

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

ЛУЦЮК Віктор Володимирович

**УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ КОМУНАЛЬНИМ
МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ ТА АУДИТ ЙОГО ДІЯЛЬНОСТІ**

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

Виконав студент
групи ОАДФКзм-21
Луцюк В. В.

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

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

підпис

Тернопіль - 2022

ЗМІСТ

Вступ.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ КОМУНАЛЬНИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ ТА АУДИТ ЙОГО ДІЯЛЬНОСТІ	
1.1. Управління неприбутковим комунальним медичним закладом в сучасних умовах невизначеності та ризиків	7
1.2. Аудит в системі фінансового контролю	13
Висновки до розділу 1	19
РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ КОМУНАЛЬНИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ	
2.1. Роль та місце аналізу в процесі управління неприбутковим комунальним медичним закладом.....	20
2.2. Загальна характеристика показників що характеризують фінансовий стан неприбуткового комунального медичного закладу.....	26
Висновки до розділу 2.....	37
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ	
3.1. Аудиторські процедури при перевірці діяльності неприбуткового комунального медичного закладу	38
3.2. Методика аудиту фінансової звітності	50
Висновки до розділу 3	54
Висновки	55
Список використаних джерел	57
Додатки	64

СПИСОК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

КНП – Комунальне неприбуткове підприємство

ТМКЛ №2 – Тернопільська міська комунальна лікарня №2

МОЗ – Міністерство охорони здоров'я

ДАС – Державна аудиторська служба

ВСТУП

Процес реформування національної системи охорони здоров'я спрямований на раціоналізацію діяльності медичних закладів. В сучасних умовах дефіциту бюджетного фінансування медичної галузі, а також зростання можливих загроз для здоров'я населення, вирішення яких можливо шляхом залучення фінансових та інноваційних ресурсів. Наявні механізми управління не враховують специфічні особливості територіальної організації медичних установ і не забезпечують необхідний розвиток за умов зростаючої конкуренції на ринку медичних послуг. Питання реалізації єдино визначених підходів до управління та функціонування закладів охорони здоров'я в Україні залишаються невирішеними, тому виникає потреба у комплексному аналізі діяльності, а також напрямів вдосконалення механізму управління медичними закладами. З допомогою загального аналізу виникає можливість дослідити економічні, фінансові, медичні, та соціальні чинники, що впливають на ефективність діяльності медичних організацій. Зазвичай аналіз показників фінансового стану здійснюється в процесі регулювання, спостереження за станом і роботою медичного закладу, а також при виникненні складних фінансових ситуацій.

Важливою складовою управління виступає проведення контрольних заходів. Окремим видом контролю є незалежний аудит, який виник у зв'язку із розширенням прав суб'єктів господарювання, демократизацією, а також використання економічних інструментів і стимулів, спрямованих на підвищення ефективності та оцінки її результатів. У зв'язку з постійним законодавчими змінами податкового та бухгалтерського нормативного забезпечення роль аудиту фінансової звітності як гаранта достовірності показників фінансової звітності постійно зростає.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи виступає управління неприбутковим комунальним медичним закладом, а також аудит його діяльності. Для виконання поставленої мети дослідження сформовано наступні **завдання:**

- окреслити специфіку управління неприбутковим комунальним медичним закладом в умовах ризиків та невизначеності;
- виокремити місце аудиту в системі фінансового контролю;
- дослідити роль та місце аналізу в загальній системі управління;
- провести загальний аналіз показників фінансово-господарської діяльності неприбуткового комунального медичного закладу;
- охарактеризувати види аудиторських процедур, які можуть застосовуватись в процесі перевірки;
- дослідити методику аудиту фінансової звітності.

Об'єктом дослідження є процес управління, а також аудит діяльності в КНП «ТМКЛ № 2»

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади управління неприбутковим комунальним медичним закладом, а також аудит його діяльності.

Методи дослідження. Для дослідження економічної сутності економічної категорії «аналіз» та «аудит» використано метод порівняння й узагальнення; для проведення аналізу показників фінансової звітності - графічний, коефіцієнтів, науковий метод від абстрактного до конкретного; для проведення аудиту – спостереження, порівняння, вимірювання та експерименту.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- сформовано основні аспекти управління неприбутковим комунальним медичним закладом в сучасних умовах невизначеності та ризиків;
- визначено сутність категорії «аудит» та місце в загальній системі фінансового контролю;
- проведено загальний аналіз показників діяльності об'єкту дослідження;
- описано види аудиторських процедур, які використовуються при перевірці діяльності ;
- визначено методику проведення аудиту фінансової звітності.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного дослідження у кваліфікаційній роботі придатні для їх практичного застосування

при здійсненні загального аналізу фінансово-господарського стану медичного закладу.

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

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

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ КОМУНАЛЬНИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ ТА АУДИТ ЙОГО ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. **Управління неприбутковим комунальним медичним закладом в сучасних умовах невизначеності та ризиків**

В умовах невизначеності сучасного та майбутнього стану зовнішнього середовища спонукає до змін у внутрішній системі управління більшості підприємств різноманітних галузей економіки, в тому числі і медичну галузь та сферу охорони здоров'я загалом. У нестабільній економіці відбувається все більше входження в стан застою, спостерігається скорочення фінансованих державою та міжнародними організаціями програм, а також знижується попит населення на медичні послуги. Як результат синергетична дія цих та інших факторів під час формування дієвої системи управління є надзвичайно актуальним завданням не лише для українських медичних закладів, а й для країн, які вважаються розвиненими. Система закладів охорони здоров'я утворює специфічну область публічної сфери, яка значно відрізняється від комерційних суб'єктів господарювання, що значною мірою ускладнює запровадження новітніх систем управління.

Як описує С. Вовк «загальновизнаним є той факт, що параметр завдань для механізмів усіх систем управління не може бути точно визначеними, оскільки кожна організаційна структура має специфіку своєї діяльності й відмінний характер функціонування (галузеві, територіальні, ментальні та ін. складові). Водночас існує низка науково обґрунтованих і перевічених практикою рекомендацій щодо дотримання принципів під час визначення функціональних завдань вибраної системи механізмів з визначеними для них функціями і критеріями досягнення результату. У теорії та дослідницькій практиці наведено різнохарактерні механізми та інструменти для організації власної управлінської системи, серед яких і для управління системою охорони здоров'я. Якщо

узагальнити, добір інструментальних засобів передбачає забезпечення ними основних функцій управління, що конкретизуються в операційній діяльності суб'єктів менеджменту в різних секторах економіки (державному, приватному) для досягнення мети – збереження та зміцнення здоров'я населення України» [13].

Зважаючи на збільшення розмаїття аспектів, які вказують на дієвість та потенційну ефективність адміністративних рішень у медичних установах, процес їх прийняття в сучасних реаліях стає дедалі складнішим. Чинники, які формують нові вимоги до учасників відносин в медичній сфері подано на рис. 1.

1.

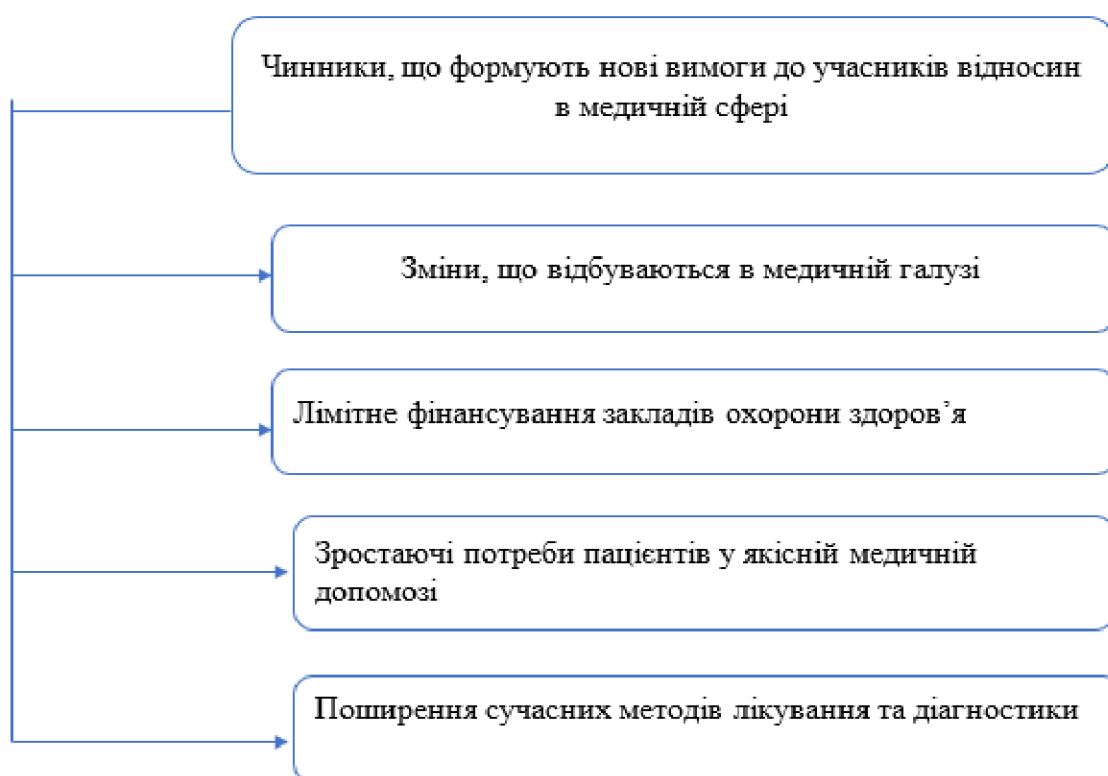


Рис. 1. 1. Чинники, що формують нові вимоги до учасників відносин в медичній сфері

У рамках сучасної вітчизняної медичної реформи функції замовника медичних послуг передаються установі, яка розподілятиме фінансові ресурси через платні послуги пацієнтам. Це вказує на те, що держава переходить від сприяння мережі закладів охорони здоров'я, які надають безкоштовні послуги, до еквайрингу послуг цієї мережі. Медичні заклади визначаються як

постачальники послуг, а пацієнти – як споживачі медичних послуг. Відповідно до реформи, планується утворення автономного замовника послуг – незалежних провайдерів, які продаватимуть медичні послуги замовнику послуг на підставі укладення договорів. Тому метою всіх дій держави має бути єдино сформований ринок медичних послуг, що включає усіх постачальників (заклади охорони здоров'я), в тому числі приватні медичні центри, заклади, аптеки тощо.

Зважаючи на складні сучасні концепції управління, інструментальні засоби та механізми є такою взаємопов'язаною системою методів управління, що пов'язані спільною метою. З допомогою чітко організованих механізмів реалізується спрямованість і чіткі параметри щодо управлінських дій. Проблема вибудування системного механізму у сфері надання медичних послуг полягає в тому, що вона являє суб'єктну структуру, яка включає комунальні та приватні медичні заклади України.

«Спрямованість менеджменту державних чи приватних медичних закладів визначається системою державного управління в медицині та змістом управлінських завдань усередині цих закладів. Сучасні дослідження пропонують набір кращих практик (best practices) для посилення дієвості механізмів управління за типових ситуацій для вироблення системного підходу в менеджменті державних і приватних медичних закладів» [37;68].

Внутрішньогосподарський механізм управління закладами охорони здоров'я, як у багатьох інших видів діяльності, слід розглядати як систему планомірних взаємодій суб'єкта управління (органу управління закладом, наділеного повноваженнями приймати рішення щодо організація його діяльності й формування перспективних напрямів розвитку). Із урахуванням соціальної значущості діяльності закладів охорони здоров'я, у змісті наповнення механізмів системи управління призначається дещо інша система планових показників.

Основою системних механізмів управління галузевими установами складають базові основи державного регулювання, які окреслюється сукупністю правил, законів, певних процедур регулювання діяльності, зокрема й прийняття управлінських рішень (внутрішні механізми управління). Схема зразкового

механізму управління закладами охорони здоров'я усіх форм власності зображено на рис. 1. 2, де виділено наступні елементи: місія, ієрархія цілей, система загальнонаукових і специфічні принципи управління, функціональні та допоміжні підсистеми, економічні ваги та стимули.

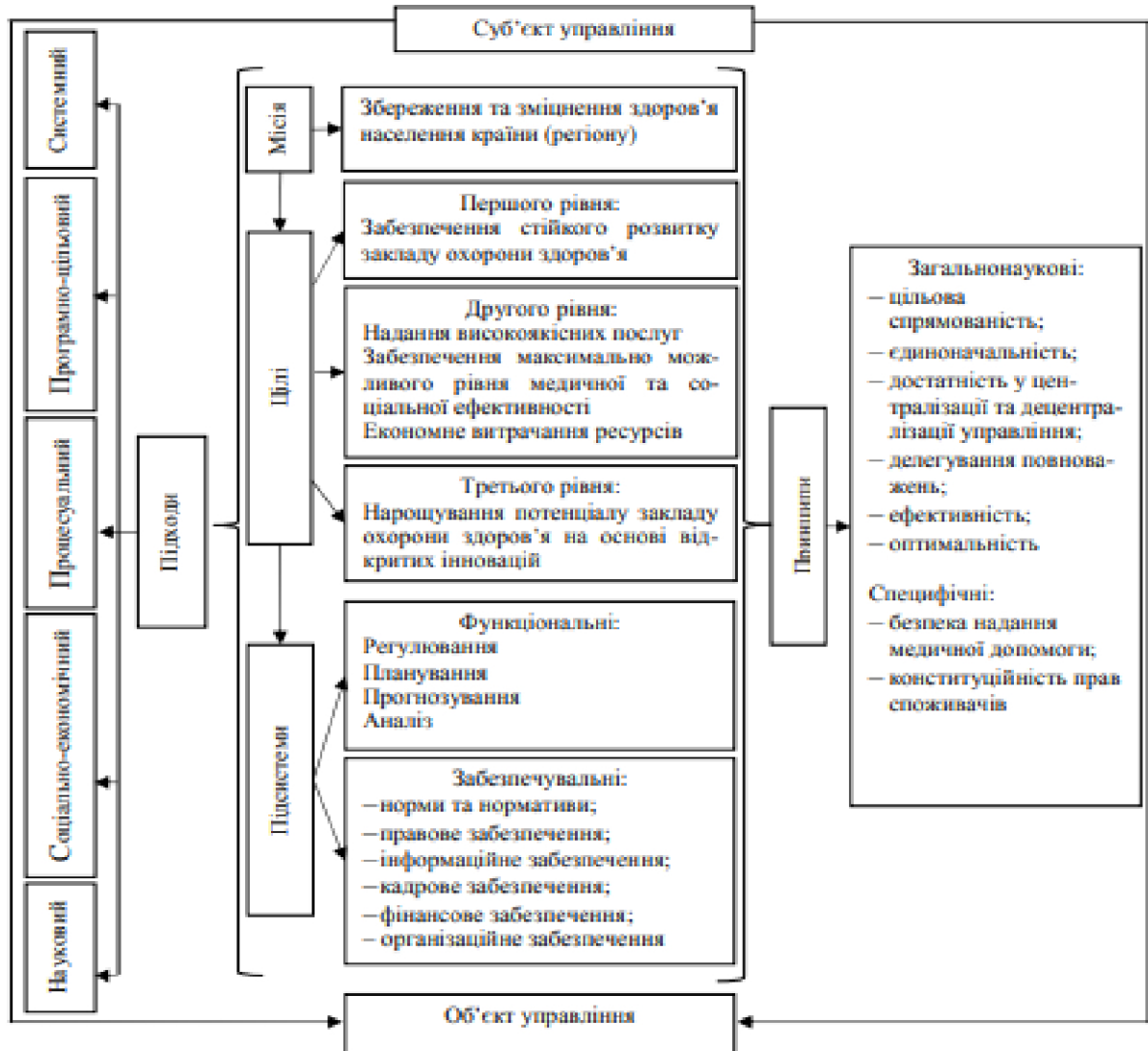


Рис. 1.2. Механізм управління закладами охорони здоров'я

Досліджуючи механізм управління медичним закладом можемо виділити такі підсистеми як функціональна та тимчасова. У складі першої важливе місце відноситься регулюванню, так як надання медичних послуг підлягає обов'язковому ліцензуванню. Також важливе місце займають його технологічні складові елементи, які затверджені клінічними протоколами стосовно надання медичної допомоги в розрізі спеціальностей, базуючись на які у закладі охорони здоров'я розробляються внутрішні протоколи з інструкціями для медичного

персоналу. Медичним установам незалежно від форми власності потрібно погоджувати свої локальні протоколи в структурних підрозділах з питань охорони здоров'я із державними адміністраціями задля координації діяльності закладів відповідного регіону.

