

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«Організація та методика контролю основної діяльності закладу
охорони здоров'я»**

Студентки 2 курсу, 5м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий контроль»

_____ Степанюк Іванни
Борисівни
підпис

Науковий керівник
канд. екон. доц.

_____ Міняйло Вікторія
Петрівна
підпис

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор.

_____ Симоненко Валентин
Костянтинович
підпис

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет
Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра фінансового аналізу та аудиту
Спеціальність «Облік і оподаткування»
Спеціалізація «Фінансовий контроль»

Затверджую

Зав. кафедри д.е.н., доц.,
Назарова К.О.

« » 2017р.

Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентці
Степанюк Іванні Борисівні

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи: «Організація та методика контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я» (за матеріалами КУ «Брусилівська центральна районна лікарня»)

Затверджена наказом ректора від 02 жовтня 2017 р. № 3040.

2. Строк здачі студентом закінченої роботи 01 листопада 2018 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи:

Мета роботи: узагальнення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я.

Об'єкт дослідження: процес контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я

Предмет дослідження: організаційні, методичні та практичні аспекти контролю основної діяльності бюджетної установи.

4. Перелік графічного матеріалу: діаграми та графіки динаміки основних показників, що характеризують діяльність КУ «Брусилівська центральна районна лікарня»; організаційно-інформаційна модель контролю основної діяльності КУ «Брусилівська центральна районна лікарня».

5. Консультант по роботі із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
I	Несходовський І.С.		
II	Несходовський І.С.		
III	Несходовський І.С.		

6. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом).

Вступ

Розділ 1. Науково-теоретичні основи контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я

1.1. Оцінка стану наукових досліджень з питань контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я

1.2. Критичний аналіз нормативно-правового регулювання обліку і контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я

1.3. Стан галузі охорони здоров'я в Україні та оцінка їх діяльності

1.4. Організаційно-економічна характеристика Брусилівської ЦРЛ та аналіз їх основних показників

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Інформаційне забезпечення контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я

2.1. Стан обліку основної діяльності Брусилівської ЦРЛ та оцінка його відповідності потребам аналізу і контролю

2.2. Система внутрішнього контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ та шляхи його удосконалення

2.3. Використання новітніх технологій у інформаційному забезпеченні контролю основної діяльності

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Шляхи удосконалення контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ

3.1. Методика контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я та шляхи її удосконалення

3.2. Методика аналізу основної діяльності Брусилівської ЦРЛ та шляхи її удосконалення

3.3. Апробація розроблених пропозицій з удосконаленням контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ

Висновки до розділу 3

Висновки та пропозиції

Список використаних джерел

Додатки

7. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1	2	3	4
1	Вивчення спеціальної літератури, збір та обробка інформації	20.12.2017	
2	Написання вступу і розділу 1	22.06.2018	
3	Написання розділу 2	03.09.2018	
4	Написання розділу 3	08.10.2018	
5	Написання висновків	01.11.2018	
6	Оформлення та представлення роботи на кафедру	01.11.2018	
7	Попередній захист роботи на кафедрі	26.11.2018	

8. Дата видачі завдання _____ 2017 р.

9. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ **І.С. Несходовський**

10. Гарант освітньої програми _____ **В.К. Симоненко**

11. Завдання прийняв до виконання студент-дипломник _____ **І.Б. Степанюк**

12. Відгук керівника випускної кваліфікаційної роботи

Науковий керівник ВКР _____
Відмітка про попередній захист

В.П. Міняйло

(ПІБ, підпис, дата)

12. Висновок про випускню кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студентки Степанюк І.Б. може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

**Керівник проектної групи
(гарант освітньої програми)** _____

В.К. Симоненко

Завідувач кафедри _____

К.О. Назарова

« _____ » _____ 201 _____ р.

ЗМІСТ

стор.

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДУ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	8
1.1. Оцінка стану наукових досліджень з питань контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я	8
1.2. Критичний аналіз нормативно-правового регулювання обліку і контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я	15
1.3. Стан галузі охорони здоров'я в Україні та оцінка їх діяльності.....	31
1.4. Організаційно-економічна характеристика Брусилівської ЦРЛ та аналіз їх основних показників діяльності.....	36
Висновки до розділу 1.....	49
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДУ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	52
2.1. Стан обліку основної діяльності Брусилівської ЦРЛ та оцінка його відповідності потребам аналізу і контролю.....	52
2.2. Система внутрішнього контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ та шляхи його удосконалення.....	63
2.3. Використання новітніх технологій у інформаційному забезпеченні контролю основної діяльності.....	70
Висновки до розділу 2.....	79
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БРУСИЛІВСЬКОЇ ЦРЛ.....	83
3.1. Методика контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я та шляхи її удосконалення.....	83
3.2. Методика аналізу основної діяльності Брусилівської ЦРЛ та шляхи її удосконалення.....	91
3.3. Апробація розроблених пропозицій з удосконалення контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ.....	100
Висновки до розділу 3.....	110
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	114
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	121
ДОДАТКИ.....	134

ВСТУП

Актуальність дослідження. Інтеграція України в Європейський союз потребує реформування бюджетної сфери в цілому та охорони здоров'я зокрема, установи якої покликані забезпечувати виконання важливих соціально-економічних функцій державного значення. Насамперед, це пов'язано з невідповідністю рівня вітчизняних медичних послуг вимогам, які ставляться до них в умовах ринку. Включення бюджетних медичних закладів до процесів надання платних послуг та медичного страхування вимагає попереднього формування методичних і організаційних засад їх інформаційного забезпечення з урахуванням специфіки розвитку економіки України, положень вітчизняного законодавства, потреб користувачів інформації.

Поступове залучення бюджетних медичних закладів до товарообмінних операцій, а отже набуття медичною послугою характеристики не тільки продукту діяльності, а й товару, формує вимогу переходу від затратного управління до управління за результатами, яке має бути побудоване на дієвій системі бухгалтерського обліку та **внутрішнього контролю**. Чинний внутрішній контроль в бюджетних установах як в цілому, так і в частині контролю основної діяльності зокрема, недостатньо адаптований до дієвого й адекватного контролю усіх явищ, об'єктів та операцій, притаманних процесам, котрі вже існують в галузі охорони здоров'я. Це стосується тих процесів, які пов'язані з наданням платних медичних послуг, для внутрішнього контролю яких необхідно передбачити відповідну систему процедур.

Питання обліку та контролю основної діяльності бюджетних установ розглядалися в роботах П.Й. Атамаса, П.Т. Ворончука, Р.Т. Джоги, Е.П. Дедкова, С.Я. Зубілевич, М.М. Каленського, Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької,

І.О. Кондратюка, В.І. Крисюка, С.О. Левицької, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.І. Шуляк, І.Д. Фаріона, О.В. Юрченка.

Аналіз праць вітчизняних і закордонних вчених свідчить про вагомість та практичну цінність отриманих наукових результатів. Втім, варто відмітити поодинокий характер досліджень в сфері контролю діяльності бюджетних медичних закладів та відсутність таких досліджень у системі обліку та контролю основної діяльності вказаних суб'єктів господарювання.

Подальшого дослідження потребують питання контролю основної діяльності бюджетних медичних закладів з огляду на недостатню розробленість теоретичних і методичних підходів щодо формування системи контролю, підвищення їх значимості в удосконаленні механізму управління державною власністю і фінансовими ресурсами.

Мета та завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я.

Для досягнення поставленої мети завданнями дослідження є наступні:

- визначити стан та розвиток закладів охорони здоров'я в Україні;
- оцінити стан наукових досліджень з питань контролю основної діяльності закладів охорони здоров'я;
- дослідити нормативно-правове забезпечення та сучасні наукові розробки з аналізу і контролю діяльності закладів охорони здоров'я;
- розкрити основні елементи системи внутрішнього контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ;
- надати характеристику діяльності Брусилівської ЦРЛ за основними економічними показниками;
- розкрити інформаційне забезпечення контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я;
- розкрити стан обліку основної діяльності на Брусилівській ЦРЛ та оцінка його відповідності потребам аналізу і контролю;

- навести методику контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я та шляхи її удосконалення;
- розкрити методика аналізу основної діяльності Брусилівської ЦРЛ та визначити шляхи її удосконалення;
- навести порядок апробація розроблених пропозицій з удосконалення контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ.

Об'єктом дослідження є процес контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я.

Предметом дослідження є організаційні, методичні та практичні аспекти контролю основної діяльності бюджетної установи.

