окрема калькуляційна картка. Калькуляційна картка є документом, що обґрунтовує встановлену продажну ціну на страви, що виготовляються, і товари, що продаються. У калькуляційній картці зазначаються норма закладення сировини на 100 порцій (10 кг) у кілограмах згідно з рецептурою зі збірника, а також ціна на сировину (як правило, за продажними цінами з урахуванням закладеної націнки). Відсоток націнки встановлюється приватним підприємцем самостійно» [57; 59; 66; 68].

Ще одним напрямком є перевірка дотримання усіх встановлених вимог щодо організації діяльності громадського харчування в медичному закладі. Так, зокрема, «згідно з цими правилами на фасаді приміщення має бути вивіска із зазначенням типу і назви медичного закладу. Біля входу на видному місці розміщується інформація про режим роботи (його повинні дотримуватися підприємства всіх форм власності). Зал для обслуговування повинен мати естетично оформлений інтер'єр, меблі, посуд, столові прибори та інший необхідний інвентар відповідно до типу підприємства (медичного закладу). Суб'єкти господарювання повинні забезпечити: наявність на видному та доступному для відвідувачів місці «куточка покупця», в якому розміщується інформація про найменування власника або уповноваженого ним органу, книга відгуків і пропозицій, адреси і телефони контролюючих органів, розміщення торгового патенту, ліцензії. При виготовленні харчової продукції підприємці повинні дотримуватися технологічних режимів виробництва продукції (сумісність продуктів, їх заміна, режим холодної та теплової обробки тощо) і вимог нормативної документації (збірники рецептур і санітарні правила)» [57; 59; 66; 68].

Окрім цього, важливим напрямком є перевірка рецептур та фактичного закладення в них продуктів харчування. Норми закладення такої сировини встановлюються шляхом контрольної переробки. Контрольна переробка оформляється актом довільної форми у двох примірниках.

Після цього, доцільно перевірити технологічну документацію. Звернемо увагу, що до технологічних карт на нові страви в медичному закладі та виробі вносяться відомості про: технологічний процес приготування нової страви чи виробу; перелік продуктів, продовольчої сировини, речовин і супутніх матеріалів, що використовуються у процесі приготування, із зазначенням даних про норми їх вмісту в кінцевому харчовому продукті; термін придатності до вживання; умови зберігання та спосіб реалізації. Меню і преїскурант має бути підписано власником медичного закладу та/або головним лікарем та матеріально відповідальною особою та скріплено печаткою (за її наявності).

Відсутність технологічних карт на робочому місці кухаря, порушення описаного в них технологічного процесу, порушення порядку їх розроблення та погодження класифікується як порушення правил надання послуг у сфері громадського харчування. Таке порушення правил тягне за собою накладення штрафу від 1 до 10 неоподаткованих мінімальних доходів громадян.

Роблячи висновок з проведеного дослідження зазначимо, що аудиту продуктів харчування в медичному закладі слід проводити за вищевказаними напрямками.

На наш погляд, для оптимізації роботи медичного закладу при проведенні внутрішнього аудиту медикаментів та продуктів харчування варто використовувати опитувальний лист, що розроблений внутрішніми аудиторами. Зібрані результати відповідей по опитувальних листах можуть істотно вплинути на об'єм вибірки, а стверджувальна в цілому форма опиту позитивно характеризує стан системи внутрішнього контролю і навпаки.

Висновки до розділу 3

У результаті проведеного дослідження контролю медикаментів та продуктів харчування автором сформульовано такі висновки та рекомендації:

1. Внутрішній контроль доцільно розглядати як функцію управління, окрему системау що базується на керівних принципах та практиках, які використовує суб'єкт господарювання для гарантування точності фінансових

та бухгалтерських даних, посилення підзвітності та запобігання шахрайству, сприяє підвищенню ефективності та результативності операцій, а також досягненню відповідності законам і нормам. Доведено, що контроль операцій пов'язаних із запасами займає провідне місце у медичній галузі, оскільки однією з обов'язкових умов функціонування медичного закладу є забезпечення їх медикаментами та продуктами харчування. При цьому медичний заклад повинен раціонально, економічно та обгрунтовано розраховувати свої потреби як у медикаментах, так і продуктах харчування.