Планування, прогнозування та аналіз діяльності регламентується відповідними нормами.

До елементів, які можемо включити до забезпечувальної підсистеми є:

1. норми та нормативи;
2. правове забезпечення;
3. інформаційне забезпечення;
4. кадрове забезпечення;
5. фінансове забезпечення;
6. організаційне забезпечення.

Основою для організації та практичного використання цих підсистем є застосування різних підходів, таких як науковий, соціально-економічний, процесуальний, програмно-цільовий та системний.

Науковий підхід охороною здоров'я базується на дослідженні структури, функцій, професійної діяльності та процесу управління в із виокремленням наступних складових: систему методів пізнання, дослідження - методологія, структура, функції та управлінські рішення - теорія, дослідницькі та діагностичні методи, та навички практичної діяльності (вміння управління людьми, колективом).

Під соціально-економічним підходом вважається соціальна відповідальність управління, в тому числі й захист та підвищення добробуту суспільства. Важливим чинником, який має вплив на специфіку та вектори розвитку системи охорони здоров'я, тому він відповідає реаліям сучасної діяльності державних та комунальних закладів охорони здоров'я.

Суть процесуального підхід полягає у визначенні управління процесом, де діяльність закладу охорони здоров'я потрібно вивчати як об'єднання

взаємопов'язаних функцій управління, кожна з яких є комплексом однакових дій чи процедур.

Сутність програмно-цільового підходу полягає у використанні наступної схеми: «проблема — мета — рішення — програма — бюджет — контроль», тобто вже наявні проблеми управління формулюють цілі їх вирішення. Щоб їх досягнути слід виокремити певний комплекс заходів з планування, складання та оптимізації бюджету, а також контролю за його виконанням. Його реалізація потребує наявності відповідної методичної бази, кваліфікованих спеціалістів та програмно-комп'ютерних комплексів, що ускладнює його використання в приватних закладах охорони здоров'я, однак за певних умов

Системний підхід в управлінні закладами охорони здоров'я полягає у сукупності взаємопов'язаних елементів. При цьому є вхід - ресурси та інформація, вихід - надання медичних послуг, зв'язок із зовнішнім середовищем (враховуючи політичну, економічну, соціально-демографічну, культурну ситуації, а також інфраструктуру конкретного закладу) та зворотній зв'язок (у разі змін). Система повинна реагувати на зміни та вносити необхідні зміни щодо вимог користувачів до медичних послуг, параметрів ринку, новітніх технологій.

«Особливість застосування системного підходу в управлінні медичними закладами є відсутність виробництва в технічному розумінні цього слова, оскільки процес надання медичної послуги – це поєднання праці медичного персоналу та медичного обладнання, необхідного для надання цієї послуги» [16, 138].

Вважаємо такий підхід перспективним і забезпечує реальну практичну реалізацію складових елементів управління на рівні конкретного медичного закладу, а також в процесі реформування галузі охорони здоров'я в загальному.

1. 2. Аудит в системі фінансового контролю

Важливим етапом діяльності будь-якої ланки національної економіки є контроль за станом економіки, а також розвитком соціальних та економічних процесів у суспільстві. Однією зі складових системи контролю вважається фінансовий контроль, який зумовлює подальший розвиток ринкових відносин, оскільки з його допомогою закріплюється незалежність підприємницької діяльності, заборонений вплив держави у внутрішньогосподарську сферу відповідних підприємств та організацій.

Окремим видом фінансового контролю є незалежний аудиторський контроль, який виник внаслідок розширення прав підприємств, самостійності та використання економічних важелів, що направлені на зростання ефективності та оцінку її результатів.

Традиційно окреслення сутності аудиту ґрунтується на тому, що аудит здебільшого розглядають як особливий вид підприємницької діяльності. Фактично, цей аспект найбільш виражено відображається саме в умовах ринкової економіки. Однак неправомірним є обмеження аудиту межами тільки практичної діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які пропонують певний спектр послуг суб'єктам ринкових відносин. Удосконалення аудиту слід розглядати як розвиток цілісної системи, що включає складові вказані на рисунку 1.3.

Кожна з вказаних характеристик включає відмінні риси, сутнісну структуру, але всі три характеристики взаємопов'язані.

Разом з цим, деякі проблемні питання щодо визначення функцій аудиту в системі соціально та економічних відносин залишаються недостатньо дослідженими. До таких питань можна віднести:

- 1) яким чином аудит виконує контрольні функції
- 2) яке місце аудиту у вітчизняній системі фінансового контролю

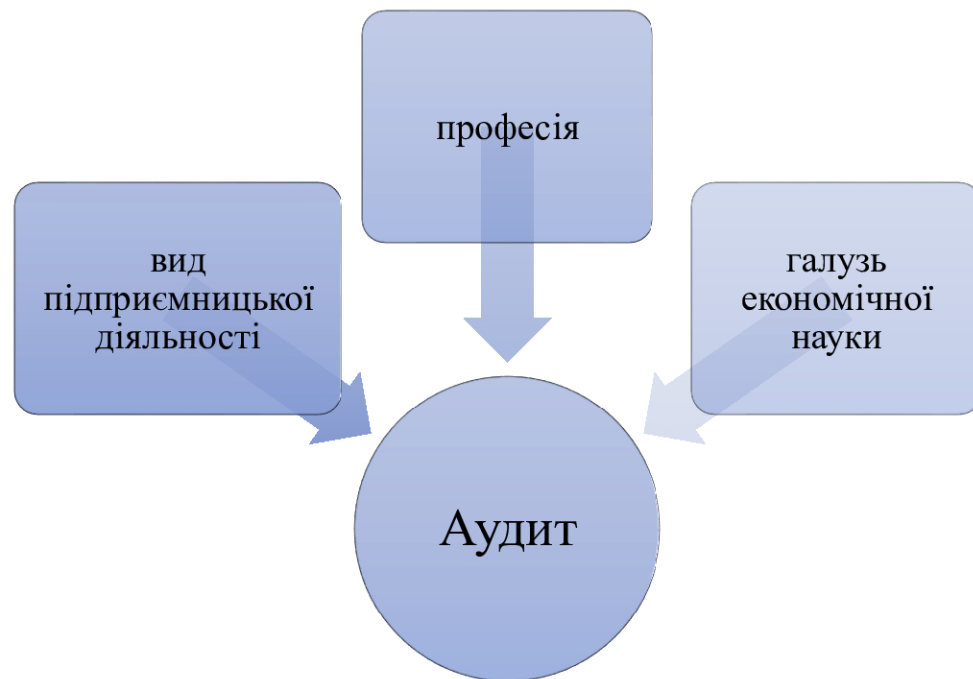


Рис.1.3. Складові цілісної системи аудиту

На сьогодні трактування терміну «аудит» та «аудиторська діяльність» досліджена та надна вітчизняними та зарубіжними науковцями. Проте варто зазначити, що така різноманітність думок та поглядів зумовлюють дискусію учених, які вважають що авторидещо спрощено визначають вказані дефініції, не враховуючи ґрунтовних сутністних ознак.

Відповідно до МСА «Аудит є складовою завдань з надання впевненості, виконуючи які, практик висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями» [33, с. 75]. Згідно з МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» метою аудиторської перевірки фінансових звітів є надання аудитору можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності (п.2) [33, с. 96].

Як вказується у ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [44] «аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову

звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам»

Досліджуючи історію виникнення та розвитку В. Сопко, В. Шило, Н. Верхоглядова, С. Ільїна, О. Брадул вважають, що «аудит» - це необхідна своєрідна експертиза бізнесу, фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової діяльності, ведення обліку та аналізу» [55, с.19].

При дослідженні питань аудиту, вивченні його сутності, автори обов'язково аналізують відмінності між аудитом та іншими формами контролю. В більшості виділяють наступні критерії відмінностей:

- мету,
- характер діяльності,
- методичні прийоми,
- основа взаємовідносин,
- управлінські зв'язки,
- принцип оплати послуг,
- практичні завдання,
- порядок оформлення результатів, які відображають підприємницький характер аудиторської діяльності
- технічні вимоги стандартів.

Проте вказані критерії, на погляд авторів, не повністю характеризують специфіку контролю, аудиту, а також інших, згаданих вище, видів діяльності (нагляду, аналізу, моніторингу, оцінки тощо), оскільки їм усім характерні такі процедури, як спостереження, порівняння тощо, тому підґрунтям характеристики кожного з видів діяльності та визначення ступеня впливу на об'єкт є обґрунтування цільової функції. Тому, базове і загальне поняття «контроль», а також його основні елементи слід конкретизувати залежно від сфери його застосування та предмету спрямування. Вагомість такої проблематики обумовлена і тим, що останніми роками ведеться дискусія щодо

необхідності прийняття Закону «Про фінансовий контроль в Україні», а це потребує уточнення відповідного понятійного апарату.

Загальноприйняте визначення системи контролю включає три елементи (суб'єкт контролю, підконтрольний об'єкт, контрольні дії, спрямовані на виявлення відхилень у господарських системах), саме з урахуванням єдності трьох цих елементів розглядається сутність контролю [67]. Тракткування елементів системи контролю зображено на рис.1.4.

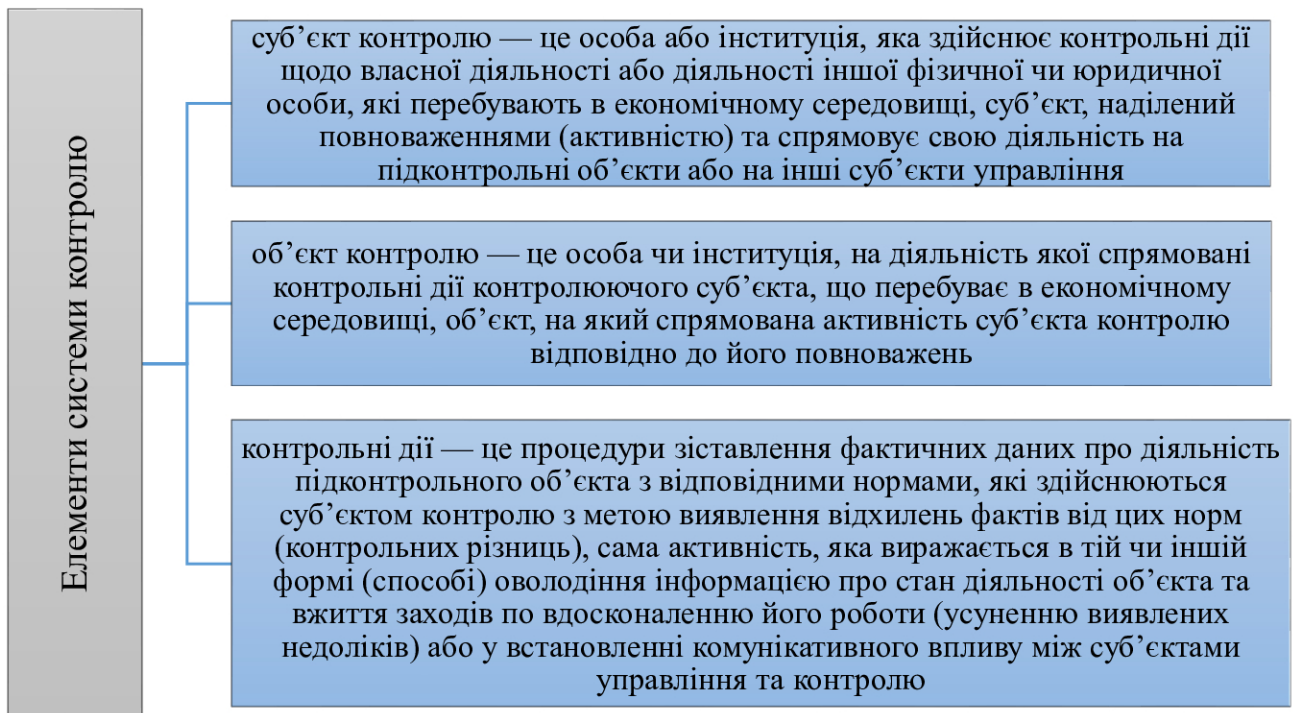


Рис.1.4. Елементи системи контролю

Включення в систему контролю об'єкта значить, що система повинна бути унікальною та утворюватися для обраного об'єкта контролю. Саме тому створюючи різні системи найбільш суттєвим критерієм стає об'єкт контролю. Проте існують й інші думки з цього приводу. Так, Дрозд І. К. вважає, що в системі «суб'єкт — контрольні дії — об'єкт» пріоритетність належить суб'єктові контролю [19].

Для практичних цілей типи систем контролю можуть бути виділені залежно від складності визначених вище чотирьох елементів, їхньої здатності вирішувати завдання для досягнення мети системи контролю, від техніки та

технології контролю, його методів і форм, реалізованих у системі тощо. Крім того, на наш погляд, при побудові системи контролю слід чітко визначити, хто відповідатиме за виконання функцій всіх її елементів, а також обов'язково слід встановити спрямованість інформаційних зв'язків між різними елементами систем контролю. Проведений аналіз дозволяє більш чітко представити місце аудиту в системі фінансового контролю.

З метою практичного використання можна виділити типи систем управління в залежності від складності чотирьох визначених вище елементів, їх здатності вирішувати завдання задля досягнення мети системи контролю, прийомів і технологій управління, методів і форм, що реалізуються в системі тощо. Крім того, в процесі побудови системи управління необхідно чітко визначити відповідального за виконання функцій усіх її елементів, а також встановити напрямок інформаційного зв'язку між різними елементами систем управління.

Важлива роль аудиту полягає в цінності інформації, що отримується, тому що це сприяє посиленню контролю над нею. Аудит зумовлює до самоконтролю тих уповноважених осіб, хто відповідальний за складання фінансових звітів, а також спонукає відповідати вимогам користувачів, так як відповідальні особи знають, що їх робота підлягатиме незалежній перевірці. Це вагомий мотиваційний аспект проведення аудиту, який полягає в усвідомленні того, що буде здійснюватись аудиторська перевірка. Це важливий чинник, що перешкоджає розповсюдженню недостовірної інформації. Це загальновизнані функції аудиту, проте слід уточнити сам процес взаємодії аудиту та систем контролю, який, вважаємо, має бути представлений саме так.

Системи контролю є сукупністю суб'єкта, об'єкта та засобів контролю, що перебувають у взаємодії як єдине ціле в процесі встановлення потрібних результатів виконання, аналізу та оцінки даних, а також розробки необхідних корегуючих дій.

Будь-яка система контролю має включати засоби контролю, які можуть бути включати різні суб'єкти, які будуть виконувати інформаційні та аналітичні функції. Факт наявності зв'язків між цими елементами і потреба в здійсненні

аналітичних процесів виділяє, що система контролю в більшості є інформаційним джерелом та базується на обробці великого об'єму інформації. Такі твердження особливо виокремлюють необхідність та важливість аудиту як процесу, що встановлює ступінь повноти інформації, оскільки неможливо здійснювати контроль без інформації, а також її обробки. До насущніших факторів підвищення ефективності контролю можна віднести повноту та достовірність інформаційного забезпечення, на основі якого він проводиться.