Методи дослідження. Для розкриття теми випускної кваліфікаційної роботи були використані загальнонаукові та спеціальні методичні прийоми і способи дослідження. Зокрема, для уточнення понятійно-категоріального апарату – аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння; для узагальнення результатів дослідження організації і методики фінансового аналізу і контролю діяльності бюджетної установи Брусилівська ЦРЛ – конкретизація, системний аналіз, спостереження, порівняння, тестування та методичні прийоми і способи документального контролю (перевірка документів за формою і змістом, логічна та арифметична перевірка документів); для обробки статистичних даних – методичні прийоми і способи економічного аналізу (групування, зведення, порівняння, абсолютні та відносні величини, ряди динаміки, метод ланцюгових підстановок).

За допомогою монографічного методичного прийому здійснено аналіз літературних джерел та систематизовано інформацію з питань організації і методики фінансового аналізу і контролю діяльності бюджетних установ. Табличні та схематичні методичні прийоми використано для наочного зображення статистичного матеріалу й схематичного подання ряду теоретичних положень випускної кваліфікаційної роботи.

Інформаційною базою дослідження стали нормативні акти України, матеріали наукових конференцій, наукова література, а також практичні дані обліку, аналізу та контролю досліджуваної бюджетної установи.

Наукова новизна одержаних результатів. Отримані в процесі дослідження наукові результати полягають у розробці теоретико-методичних рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення фінансового аналізу і контролю діяльності бюджетних установ закладів охорони здоров'я. Одержані результати, які становлять наукову новизну, визначаються такими основними положеннями:

удосконалено:

- підхід до планування контрольно-аналітичної роботи ефективності використання фінансових ресурсів на підприємстві та його документальне забезпечення на організаційній стадії проведення внутрішнього контролю;
- модель внутрішнього контролю основної діяльності бюджетної установи, що дозволить оптимізувати систему управління та покращити систему контролю на досліджуваному підприємстві;
- документацію яка призначена для автоматизованого контролю та аналізу стану виконання кошторисних призначень підприємства, що покращить аналіз і контроль видатків у розрізі господарських операцій бюджетної установи;

набули подальшого розвитку:

- методика удосконалення контрольно-облікових робіт Брусилівською ЦРЛ в програмному продукті Парус-Бюджет.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні пропозицій та рекомендацій, спрямованих на удосконалення фінансового контролю основної діяльності бюджетної установи. Основні результати дослідження і пропозиції, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, знайшли практичне застосування у діяльності Брусилівської ЦРЛ.

Особистий внесок магістранта. Випускна кваліфікаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові розробки та

пропозиції, що містяться у роботі, виконано особисто магістрантом. У випускній кваліфікаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи магістранта та полягають у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням контролю основної діяльності закладів охорони здоров'я.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки випускної кваліфікаційної роботи оприлюднено на студентській науковій конференції. За результатами дослідження опубліковано 1 наукову працю у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ «Контроль та аудит».

Структура та обсяг дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 133 сторінках друкованого тексту; робота містить 12 таблиць, 24 рисунків, 11 додатків. Список використаних джерел налічує 111 найменувань.

РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДУ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1. Оцінка стану наукових досліджень з питань контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я

Згідно Наказу МОЗ України від 28.09.2012 № 752 „Про порядок контролю якості медичної допомоги” контроль якості надання медичної допомоги здійснюється шляхом застосування методів зовнішнього та внутрішнього контролю якості медичної допомоги [90].

Сьогодні у світі практики охорони здоров'я характеризуються змінами у системі забезпечення якості медичних послуг: відбувається перехід від ідеології контролю до стимулювання виявлення і вирішення існуючих проблем, тобто застосування комплексного, інтегрованого і динамічного підходу до покращання якості, спрямованого на поліпшення результатів роботи системи в цілому, постійну модифікацію і вдосконалення якості медичної допомоги.

Впровадження сучасної індустріальної моделі безперервного покращення якості медичної допомоги в закладах охорони здоров'я потребує застосування технологій внутрішнього аудиту як одного з основних інструментів не тільки контролю, але й моніторингу результативності функціонування системи управління якістю медичної допомоги та її вдосконалення.

До питань функціонування системи контролю в закладах охорони здоров'я зверталися такі науковці як Ю.В. Вороненко [25], А.В. Степаненко [99], В.М. Богомаз [16], А.А.Ошкордіна [63].

Різноманітність підходів, методів, видів проведення контролю актуалізує необхідність дослідження особливостей застосування видів внутрішнього контролю (аудиту) в закладах охорони здоров'я, насамперед, обґрунтування критеріальної бази їх проведення.

Як зазначає Сміянов В.А. вивчення процесів діяльності закладу охорони здоров'я, їх відповідності встановленим критеріям (стандартам) медичного

обслуговування, тобто удосконалення системи забезпечення якості медичної допомоги, що базується на оптимізації внутрішніх механізмів управління, здійснюється в рамках процедури внутрішнього аудиту.

Таким чином, для забезпечення комплексного системного управління якістю медичної допомоги на рівні процесів у закладах охорони здоров'я необхідним є застосування технологій різних видів внутрішнього аудиту.

ДСТУ ISO 9000:2007 “Системи управління якістю. Основні положення та словник» визначає аудит як систематичний, незалежний і задокументований процес отримання доказів аудиту та об'єктивного їх оцінювання, щоб визначити ступінь дотримування критеріїв аудиту.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг визначають внутрішній аудит як «оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання» [56].

Чим ефективніше функціонує внутрішній аудит системи управління, тим менша потреба організації в зовнішньому аудиті. Внутрішній аудит є джерелом інформації, що допомагає організаторам охорони здоров'я об'єктивно оцінити реальний стан якості медичної допомоги в закладах охорони здоров'я та приймати управлінські рішення.

Як зазначає Сміянов В.А., метою внутрішнього аудиту є забезпечення необхідною інформацією менеджменту закладів охорони здоров'я. Внутрішній аудит як постійна діяльність в системі управління складається з конкретних аудитів, які здійснюються в рамках певних завдань

За критеріями перевірки внутрішній аудит в закладах охорони здоров'я Сміянов В.А. поділяє на такі його види (рис. 1.1).