2. З метою покращення організації внутрішнього контролю в умовах державної системи охорони здоров'я на рівні приватного медичного закладу пропонуємо чотири ступені контролю: I ступінь – завідуючий структурним підрозділом медичного закладу оцінює якість медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги в цілому, наданої окремим лікарем чи медичним працівником пацієнтам, які закінчили лікування; II ступінь – заступники головного лікаря, що відповідають за роботу медичного закладу, використовуючи основні облікові документи, проводять щоденно експертну оцінку медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги в цілому не менше 10 % пацієнтів, які проліковані у медичному закладі, та не менше 20 % осіб, які закінчили лікування в стаціонарі (якщо є такий підрозділ у закладі); III ступінь – експертна комісія медичного закладу оцінює якість роботи кожного з підрозділів щомісячно; IV ступінь - експертна комісія за участі власника медичного закладу та/або головного лікаря оцінює якість роботи кожного з підрозділів щоквартально.

3. Для оптимізації роботи медичного закладу при проведенні внутрішнього аудиту медикаментів та продуктів харчування варто використовувати опитувальний лист, що розроблений внутрішніми аудиторами. Зібрані результати відповідей по опитувальних листах можуть істотно вплинути на об'єм вибірки, а стверджувальна в цілому форма опиту позитивно характеризує стан системи внутрішнього контролю і навпаки

ВИСНОВКИ

Основні науково-практичні результати дослідження дали змогу зробити такі висновки:

1. Охорона здоров'я населення є однією з найважливіших складових соціальної політики держави та визнана в Україні загальнонаціональним пріоритетом. Приватна медицина стає доступнішою для громадян України, оскільки запроваджують нові спрощені норми ведення медичного бізнесу, які надають можливість залучити інвестиції та розширити доступ до надання медичної допомоги в усіх регіонах. Ззагальний сегмент приватної медицини станом на 01.01.2022 року становить 18511 ліцензіатів, або 81% усієї кількості. Серед приватних закладів трохи більше половини (2534 ліцензіатів) спеціалізується на стоматологічній допомозі. Іншими розвиненими напрямками приватної медицини є терапія, ультразвукова діагностика, акушерство та гінекологія, а також неврологія.

2. В Україні функціонують медичні заклади приватної та колективної форм власності, що перевищує загальну кількість державних та комунальних закладів охорони здоров'я, а також банків пуповинної крові та інших тканин і клітин людини. Станом на 01.01.2022 року у сфері приватної медицини працює 59,3% фізичні особи-підприємці, більшість з яких становлять: стоматологи – 65,1%, спеціалісти з ультразвукової діагностики – 5,3%, акушерства та гінекології – 4,3%, дерматовенерології – 3%, урології – 1,2%, хірургії – 0,67% та інші.

3. Під медичними закладами слід розуміти сукупність об'єктів управління, як приватної, так і колективної форм власності, основним видом діяльності яких є медичне обслуговування населення, з урахуванням кадрових, матеріальних та фінансових ресурсів, що є в їх розпорядженні, а також фактичних обсягів медичної допомоги, медичних та супутніх послуг відповідної якості, які вони здатні надати населенню.

4. З метою надання високоякісних медичних послуг працівники

медичного закладу формуючи схему лікування своїх пацієнтів повинні раціонально підбирати лікарські засоби та медикаменти враховуючи відповідні групи медикаментів, їх класифікацію, відповідний рівень якості, ефективність та безпеку лікарського препарату.

5. Для максимального забезпечення організму всіма необхідними нутрієнтами медичні заклади зобов'язані забезпечити своїх пацієнтів повноцінним та збалансованим харчуванням. Продукти харчування повинні відповідати встановленим вимогам щодо органолептичних та фізико-хімічних властивостей, гігієнічним нормам стосовно хімічного та біологічного складу.

6. Для отримання більш об'єктивної інформації щодо наявності запасів у медичному закладі запропоновано форму «Відомості наявності та руху медикаментів». Ця Відомість буде містити інформацію необхідну для прийняття відповідних рішень щодо забезпечення медичного закладу медикаментами. Якщо це потрібно, працівники бухгалтерської служби медичного закладу можуть розширити і доповнити цей документ необхідними даними.

7. Аналіз та контроль за надходженням медикаментів у медичний заклад, в першу чергу, залежать від правильності документального оформлення процесу придбання запасів, кореспонденції рахунків, бухгалтерських проведення, оформлені відповідних операцій та забезпеченні правил ведення їх обліку на складі та в інших місцях зберігання.