Трактуючи систему контролю у вітчизняній економічній науці й практиці, слід враховувати те, що вони є значними й досить складними системами, які не потрібно зводити лише до простих трьох елементів (об'єкт, суб'єкт, контрольні дії).

Метою системи контролю є забезпечення суб'єкта необхідною інформацією, що дасть змогу йому передбачати можливі зриви. А також відхилення від планового ходу робіт та вчасно здійснені коригувальні дії. Отже, системи контролю повинні включати в себе засоби контролю, які можуть бути представлені різноманітними суб'єктами, що виконуватимуть інформаційно-аналітичні функції. Із таких позицій зовсім по-іншому слід розглядати аудит як невід'ємний елемент інфраструктури ринкової економіки, адже аудитори позбавлені права втручатися в діяльність об'єкта, не мають владних повноважень домогтися виправлення ситуацій, тобто не мають головної ознаки суб'єктів контролю.

При дослідженні проблем аудиту серед головної передумови його виникнення виділяється потреба в інформації задля здійснення подальших контрольних дій або ж прийняття управлінських рішень.

Аудит тим і відрізняється від сфери державного контролю, що аудитори безпосередньо за його наслідками винуватців не встановлюють, тобто він працює «знеособлено». Аудит є висловленням незалежної думки за результатами оцінки певної інформації, а результати аудиту — це тільки докази, що застосовують інші суб'єкти при виконанні своїх функцій.

Отже, аудит потрібно розглядати як соціально незацікавлену інституцію, яка виконує функції збору й оцінки інформації, а також представлення висновку

відносно результатів своєї роботи в великих системах контролю, при цьому зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи важливим засобом для забезпечення певного ступеня інформаційної безпеки в суспільстві.

Висновки до розділу 1

Система охорони здоров'я є важливим елементом соціальної політики держави, яка забезпечує доступність необхідної медичної допомоги усім верствам населення, незалежно від рівня доходів. Як наслідок таких умов зростає потреба у забезпеченні потрібним обсягом фінансових ресурсів та державними зобов'язаннями в галузі охорони здоров'я, які обумовлені Конституцією України, а також іншими нормативно-правовими актами.

Ця вимога стосується і конкретних медичних закладів, оскільки їх діяльність носить об'єктивний характер і розвивається за певними законами, а тому потребує управління, як зі сторони держави, місцевого самоврядування, так і внутрішнього керівництва. Таке управління буде ефективним, якщо ґрунтуватиметься на всесторонньому вивченні, а також практичному застосуванні механізмів дії законів економічного розвитку, які реалізуються з допомогою функцій аналізу, обліку та контролю планування).

Виконання медичним закладом основних функцій можливо за умови повного забезпечення витрат за рахунок відповідних бюджетних надходжень, раціональне і ефективне використання яких є одним з пріоритетних напрямків розвитку України.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ НКМЗ

2. 1. Роль та місце аналізу в процесі управління НКМЗ

Процес реформування української системи охорони здоров'я включає заходи спрямовані на раціоналізацію діяльності медичних закладів, в основі трансформації яких базується застосування економічного аналізу та фінансове обґрунтування перспективних шляхів задля ефективного розвитку в майбутньому. Після перетворення медичної установи на комунальне некомерційне підприємство управлінці отримали більше прав у формуванні доходів та витрат, а також вагому гнучкість під час прийняття управлінських рішень. Через те в умовах сучасності економічний аналіз має займати важливе місце у плануванні та прийнятті рішень діяльності установ. Проте окрім позитивних сторін, є і проблемні аспекти використання такої автономії.

Тому потрібно зважати те, що комплексний аналіз ключових показників ефективності є базовим для успішної діяльності будь-якого медичного закладу і можуть бути актуальними для різних напрямів. Для кращого розуміння необхідності проведення аналізу слід дати відповіді на ряд питань (рисунок 2.1.)

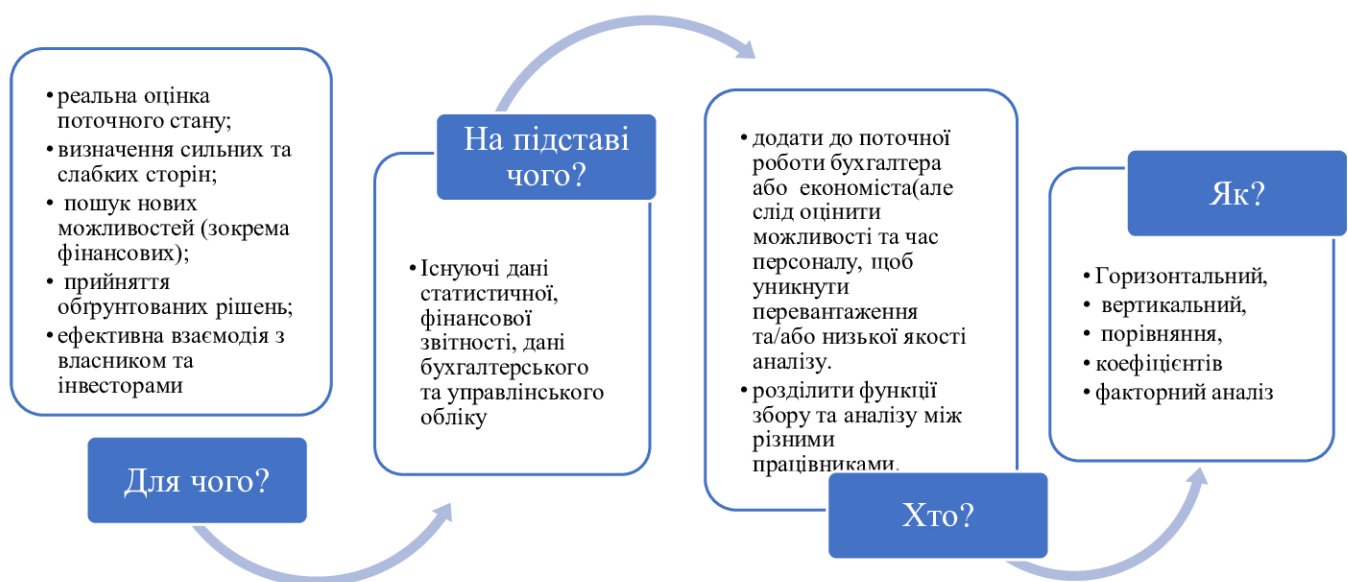


Рис. 2. 1. Необхідність проведення аналізу діяльності медичних закладів
(сформовано автором на основі [26])

Охарактеризуємо детальніше кожен з методів, що застосовується при проведенні аналізу.

Методом горизонтального аналізу можна прослідкувати динаміку змін окремих показників у формі абсолютного показника зростання чи зниження за конкретний період часу.

Наприклад, аналізуючи фінансовий план, який формується щоквартально, можна прослідкувати динаміку конкретного показника протягом року. Так можливо виокремити сезонність окремих явищ в діяльності і помітити в яких періодах слід збільшити фінансування, щоб мати змогу покрити витрати.

Методу вертикального аналізу характерно визначення структури конкретних показників. До прикладу, в процесі аналізу структури доходів, можливо чітко зрозуміти, які джерела превалюють у дохідній частині, і чи можливо збільшити залучення коштів. Тут потрібно обчислити такі показники, як:

- частка доходу за програмою медичних гарантій у сумі загального доходу (%);
- частка доходу за місцевою програмою підтримки закладу охорони здоров'я (цільовими програмами) (%);
- частка доходів з інших джерел (від надання платних послуг, здачі майна в оренду тощо) (%).

Також є можливість проаналізувати структуру видатків, розрахувавши частку витрат на оплату праці, медикаменти та перев'язувальні матеріали, харчування, закупку товарів, матеріалів та інвентаря, поточні видатки (крім комунальних), сплату комунальних платежів, капітальні видатки. Це дасть змогу зрозуміти, яка сума коштів у відсотковому виразі втрачається на певну статтю видатків та, при необхідності, внести корективи у напрямки використання фінансових ресурсів у майбутньому.

При аналізі структури фонду оплати праці з нарахуваннями, можливо розрахувати питому вагу витрат на оплату праці лікарів, середнього та молодшого медичного персоналу, адміністративного та допоміжного персоналу. Також можливо проаналізувати структуру витрат на оплату праці, визначивши відсоток витрат на оплату праці, преміювання, виплату надбавок та доплат тощо.

Такий аналіз є основою для прийняти рішення стосовно змін в системі оплати праці та преміювання в закладі.

Методом порівняльного аналізу здійснюється порівняння показників за минулі звітні періоди або поточного стану із запланованими. Ще можливе порівняння показників закладу із показниками такого є закладу за функціями та розміром. Застосування цього методу дасть змогу зрозуміти, які показники можна поліпшити.

Методом факторного аналізу вивчаються складові будь-якого поняття в економічному аналізі. Тут основним показником може вважатись фонд робочого часу та його використання. Здійснюючи аналіз використання робочого часу в комунальному неприбутковому медичному закладі, яким саме персоналом та в якому співвідношення, можна вибудувати та прийняти управлінські рішення, які будуть удосконалювати доступність медичної допомоги для пацієнтів, покращення якості підготовки звітної документації, тощо.

Метод коефіцієнтів застосовується для того, щоб визначити фінансовий стан медичного закладу з різнобічних аспектів.

Умовно можна виділити декілька груп коефіцієнтів: операційні, фінансові, комунікаційні та рівня пацієнторієнтованості.

Операційні показники характеризують поточну діяльність медичного закладу і можуть стосуються поточної діяльності, а також стратегічних орієнтирів у майбутньому.

Прикладами таких показників:

- загальну кількість пацієнтів на одного лікаря (в розрізі спеціальностей)/медичну сестру (осіб);
- кількість пацієнтів на одного працівника адміністративно-управлінського та допоміжного персоналу;
- термін очікування щоб отримати медичну допомогу;
- тривалість перебування пацієнта в медичному закладі;
- оборотність ліжко-місць (зайнятість ліжка).

Фінансові коефіцієнти відображають ефективність використовуються фінансові ресурси медичного закладу.

Завдяки реформуванню системи фінансування охорони здоров'я пацієнти мають змогу вільно обирати лікарів, тому комунікація є дуже важливою, коли йдеться про медичні заклади і важливо звернути увагу на джерела зв'язку та інформації, аналіз яких допомагає зрозуміти репутабельність медичного закладу та взаємозв'язок із пацієнтом. Ці показники включають:

- Кількість згадок у ЗМІ та соціальних мережах.
- Відсоток пацієнтів, які залишили позитивний відгук про установу.
- Кількість освітніх заходів, у яких приймали участь працівники відділення чи пацієнти.
- Загальне число пацієнтів, які одержали зворотний зв'язок.

Зарубіжний досвід функціонування медичної галузі дає змогу виділити чотири базові критерії оцінки рішень для того, щоб досягти фінансово-економічної ефективності діяльності медичних закладів (рисунок 2.2)

Медична ефективність	Економічна ефективність	Необхідність	Імовірність реалізації
<ul style="list-style-type: none"> • передбачає вивчення якості медичних послуг та ефективності лікування на підставі оцінювання доказових даних (протоколи лікування) 	<ul style="list-style-type: none"> • передбачає порівняння витрат з ефектом від лікування, який, до прикладу, може вимірюватися у додаткових роках життя людини. 	<ul style="list-style-type: none"> • досліджуються етичні та соціальні аспекти, • вплив на суспільство 	<ul style="list-style-type: none"> • аналізується правова та організаційна забезпеченість прийнятого рішення

Рис. 2.2 Критерії оцінки рішень для досягнення фінансово-економічної ефективності функціонування медичних закладів

(сформовано автором на основі [24])

Як вважає Стефанишин Л. С. : «процес управлінських рішень у медичних установах стає складнішим, враховуючи дедалі більшу різноманітність аспектів, що визначають реалістичність та потенційну ефективність таких рішень у сучасному контексті. Зміни, що відбуваються в медичній галузі, лімітне

фінансування закладів охорони здоров'я, зростаючі потреби пацієнтів у якісній медичній допомозі, поширення сучасних методів лікування та діагностики – це фактори, що формують зовсім інші вимоги до всіх учасників відносин у сфері медицини» [56].

На думку колективу авторів : « у межах вітчизняної медичної реформи пропонується перекласти функції замовника медичних послуг на заклад, який буде розподіляти фінансові ресурси за рахунок платних послуг пацієнтам. Таким чином, держава рухається від підтримки мережі закладів охорони здоров'я, які надають безкоштовні послуги, до придбання послуг у цій мережі. Постачальником послуг визначено медичні заклади, а споживачами медичних послуг – пацієнтів. Відповідно до реформи передбачено формування автономного замовника послуг, автономних постачальників, які продаватимуть замовнику послуг медичні послуги, ґрунтуючись на підписанні договорів. Як перспектива – створення контролюючого органу чи наглядової ради. Отже, метою всіх державних дій має стати єдиний ринок медичних послуг (медичний простір), який об'єднуватиме всіх постачальників (установи, заклади охорони здоров'я), зокрема приватні медичні центри, заклади, аптеки тощо» [10].

Отже, важливою умовою забезпечення конкурентоспроможності закладу охорони здоров'я при зміні моделі діяльності є вдосконалення системи управління, а також підвищення його якості при переході до автономної моделі діяльності. Для забезпечення таких вимог слід дотримуватись певних принципів.

Перш за все це принцип цілеспрямованості, що полягає в нагромадженні усіх складових процесу управління. Особливість його застосування в медичних закладах базується на потребі виокремлення цілей медичних, організаційних, технологічних та фінансово-економічних цілей. При цьому останні підпорядковуються першим двом. Ще одним основоположним принципом надання медичної допомоги пацієнтам є безпека, оскільки це переважаючий критерій, який оцінку його якості. Для реалізації даного принципу слід прикласти системних зусиль, до яких належать професійні, організаційні, правові та психологічні заходів з метою поліпшення процесу діагностування та лікування, а також забезпечення визначених умов управління ризиками. Сюди

можна віднести безпеку застосування медикаментів та використання медичного обладнання, проведення санітарно-епідеміологічного контролю, надійну клінічну практику та безпечну ситуацію в медичних закладах.

До конкурентних перевагою медичного закладу також можемо віднести ефективну кадрову політику, оскільки це один із ключових напрямів ефективного управління закладом охорони здоров'я, тому що від професіоналізму усіх ланок медичного персоналу залежить якість, своєчасність і доступність надання медичної допомоги пацієнтам.

На сьогодні в українських закладах охорони здоров'я немає достатньої кількості менеджерів-організаторів, які були б готові використовувати широке коло практичних вмінь та приймати ефективні управлінські рішення, які потрібні для змін організаційного рівня, і ґрунтовного розуміння новітніх викликів та сучасних тенденцій розвитку у галузі охорони здоров'я. Таке становище можна пояснити відсутністю ефективної системи підготовки адміністративної ланки медичних закладів та недостатньою сформованістю освітнього підґрунтя щодо досягнень.

Варто звернути увагу на зарубіжний досвід, оскільки керівники медичних закладів у розвинених країнах світу є фахівцями, яким характерно достатнім рівень теоретичний знань та практичних навичок в сфері менеджменту, економіки, права, а також доказової медицини. Якщо порівнювати управлінців у вітчизняних медичних закладах, то у більшості це практикуючі лікарі з медичною освітою. З початку реформування медичної галузі в Україні існують розбіжності думок щодо стану управління медичним закладом та його керівного складу, а також відповідність освіти займаній посаді.

Діяльність медичних закладів значно ускладнюється в умовах переходу від застарілої системи охорони здоров'я до моделі національної економіки здоров'я. Поєднання медицини й економіки є кардинально новим форматом функціонування національної системи охорони здоров'я, через це методика й інструментарій економічного аналізу забезпечують поетапну побудову ефективних медичних закладів як у медичному, так і в економічному аспектах.