Внутрішній аудит діяльності закладу охорони здоров'я

Аудит структури

Аудит процесу

Аудит результату

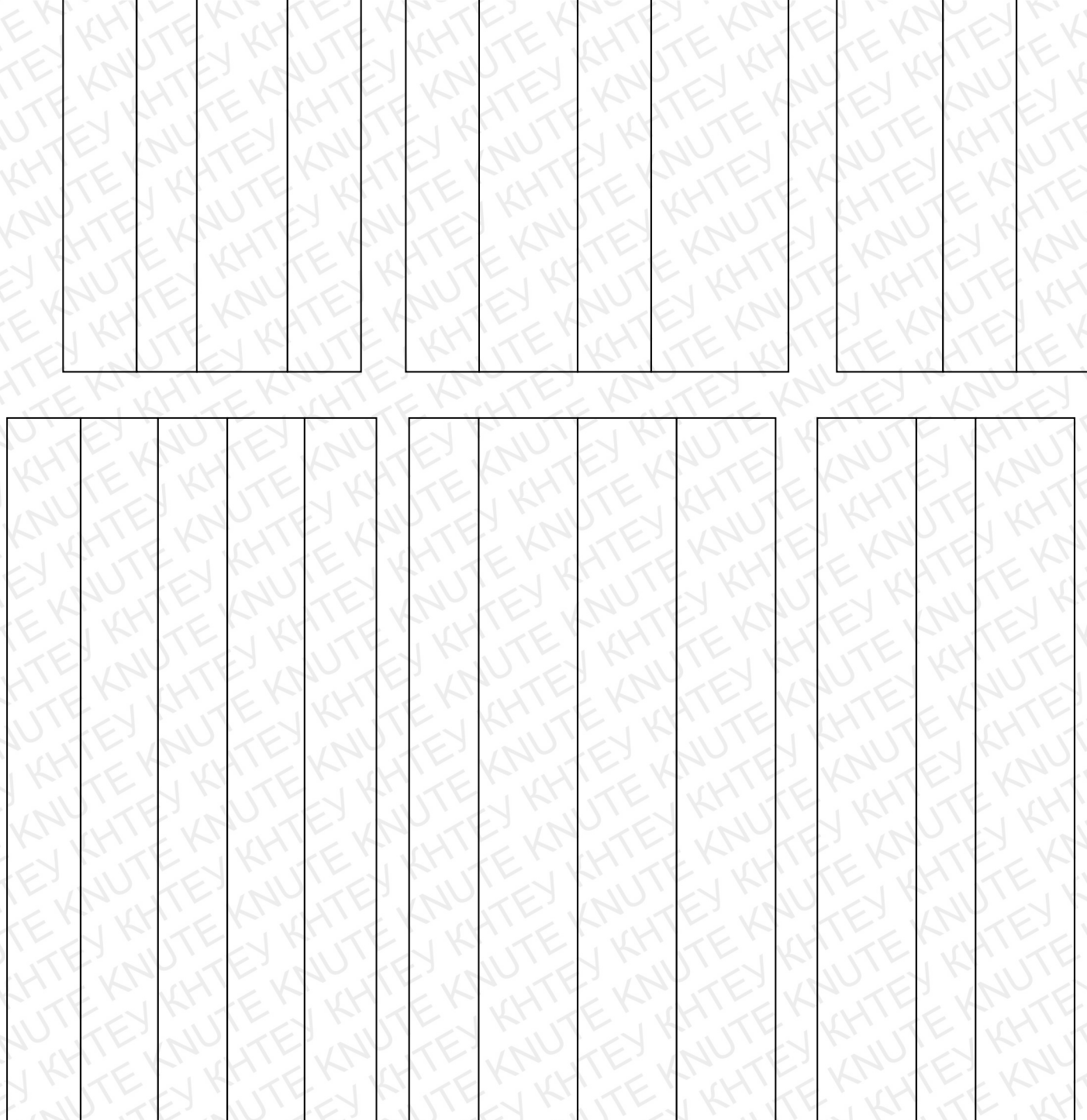


Рис. 1.1 Критеріальна база видів внутрішнього аудиту в закладі охорони здоров'я

Фінансово-економічний аудит – це аудит фінансово-економічної діяльності закладів охорони здоров'я, критеріальною базою якого виступають медико-економічні нормативи і розрахунки.

Аудит кадрів передбачає аналіз кваліфікаційного складу та нормативної укомплектованості персоналу медичного закладу

Аудит матеріального забезпечення проводиться на основі порівняння з таблицями оснащення закладів охорони здоров'я, що визначають необхідний мінімальний перелік обладнання, устаткування та засобів, необхідних для проведення медичних процедур за відповідними стандартами медичної допомоги і клінічними протоколами, який розробляється для конкретного типу закладу охорони здоров'я, його підрозділу.

Критерієм аудиту медичної документації є якість ведення медичної документації (заповнення медичних документів: змістовне та хронологічне).

Клінічний аудит є процесом поліпшення якості медичної допомоги за допомогою систематичного контролю наданої медичної допомоги з використанням чітко сформульованих критеріїв і з подальшим внесення змін [13]. Критеріальною базою клінічного аудиту є локальні клінічні протоколи, що забезпечують координацію та упорядкування за часовим графіком технологій та методів надання медичної допомоги.

В основі технологічного аудиту лежить хронометраж послідовності надання медичної допомоги. Тобто цей вид аудиту передбачає оцінку часової та етапної відповідності процесу надання медичної допомоги.

Організаційно - методичний аудит передбачає оцінку сукупності лікувальних процедур і технологій на предмет їх організаційної раціональності. Критеріальною базою даного виду аудиту виступає організаційно-методичне забезпечення діяльності закладів охорони здоров'я, дотримання виконавчої дисципліни.

Думка пацієнтів та медичних працівників є основою порівняння при проведенні аудиту задоволеності пацієнтів та медичних працівників.

Для виявлення думки пацієнтів та медичних працівників проводять опитування. Опитування, як правило, орієнтовані на оцінку тих аспектів медичної допомоги, які є найвагомішими для пацієнтів та населення у цілому.

Стандартизовані опитування дозволяють провести оцінку певних аспектів досвіду пацієнтів і ступеня їх задоволеності.

Аудит стану здоров'я пацієнта проводиться за медичною документацією.

Аналіз медичної документації дозволяють оцінити якість медичної допомоги за фактичними даними, наведеними в документах первинного обліку.

Критеріальною базою аудиту стану здоров'я населення є статистичні звіти.

Огляди статистичних звітів надають можливість співставляти показники, виводити динамічні ряди з метою дослідження рівня якості наданої медичної допомоги.

Проведені дослідження, дозволили встановити, що організація та методологія обліку, аналізу і контролю операційної діяльності знайшли висвітлення у працях українських учених таких як: Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Бутка А.Д., Валуєва Б.І., Вериги Ю.А., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Завгороднього В.П., Єфіменка В.І., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Ластовецького В.Є., Линника В.Г., Митрофанова Г.В., Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С, Осадчого Ю.І. Сопка В.В., Шкарабана С.І., Шевчука В.О. та ін.

Проте на сьогоднішній день питання обліку і контролю результатів операційної діяльності закладів охорони здоров'я все таки потребують подальшого дослідження, оскільки існуюча система обліку аналізу і контролю, зокрема в медичній галузі, не задовольняє всіх цілей управління і не сприяє повною мірою зниженню рівня витрат та покращення діяльності.

В економічній науці існують різні наукові школи, що формують свій підхід до розуміння сутності основної діяльності. У широкому розумінні, основна діяльність - це діяльність підприємства, що знаходиться у відповідності з метою та цілями підприємства, тобто надання медичних послуг населенню, тощо.

Міжнародні Стандарти фінансової звітності (IFRS англ. International Financial Reporting Standards) дають таке визначення операційної діяльності – основна діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, а також інші види діяльності, що не відносяться до інвестиційної чи фінансової сфери.

Основною метою діяльності закладів освіти є досягнення передбачених кошторисами показників, виконання поставлених програмою фінансування завдань і функцій. Свою діяльність медичні установи здійснюють за рахунок фінансування з державного чи місцевого бюджетів. Крім того, установам дозволяється здійснювати господарську діяльність: надавати платні послуги, здавати в оренду державне майно, продавати непотрібні установі основні засоби та інші матеріали, вести наукову роботу за господарськими договорами тощо, що дозволяє одержувати додаткові надходження, тобто спеціальні кошти.

В останні роки проблемами контролю в бюджетних установах займалися такі науковці та фахівці: М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко [15], П. К. Германчук, П. Г. Петрашко, О. І. Воронова [24], П. К. Германчук, І. Б. Стефаник, Н. І. Рубан, В. Т. Александров, О. І. Назарчук [3], В. І. Крисюк, М. М. Каленський, О. В. Юрченко М. І. Сивульський, І. Б. Стефанюк [100], О. О. Байбекова, С. В. Бельчик, А. В. Болюра, Л. П. Гуцалюк, Н. І. Рубан, Л. В. Черничук [105] та інші. В опублікованих працях згаданих фахівців не вирішуються питання контролю стосовно установ охорони здоров'я.

Контроль проявляється як функція системи управління суспільними процесами. Це стосується в основному соціального управління.

Контроль як функція соціального управління — це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з

метою встановлення відхилення його від заданих параметрів. Наприклад, кошторис лікарняно-профілактичної установи.

Фінансовий контроль у системі охорони здоров'я, яка включає державні, відомчі і приватні установи (поліклініки, лікарні, аптеки, санаторії, оздоровчі комплекси), складається із державних контрольних органів, громадських, незалежних і контроль власника.

Дослідження показують, що служби державного контролю установ охорони здоров'я стосуються розподілення і використання коштів державного і місцевих бюджетів, тобто фінансової діяльності, а не лікувально-оздоровчого процесу.

Система контрольних процедур служб націлена насамперед на пошук відхилень від установлених норм і правил, тобто фінансових порушень, а також виявлення та покарання винних осіб. Необхідною умовою виправлення недоліків є застосування в контрольній роботі, поряд з традиційними інспектуванням та перевіркою, форм контролю, які дають змогу попередити фінансові порушення, оперативно вжити коригуючі заходів у разі їх вчинення та, за потреби, ініціювати через відповідний орган, визначений законом, внесення змін до чинних законодавчих та нормативно-правових актів. Також, зважаючи на реформи в управлінні державними ресурсами, все очевиднішою стає потреба не тільки перевіряти операції з бюджетними коштами на предмет дотримання цільового призначення та достовірності відображення їх в обліку, а й оцінювати рівень ефективності та результативності використання державних ресурсів закладами охорони здоров'я.

Однією з форм такого контролю є фінансово-господарський аудит, основним завданням якого є сприяння установі охорони здоров'я у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

Для органів контролю відкриваються перспективи запровадження нової форми контролю, яка успішно використовується у багатьох європейських країнах.

Дослідження показують, що поряд з цим, в існуючій системі державного внутрішнього фінансового контролю в Україні існують недоліки. Найголовніші з них: відсутність децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектора та органу з його гармонізації; низька ефективність наступного контролю у формі інспектування; перебування поза державним внутрішнім фінансовим контролем окремих важливих для держави сфер діяльності; відсутність незалежного фінансового контролю (аудиту) ефективності реалізації економічних і соціальних проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями; недосконалість процедури відшкодування втрачених ресурсів; низький рівень наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні; також відсутність науково обгрунтованої вітчизняної методики здійснення фінансово-господарського аудиту використання бюджетних коштів закладами охорони здоров'я; дублювання фінансового контролю і відірваності від контролю основної операційної діяльності установи охорони здоров'я.