8. Схиляємось до думки, що у медичному закладі найоптимальнішим є спосіб розрахунку за натуральними нормами, що базований на використанні встановлених норм видатків як окремих медикаментів, так і продуктів харчування (на 1 хворого на день за ліжками різної спеціалізації) та ціни на них. Цей спосіб дає змогу найповніше врахувати потребу хворих у медикаментах і продуктах харчування.

9. Внутрішній контроль доцільно розглядати як функцію управління, окрему системау що базується на керівних принципах та практиках, які використовує суб'єкт господарювання для гарантування точності фінансових

та бухгалтерських даних, посилення підзвітності та запобігання шахрайству, сприяє підвищенню ефективності та результативності операцій, а також досягненню відповідності законам і нормам. Доведено, що контроль операцій пов'язаних із запасами займає провідне місце у медичній галузі, оскільки однією з обов'язкових умов функціонування медичного закладу є забезпечення їх медикаментами та продуктами харчування. При цьому медичний заклад повинен раціонально, економічно та обгрунтовано розраховувати свої потреби як у медикаментах, так і продуктах харчування.

10. З метою покращення організації внутрішнього контролю в умовах державної системи охорони здоров'я на рівні приватного медичного закладу пропонуємо чотири ступені контролю: I ступінь – завідуючий структурним підрозділом медичного закладу оцінює якість медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги в цілому, наданої окремим лікарем чи медичним працівником пацієнтам, які закінчили лікування; II ступінь – заступники головного лікаря, що відповідають за роботу медичного закладу, використовуючи основні облікові документи, проводять щоденно експертну оцінку медикаментів та продуктів харчування, а також медичної допомоги в цілому не менше 10 % пацієнтів, які проліковані у медичному закладі, та не менше 20 % осіб, які закінчили лікування в стаціонарі (якщо є такий підрозділ у закладі); III ступінь – експертна комісія медичного закладу оцінює якість роботи кожного з підрозділів щомісячно; IV ступінь - експертна комісія за участі власника медичного закладу та/або головного лікаря оцінює якість роботи кожного з підрозділів щоквартально.

11. Для оптимізації роботи медичного закладу при проведенні внутрішнього аудиту медикаментів та продуктів харчування варто використовувати опитувальний лист, що розроблений внутрішніми аудиторами. Зібрані результати відповідей по опитувальних листах можуть істотно вплинути на об'єм вибірки, а стверджувальна в цілому форма опиту позитивно характеризує стан системи внутрішнього контролю і навпаки

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Арцатбанова О.В. Порівняльний аналіз підходів до побудови економічних механізмів функціонування системи охороги здоров'я. *Державне управління: удосконалення та розвиток*, № 10, 2017. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1399>
2. Бабіч І.І., Зубчик С.М. Об'єкти та суб'єкти внутрішньогосподарського контролю. *Економічний форум: науковий журнал*. № 2. 2011. С. 418-421.
3. Баланюк І.Ф., Шеленко Д.І., Якубів В.М. Теоретичні аспекти контролю господарської діяльності підприємств. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vpu/Ekon/2009_7/17.pdf
4. Баранова А.О., Наумова Т.А., Кашперська А.І. Аудит : навч. посіб. Харків, 2017. 246 с.
5. Бардаш С.В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі економіки. *Вісник ЖДТУ*. 2013. № 4 (66). С. 1-8.
6. Бенько І.Д. Методика аналізу розрахунків у медичних установах. *Економічний аналіз: зб. наук, праць кафедри економічного аналізу*. Вип. 5. Тернопіль: Економічна думка, 2010. С. 53-55.
7. Бондаренко О.М. Аудит. Аудиторська діяльність в Україні. Методика проведення аудиту на підприємствах України: навч. посіб. Київ, 2017. 192 с.
8. Булкот Г.В. Місце внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. 2009. № 24. С. 68-73.
9. Бурлан С.А., Руденко Н.О. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Миколаїв, 2017. 184 с.
10. Бутинець Т.А. Взаємозв'язок контролю з іншими галузями знань. *Економічні науки. Облік та аудит. Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 4. Т. 4. С. 99-102.

11. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Економічні науки. Житомир, 2008. №2 (44). С. 31-42.
12. Бюджетний кодекс України: від 11.01.2019 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/245617/ed20190111#n538>
13. Воронко О.С., Штепа Н.П. Економічний аналіз: навч. посіб. Львів : Новий Світ, 2012. 278 с.
14. Воронко Р.М., Басіста І.А. Трактуювання внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах. *Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету «Економічні науки»*. Луцьк, 2013. Вип. 10 (37), Ч. 3. С. 139-146.
15. Державна аудиторська служба України. URL: <https://dasu.gov.ua>
16. Економічна експертиза: теорія, методологія та організація: монографія / М. Лучко, Л. Будник, І. Гарбарець [та ін.] ; за заг. ред. М. Лучка. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. 308 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/42242>
17. Жидєєва Л. І., Колісник О. П., Салямон-Міхеєва К. Д. Аудит : навч. посіб. Ірпінь, 2019. 312 с.
18. Закон України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 4, ст.19), поточна редакція від 27.10.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text>
19. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50), (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 01.08.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
20. Закон України «Про державний ринковий нагляд і контроль нехарчової продукції», Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 21, ст. 144, зі змінами та доповненнями, поточна редакція від 19.11.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2735-17#Text>

21. Закон України «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення», Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1994, № 27, ст. 218, зі змінами та доповненнями, поточна редакція від 14.01.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4004-12#Text>

22. Закон України «Про лікарські засоби» від 04.04.1996 року № 123/96 зі змінами та доповненнями. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 22, ст. 86, зі змінами та доповненнями, поточна редакція від 08.06.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text>

23. Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2007, № 29, ст.389), (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 14.08.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text>

24. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993 р., № 13, ст. 110, (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 03.07.2020 р. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

25. Класифікація державного фінансового контролю: проблеми побудови та напрямки вдосконалення / Т.А. Жадан та ін. // *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики = Financial and creditactivity: problems of the oryandpractice*. Харків. 2019. Т. 1, № 28. С. 344-353.

26. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія. К. : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2007. 429 с.

27. 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.

28. Левченко Н.М. Удосконалення обліку медикаментів та лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. Статистика, облік, аналіз і аудит. 2015, № 1. С. 198-202. URL:

http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/515/1/Levchenko_Improvement%20of%20Accounting%20drugs.pdf

29. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік: функціональний підхід / Accounting: fuctional approach (англ.) // *Незалежний аудитор*. 2016. № 17 (III). С .7-12.

30. Лучко М.Р., Рожелюк В.М., Хорунжак Н.М. Інституційний підхід до проблеми організації бухгалтерського обліку та її концептуальні основи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. Том 4, № 27. С. 231-241. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i27.154199>.

31. Лучко М.Р., Зорій Н.М., Хорунжак Н.М. Контроль у державному секторі економіки : навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 287 с.

32. Лучко М.Р., Жукевич С.М., Фаріон А.І. Фінансовий аналіз: навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 304 с.

33. Лучко М.Р., Сисюк С.В. Розрахунки та зобов'язання суб'єктів державного сектору. *Економіка і управління*. 2018. № 2 (78). С. 125-135.

34. Малагардіс А., Рудий В. Автономізація, закупівля, медичні послуги, глобальний бюджет у лікарнях: посіб. Серія «Реформування системи охорони здоров'я в Україні»: досвід проекту ЄС «Фінансування та управління у сфері охорони здоров'я в Україні»: у 12 кн., кн. 7. К., 2006. 61 с.

35. Мартишин О.О. Медична реформа в Україні: роль приватної медицини. *Український медичний часопис*. URL: <https://www.umj.com.ua/article/115224/medichna-reforma-v-ukrayini-rol-privatnoyi-meditsini>

36. Медвідь І.В., Лучко М.Р. До питання контролю медикаментів у медичних закладах. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали XI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 1 грудня 2022 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2022.

37. Медвідь І.В., Шестерняк М.М. Особливості контролю продуктів харчування у медичних закладах. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та*

методологія: матеріали XI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 1 грудня 2022 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2022.

38. Меліхова Т.О., Троян О.В., Лауреанті Д.С. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво для підвищення економічної безпеки підприємства. *Агросвіт*. № 3. 2019. С. 34-41.

39. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». URL: <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontroluyakosti-2016-2017>

40. Міжнародні стандарти аудиту. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I, Частина II, Частина III. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>

41. Міністерство охорони здоров'я України. Офіційний сайт. URL: <https://moz.gov.ua>

42. Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 року № 635, зі змінами та доповненнями, у редакції МОЗ України від 24.06.2019 року № 1428. URL: <https://zakononline.com.ua/documents/show/34844485811>

43. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06. 2013 року № 635, зі змінами та доповненнями, поточна редакція від 14.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>

44. Наказ МОЗ України від 01.06.2021 року № 1066 «Деякі питання формування медичних висновків про тимчасову непрацездатність та проведення їхньої перевірки» зі змінами та доповненнями. URL: <https://moz.gov.ua/article/ministry-mandates/nakaz-moz-ukraini-vid-01062021--1066-dejaki-pitannja-formuvannja-medichnih-visnovkiv-pro-timchasovu-nepracezdatnist-ta-provedennja-ihnoi-perevirki>

45. Наказ МОЗ України від 08.04.2019 року № 797 «Про внесення змін до Примірного табеля матеріально-технічного оснащення закладів охорони здоров'я та фізичних осіб підприємців, які надають первинну медичну допомогу». URL: https://moz.gov.ua/uploads/2/11606-dn_20190408_797.pdf

46. Наказ МОЗ України від 19.03.2018 року № 504 «Про затвердження Порядку надання первинної медичної допомоги», поточна редакція від 04.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0348-18#Text>

47. Наказ МОЗ України від 28.09.2012 року № 752 «Про порядок контролю якості медичної допомоги», поточна редакція від 28.09.2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1996-12#Text>

48. Національна служба здоров'я України. Офіційний сайт. URL: <https://nszu.gov.ua>

49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 9 «Запаси», зі змінами та доповненнями, поточна редакція від 03.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 16 «Витрати», зі змінами та доповненнями, поточна редакція від 03.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БОДС) в державному секторі 123 «Запаси», зі змінами та доповненнями, поточна редакція від 01.01.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text>

52. Никонович М.О., Редько К.О. Аудит : підручник / за ред. Є.В. Мниха. Київ, 2014. 747 с.

53. Новий словник іншомовних слів: близько 40000 сл. і словосполучень / Л.І. Шевченко та ін.; за ред. Л.І. Шевченко. Київ : АРІЙ, 2008. 672 с.

54. Новікова Х.С. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства. URL: [file:///C:/Users/ASUS/Downloads/ecan_2015_19\(2\)_18.pdf](file:///C:/Users/ASUS/Downloads/ecan_2015_19(2)_18.pdf)

55. Онищенко В. Лікарські засоби, медичні вироби та обладнання: облік придбання та списання. *Головбух* (від 08.09.2021 р.) URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7616-oblk-lkarskih-zasobv-medvirobv-ta-medobladnannya-vd-privbannya-do-spisannya>
56. Онищенко В. Облік лікарських засобів та медичних виробів: приклади від експерта. *Бухгалтерія для бюджету та ОМС*. URL: https://oblikbudget.com.ua/article/423-oblk-lkarskih-zasobv-ta-medichnih-virobv-prikladi-vd-eksperta#anc_2»
57. Організація харчування у закладах охорони здоров'я. *Медична справа*. URL: <https://medplatforma.com.ua/article/95-organizatsija-kharchuvannja-uzakladakh-okhoroni-11> (дата звернення 10.09.2022 р.)
58. Орел Є. Запровадження контрактних відносин – інструмент покращення показників ефективності діяльності постачальників медичних послуг. *Сімейний лікар*. Вересень, 2005. С. 6.
59. Основи харчування: підручник / [М.І. Кручаниця, І.С. Миронюк, Н.В. Розумикова та ін.]. Ужгород, 2019. 252 с.
60. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. *Економіст*. 2016. № 1. С. 31-34.
61. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112), (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 01.08.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
62. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879, зареєстроване в Мін'юсті України 30.10.2014 р.,(із змінами і доповненнями), поточна редакція від 04.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>
63. Пономаренко В.М., Ціборовський О.М. Проблеми удосконалення системи управління в галузі охорони здоров'я і шляхи їх вирішення. *Вісник соціальної гігієни та організації охорони здоров'я України*. 2003. № 3. С. 5 – 8.

64. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби» від 18.12.2018 року № 1200, (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 27.09.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text>

65. Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2016 року № 285 «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики», поточна редакція від 19.02.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/285-2016-%D0%BF#Text>

66. Постанова Кабінету Міністрів України від 02.09.2015 року № 667 «Про затвердження Положення про Державну службу України з питань безпеки харчових продуктів та захисту споживачів», поточна редакція від 16.02.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/667-2015-%D0%BF#Text>

67. Про схвалення Методичних рекомендації щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України, Постанова Правління Національного банку України № 98 від 28.03.2007 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0098500-07>.

68. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 року № 260-р «Питання Державної служби з питань безпеки харчових продуктів та захисту споживачів», поточна редакція від 06.04.2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/260-2016-%D1%80#Text>

69. Рудий В.М. Законодавче забезпечення реформи системи охорони здоров'я в Україні: монографія. К.: Сфера, 2005. 272 с.

70. Рудий В.М. Контроль над витратами і ефективне використання ресурсів як засоби покращення системи охорони здоров'я в Україні. URL: http://www.healthfin.kiev.ua/pages/review/res_bu.htm

71. Семенов В.Ю. Экономика здравоохранения: уч. пособ. М.: МЦФЭР, 2004. 656 с.

72. Ціщик Р.В. Шестерняк М. М., Аналіз використання можливостей парадигми логістики в управлінні закладом охорони здоров'я / Analysis of using the possibilities of the logistics paradigm in health institution management.

Електронний науково-практичний журнал «Інфраструктура ринку». Причорноморський науково-дослідний інститут економіки та інновацій. Випуск 44/2020. Одеса, 2020. С. 131-136. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/44_2020_ukr/24.pdf

73. Шестерняк М.М. Економічний аналіз: перспективи розвитку. Збірник тез доповідей XV Ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації», (м. Тернопіль, ТНЕУ, 29-30 березня 2018 р.). Тернопіль: «Економічна думка ТНЕУ», 2018. С. 233-235. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/28188/1/233.PDF>

74. Шестерняк М.М. Методи і форми контролю: проблеми визначення. *Вісник ХДУ*. Сер. Економічні науки: Херсон: [б. в.], 2017. Випуск № 26, ч. 2. С. 154-156. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2017_26\(2\)_39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2017_26(2)_39).

75. Шестерняк М.М. Облік і аудит в цифровій економіці: виклики глобалізації та перспективи. *International Scientific Conference Digital and Innovative Economy: Processes, Strategies, Technologies: Conference Proceedings, January 25th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 220 pages*. Р. 187-189. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/35762/3/Shesternyak.Poland.pdf>

76. Шестерняк М.М. Роль і місце евристичних методів в системі економічного аналізу за умов невизначеності та економічних загроз. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф.* (Тернопіль, 12 червня 2020 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2020. С. 60-63. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/38538/1/60.pdf>

77. Шестерняк М.М. Сучасний економічний аналіз та його основні види. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». Випуск № 20, 2018. Ужгород, 2018. С. 158-162. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_20\(3\)_34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_20(3)_34)

78. Шестерняк М.М. Сучасний стан розвитку економічного аналізу. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства: зб. матер.*

всеукр. наук.-практ. конф. (м. Вінниця, 18 квітня 2018 р.) у 2-х т.: Т.1 / ред. кол.: ВНИИЕ ТЕУ. Тернопіль: Крок, 2018. С. 121-123. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/30130/1/121.PDF>

79. Gopikrishna Butaka, CISA, CDPSE, CEH (15 February 2022). The Evolution of Audit in the Wake of the Pandemic. IT Business Continuity Audit Program. Digital. English. URL: <https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2022/volume-1/the-evolution-of-audit-in-the-wake-of-the-pandemic>

80. Hakeem Hammood Flayyih, Aws Saeed Mirdan Alnujaimi, Amjed Hamid Murad, [...], Muthana ABDULWHAB. Using the model of the european foundation for quality management in evaluating the performance of control and internal auditing. (May 2022) Conference: THE 18TH INTERNATIONAL CONFERENCE ON EUROPEAN INTEGRATION – NEW CHALLENGES – EINCO 2022 University of Oradea, Faculty of Economic Sciences. URL: [https://www.researchgate.net/publication/360823881_USING_THE_MODEL_OF_T
HE_EUROPEAN_FOUNDATION_FOR_QUALITY_MANAGEMENT_IN_EVAL
UATING_THE_PERFORMANCE_OF_CONTROL_AND_INTERNAL_AUDITIN
G](https://www.researchgate.net/publication/360823881_USING_THE_MODEL_OF_THE_EUROPEAN_FOUNDATION_FOR_QUALITY_MANAGEMENT_IN_EVALUATING_THE_PERFORMANCE_OF_CONTROL_AND_INTERNAL_AUDITING)

81. McDonnell, C., Kinsella, D. and Healy, E. (2017). Internal audit insights High - impact areas of focus. 1st ed. [ebook] Deloitte. Available at: <https://www2.deloitte.com/con-ent/dam/Deloitte/ie/Documents/Audit/Internal-Audit-Hot-Topics-2017.pdf> [Accessed 22 Oct. 2017].