2.2. Загальна характеристика показників що характеризують фінансовий стан неприбуткового комунального медичного закладу

Важливим завданням національної соціальної політики України є вирішення проблеми якісної, кількісно-структурної трансформації національної системи охорони здоров'я. Зважаючи на нові виклики, пов'язані з пандемією COVID-19, вагомого значення набувають системні зміни, які об'єктивно узгоджують систему охорони здоров'я із сучасними соціальними, економічними та політичними умовами. Це зумовлено несприятливою демографічною ситуацією, високим рівнем захворюваності населення, недостатнім фінансуванням галузі охорони здоров'я та необхідністю держави забезпечити доступність та якість медичних послуг.

Трансформація у медичній галузі повинна здійснюватися системно та враховувати особливості регіону, але одним із ключових аспектів удосконалення системи охорони здоров'я є наявність ресурсів для розробки стратегії та концепції окремої медичної установи. Таких розробки здійснюються з метою забезпечення високого рівня доступності та ефективності різних видів медичної допомоги. Обсяг, кількість і якість медичних послуг повинні співвідноситися зі станом здоров'я та потребами населення, а також враховувати новітні можливості та досягнення сучасної медицини і практики.

Перш ніж проводити оцінку необхідно розтлумачити зміст поняття «фінансовий стан підприємства». Значне коло науковців розділяють такі поняття як «фінансовий стан підприємства», «економічний стан підприємства» та «фінансово-економічний стан», що свідчить про його складність та багатогранність. Деякі вчені інтерпретують фінансовий стан як сукупність показників, інші вказують що це рівень наявності необхідних ресурсів. Будь-яка дискусія про статичну чи динамічну природу даного поняття є доречна.

Як комплексне поняття, що виникає як результат взаємодії всіх системних елементів фінансової діяльності суб'єкта господарювання характеризує фінансовий стан підприємства Черниш С.С.: «Він формується під впливом

сукупності виробничо-господарських факторів та може бути ідентифікований системою показників, що характеризують ефективність розміщення і використання фінансових ресурсів та обсяги їх наявності» [65].

Так І. О. Бланк розмежовує два різні поняття «фінансова позиція» та «фінансовий стан». Фінансова позиція характеризується ним як структура та обсяг капіталу та активів підприємства, а також зафіксовані на певну дату фінансові результати його діяльності. Фінансовий стан, в його розумінні, - стан збалансованості та ефективного використання структурних елементів активів та капіталу господарюючого суб'єкта, його оптимізація є головною умовою успішного розвитку підприємства [7, 474].

Не можемо не погодитись із думкою про те, що переважаючою відмінною ознакою, що виокремлює суть цих понять, є визначення розмежування тлумачення економічної діяльності підприємства, яка передбачає всі види діяльності на підприємстві та фінансової діяльності, яка передбачає зміни й розміру капіталу підприємства [59, 178].

Вважаємо, одним з найповніших тлумачень фінансового стану підприємства є визначення М.Я. Дем'яненка: «Фінансовий стан – це комплексне поняття, є результатом роботи усіх елементів внутрішніх та зовнішніх фінансових відносин суб'єкта господарювання та відображає якісну сторону фінансової та виробничої діяльності. Це поняття характеризується системою показників, які відображають поточний стан джерел ресурсів (капіталу), спроможність розраховуватися за своїми зобов'язаннями і забезпечувати своєчасне та ефективне фінансування виробничо-господарської діяльності» [17].

А.Г. Семенов стверджує, що фінансовий стан є економічним поняттям, комплексною категорією, відображає фінансову спроможність підприємства та сукупність певних показників, характеризує різні аспекти фінансово-господарської діяльності [51, 48].

Більшість науковців головною характеристикою фінансового стану вважають систему показників. Також вважаємо, що поняття фінансового стану є об'єктивною фінансовою категорією, яку можна оцінити певною сукупністю фінансових показників.

М.Я. Коробова наводить більш повне поняття фінансового стану: «це інтегрована та складна за багатьма показниками характеристика якості діяльності суб'єкта господарювання. Також його тлумачать як ступінь забезпеченості підприємства необхідними фінансовими ресурсами і рівень раціональності їх розміщення для здійснення ефективної господарської діяльності та своєчасних грошових розрахунків з контрагентами» [25].

Слід зазначити, що фінансовий стан, як поняття, рідко зустрічається в зарубіжній літературі. Зазвичай це вважається процесом аналізу результатів компанії, враховуючи деякі аспекти балансу підприємства. Крім того, можна чітко простежити тотожність понять фінансової стійкості (financial sustainability) та фінансового положення (financial position).

Проаналізувавши та підсумовуючи різні твердження вітчизняних вчених, комплексне якісна поняття, що вказує на рівень реальних та потенційних фінансових можливостей підприємства для ведення підприємницької, фінансової та інвестиційної діяльності, що характеризується системою показників та коефіцієнтів.

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

КНП «ТМКЛ №2» розпочало свою безпосередню діяльність 19 січня 1975 року і діє на підставі статуту (Додаток А).

Основними завданнями «ТМКЛ №2» є:

- здійснення медичної практики у визначеному законодавством порядку;
- організація роботи, у разі потреби, з надання медичної допомоги більш високого рівня спеціалізації;
- організація відбору та спрямування хворих на санаторно-курортне лікування та реабілітацію у визначеному законодавством порядку;

- забезпечення дотримання міжнародних принципів доказової медицини та галузевих стандартів у сфері охорони здоров'я;

- упровадження нових форм та методів профілактики, діагностики, лікування та реабілітації;

- участь у державних та регіональних програмах щодо організації пільгового забезпечення лікарськими засобами населення у визначеному законодавством порядку;

- інші види діяльності, що спрямовані на досягнення статутних цілей підприємства.

Аналіз показників фінансового стану, доцільно починати з порівняння показників структури його активів та пасивів, визначення найвагомійших статей балансу на основі даних фінансової звітності (Додаток Б). В таблиці 2. 1. вказані основні статті активу балансу КНП «ТМКЛ №2» у 2019-2020 рр.

Таблиця 2. 1.

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

Показник	2019	2020	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %
Основні засоби	29148	40832	11684	40,09
НЕОБОРОТНІ АКТИВИ	29544	41174	11630	39,37
Запаси	6802	12569	5767	84,78
Гроші та їх еквіваленти	225	21021	20796	9242,67
ОБОРОТНІ АКТИВИ	7134	33909	26775	375,32
АКТИВИ	36678	75083	38405	104,71

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

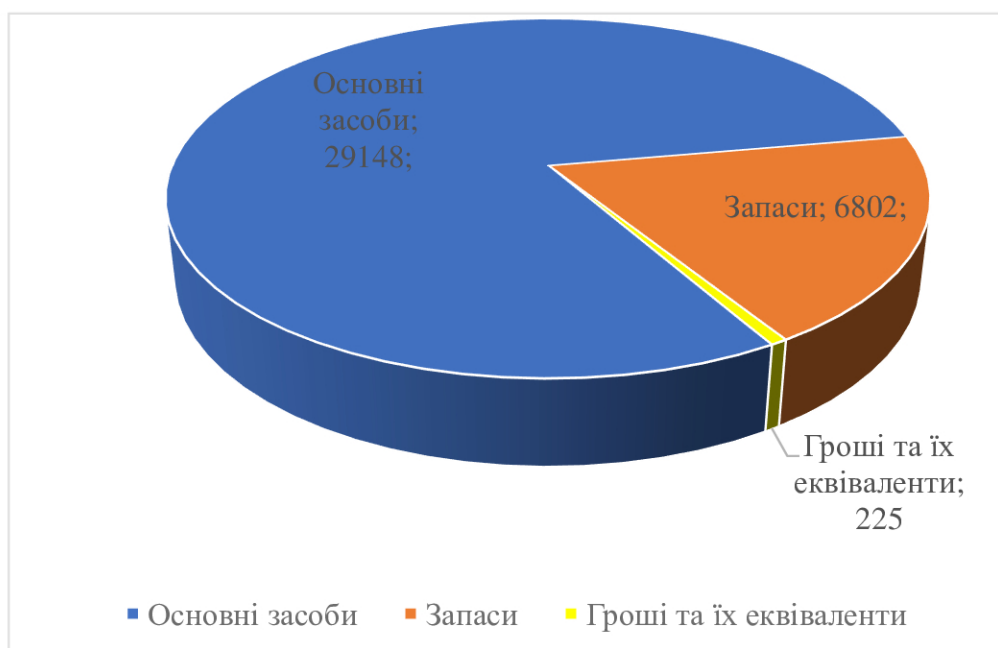


Рис. 2.2. Структура активів у 2019 році

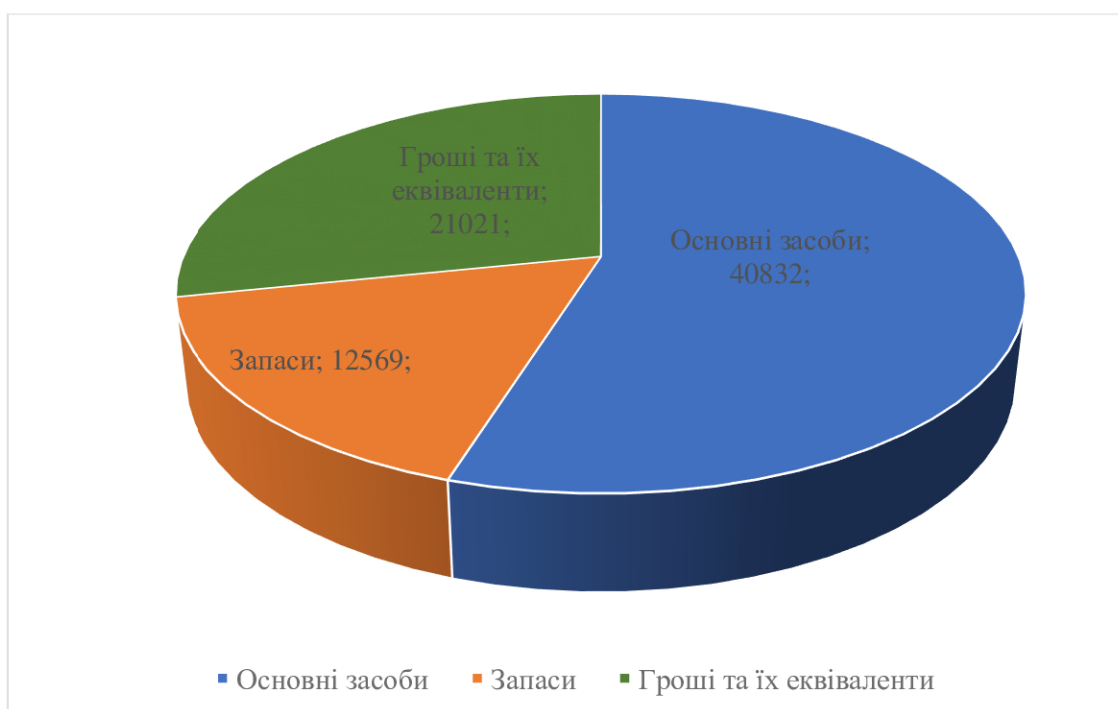


Рис. 2.3. Структура активів у 2020 році

Проаналізувавши структуру витрат у 2019-2020 роках бачимо значне зростання по кожній статті активів.

В порівнянні із 2019 роком спостерігається збільшення вартості основних засобів на 11684 тис. грн, що становить 40% і у 2020 році ця сума склала 40832 тис. грн. Це свідчить про придбання нових необоротних активів, модернізацію, інноваційні зміни, тощо. Також зросла сума оборотних активів у 2020 році –

33909 тис. грн, що на 26775 тис. грн більше порівняно з попереднім роком. Якщо розглядати цю статтю активу більш детально бачимо збільшення вартості запасів на 5767 тис. грн, а також значне зростання грошей та їх еквівалентів на 20 796 тис. грн.

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

Розглянемо зміни у структурі пасиву (джерел фінансування) (таблиця 2. 2.) КНП «ТМКЛ №2» у 2019-2020 рр.

Таблиця 2. 2.

Аналіз пасивів (джерел фінансування активів)

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

Показник	2019	2020	Абс. приріст, +,-	Відн. приріст, %
Зареєстрований (пайовий капітал)	60473	33559	-26914	-44,51
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-26434	9069	35503	-134,31
Неоплачений капітал	0	13205	13205	-
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	34039	31198	-2841	-8,35
Цільове фінансування	396	5014	4618	1166,16
ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	396	5014	4618	1166,16
Доходи майбутніх періодів	0	36754	36754	-
КОРОТКОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	2243	38871	36628	1632,99
БАЛАНС	36678	75083	38405	104,71

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



Рис. 2.4. Структура джерел фінансування у 2019 році

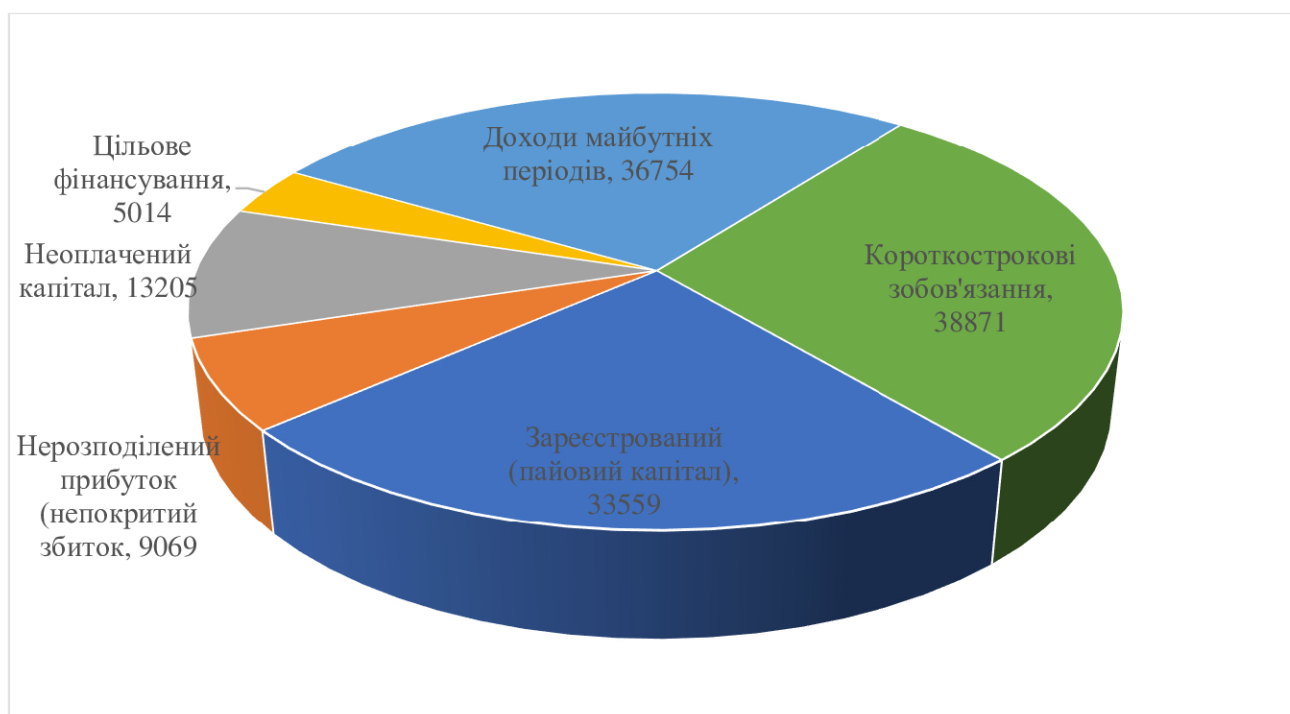


Рис. 2.5. Структура джерел фінансування у 2020 році

Пасиви ТМКЛ №2 сформовані переважно власним капіталом. У 2020 році відбувається зменшення цієї статті 2841 на тис. грн., що пов'язано із погашенням частини збитків. Зважаючи на специфіку фінансування медичних установ, закономірно, що довгострокові зобов'язання сформовані з цільового фінансування і бачимо його збільшення на 4618 тис. грн. і ця стаття пасиву у

2020 році становила 5014 тис. грн. Помітна тенденція до нарощування короткострокових зобов'язань. Спостерігається збільшення доходів майбутніх періодів на суму 36754 тис. грн.