1.2. Критичний аналіз нормативно-правового регулювання обліку і контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я

Ефективне функціонування сфери охорони здоров'я, її суспільно затребувані трансформації можливі лише за умови створення та функціонування відповідних правових механізмів, за допомогою яких власне і забезпечуються конституційні гарантії громадян на охорону здоров'я, розвиток ринку медичних послуг та фармацевтичного обслуговування, збільшення майнової основи закладів охорони здоров'я.

Нормативно-правова база призвана акумулювати всі інформаційні потоки, що забезпечують створення сприятливих умов господарювання.

Впродовж тривалого часу вважалось, що усі ділянки обліку господарської діяльності бюджетних установ є чітко визначеними. Для цього затверджено значну кількість нормативних документів. Дійсно жоден вид обліку немає стільки рівнів законодавчого регулювання як бюджетний. В цілому система нормативного регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні представлена п'ятьма рівнями, кожен з яких об'єднує окрему групу нормативних документів обов'язкових до виконання:

- перший рівень – нормативно-правові акти вищої юридичної сили, які регулюють бюджетні правовідносини (Бюджетний кодекс України [21], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [70], Закон України «Про Державний бюджет України» та інші);

- другий рівень – нормативно-правові акти, прийняті на підставі Бюджетного кодексу України та на виконання його положень (постанови Кабінету Міністрів України);

- третій рівень – нормативно-правові акти, прийняті на основі Бюджетного кодексу України і нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України (накази Державної казначейської служби України та інших органів виконавчої влади);

- четвертий рівень – рішення органів АР Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування.

- п'ятий рівень – рішення керівництва конкретної бюджетної установи.

Лише останній (п'ятий) рівень організації бухгалтерського обліку – стосується рішень, що приймаються керівництвом підприємства на підставі попередніх чотирьох пакетів документів нормативно-правового забезпечення.

Головна умова облікової системи в бюджетних організаціях – це чітке дотримання усіма учасниками бюджетного процесу єдиних принципів у фор-

муванні та систематизації облікової інформації для прийняття рішень її користувачами (головними розпорядниками грошових коштів, органами Державної казначейської служби України та іншими органами державної і місцевої влади, громадськістю та керівництвом бюджетної установи).

Нормами М(С)БО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначено, що облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Чинний Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» тлумачить даний термін як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Оскільки облікова політика повинна розроблятися на кожному підприємстві, то й бюджетні установи не повинні бути виключенням із загальних правил. Поряд з цим варто зауважити на певні особливості розробки положень облікової політики. Керівництво бюджетної установи не може обирати ті норми, які перебувають під чітким керівництвом Державної казначейської служби України або відомчим підпорядкуванням – це питання методології, методики, технічного забезпечення ведення обліку. Роль керівника та головного бухгалтера бюджетної установи полягає у забезпеченні ведення бухгалтерського обліку діяльності самої бюджетної установи. При цьому за керівництвом конкретної установи зберігається вибір окремих альтернатив з питань обліку лише щодо організаційної частини: оптимізація чисельності та структури бухгалтерської служби, встановлення інформаційних зв'язків бухгалтерії з внутрішніми та зовнішніми користувачами інформації, забезпечення захисту інформації, вирішення питань матеріального та технічного забезпечення праці облікових працівників, організація контролю за виконанням працівниками своїх функцій, ведення архіву, документообігу.

В окремих установах «облікова політика» ототожнюється з визначенням організаційних аспектів побудови системи обліку. Досить часто відповідного

розпорядчого документу для затвердження облікової політики взагалі не розробляють. Його заміняє Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи. На нашу думку, такий підхід є помилковим, оскільки мета розробки облікової політики, навіть для бюджетних організацій, полягає не лише у закріпленні завдань, функцій бухгалтерії, переліку прав та обов'язків, якими користується структурний підрозділ тощо, а у визначенні внутрішніх правил ведення обліку, які не знайшли свого відображення у нормативних документах і стосуються виключно тих положень, які забезпечують достовірне відображення господарських операцій в обліку та звітності. Такий підхід, з одного боку, забезпечить реалізацію принципу єдності при узагальненні показників у межах окремої бюджетної галузі, а з іншого є передумовою для напрацювання внутрішніх систем і заходів нормативно-правового регламентування організації бухгалтерського обліку та облікової політики бюджетних установ.

Як зазначалось, починаючи з 1 січня 2015 року всі бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік і складають бухгалтерську звітність на підставі принципів і методів обліку, зафіксованих в обліковій політиці. Для того щоб правильно вести бухгалтерський облік, забезпечити відображення усіх проведених фінансово-господарських операцій, розпорядник бюджетних коштів повинен, передусім, побудувати систему, яка забезпечує дотримання єдиної методології ведення бухгалтерського обліку для своєї установи. Основним документом, що визначає такий порядок, є облікова політика, формування якої передбачене:

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору;
- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору;
- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору;

- Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектору;
- національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок".

При визначенні облікової політики і складанні відповідного розпорядчого документа бюджетні установи, як суб'єкти державного сектору, керуються НП(С)БО та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі.

На сьогоднішній день правове регулювання системи охорони здоров'я здійснюється Конституцією України, Основами законодавства України про охорону здоров'я, Законами України "Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення", "Про захист населення від інфекційних хвороб", "Про запобігання захворюванню на синдром набутого імунodefіциту (СНІД) та соціальний захист населення", "Про боротьбу із захворюванням на туберкульоз", "Про психіатричну допомогу", "Про лікарські засоби" та іншими законодавчими актами, прийнятими відповідно до них.

Так, стаття 49 Конституції України гарантує право кожного на охорону здоров'я, медичну допомогу та медичне страхування.

Держава створює умови для ефективного і доступного для всіх громадян медичного обслуговування. У державних і комунальних закладах охорони здоров'я медична допомога надається безоплатно; існуюча мережа таких закладів не може бути скорочена.

Кожна людина має природне невід'ємне і непорушне право на охорону здоров'я. Суспільство і держава відповідальні перед сучасним і майбутніми поколіннями за рівень здоров'я і збереження генофонду народу України, забезпечують пріоритетність охорони здоров'я в діяльності держави, поліпшення умов праці, навчання, побуту і відпочинку населення,

розв'язання екологічних проблем, вдосконалення медичної допомоги і запровадження здорового способу життя.

Основи законодавства України про охорону здоров'я визначають правові, організаційні, економічні та соціальні засади охорони здоров'я в Україні, регулюють суспільні відносини у цій галузі з метою забезпечення гармонійного розвитку фізичних і духовних сил, високої працездатності і довголітнього активного життя громадян, усунення факторів, що шкідливо впливають на їх здоров'я, попередження і зниження захворюваності, інвалідності та смертності, поліпшення спадковості.

Наказом МОЗ України “Про здійснення заходів з контролю за надходженням і використанням благодійних пожертв у закладах охорони здоров'я” від 25 липня 2017 р. № 848 визначено форму для зазначення інформації про надходження і використання благодійних пожертв від фізичних та юридичних осіб, а також встановлено, що з 1 січня 2018 р. заклади охорони здоров'я (ЗОЗ) зобов'язані звітувати за зібрані благодійні внески з фізичних та юридичних осіб.

Аналіз чинних механізмів фінансування діяльності ЗОЗ свідчить про недостатність правового забезпечення політики держави в царині фінансових гарантій. Ухвалення Верховною Радою України Закону про державні фінансові гарантії надання медичних послуг та лікарських засобів у найбільш оптимістичному прогнозі має створити правове підґрунтя для фінансових гарантій надання пацієнтам необхідних медичних послуг та лікарських засобів за рахунок коштів Державного бюджету України та з часом оптимізувати державну політику фінансування діяльності ЗОЗ та всієї системи ОЗ.

6 травня набув чинності Закон України від 6 квітня 2017 року № 2002-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я».

Віднині під закладом охорони здоров'я розуміється юридична особа будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, що забезпечує медичне обслуговування населення на основі відповідної ліцензії та професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників.

Залежно від форми власності заклади охорони здоров'я утворюються та функціонують як державні, комунальні, приватні чи засновані на змішаній формі власності. Державні та комунальні заклади охорони здоров'я не підлягають приватизації.

Загалом, основним нормативним документом, який регулює діяльність бюджетних установ, є Бюджетний Кодекс України. Він визначає основи бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Бюджетний кодекс України, який прийнято 08.07.2010 року, визнаний першим законодавчим актом, який встановив засади створення гармонійної системи державного контролю за використанням коштів бюджетними установами, проте не став розв'язкою всіх проблем у даній сфері. У Кодексі визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання коштів на утримання бюджетних установ. Проте, чіткого порядку взаємодії органів, на які покладено функції щодо контролю фінансових ресурсів у бюджетній сфері, а також процедури визначення ефективності їх використання бюджетним кодексом не визначено.