Наступним етапом аналізу фінансового стану є визначення ліквідності КНП «ТМКЛ №2». Аналізуючи ліквідність можемо визначити спроможність медичного закладу погашати свої зобов'язання враховуючи різні строків їх виплати. Оцінюючи ліквідність розраховують три основні коефіцієнта: загальної, швидкої та абсолютної ліквідності (табл. 2. 3)

Таблиця 2. 3

Аналіз ліквідності КНМЗ «ТМКЛ №2»

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

Джерело: Складено та розраховано авторами на основі даних фінансової звітності

Розрахувавши показники загальної, швидкої та абсолютної ліквідності за 2019-2020 р.р. прослідковують зміни у них, що вказує на збільшення можливостей медичного закладу у 2020 році погашати свої зобов'язання. Зміни показників ліквідності зображено на рис.2. 6.

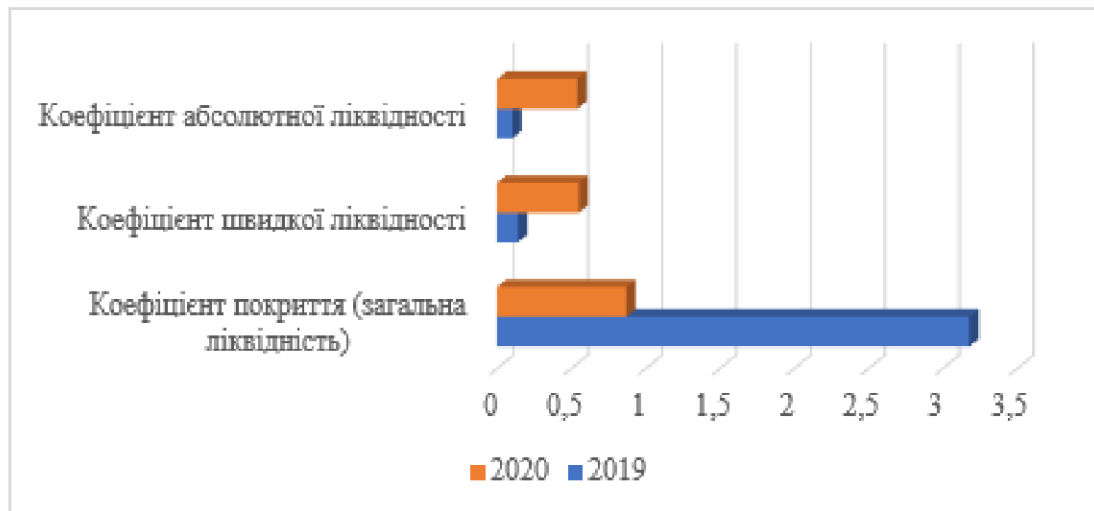


Рис. 2. 6. Зміни показників ліквідності у 2019-2020 р.р.

Проведені розрахунки показують, що «коефіцієнт покриття або загальної ліквідності визначається як відношення всіх оборотних активів (не виключаючи витрати майбутніх періодів) до суми поточних зобов'язань (сума кредиторської заборгованості й короткострокових кредитів). Нормальне обмеження — $K_{пл} \geq 1$. Коефіцієнт показує, наскільки поточні активи покривають короткострокові зобов'язання» [62, 246]. Розрахований коефіцієнт для КНМЗ «Тернопільська комунальна міська лікарня №2» вказує на його значне зменшення, що свідчить про не покриття поточних зобов'язань активами.

«Коефіцієнт швидкої ліквідності розраховується як відношення різниці оборотних активів і запасів підприємства до суми поточних зобов'язань. Коефіцієнт показує здатність підприємства вчасно погашати свої короткострокові зобов'язання за допомогою високоліквідних активів» [62, 247]. Коефіцієнт для досліджуваного медичного закладу нижче нормативного значення, що вказує на низьку здатність установи вчасно погасити поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів.

«Коефіцієнт абсолютної ліквідності розраховується як відношення найбільш ліквідних активів до суми найбільш термінових зобов'язань і короткострокових пасивів (сума кредиторської заборгованості й короткострокових кредитів). Коефіцієнт показує, яка частина поточної заборгованості може бути погашена у найближчий час до моменту складання балансу» [62, 248]. Коефіцієнт для КНП «ТМКЛ №2» у 2020 р. мав тенденцію

зростання, що свідчить про зростання можливості погашення поточних зобов'язань.

Для формування загальної уявлення про фінансовий стан медичного закладу та потребують аналізу є показники фінансової стійкості. Як вважає Базилінська О.Я.: «фінансова стійкість це стан підприємства за якого використання фінансових ресурсів є збалансованим, встановлене оптимальне співвідношення між власним капіталом та залученим, збережено автономність в умовах зовнішньої нестабільності, що сприяє стабільному веденню діяльності підприємства з перспективами розвитку» [3, 6].

Як трактує Бутинець Ф. Ф.: «Основне завдання аналізу фінансової стійкості полягає у визначенні спроможності підприємства протистояти негативній дії різних факторів (зовнішніх, внутрішніх та непередбачуваних), що впливають на його фінансовий стан. Результатом такого аналізу повинен бути висновок щодо його спроможності здійснювати господарську діяльність, отримувати прибуток в умовах економічної самостійності, а також вірогідність збереження такого стану підприємства». [9]. Як вважають М.Д. Білик, О. В. Павловська та інші, «складовими елементами фінансової стабільності є фінансова рівновага підприємства, ресурсна, потенційна та фінансова стійкість» [8].

«Аналіз стійкості фінансового стану підприємства дає можливість зрозуміти, на скільки вірно підприємство управляло фінансовими ресурсами. Важливості набуває той факт, що стан фінансових ресурсів повинен відповідати вимогам сучасного ринку та потребам розвитку підприємства, оскільки недостатня фінансова стійкість може привести до неплатоспроможності підприємства і відсутності у нього коштів для розвитку виробництва, а надлишкова –перешкоджати розвитку, при цьому ускладнювати витрати підприємства надлишковими запасами та резервами» [63, 111].

Для аналізу фінансової стійкості застосуємо коефіцієнтний метод, який передбачає діагностику групи відносних показників, що описують рівень фінансового ризику на підприємстві, його залежність від залучених джерел фінансування. При високому рівні фінансової стійкості медичний заклад має

можливість підтримувати високий рівень реакції на різні зовнішні та внутрішні фактори, які можуть дестабілізувати його. Коефіцієнти фінансової стійкості наведені в таблиці 2. 4

Таблиця 2. 4

Аналіз фінансової стійкості підприємства

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

Джерело: Складено та розраховано авторами на основі даних фінансової звітності

Аналіз коефіцієнтів фінансової стійкості демонструє дещо нестабільне положення підприємства. КНП «ТМКЛ №2» має високий показник автономії – 0,92% у 2019 р., високий рівень стабільності та низький рівень фінансового ризику підтримує незначна кількість кредитів Проте у наступному періоді прослідковується зниження менше нормативного значення через значне зростання довгострокових та поточних зобов'язань. Коефіцієнти довгострокового залучення коштів та фінансової незалежності капіталізованих

джерел знаходяться вище нормативного значення, низькі значення першого показника та високі другого підтверджують автономію від зовнішніх джерел

Висновки до розділу 2

Ключовою метою діяльності закладу охорони здоров'я є забезпечення медичного обслуговування населення шляхом надання законодавчо встановлених медичних послуг, в чітко визначеному порядку та обсязі.

Медична галузь знаходиться на етапі переходу від застарілої системи охорони здоров'я до нової моделі національної економіки здоров'я. Поєднання медицини та економіки є дещо новим форматом функціонування вітчизняної системи охорони здоров'я. З допомогою методів та інструменти економічного аналізу можливо сприяти становленню економічно та медично ефективних, а також фінансово вигідних медичних установ.

Після проведеного аналізу показників фінансової звітності можемо рекомендувати стабілізувати показники ліквідності та оптимізувати рівень грошових активів поза обігом для досягнення потрібного рівня ліквідності без втрати альтернативних можливостей, оскільки такі зміни сприятимуть покращенню фінансово-господарської діяльності медичного закладу комунальної форми власності в умовах реформування системи охорони здоров'я.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

3.1. Аудиторські процедури при перевірці діяльності неприбуткового комунального медичного закладу

Проведення аудиторської перевірки без належної організації буде малоефективним, саме тому аудитор використовує різноманітні методи та процедури перевірки. Охарактеризуємо більш детально дане поняття. Так, «процедура (від лат. Procedo-проходжу, відбуваюсь) — поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення оптимуму» [52]. Слід зазначити, що в науковій літературі немає загального підходу щодо трактування сутності даної категорії.

Існує думка про те, що аудиторська процедура є «сукупністю дій аудитора з перевірки фінансової (бухгалтерської) звітності» [60, 69]. Погоджуємось із думкою В.С. Рудницького [50, 28], і вважаємо, що не потрібно обмежуватись аудиторськими процедурами виключно при перевірці звітності.

Досить поширеним трактуванням аудиторських процедур є визначення, дане М.Т. Білухою [6,28], який характеризував аудиторські процедури як «систему методичних дій на суб'єкти і об'єкти розширеного відтворення суспільно необхідного продукту».

Так, в МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури тестування» [33] аудиторські процедури ототожнюються з конкретним переліком процедур контролю. Аргументом цього Міжнародна федерація бухгалтерів висуває те, що саме контроль зменшить невизначеність та надасть деяку впевненість користувачам контрольної інформації [2, 64].

Для проведення аудиторської перевірки діяльності закладу охорони здоров'я використовують ряд процедур з метою отримання аудиторських доказів. Оскільки в науковій літературі немає однозначного переліку таких процедур, то це може ускладнювати порядок проведення аудиту.

Організація аудиторської діяльності здійснюється у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту, в яких вказано що основою формування думки аудитора має бути обґрунтована впевненість у відсутності суттєвих викривлень у фінансовій звітності [33]. Обґрунтовану впевненість можливо досягнути, якщо отримати такі аудиторські докази, які сприятимуть мінімізації аудиторського ризику. При цьому аудитор має керуватися Міжнародними стандартами аудиту (рис. 3. 1).

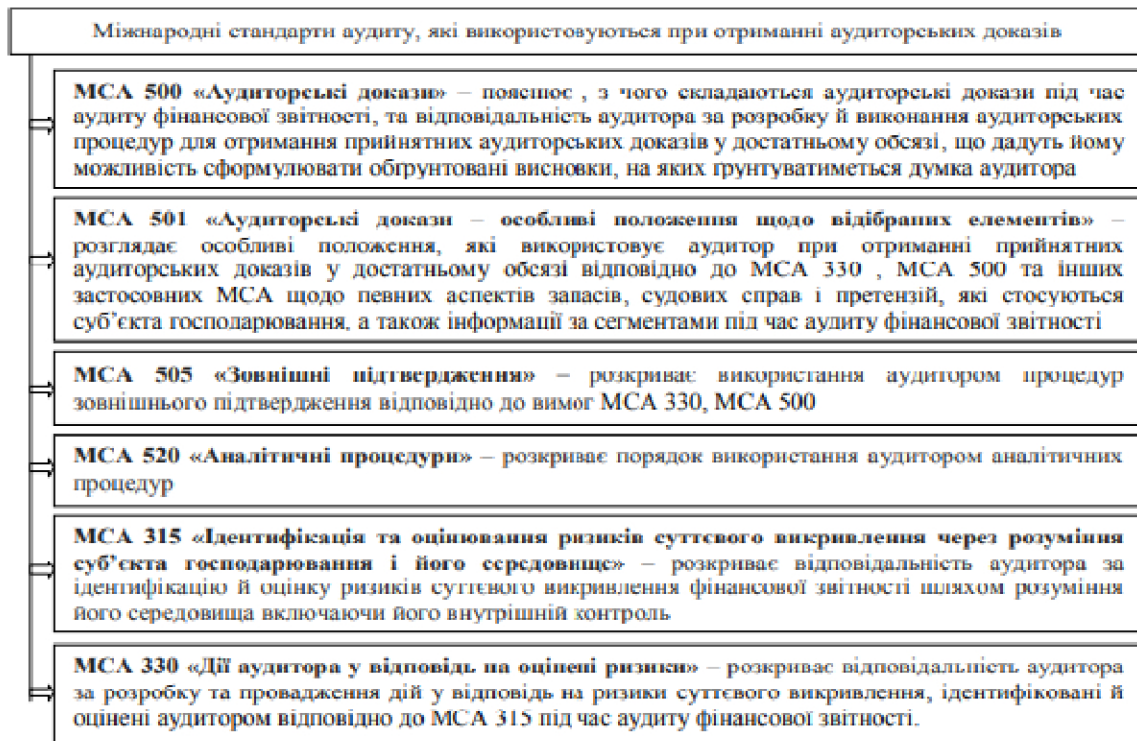


Рис. 3. 1. Перелік Міжнародних стандартів аудиту

МСА 500 «Аудиторські докази» визначено аудиторські докази як інформацію, яка застосовується аудитором в процесі формування висновків, на яких базується незалежна думка аудитора. Ключовими вимогами до аудиторських доказів, які спонукають до формування об'єктивної аудиторської думки, є:

- прийнятність – міра якості аудиторських доказів, визначає доречність аудиторських доказів та надійність для забезпечення підтвердження висновків;
- достатність

– міра кількості аудиторських доказів, необхідна кількість доказів визначається аудиторською оцінкою ризиків суттєвого викривлення та якість аудиторських доказів [33].

В науковій літературі існує алгоритм отримання та оцінювання аудиторських доказів у процесі здійснення аудиту, де особливого значення надають застосуванню аудиторських процедур (Рис. 3.2.).

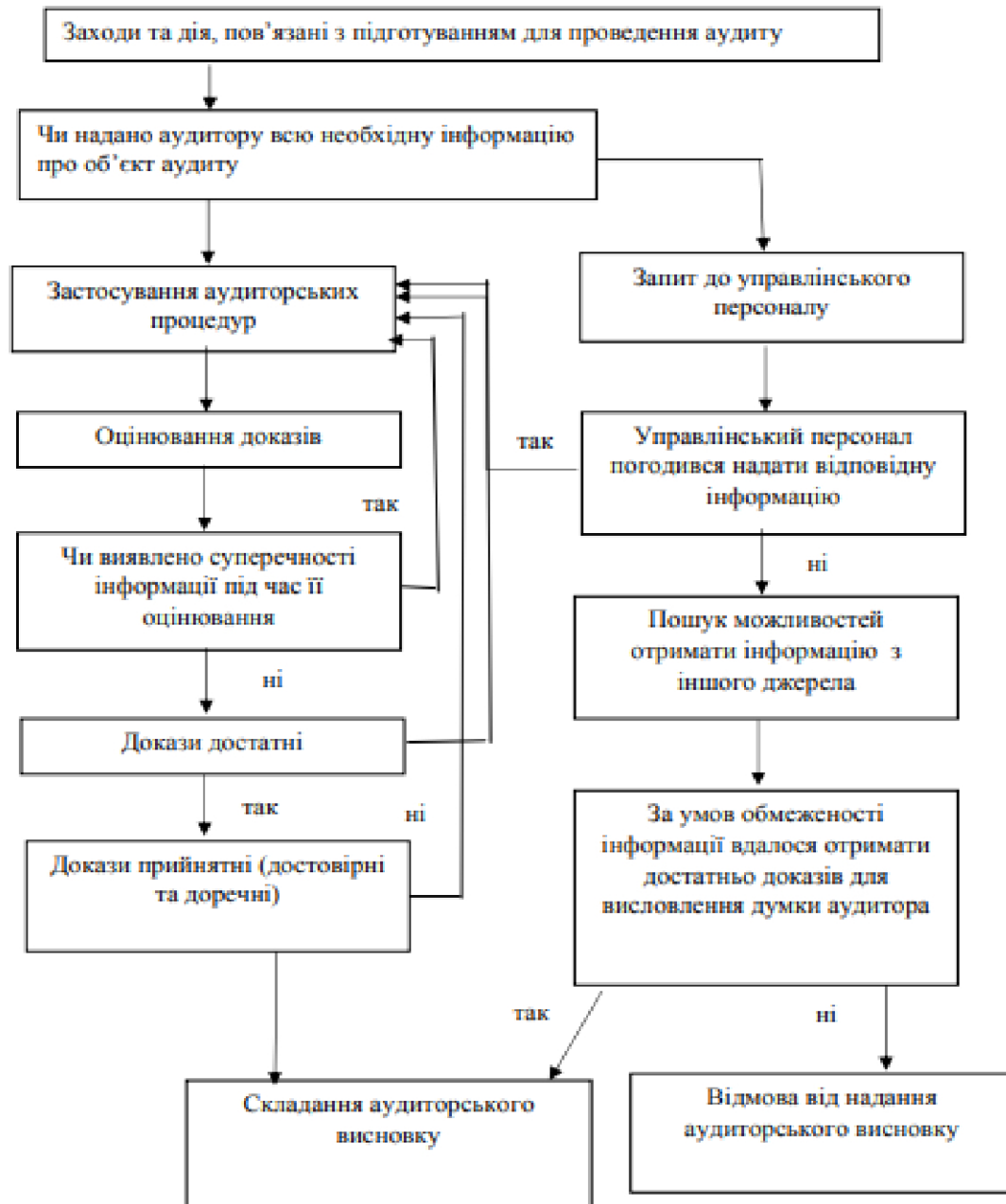


Рис. 3.2. Алгоритм отримання та оцінювання аудиторських доказів у процесі здійснення аудиту [66]

Аудиторські докази класифікують за різними ознаками (Рис. 3.3.)

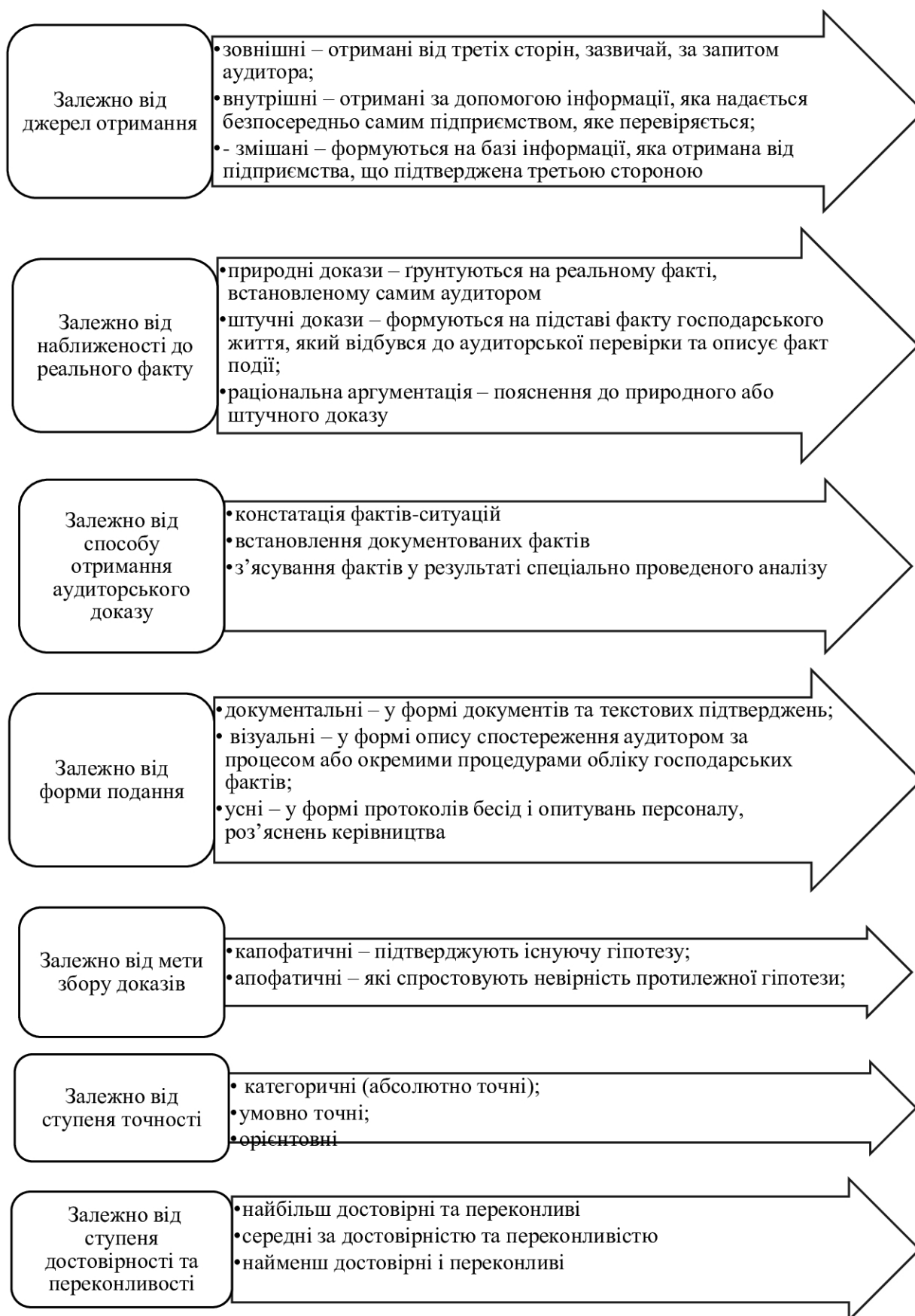


Рис. 3. 4. Класифікація аудиторських доказів [69].

Для отримання доказів необхідно застосувати конкретну сукупність аудиторських процедур, які б забезпечили належний рівень впевненості. Однак також важливо правильно обрати джерел необхідної інформації. Далі наведемо перелік процедур, які можуть застосовуватись при перевірці комунального неприбуткового медичного закладу (таблиця 3.1.)

Таблиця 3. 1.

Перелік та сутність аудиторських процедур

Аудиторська процедура	Пояснення сутності
Ознайомлення	Процедура, яка передбачає візуальне обстеження статутних, організаційно-розпорядчих та інших документів, їх складу.
Огляд	Процедура визначення стану діяльності підприємства та перспектив його подальшого розвитку не тільки на основі даних його фінансової звітності, але й аналізу результатів роботи інших підприємств відповідної галузі.
Запит	Аудиторська процедура, яка полягає у пошуку інформації в обізнаних осіб у межах чи поза межами суб'єкта господарювання [44].
Тести заходів контролю	Процедура, яка призначена для оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, а також для запобігання істотним викривленням на рівні тверджень [33].
Аналітичні процедури	Оцінка фінансової інформації на основі аналізу взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи відрізняються від очікуваних величин.
Процедура по суті	Аудиторська процедура, призначена для виявлення істотних викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають: а) тести (класів операцій, залишків на рахунках); б) аналітичні процедури по суті.
Тестування	Процедура, яка призначена для визначення відповідності параметрів предмета конкретним заданим параметрам.
Ідентифікація	Процедура, яка полягає в установленні тотожності невідомого об'єкта відомому на підставі збігу ознак.
Верифікація	Процедура підтвердження, яка передбачає отримання об'єктивних свідчень того, що затвержені вимоги були виконані.
Дослідження	Процедура, яка передбачає вивчення певного об'єкта з метою виявлення закономірностей його розвитку.
Сканування	Аудиторська процедура, за допомогою якої аудитор досліджує нетипові статті й події, відображені в обліковій документації підприємства.

Опитування	Процедура, під час проведення якої опитуються обізнані та компетентні особи всередині підприємства або за його межами
Оцінка	Передбачає формування особистої думки аудитора про цінність, значення, значущість конкретного об'єкта (факту, даних, процесу тощо).
Перегляд	Процедура, яка відбувається внаслідок зміни думки аудитора щодо істотних умов аудиту.
Порівняння	Зіставлення фактів, даних одних з одними для одержання певного нового висновку.
Розрахунок	Процедура, яка передбачає перевірку достовірності кількісних і вартісних вимірників господарських операцій.
Зіставлення	Процедура, яку використовують для оцінювання залежностей між двома або більше значеннями, які порівнюються.
Спостереження	Передбачає нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи (наприклад, нагляд аудитора за виконанням процедур контролю або за здійсненням інвентаризації персоналом підприємства).
Зовнішнє підтвердження	Інформація, у формі прямої письмової відповіді аудитору від третьої сторони (незалежної сторони, яка підтверджує) у паперовій формі або на електронних носіях інформації.
Повторне обчислення	Процедура, яка є перевіркою математичної правильності здійснених записів у облікових документах
Повторне виконання	Передбачає незалежне виконання аудитором певних дій або процедур, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання [44]
Перевірка	Перевірка записів або документів у паперовій, електронній формах або відображених на інших носіях чи фізична перевірка активів [48]

Розглянемо більш детально деякі з наведених в таблиці аудиторських процедур.

Так, зарубіжні та вітчизняні вчені часто звертають увагу на важливість використання аналітичних процедур в процесі проведення аудиторської перевірки, проте теоретична база в повній мірі надає інформацію про застосування на всіх етапах аудиту. Аналітичні процедури набувають все більшого значення при проведенні аудиту медичних закладів, оскільки відносяться до оцінки фінансових даних зі сторони виокремлення взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними.

Як зазначає Винниченко Н. В «аналітичні процедури – це тип процедур, що використовуються під час аудиту. Ці процедури можуть вказувати на

можливі проблеми з фінансовими записами клієнта, які потім можуть бути досліджені більш ретельно. Аналітичні процедури передбачають порівняння різних наборів фінансової та операційної інформації, щоб визначити, чи існують історичні взаємозв'язки за період, що досліджується. У більшості випадків такі відносини мають залишатися послідовними протягом часу. Якщо ні, то це може означати, що фінансові записи клієнта є невірними, можливо, через помилки чи шахрайські дії»[12]

Аналітичні процедури застосовуються аудитором впродовж всього процесу перевірки та проводяться для трьох головних цілей (рис.3.4.)

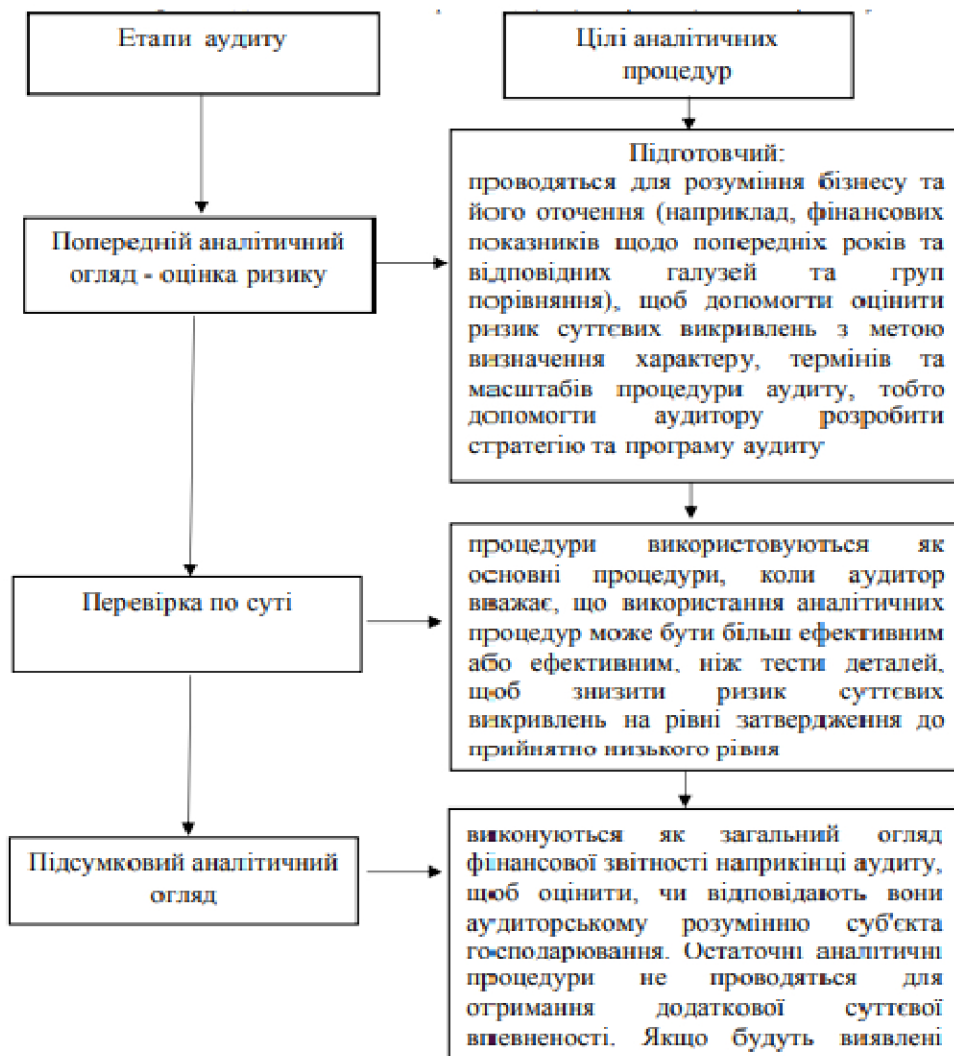


Рис. 3. 4. Цілі аналітичних процедур на різних етапах аудиту

Аналітичні процедури застосовуються досвідченими аудитором на всіх етапах проведення аудиту. Наприклад, на стадії планування такий прийом дає змогу аудиторі визначити характер, час та обсяг аудиторських процедур, які слід

використати для того, щоб отримати аудиторські докази щодо для сум сальдо на рахунках або класів операцій.

Одним із завдань МСА 520 є те, що результатом використання суттєвих аналітичних процедур є отримання відповідних та достовірних аудиторських доказів. Основною метою аналітичних процедур по суті є забезпечення впевненості разом з іншими аудиторськими тестуваннями, наприклад тести контролю та предметні перевірки деталей, що стосуються інформації з фінансової звітності для однієї чи декількох частин перевірки. Застосування суттєвих аналітичних процедур більш характерно для установ з великими обсягами транзакцій, які зазвичай є прогнозованими.

Застосування аналітичних процедур в основному базується на очікуванні існування зв'язків між даними. Наявність таких зв'язків забезпечує аудиторські докази повнотою та точністю. Враховуючи характер їх виникнення, підтверджені аналітичні процедури досить часто можуть надавати докази для багатьох тверджень, виявити проблеми аудиту, які можуть бути невидимими з більш детальної роботи, і спрямувати увагу аудитора на області, які потребують ґрунтовнішого дослідження.

Окрім того, аудитором можуть бути виявлені ризики або негативні сторони внутрішнього контролю, які раніше не були виявлені. Це може зумовити аудитора переглянути свій запланований підхід до аудиту та вимагати більшої впевненості в процесі інших перевірок по суті, ніж було заплановано на початку.

Для отримання найбільшої вигоди від аналітичних процедур, аудитор повинен виконувати важливі аналітичні процедури перед іншими предметними тестами, через те що результати предметних аналітичних процедур доволі часто впливають на характер і обсяг детального тестування. Суттєві аналітичні процедури дають змогу привернути увагу до областей підвищеного ризику, а рівень впевненості, отриманої завдяки ефективним суттєвим аналітичним процедурам, зменшить обсяг впевненості, необхідний для інших тестів.

Процес використання суттєвих аналітичних процедур включає чотири елементи, які містять конкретні етапи (рис. 3.5)

Найважливішим етапом ефективного використання обґрунтованих аналітичних процедур є розроблення належно конкретного, об'єктивного очікування, тобто прогнозування фіксованого рівня суми чи коефіцієнта. Прогнозне значення може бути чітко визначеним числом, відсотком, або напрямком, залежно від очікуваної точності.