З метою забезпечення єдиних методологічних основ організації і ведення бухгалтерського обліку та звітності на всій території України в умовах різних форм власності та розвитку ринкових відносин Верховна Рада України прийняла Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Цей документ передбачає єдині засади організації обліку і звітності для всіх підприємств,

установ і організацій, що є юридичними особами за законами України. Згідно з п. 4 статті 6 цього Закону «порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства».

Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73, було прийняте з метою наближення обліку та подання фінансової звітності за національними стандартами до міжнародних, що привело до змін у назві та змісті фінансової звітності. Запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності дасть змогу залучити іноземних інвесторів і розширити експортні можливості України, що у свою чергу забезпечить майбутнє процвітання економіки.

Звітність бюджетні установи складають відповідно до статті 58 Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Державний бюджет України на__ рік», Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44 «Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» і листів або розпоряджень Головних розпорядників бюджетних коштів «Про терміни і порядок складання квартальної фінансової та бюджетної звітності про виконання кошторисів у ____ році».

Для всебічного висвітлення показників діяльності бюджетних установ їх звітність поділяється на фінансову та бюджетну. Слід зазначити, що поділ звітності бюджетних установ на фінансову і бюджетну визначено ст. 58 «Звітність про виконання Державного бюджету України» Бюджетного кодексу України. Цю класифікаційну ознаку виокремлюють як поділ звітності за функціональним призначенням.

Склад звітності за функціональним призначенням та її визначення подано на рис. 1.2.

Новий плану рахунків розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і призначений для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій бюджетних установ та операцій з виконання сільських, селищних і міських бюджетів [затверджений наказом Державної казначейської служби України №1203 31.12.2012 та Наказ Міністерства фінансів України за № 372 від 02.04.14р. «Про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань в бюджетних установах».



Рис. 1.2 Класифікація звітності за функціональним призначенням

З метою удосконалення бюджетної класифікації затверджено зміни до бюджетної класифікації (Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 «Про бюджетну класифікацію»).

Правильність обліку доходів та витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію, введена в дію Постановою ВРУ “Про структуру бюджетної класифікації України ” від 12.07. 1996 року №327\96-ВРУ з 1 січня 1998 року [затверджена наказом Міністерства фінансів України за №604 від 27.12.2001 року “Про бюджетну класифікацію та її запровадження” .

Порядок складання кошторисів бюджетними установами України регламентує “ Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетними установами” [затверджений Постановою КМУ № 228 від 28 лютого 2002 року].

Початком реформування законодавства стала поява з 01.01.11 р. нової редакції Бюджетного кодексу України, а згодом і основного документа, що регламентує механізм складання кошторисів, – Порядку № 228. Узагальнення змін, які відбулися в законодавстві щодо складання кошторису бюджетної установи, наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Зміни в законодавстві щодо складання та виконання кошторису бюджетної установи

Зміни	Постанова № 228 до 24.01.11	Постанова № 228 діюча
<i>Визначення Кошторису</i>	Основний плановий документ, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання нею своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень	Основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень
<i>Складання проекту кошторису</i>	Складаються всіма установами на наступний бюджетний рік, якщо установи функціонували до початку року, на який плануються	Складаються всіма установами на наступний бюджетний рік, якщо ці установи функціонували до початку року, на який плануються видатки бюджету та/або надання

	видатки, або на решту періоду року з часу утворення установи. В останньому випадку кошториси складаються і затверджуються для кожної установи окремо у загальному порядку	кредитів з бюджету. У разі коли установи утворені не з початку року, кошториси складаються і затверджуються для кожної установи з часу її утворення до кінця бюджетного року в загальному порядку
--	---	---

Продовж. табл. 1.1

<i>Дохідна частина загального фонду кошторису</i>	У дохідній частині проектів кошторисів зазначаються планові обсяги надходжень, які передбачається спрямувати на покриття видатків установи із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів	У частині надходжень проектів кошторисів зазначаються планові обсяги, які передбачається спрямувати на здійснення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів
<i>Дохідна частина спеціального фонду кошторису</i>	Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису здійснюється на підставі розрахунків доходів, які складаються за кожним джерелом доходів, що плануються на наступний рік	Обсяги надходжень до спеціального фонду проекту кошторису визначаються на підставі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів та/або фінансування бюджету чи повернення кредитів до бюджету, що плануються на наступний рік
<i>Розгляд кошторису</i>	У тижневий термін після опублікування Закону України про Державний бюджет України місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки	У двотижневий строк з дня прийняття закону про Державний бюджет України місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування

Аналітичний облік асигнувань організується за кожною бюджетною програмою чи кодом функціональної класифікації видатків, а в середині їх — за кодами економічної класифікації видатків. Для цього, згідно з Наказом "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання", використовують "Картку аналітичного обліку отриманих асигнувань" встановленої форми, яка відкривається на бюджетний рік.

"Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань" відкривається окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків чи функціональної класифікації видатків. Крім того, окремо ведеться облік асигнувань отриманих установою із загального та окремо із спеціального

фонду бюджету. Для цього відкриваються окремі картки. Картка підписується виконавцем та особою, що її перевірила.

Нестабільність в політичній та економічній сферах держави призводить до численних та постійних змін у законодавстві. Тому для проведення якісного державного фінансового контролю виконавцям потрібно постійно слідкувати та досліджувати такі зміни.

Процедури обліку грошових потоків бюджетних установ регламентуються положеннями Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державної казначейської служби України від 26.12.2003 р. № 242 (редакція від 6.05.14). З метою зберігання грошових коштів загального фонду бюджетних установ та подальшого використання даних коштів бюджетні організації відкривають в органах Державної казначейської служби України (ДКУ) такі види рахунків: бюджетні, депозитні, не бюджетні, особові та інші.

Як зазначалося, основним документом, що регулює порядок проведення державного фінансового контролю в Україні є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [88] від 26.01.1993 р. №2939-ХІІ, яким визначено правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. В ньому зазначаються головні завдання і функції, що покладені на органи державного контролю; сутність державного аудиту та інспектування; порядок здійснення фінансування органу державного фінансового контролю; повноваження, обов'язки та відповідальність посадових осіб, що здійснюють ревізії; порядок проведення ревізій у бюджетних установах.

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

З 2014 року в Україні діяв мораторій на проведення перевірок. Статтею 31 Закону України від 16.01.2014 р № 719-VII «Про Державний бюджет України на 2014 рік» було заборонено проведення контролюючими органами

перевірок підприємств, установ і організацій, фізичних осіб-підприємців. Виняток становили перевірки, які проводилися ДФС України, при наявності дозволу Кабінету Міністрів України, а також перевірки, ініціатором яких був сам суб'єкт господарювання. І ледве встиг завершитися «старий» мораторій на перевірки, як з 1 січня 2015 року «запрацював» новий і навіть не один. Верховна рада України встановила «перевірочні заборони» відразу двома нормативними актами: Законом № 71 та Законом № 76, які в якійсь мірі навіть вступають в протиріччя один з одним.

З метою забезпечення ефективності внутрішнього контролю в бюджетних установах, Постановою Кабміну № 1001 від 28.09.2011р. затверджено «Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади». Даний документ регулює механізм створення служб та підрозділів внутрішнього аудиту та систематичність його проведення в центральних органах виконавчої влади, територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств.

Даним порядком окреслюються суб'єкти, об'єкти внутрішнього контролю, чисельність спеціалістів для проведення перевірок, перелік завдань та функцій, які повинні виконувати працівники служби внутрішнього аудиту, зобов'язання та права керівників таких підрозділів.

Варто зазначити, що нормативно-правове забезпечення, що регулює організацію контролю діяльності бюджетних установ розроблено значно слабше, на відміну від нормативно-правової бази обліку і звітності.

Загалом, державний фінансовий контроль функціонує в умовах недосконалого нормативно-правового забезпечення. Дотепер законодавство не містить визначення «фінансового контролю», не встановлено його систему, існують лише загальні положення щодо проведення контрольних заходів. Питання фінансового контролю в Україні регулюється великою

кількістю нормативних актів, досі не прийнято єдиного нормативного акта з фінансового контролю. Усе це призводить до плутанини, дублювання функцій, перекладання відповідальності, збільшення навантаження на підприємства — об'єкти контролю та інших колізійних питань. Право на здійснення контрольних, контрольно-ревізійних, наглядових, фіскальних і аудиторських функцій щодо бюджетних коштів, державного та комунального майна мають цілий ряд центральних органів державної влади, які функціонують відокремлено один від одного, без формування цілісної системи фінансового контролю. Відсутній чітко регламентований розподіл функцій, процедур, а також не визначено механізм взаємодії та координації діяльності між центром та регіонами.