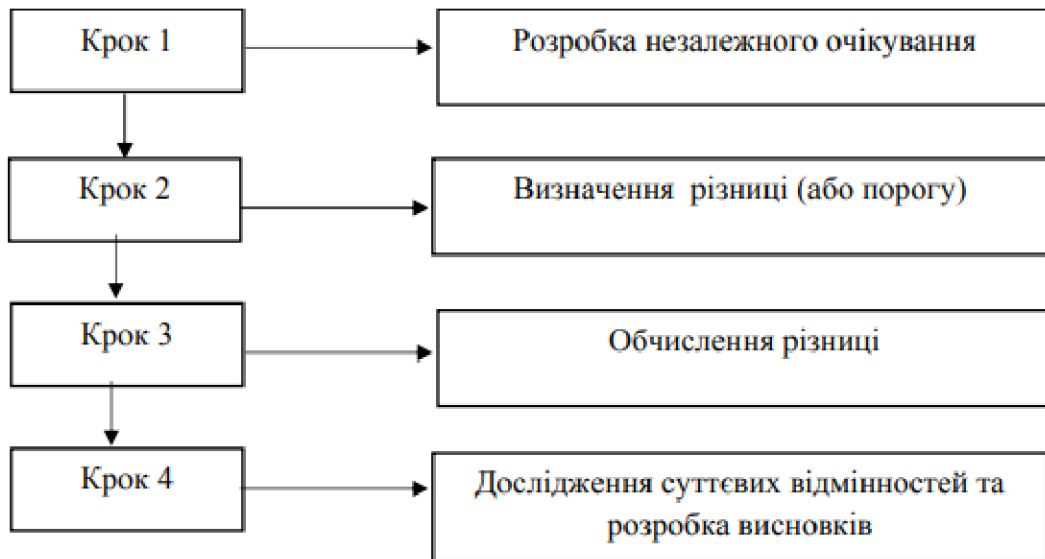


Рис. 3. 5. Етапи використання аналітичних процедур по суті

Аудитору необхідно мати незалежне очікування щоразу, коли він застосовує суттєві аналітичні процедури (МСА 520), розробляючи очікування та окреслюючи правдиві зв'язки на основі його знань про галузь, специфіку та тенденції в ній.

Розробляючи та виконуючи суттєві аналітичні процедури, аудитору слід враховувати величину різниці від очікування, яке можна прийняти без подальшого дослідження [33]. Максимально прийнятну різницю називають «поріг матеріальності».

Порогові значення можна визначити або як числові значення, або як відсоток досліджуваних предметів. Встановлення належного порогу є особливо важливим для ефективного використання надійних аналітичних процедур. З метою запобігання упередженого судження, аудитор повинен визначити порогове значення під час планування суттєвих аналітичних процедур, тобто перед кроком 3, в якому розраховується різниця між очікуваною та зареєстрованою сумою.

Порогове значення є прийнятною кількістю можливих викривлень, тому воно не має перевищувати суттєвість планування, а також має бути достатньо малим, щоб дозволити аудитору ідентифікувати помилки, які можуть бути суттєвими як окремо, так і в поєднанні з викривленнями в інших розрізнених частинах балансу рахунку або по інших залишки на рахунках.

Третій крок полягає в порівнянні очікуваної вартості з фіксованими сумами та виявленні вагомих розбіжностей, якщо такі є, тобто це має бути лише механічний розрахунок. Слід вказати, що розрахунок різниць потрібно проводити після врахування очікування та ліміту. Використовуючи фактичні аналітичні процедури, непрактично спочатку обчислювати різницю від попередніх залишків, а потім внаслідок таких результатів впливати на «очікувану» різницю та прийнятний поріг.

Четвертий крок полягає в дослідженні суттєвих відмінностей і формулюванні висновків (МСА 520). Відмінності вказують на підвищену імовірність помилок, оскільки чим вищий ступінь точності, тим вища імовірність того, що різниця є неправильним судженням.

Пояснення потрібно шукати за повною сумою різниці, а не лише за тою частиною, яка перевищує порогове значення. Аудитор потрібно розглянути, чи були розбіжності спричинені факторами, які раніше не враховувалися при встановленні очікування на кроці 1, наприклад, непередбачувані зміни в методах обліку. Якщо різниця пов'язана з факторами, що раніше не враховувались, то важливим є перевірка нових даних, оскільки слід показати, який вплив це матиме на початкові очікування, якби дані були враховані в першу чергу, і зрозуміти будь-які наслідки для ведення обліку чи аудиту цих нових даних.

Аналітичні процедури також важливі на кінцевому етапі аудиту. Перш ніж представити фінансову звітність медичного закладу, що перевіряється, аудитору потрібно оцінити, чи загальна інформація про фінансову звітність виглядає обґрунтованою, беручи до уваги фінансові та нефінансові дані. В процесі проведення перевірки аудитори можуть застосовувати аналітичні процедури з метою отримання доказів, інколи поєднуючи з іншими важливими процедурами тестування, щоб виявити помилки в балансі рахунків. Це дасть можливість

зменшити ризик того, що викривлення залишаться непоміченими. Аналітичні процедури часто ефективніші, ніж традиційні ручні тестування аудиту, які зазвичай вимагають від аудиторської компанії підготовки значного обсягу документів. Традиційні процедури займають значну кількість часу для перевірки залишків на рахунку та операцій.

На точність результатів аналітичних процедур впливають різноманітні фактори. Можна виділити чотири основні чинники, які впливають на точність аналітичних процедур (рис.3.6)

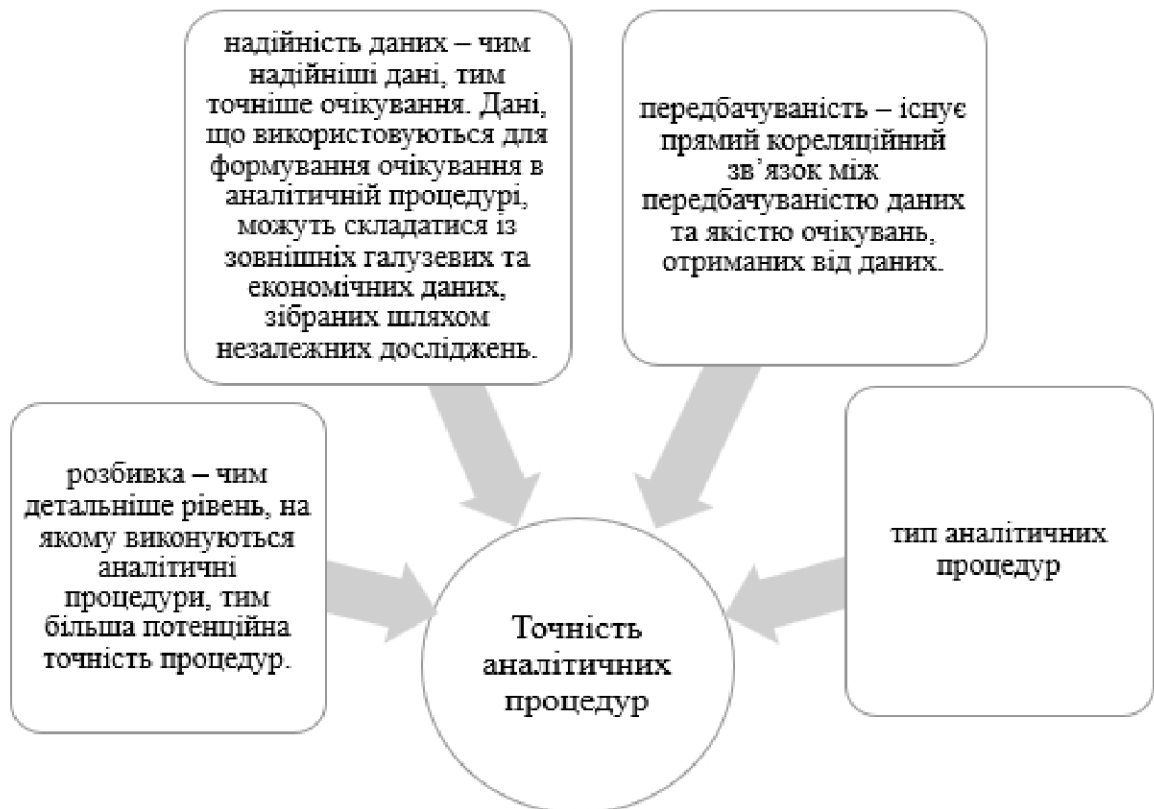


Рис. 3. 6. Чинники, які впливають на точність аналітичних процедур

Після того, як аудитором буде здійснена оцінка ризиків потрібно розробити й реалізувати подальші аудиторські процедури, що включають тести засобів контролю та процедури по суті. Щоб це виконати аудитору необхідно з'ясувати, чи існує та функціонує система внутрішнього контролю та які засоби контролю застосовуються в медичному закладі.

Під системою внутрішнього контролю слід розуміти загальну сукупність методів та процедур, які прийняті адміністративним персоналом суб'єкта господарювання, а також закріплені у розпорядчих документах для

впорядкованого та ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, що включає організований нагляд та перевірку господарських процесів та операцій в системі управління закладу, що підлягає перевірці.

Якщо внутрішній контроль реально існує, то його результатом є надання достатнього рівня впевненості в тому, що господарські операції авторизовано у відповідному порядку чином, а також відображені у звітності згідно стандартів обліку. Безперечно, важливою є організація внутрішнього контролю з сторони керівного персоналу на постійній основі, а також впровадження відповідного моніторингу заходів контролю. Тобто визначається, що окреслює аналіз того, наскільки дієвою є система внутрішнього контролю відповідно до очікувань і чи здійснюється коригування дій менеджменту відповідно до існуючих умов.

Управлінський персонал, на який покладено контрольні функції, повинен проводити спостереження заходів контролю медичної установи, при цьому відповідно оцінюючи ефективність системи внутрішнього контролю та надаючи пропозиції щодо її поліпшення.

Як вказують Лубенченко О. Е., Редько О. Ю. «під час аудиту менеджмент суб'єкта аудиторської діяльності має отримати розуміння заходів контролю клієнта, щоб оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності та розробити подальші аудиторські процедури для збирання доречних аудиторських доказів. Для цього менеджмент через надання запиту клієнту має оцінити структуру заходів контролю та механізм їх упровадження; впевнитися в тому, що у клієнта реалізовано процес оцінки бізнес-ризиків. Якщо такий процес не впроваджено або він є несистематичним, тобто клієнт нехтує контрольними засобами то аудитор має обговорити з ним питання виявлення бізнес-ризиків, пов'язаних із процесом фінансового звітування»[27].

Для цього аудитору слід розробити та заповнити опитувальний лист що стосується внутрішнього контролю (Додаток В). Такий робочий документ відображає інформацію, одержану від управлінського персоналу медичного закладу, за переліком суттєвих статей фінансової звітності. Заповнювати опитувальний лист не є обов'язковим при кожній перевірці, за умови що перевірка звітності не є невідкладним завданням з аудиту. При попередній оцінці

ризиків вказаний робочий документ використовується аудитором для визначення рівня довіри до системи внутрішнього контролю, а також допомогти розробити необхідні рекомендації для покращення роботи системи внутрішнього контролю медичної установи.

3. 2. Методика аудиту фінансової звітності

На сьогодні під аудитом фінансової звітності розуміємо незалежну перевірку суб'єкта діяльності для висловлення думки про її достовірність і відповідність порядку ведення бухгалтерського обліку чинному законодавству.

Відповідно до МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів», «мета аудиту фінансових звітів суб'єкта господарювання полягає у наданні аудитором можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності» [33]. Тобто метою є незалежна перевірка для того, щоб встановити реальну та достовірну фінансову звітність, а також своєчасність та точність її показників.

Передумови підготовки фінансової звітності, відповідно до МСА 500 «Поняття й види аудиторських доказів», повинні прийматися за умови відповідності до усіх аспектів (рис. 3. 7)

Для того, щоб підтвердити виконання медичним закладом необхідних умов складання фінансової звітності аудитором слід розробити алгоритм дій за наступними напрямками:

1. визначити фінансово-господарські операції та події, що відбулись протягом звітного періоду й згрупувати їх за змістом.
2. виокремити коло рахунків бухгалтерського обліку, які засвідчують операції та події, залишки на цих рахунках у фінансовій звітності на кінець звітного періоду
3. опрацювати обсяг і зміст наданої інформації розкриття.



Рис. 3. 7. Передумови підготовки фінансової звітності відповідно до МСА 500

Для виконання запланованих дій доцільно детально вивчити інформацію подану у фінансовій звітності таким чином, щоб аудиторські докази логічно та в повній мірі відображали всі аудиторські процедури. Систематизація інформації по етапах опрацювання інформації дозволить визначити ризик його спотворення та уточнення обсягу необхідних аудиторських процедур.

Вивчення показників фінансової звітності потрібно виконувати в наступній послідовності:

- 1) вивчення процесу підготовки фінансової звітності у зворотному порядку;
- 2) виділення важливих сегментів зі звітності та формування цілей аудиту в межах кожного сегмента;
- 3) на рахунках бухгалтерського обліку розподілити статті, що впливають на формування показників звітності;

4) групування рахунків за господарські операції, які є підставою для облікових записів.

Загалом етапи деталізації показників фінансової звітності зі сторони частини завдань аудиторської перевірки можна представити наступним чином (рис.3. 8).



Рис. 3. 8. Етапи деталізації показників фінансової звітності

Склад і сутність фінансової звітності призначені для задоволення потреби користувачів в інформації про діяльність медичного закладу, при цьому кожен елемент звітності надає дані про окремі сторони діяльності. А загалом всі частини фінансової звітності об'єднані у цілісне джерело даних, достовірність яких повинна підтверджуватись у взаємозв'язку і несуперечності усіх вказаних показників.

Зростання ролі та місця аудиту в розвитку системи обліку спонукає до посилення його дієвості, тому слід виокремити базові передумови:

- якісні стандарти аудиторської діяльності відповідають міжнародним стандартам аудиту (МСА);
- чіткі правила незалежності аудиторських організацій та аудиторів;
- єдині кваліфікаційні вимоги до аудиторів незалежно від того, в якій галузі та сфері економіки вони ведуть діяльність;
- високий кваліфікаційний рівень (у тому числі в області МСФЗ) аудиторів, який забезпечувався б системою атестації та підвищення кваліфікації;
- контроль якості роботи аудиторських організацій та аудиторів передусім із боку професійних громадських об'єднань;
- ефективна система державно-громадського нагляду за аудиторськими організаціями й аудиторами [46].

За підсумком аудиторської перевірки є формування офіційного документа Аудиторського висновку (Звіту незалежного аудитора)) (Додаток Г). Його основною метою є відкритий доступ для користувачів інформації, котрі зацікавлені в ньому та яким він буде необхідний у майбутньому. Також даний документ призначений для осіб, які займаються аудиторською діяльністю та перебувають у процесі створення та проходження аудиту. Окрім цього, у ньому відображено достовірність інформації, що додала до фінансового звіту конкретний медичний заклад, яка підлягав проведенню перевірки. Саме Аудиторський висновок відіграє одну з ключових ролей у потенціалі закладу щодо подальшої фінансово-господарської діяльності.

1 липня 2021 р. внесено зміни до Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [42], відповідно до яких Аудиторський висновок слід подавати лише в електронному вигляді. Також до вказаного Закону були внесені зміни щодо наступних аспектів:

- удосконалення норм атестації аудиторів;
- вдосконалення положень щодо специфіки проведення обов'язкового аудиту;
- уточнення положень щодо процедури контролю якості аудиторських послуг, щодо професійної відповідальності аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також порядку дисциплінарного провадження;

- посилення відповідальності за порушення порядку призначення суб'єкта аудиторської діяльності для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Отже, аудитор не тільки дає оцінку достовірності фінансової звітності медичного закладу, законності здійснених фінансово-господарських операцій, а також допомагає виявити допущені помилки, виправити їх, і надати рекомендації щодо формування такої облікової політики, яка надалі дасть змогу мінімізувати помилки.