Однією з проблем, які існують на сьогоднішній день у системі контролю та аналізу України є те, що досі в нормативно-правовій базі не розроблено системного підходу і чіткого переліку бюджетних правопорушень, що на практиці призводить до вільного трактування даного терміна як з боку контролюючих органів, так і підконтрольних об'єктів. У законодавчих актах тільки загально окреслено поняття «бюджетне правопорушення», що в багатьох випадках унеможливорює застосування відповідних стягнень та покарань до порушників. Також не вироблено механізму встановлення ступеня відповідальності за бюджетні правопорушення.

Тому, необхідно посилити положення щодо відповідальності за порушення фінансової дисципліни. Для цього слід розробити та затвердити відповідний правовий акт, який би містив повне визначення терміну «бюджетне правопорушення», конкретний перелік бюджетних правопорушень та міру відповідальності щодо кожного з них. Це частково унеможливить ухилення від покарання осіб, відповідальних за фінансові махінації.

Актуальним залишається також питання чіткого розподілу завдань контролюючих органів у державі, оскільки прослідковується дублювання функцій органами державного фінансового контролю. Крім того, виникає

ситуація коли окремі бюджетні установи можуть досить слабо контролюватися, а інші, навпаки, підпадають під надмірний контроль зі сторони відповідних служб. Це досить часто заважає основній діяльності установ. З цією метою, слід чітко розмежувати функції і повноваження контрольних органів, визначивши їх основні завдання, регламентувати відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, встановити відповідальність уповноважених посадових осіб та затвердити сказане вище на законодавчому рівні.

Також слід оптимізувати кількість суб'єктів, що здійснюють контроль та аналіз за використанням бюджетних коштів, а витрати на їх утримання повинні оправдовувати себе. Всі ці заходи дозволять з меншими затратами виявляти порушення у використанні коштів та вчасно їх ліквідовувати, тобто покращувати фінансове забезпечення установ [75, с. 144].

В Україні контроль та аналіз діяльності бюджетної установи значно зосереджений на поточному контролі. У практичній діяльності його застосовують переважно як засіб силового впливу на суб'єкти господарювання усіх форм власності. Світова практика розвинутих країн довела ефективність іншого підходу: контроль не заради контролю, а контроль як механізм ефективного управління. Державний контроль, що обмежується перевіркою законності й цільового використання бюджетних коштів, є неефективним; головною проблемою органів фінансового контролю є те, що вони фіксують допущені порушення, тоді як їх потрібно передбачати й попереджати.

Тому, в сучасних умовах функціонування бюджетних установ, дедалі важливішу роль відіграє превентивний фінансовий контроль. Він здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень з фінансових питань. У зв'язку з цим доцільно було б залучати органи державної фінансової інспекції до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові органи та органи Державної казначейської служби здійснювати,

крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

Для забезпечення відповідними органами оперативного контролю за цільовим, повним та раціональним використанням коштів бюджетними установами необхідна повна інформація, яку отримують за допомогою даних бухгалтерського обліку. Показники обліку служать для проведення всестороннього аналізу з метою вибору ефективних методів бюджетного фінансування, уникнувши при цьому можливих ризиків.

На сьогоднішній день більшість бюджетних установ використовує для ведення електронного обліку програми Excel та Word. Проблемою є те, що жодна із вказаних програм не дає можливості вести бухгалтерський облік як систему: на їх базі можливо лише виконання певних функцій (формувати аналітичні показники і документи, відображати господарські операції, планувати доходи і видатки тощо не як систему, а як окрему операцію). Звичайно, для управління та контролю бюджетними установами цього недостатньо.

З метою більш раціонального використання фінансових ресурсів бюджетними установами необхідним є удосконалення технології обліку й опрацювання економічної інформації, представлення її у систематичному, повному вигляді для прийняття управлінських рішень. Такі зміни у технології вимагають застосування нових знань, сучасних методів, що на даному етапі можливо при впровадженні автоматизованих інформаційних технологій, що дозволяють не тільки зменшити об'єм часу на обробку економічної інформації, але й сприятимуть підвищенню якісного рівня всього контрольно-облікового процесу, використанню в повному обсязі наявного ресурсу бюджетних установ.

Підводячи підсумок викладеному матеріалу необхідно відзначити, що на сьогодні існує нагальна потреба у перебудові, підвищенні оперативності та системності фінансового контролю, встановленні та розвитку суспільного контролю за станом і черговістю проведення реформ у питаннях бюджетного

законодавства, удосконаленні умов та зростанні видатків на оптимізацію будови внутрішньогосподарського контролю і підтримки його в відповідному дієвому стані.

1.3. Стан галузі охорони здоров'я в Україні та оцінка їх діяльності

В умовах проведення медичної реформи, задекларованої Міністерством охорони здоров'я України, особливої важливості набувають питання забезпечення сфери охорони здоров'я достатніми фінансовими ресурсами, оскільки саме вони безпосередньо впливають на результати, які будуть отримані у процесі реалізації та після завершення реформи.

Варто зазначити, що у зв'язку з дефіцитом бюджетного фінансування загальна кількість медичних закладів у нашій країні за останні 5 років скоротилась на 35,7 %. Так, у 2012 році налічувалось 2042 лікарняних закладів, а у 2016 році їх кількість без урахування АР Крим та зони проведення АТО становили 1357 (рис. 1.3).

Така тенденція призводить до зниження можливостей населення безкоштовно користуватися медичними послугами державних установ.

Негативна тенденція до зниження не оминула і кадровий склад закладів охорони здоров'я. Останніми роками спостерігається відчутний відтік кваліфікованого персоналу з державних медичних установ та збільшення їх чисельності в приватних. Ця тенденція є, здебільшого, наслідком низької середньомісячної заробітної плати медиків, яка не перевищує 70 % середньої заробітної плати в Україні. Отже, рішення уряду щодо підвищення з 1 січня 2018 року заробітних плат працівників державних медичних закладів в середньому на 25 % вважаємо хоча і справедливим, проте запізнілим.

На фінансування вітчизняної системи охорони здоров'я негативно вплинуло те, що протягом 25 років незалежності Україна неодноразово перебувала під впливом затяжних соціально-економічних, політичних криз, що не могло не відобразитись на рівні та умовах життя населення та в

кінцевому випадку призвести до демографічної кризи, одним із найважливіших чинників якої став занепад вітчизняної медичної галузі.

Кількість лікарняних закладів в Україні у 2013-2017рр.

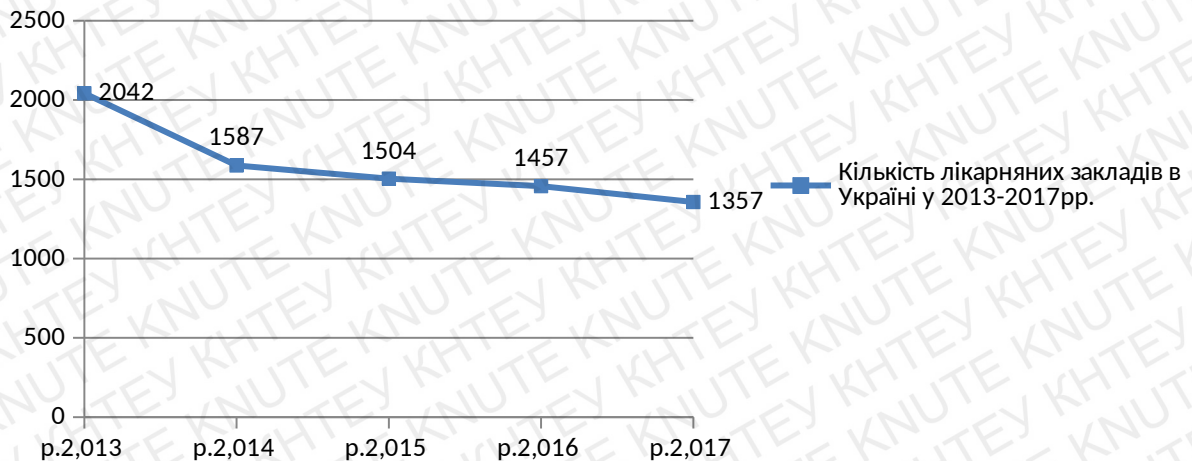


Рис. 1.3 Кількість лікарняних закладів в Україні у 2012 – 2016 рр.

Згідно з даними Державної статистики, протягом останніх років кількість населення України постійно знижувалась. Так, з січня 1991 р. по січень 2017 року українців стало менше на 9,4 млн. осіб. Якщо в 1991 р. в державі проживало майже 52 млн. осіб, то на початок 2017 р. – близько 42,5 млн [6].

Характеризувати невтішну медико-демографічну ситуацію в Україні можна наступним чином: у 2016 році смертність та народжуваність в нашій країні становила 5,72 та 9,41 випадків на 1000 населення, водночас у Європейському Союзі – 6,7 та 14,2. За даними Державної служби статистики, щогодини помирає 67 українців. Високі показники смертності зафіксовані саме в працездатному віці.

Смертність чоловіків у вікових групах 25-44 роки майже у чотири рази перевищує смертність жінок аналогічного віку. Рівень смертності в країні від серцево-судинних захворювань (64 % у структурі смертності) та від онкологічних захворювань (13 %) є одним з найвищих у світі.

У 2017 році Україна за таким показником як рівень витрат на охорону здоров'я на одну людину займала 89 місце у світі (серед 189 країн), а за показником тривалості життя – 154 місце.

В Україні частка витрат на охорону здоров'я відносно валового внутрішнього продукту є низькою і коливається в межах 3-4 %, що є нижчим від середньосвітових витрат на медико-санітарну допомогу майже утричі. Проте цей відсоток є лише індикатором можливостей та уваги держави до медичної галузі, але не показником реального фінансування.

Враховуючи, що основним джерелом фінансового забезпечення закладів охорони здоров'я, як і системи в цілому, є бюджетне фінансування, розглянемо видатки на охорону здоров'я з Державного бюджету України у 2013- 2017 рр.

Таблиця 1.2

Видатки на охорону здоров'я в частині видатків Державного бюджету України у 2013 – 2017 рр.

Роки	Сумарні видатки Державного бюджету України, млн. грн	Видатки на охорону здоров'я, млн. грн	Питома вага, %	Відхилення, порівняно з попереднім роком (+,-)	
				абсолютне	відносне
2013	271221,9	11358,5	4,19	1134,6	-0,1
2014	287607,7	12879,3	4,48	1520,8	0,29
2015	299616,8	10580,8	3,53	-2298,5	-0,95
2016	576911,4	10934,8	1,9	3540,6	-1,63
2017	674518,8	12138,6	1,8	1203,7	-0,1

Як видно з наведених даних, за аналізований період частка видатків на охорону здоров'я в структурі видатків бюджету постійно знижувалась. Особливо критичною була ситуація з фінансування галузі у 2016 р. та 2017р.

Так, на фоні загального зростання видатків Державного бюджету у 2016 році на 277,3 млн.грн. порівняно з 2015 р. на 305,7 млн.грн. частка видатків на охорону здоров'я становила лише 1,9% сумарних видатків державного

бюджету; у 2017 р. обсяг загальних видатків державного бюджету зріс на 97,6 млрд. тис.грн порівняно з 2013р. (або майже у 2,5 рази). Водночас частка видатків на охорону здоров'я далі залишається дуже низькою – 1,8 %, що є нижчим показником за аналізований період.

Така ситуація є загрозливою враховуючи рівень життя населення, високі показники захворюваності, старіння нації, критичну екологічну ситуацію, проведення військових дій на сході країни.

Затверджений план фінансування видатків на охорону здоров'я, як свідчать дані табл. 1.3, не виконували протягом 2013-2017 рр. У 2017 році цю негативну тенденцію було подолано: дані свідчать про незначне перевиконання планових показників видаткової частини бюджету.

Таблиця 1.3

Виконання плану фінансування видатків на охорону здоров'я в Україні у 2013-2017 рр.

Рік	Державний бюджет			Місцеві бюджети			Зведений бюджет		
	План, млрд. грн	Факт, млрд. грн	Рівень виконання, %	План, млрд. грн	Факт, млрд. грн	Рівень виконання, %	План, млрд. грн	Факт, млрд. грн	Рівень виконання, %
2013	12,5	11,4	90,7	47,5	47,1	99,2	60	58,5	97,4
2014	14,05	12,9	91,7	51	48,7	95,6	65	61,6	94,8
2015	11,2	10,6	94,0	52,9	46,6	88,1	64,1	57,1	89,1
2016	12,6	11,5	90,4	63	59,5	94,6	75,6	71	93,9
2017	12,3	12,5	101,6	57,3	87,9	153,4	69,6	75,4	108,3

Отже, сучасний стан фінансування охорони здоров'я України за рахунок бюджету є вкрай недостатнім і не створює передумов для виконання якісної медичної допомоги в необхідних обсягах, особливо для соціально-незахищених прошарків населення.

Варто вказати на те, що зростання видатків з Державного бюджету України, в основному пояснюється обов'язковими підвищеннями заробітної плати працівникам галузі охорони здоров'я. У той же час об'єктивного покращення фінансування галузі не спостерігається. Більша частина

бюджетного фінансового забезпечення витрачається на оплату праці персоналу закладів охорони здоров'я та оплату комунальних послуг. Такий стан справ ще раз підтверджує необхідність якнайскорішого пошуку нових джерел фінансування охорони здоров'я та раціоналізації дійсних видатків.

Ступінь виконання плану по видатках на охорону здоров'я достатньо високий – 96,80%. При цьому найвищий ступінь виконання видатків маємо стосовно видатків на поліклініки й амбулаторії, а найнижчий – стосовно іншої медичної діяльності. За статтею «Інша медична діяльність» фінансуються будинки дитини, станції переливання крові. Треба сказати, що неповне виконання плану по видатках на охорону здоров'я пояснюється, в першу чергу, неповним виконанням Державного бюджету України на 2010 рік загалом як по доходах, так і по видатках. Також Рахунковою палатою України визначені суттєві недоліки у плануванні видатків на охорону здоров'я. Це виражається в тому, що в 2010 році лише за жовтень-грудень.

Урядом було прийнято 5 рішень про перерозподіл бюджетних призначень Міністерства охорони здоров'я на загальну суму 77,9 млн грн. Крім того, такий перерозподіл видатків на охорону здоров'я здійснювався за рахунок зменшення видатків розвитку та збільшення видатків споживання.

Окрім того, було виявлено наступні суттєві порушення у сфері охорони здоров'я: Міністерством охорони здоров'я протягом багатьох років не розроблялася Державна програма розвитку санаторно-курортної галузі; не були затверджені нормативи лікувального харчування; не було створено реєстр природних лікувальних ресурсів та реєстр акредитованих закладів охорони здоров'я. Тут на перший план виходить необхідність ефективного, цільового використання бюджетних коштів, необхідність відповідної системної роботи нормативно-правового забезпечення сфери охорони здоров'я.

Фінансове забезпечення охорони здоров'я на державному рівні є вкрай незадовільним та не відповідає дійсним потребам населення. По-перше, видатки на охорону з Державного бюджету України є недостатніми: їхня

питома вага становить лише 3%–4% всіх видатків державного бюджету. Науковцями доведено, чим нижчі видатки на охорону здоров'я, тим нижча тривалість життя та стан здоров'я. По-друге, навіть ці несуттєві видатки здійснюються неефективно та зі значними порушеннями. Протягом усього аналізованого періоду систематично виявлялось нецільове та незаконне використання бюджетних коштів, було розроблено й непрозорі схеми у сфері охорони здоров'я. У зв'язку із зазначеними причинами, відсоток виконання завдань на фінансування охорони здоров'я на загальнодержавному рівні був невисоким.

1.4. Організаційно-економічна характеристика Брусилівської ЦРЛ та аналіз їх основних показників діяльності

Брусилівська центральна районна лікарня є спільною власністю територіальних громад району, засновником якої є Брусилівська районна рада та є лікувально-профілактичним закладом, який забезпечує надання кваліфікованої первинної медико-санітарної допомоги на засадах загальної практики/сімейної медицини, спеціалізованої стаціонарної та амбулаторно-поліклінічної допомоги населенню району, є центром організаційно-методичного і оперативного керівництва всіма закладами охорони здоров'я на території району, відповідальним за організацію та якість медичного обслуговування населення району.

Лікарня діє як самостійний суб'єкт з правами юридичної особи, має Статут та регламент роботи, самостійний баланс, поточний та інші рахунки в установах банків, круглу печатку з власною назвою, відповідні штампи, бланки, володіє відокремленим майном, набуває майнові та інші права, несе обов'язки, може бути позивачем та відповідачем в суді.

Лікарня під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє з структурними підрозділами райдержадміністрації, органами місцевого

самоврядування а також підприємствами, установами та організаціями, об'єднаннями громадян.

Інтереси трудового колективу представляє профспілкова організація лікарні відповідно до чинного законодавства шляхом укладання колективного договору.

Метою створення Установи є охорона здоров'я та надання невідкладної та спеціалізованої медичної допомоги прикріпленому до даного установі населенню Брусилівського району зазначених цілей. Установа здійснює такі види діяльності: долікарська допомога, амбулаторно-поліклінічна допомога, інші роботи і послуги.