Висновки до розділу 3

Вивчення значної кількості аудиторських доказів проводиться за рішенням аудитора враховуючи його знання, досвід й професійне судження. Підґрунтям для оцінки діяльності медичного закладу є програми планування аудиту, вибір аудиторських процедур, робоча документація, а також її аналіз. В процесі здійснення оцінки аудиторських доказів аудитор має зважати на їх якість та надійність.

Аудит фінансової звітності є основним аспектом проведення перевірки, оскільки виконує досить вагому функцію стосовно підтвердження достовірності й неупередженості наданої користувачам інформації, яка допомагає в прийнятті правильних рішень. Внаслідок цього забезпечується значне зменшення ризиків, які пов'язані з прийняттям управлінських рішень, також підвищується довіра до підприємства зі сторони партнерів та укріплюється його позитивний імідж, спрощуються процес налагодження нових контактів. Загалом перераховані переваги сприятимуть успішному розвитку медичного закладу.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження питань управління неприбутковим комунальним медичним закладом та аудиту його діяльності можемо сформувати наступні висновки.

В процесі реформування системи охорони здоров'я та автономізацією медичних закладів в Україні змінюються підходи щодо організації управлінської діяльності. Найбільш поширеним та дієвим є системний який передбачає системність управління усіма процесами медичного закладу.

Перспективним шляхом розвитку закладів охорони здоров'я є впровадження інноваційних підходів до управління.

Основною метою діяльності КНП «ТМКЛ № 2» є забезпечення медичного обслуговування населення шляхом надання йому медичних послуг в порядку та обсязі, встановлених законодавством. Реалізуюючи вказану мету, підприємство керується на такими принципами, як збереження цінностей у відносинах з пацієнтами, партнерами, персоналом, а також постійний розвиток та самовдосконалення.

Дослідивши специфіку процесу отримання аудиторських доказів дало можливість сформувати послідовність їх отримання. На усіх етапах аудиту ключове місце займають вимоги до доказів разі їх невідповідності, потрібно продовжувати пошук інформації. На необхідну кількість аудиторських доказів впливає оцінка ризиків викривлення. На їх достовірність доказів має вплив джерело та характер, а також залежність від специфічних обставин, при яких їх було одержано. Під час оцінки аудиторських доказів слід використовувати рекомендації зазначені в МСА 500. Для того, щоб відповісти на запитання Аудитор покладається на своє професійне судження відповідаючи на питання щодо отримання достатніх й прийнятних аудиторських доказів, проте таке судження повинне бути певним чином підтвердженим та задокументованим в робочих документах аудитора.

Із різних видів аудиторських процедур вважаємо одним з ключових аналітичні процедури, які займають вагоме місце в процесі проведення аудиту, оскільки їх допомогою є можливість дослідження статей фінансової звітності.

Такі процедури потрібно використовувати поєднуючи різні методи аудиту, що дасть змогу підвищити ефективність аудиту. Правильно розроблені та виконані аналітичні процедури дозволять аудитору досягти значних та ефективних цілей аудиту через зменшення або заміну інших детальних аудиторських перевірок. Важливим є те, щоб аналітичні процедури були задокументовані. Це дасть змогу аудитору навіть не маючи попереднього зв'язку з аудитом, зрозуміти результати виконаної роботи. Аналітичні процедури дозволяють змогу отримувати надійні аудиторські докази, які потім виступають основою для обґрунтування аудиторського звіту.

Аудит фінансової звітності є ключовим аспектом аудиторської перевірки та виконує особливу функцію стосовно підтвердження достовірності та неупередженості наданої користувачам інформації, що допомагає їм у прийнятті управлінських рішень. Цим забезпечується вагоме зменшення ризиків, а також спрощується процес налагодження нових контактів. Загалом переваги проведеного аудиту сприяють прозорості діяльності та успішному розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автономізація закладів охорони здоров'я. Реформа фінансування охорони здоров'я. URL: <http://healthreform.in.ua/autonomization>.
2. Аудит в Україні. Морфологія: монографія. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Нац. Центр обліку та аудиту. Київ: Інформ.аналіт. агенство, 2008. 493 с.
3. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 328 с.
4. Барановська Т.В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу. Вісник ЖДТУ. 2010. № 4 (54). С. 11–16.
5. Беялов Т.Е. Олійник А.В. Фінансова стійкість підприємства та шляхи її зміцнення. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2016. № 12, С. 22-26
6. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник. 2 ге видання, перероблене. Київ: Вища школа, Т-во "Знання", КОО, 1999. 574 с.
7. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента. Киев: Ника-Центр: Эльга, 1999. Т. 2. 512 с.
8. Борецька Н.П. Соціальний захист населення на сучасному етапі: стан і проблеми : монографія. Донецьк: Янтар, 2001. 352 с
9. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз : навч. посіб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 680 с.
10. Бутко М. П., Колоша В. П., Попело О. В. Особливості локалізації економічного простору регіонів в умовах децентралізації владних повноважень. Економіка України. 2019. № 1. С. 60–74.
11. Бутко М., Тульчинський Р. Принципи становлення нового регіоналізму з використанням системного підходу. Проблеми і перспективи економіки та управління: науковий журнал. 2018. № 2 (14). С. 49–56.
12. Винниченко Н.В., Федяй А.Ю. Аналітичні процедури для отримання аудиторських доказів. Ефективна економіка. 2019. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/15.pdf

- 13.Вовк С. Механізми державного управління системними змінами у сфері охорони здоров'я. дис... канд. екон. наук: 25.00.02 / Донецький державний університет управління, 2019. 492 с.
- 14.Гевлич Л.Л., Пушак І.С. Підходи до сутності та класифікації аналітичних процедур в аудиті. Економіка і суспільство. 2017. Вип. 13. С. 1320—1326.
- 15.Горобець О.І. Методи аналізу фінансового стану підприємств. Управління розвитком. 2014. №10 (173). С. 138-140.
- 16.Грабовський В. А., Клименко П. М. Системний підхід до управління закладами охорони здоров'я. Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. 2014. № 3. С. 136–142.
- 17.Дем'яненко М. Я., Лузан Ю.Я., Каблук П. Т. Фінансовий словник-довідник. Київ: ІАЕУААН, 2003. 507 с.
- 18.Дмитрук О. В. Управління адаптацією персоналу закладів охорони здоров'я в нових умовах господарювання. Приазовський економічний вісник. 2018. Вип. 5(10). С. 182–186. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2018/5_10_uk/33.pdf.
- 19.Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. Київ : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – с. 26-27
- 20.Дрозд І. К. Контроль економічних систем: монографія. Київ: Імекс-ЛТД, 2004. с. 18
- 21.Ефективне управління медичними закладами. Можливості МІС. URL : <https://euromd.com.ua/post-8164-efektivne-upravlinnya-medichnimi-zakladami-mozhlivosti-mis>.
- 22.Звірид Н. В. Використання статистичних методів при реалізації аналітичних процедур аудиту «Modern Economics», №13 (2019), 112-116 <https://modecon.mnau.edu.ua>.
- 23.Іваніна О. О. Застосування статистичних методів при вибіркових спостереженнях в аудиті. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92428/36-Ivanina.pdf?sequence=1>

- 24.Іринчина І. Економічний аналіз як інструмент трансформації формату діяльності медичних установ. Економічний аналіз. 2020. Т. 30, № 1(2). С. 53-59.
- 25.Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: навч. посіб.. 3-тє вид., перероб. і допов. Київ: Знання, 2002. 378 с.
- 26.Кращі практики управління медичним закладом : посібник. Проект USAID «Підтримка реформи охорони здоров'я». Київ, 2021. URL : https://xn---5-6kci2amhfubw.xn--d1apij.xn--j1amh/wp-content/uploads/2021/12/manual-best-practices_web_compressed.pdf
- 27.Лубенченко О. Е., Редько О. Ю. Застосування тестів заходів контролю в аудиторській практиці. Статистика України. 2021. № 3. С. 81–91. Doi: 10.31767/su.3(94)2021.03.09
- 28.Манько Н. Ф Професійне судження аудитора як результат пізнання. Інтернаука. Економічні науки. 2019. № 8 (28). С. 23–32. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-8-5148>
- 29.Манько Н. Ф. Критерії оцінки доказовості аудиторського судження. Traektoriâ Nauki. 2018. Т. 4, № 12. С. 1021–1030. URL: <https://pathofscience.org/index.php/ps/article/view/579/590>
- 30.Мартинюк О. А., Курдибанська Н. Ф. Впровадження системи управління якістю в медичних закладах. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 6. С. 75–79.
- 31.Мельник Л. А. Сучасний керівник медичного закладу в умовах реформування здравооохоронної галузі. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2018. № 11. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1336>.
- 32.Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства : схвалено робочою групою з питань реформи фінансування сфери охорони здоров'я України, протокол 14.04.2017 № 9. URL: https://moz.gov.ua/uploads/0/3555-moz_metod_recomendations_autonomization_2018_ua_final_web.pdf.

33. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 рр. / Пер. з англ. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017, ч. 1. 1142 с.
34. Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. Застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності. СХІДНА ЄВРОПА: ЕКОНОМІКА, БІЗНЕС ТА УПРАВЛІННЯ. 2017. Вип. 2 (07). С. 285—291.
35. Модернізація менеджменту системи охорони здоров'я в умовах проведення медичної реформи. Аналітична записка за матеріалами науково-практичної конференції з міжнародною участю, Тернопіль—Кам'янець—Подільський, 12–13 грудня 2018 року. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/33636/1/pdf>.
36. Назаренко О. В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. Агросвіт. № 14. 2018. С. 3-8.
37. Назарко С. Сучасна парадигма управління закладом охорони здоров'я в умовах проведення медичної реформи. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2019. №4 (20). С.170–175
38. Науковий Менеджмент в медицині. URL: <http://angio-veritas.com/innovatsiji/naukovoinnovatsijnyj-menedzhment>.
39. Немченко В. В. Редько О. Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник. Київ : Вид-во "Центр навч. літ-ри", 2012. 540 с.
40. Остап'юк, Н.А. Методика оцінки фінансового стану підприємства в умовах інфляції. Вісник ЖДТУ. 2011. № 1 (55). С. 127–129.
41. Петрик О.А., Савченко В. Я. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посібн. Київ : Вид-во КНЕУ, 2008. 472 с.
42. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 22. 12. 2017 р. 2258 – VIII URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

- 43.Продовження медичної реформи: що зміниться у 2019 році?
<http://yurgazeta.com/prodovzhennya-medichnoyi-reformi-shcho-zminitsya-u-2019-roci.html>.
- 44.Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту : монографія. Київ : Вид-во ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2011. 739 с.
- 45.Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 79 с.
- 46.Ратліфф Р.Л. Посібник по аудиторських доказах. URL: : http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_n4_v55/ai_21119269.
- 47.Редько О. , Редько К. Процедури аудиту як основа професійної практики. Бухгалтерський облік і аудит : наук. журнал. 2011. № 6. С. 45-50.
- 48.Редько О.Ю. Аудиторські докази : практ. посібн. по застосуванню положень МСА № 500-580. Київ : Вид-во НЦОА, 2012. 32 с.
- 49.Розробка та затвердження фінансового плану. Звітність КНП. URL: <https://sorada.gov.ua/images/stories/galleries/2020/20200123-act2/sorada.gov.ua-0123-03.pdf> .
- 50.Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль: Економічна думка, 1998. 191 с.
- 51.Семенов А.Г. Оцінка фінансового стану підприємства. Держава та регіони. 2016. №4-5. С. 47-50.
- 52.Словник іншомовних слів. / Укл. Л.О. Пустовіт та ін. Київ: Довіра, 2000. 1018 с.
- 53.Смирнов С. О., Бикова В. Г. Механізм економічного управління закладами охорони здоров'я. Управління розвитком. 2016. № 3. С. 78–83.
- 54.Сміянов В. А. Особливості застосування внутрішнього аудиту в закладах охорони здоров'я. Україна. Здоров'я нації. 2013. № 2 (26). С. 113–117.
- 55.Сопко В.В., Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б. Організація і методика проведення аудиту : навч.-практ. посіб. Київ : ВД "Професіонал", 2006. 624 с

56. Стефанишин Л. С. Теоретико-методичні основи застосування партисипативного управління закладом охорони здоров'я. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2019. № 3. С. 160–166.
57. Сурніна К.С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація: автореф. дис. ... д.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерській облік, аналіз та аудит». Національна академія статистики, обліку та аудиту України. Київ, 2012. 35 с.
58. Сурніна К.С. Необхідність використання аналітичних процедур для підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства. Таврійський науковий вісник. 2012. Вип. 79. С. 341—346.
59. Титаренко О.С. Сутнісна характеристика фінансового стану підприємства. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2012. №3 (54). С. 177-181.
60. Труш В. Е. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності. Київ : Кондор, 2009. 124 с.
61. Устінов О. В. Управління медичним закладом в процесі реформи: що необхідно і чого не слід робити. Український медичний часопис. 2018. URL: <https://www.umj.com.ua/article/127584>.
62. Фінанси підприємств : підручник / За ред. А. М. Поддєрьогіна. 6-е вид., перероб. і доп. Київ: КНЕУ, 2006. 552 с
63. Хотомлянський О. Л. Комплексна оцінка фінансового стану підприємства. Фінанси України. 2015. №1. С.111-117.
64. Царенко О.В. Особливості визначеності об'єкта локалізації зусиль при впровадженні системи контролю якості аудиторських послуг. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 5. С.5—10.
65. Черниш С. С. Проблеми застосування методик аналізу фінансового стану на вітчизняних підприємствах. Інноваційна економіка. 2012. № 5. С. 142-146.
66. Чубай В.М. , Грицак В.І. Аудиторські докази: вимоги, процедури отримання та процес оцінювання. Науковий вісник НЛТУ України. 2013. Вип. 23.14. URL: : https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2013/23_14/173_Gry.pdf

67. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія. Київ: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. с.1
68. Шкільняк М. М., Желюк Т. Л., Васіна А. Ю., Дудкіна О. П., Попович Т. М., Овсянюк-Бердадіна О. Ф. Модернізація менеджменту системи охорони здоров'я в умовах проведення медичної реформи. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. № 4. С.168–180.
69. Юдінцева Л.О. Аудиторські докази як об'єктивна основа думки аудитора. Міжнародний бухгалтерський облік. 2016. №12. С.41-51.
70. Юринець З. В., Петрух О. А. Напрями державного регулювання інноваційного розвитку сфери охорони здоров'я України. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 22. С. 116–121.
71. Ямненко Т. М. Медична реформа: реалії України та міжнародний досвід. Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2018. № 2. С. 116–120
72. Analytical procedures. URL: <https://www.accaglobal.com/hk/en/student/exam-support-resources/professionalexams-study-resources/p7/technical-articles/analytical-procedures.html>.
73. John Zietlow, Jo Ann Hankin, Alan Seidner, Tim O'Brien. Financial Management for Nonprofit Organizations: Policies and Practices. John Wiley & Sons, 2018. 768p. URL: https://books.google.com.ua/books?id=T0VRDwAAQBAJ&dq=Books+and+textbooks+in+organization+and+methodology+of+audit+and+financial+control&lr=&source=gbs_navlinks_s
74. Hirst D. E., Koonce L. Audit Analytical Procedures: A Field Investigation. URL: http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140522023710_9.pdf.
75. John W. Creswell. A Concise Introduction to Mixed Methods Research. Second edition. SAGE Publications, Inc. 2021. 168 p.
76. Stefan Timmermans, Iddo Tavory. Data Analysis in Qualitative Research: Theorizing with Abductive Analysis. First Edition. University of Chicago Press. 2022. 208 p.