Організація та порядок процесу надання медичних послуг у закладі охорони здоров'я визначається статутними положеннями закладу охорони здоров'я, які повинні відповідати стандартам надання медичної допомоги. Вони не можуть порушувати прав пацієнта, що визначені чинним законодавством. Заклад охорони здоров'я може доводити до відома громадськості інформацію про обсяг та види медичних послуг, що надаються закладом. Зміст і форма цієї інформації не може бути використана як реклама.

Регулювання діяльності закладу охорони здоров'я здійснюється у вигляді державного ліцензування, професійної сертифікації медичних працівників, а також у вигляді акредитації закладів.

Отримання ліцензії на право здійснення медичної практики є необхідною умовою початку функціонування закладу охорони здоров'я. Ліцензуванню підлягають всі заклади охорони здоров'я, незалежно від форми власності, засновника і форми господарювання, в тому числі й заклади охорони здоров'я - бюджетні установи. Ліцензування медичної практики здійснюється Міністерством охорони здоров'я України. Ліцензійні умови визначаються Міністерством охорони здоров'я України за погодженням із самоврядними професійними медичними організаціями (лікарськими, сестринськими та іншими спілками, палатами, асоціаціями, товариствами

тощо) та/або самоврядними організаціями надавачів медичних послуг (спілками, асоціаціями лікарень, медичних практик та ін.).

Надання медичної допомоги в усіх закладах охорони здоров'я здійснюється у відповідності до стандартів надання медичних послуг, затверджених Міністерством охорони здоров'я України за поданням професійних медичних (лікарських, сестринських та ін.) організацій.

При провадженні медичної практики заклад охорони здоров'я зобов'язаний вести медичну документацію відповідно до порядку та в обсягах, які встановлюються Міністерством охорони здоров'я України за погодженням із самоврядними професійними організаціями. Заклад охорони здоров'я забезпечує захист даних, що містяться в документації.

Управлінський механізм орієнтований на досягнення оптимальної взаємодії всіх рівнів управління та функціональних областей управління для найбільш ефективного досягнення намічених цілей. Основні змінні в самій організації, які потребують уваги керівництва, це цілі, завдання і структура. Мета - конкретні, кінцеві стану або бажаний результат, якого прагне досягти група, працюючи разом. Основною метою роботи більшості організацій є отримання прибутку.

Але Брусилівська ЦРЛ є некомерційною організацією і стурбована проблемами прибутку, але витрати хвилюють і її. Некомерційна організація має різноманітні цілі, але, як правило, приділяє велику увагу соціальній відповідальності. Головною метою Брусилівської ЦРЛ є надання населенню якісних медичних послуг. Цілі розробляються керівництвом організації і доводяться до відома керівників усіх рівнів, які в процесі координації спільної діяльності використовують різноманітні засоби і методи для їх досягнення. Завдання - певна робота, серія робіт, яка повинна бути виконана заздалегідь встановленим способом у заздалегідь встановлені терміни. Завдання безперервно ускладнюються по мірі зростання масштабів робіт, що вимагає забезпечення все зростаючими обсягами ресурсів - матеріальних, фінансових, трудових та ін..

Структура організації являє собою логічне взаємовідношення рівнів управління та функціональних областей, спрямованих на встановлення чітких взаємозв'язків між ними прав і відповідальності, побудованих в такій формі, яка дозволяє найбільш ефективно досягати цілі організації. У ній реалізуються різні вимоги до вдосконалення системи управління, що знаходять вираження в тих чи інших принципах управління. Брусилівська ЦРЛ обслуговує населення в кількості 38500 осіб, у тому числі 8633 дітей. До складу досліджуваної установи входить поліклініка на 753 відвідувань в день, стаціонар денного перебування на 50 ліжок, стаціонар цілодобового перебування на 200 ліжок, клініко-діагностична лабораторія на 600 тис. досліджень на рік, 3 дільничні лікарні, з кабінетами лікаря загальної практики (ВОП) і стаціонарами денного перебування на 7 ліжок, 34 фельдшерсько-акушерських пунктів, станції швидкої медичної допомоги. Всього працює в Брусилівській центральній районній лікарні 74 лікарів та 338 середніх медичних працівників.

Бухгалтерія - штатно-структурний підрозділ господарюючого суб'єкта, призначене для акумулювання даних про його майно і зобов'язання. Бухгалтерія є джерелом повної, документально обґрунтованою і структурованої економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень з метою забезпечення ефективного господарювання.

Основним управлінським завданням бухгалтерського обліку (інакше кажучи, завданням, покладеної на бухгалтерію) є збір і обробка повної і достовірної інформації про діяльність господарюючого суб'єкта. Така інформація, в основному, використовується в двох цілях:

- прийняття рішень на основі економічного аналізу такої інформації.
- здійснення фінансового контролю.
- інформація для прийняття рішень.

Підсумкова бухгалтерська інформація у вигляді, придатному для економічного аналізу і прийняття на його основі управлінських рішень, формується у вигляді фінансової звітності:

- зовнішньої, що надається статистичним і контролюючим органам, у встановлених законом випадках;
- внутрішньої (управлінської), передбаченої локальними нормативними актами господарюючого суб'єкта та призначеної для забезпечення функції управління.

Фінансова звітність повинна задовольняти вимогу достовірності, тобто дозволяти на її основі робити правильні висновки про результати господарської діяльності, фінансовому та майновому положенні господарюючого суб'єкта та приймати базуються на цих висновках, обгрунтовані рішення.

Фінансовий контроль, будучи складовою частиною контролю в діяльності господарюючого суб'єкта, є однією з важливих функцій управління. Він являє собою перевірку дотримання господарюючим суб'єктом у цілому і його працівниками:

- підприємства (тобто інтересів держави, суспільства, контрагентів, співробітників підприємства);
- дотримання інтересів власника.

Одним з основних умов реалізації функцій фінансово контролю є наявність об'єктивної та актуальної фінансової інформації. Носіями такої інформації є бухгалтерські документи:

- первинні облікові документи;
- облікові регістри;
- бухгалтерська звітність;
- матеріали інвентаризацій.

Виділяють наступні підрозділи бухгалтерії:

- розрахунковий відділ - нарахування оплати праці та соціальних виплат;
- матеріальний відділ - облік матеріальних цінностей: основних засобів, матеріалів і запасів, готової продукції;

- виробничий відділ - облік витрат на виробництво, калькуляція собівартості;
- каса - операція з готівкою, цінними паперами;
- загальний відділ - збір і групування інформації, формування звітності.

Відділи, які можуть входити до складу бухгалтерії, а можуть бути самостійними підрозділами:

- відділ праці і заробітної плати - облік робочого часу, змін, відпусток, звільнень через хворобу тощо;
- кошторисний відділ - по об'єктний розрахунок майбутніх доходів і витрат.

Самостійні підрозділи, з якими бухгалтерія взаємодіє найбільш тісно:

- відділ кадрів - облік персоналу;
- відділ логістики - організація складського господарства;
- служба внутрішнього контролю - перевірки структурних підрозділів господарюючого суб'єкта.

Основною керівною ланкою в бухгалтерії є головний бухгалтер.

Головний бухгалтер - начальник бухгалтерії, що підкоряється безпосередньо керівнику підприємства. Він несе відповідальність за формування облікової політики, ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. Розпорядження головного бухгалтера, що стосуються оформлення господарських операцій і надання в бухгалтерію відповідної інформації та документів, є обов'язковими для всіх працівників господарюючого суб'єкта. Головний бухгалтер підписує другий підписом банківські і касові документи, без такого підпису вони не приймаються до виконання. Призначення, звільнення і переміщення матеріально відповідальних осіб (касирів, завідувачів складами і т. п.) здійснюються за погодженням з головним бухгалтером. Головний бухгалтер зобов'язаний забезпечувати відповідність господарських операцій законом. Якщо існують розбіжності між керівником підприємства і головним бухгалтером з визначення законності окремої

операції, головний бухгалтер ставить до відома керівника про свої заперечення. Головний бухгалтер підписує такий сумнівний документ тільки після вторинного письмового розпорядження керівника, де останній вказує, що ознайомлений із запереченнями головного бухгалтера та не згоден з ними, беручи всю відповідальність на себе.

З метою перевірки раціонального використання коштів і законності здійснення розрахунків у лікарнях державними контролюючими органами проводиться фінансовий контроль, основною формою якого є інспектування (Державною аудиторською службою України).

Поряд із зовнішнім в досліджуваній установі спеціальним підрозділом (бухгалтерія) здійснюється внутрішній контроль, що, у більшості випадків, носить формальний характер. Це є негативним явищем, адже такий контроль є ефективнішим, тому що проводиться під час здійснення операцій і запобігає правопорушенням.

Доцільно проаналізувати фінансовий стан Брусилівської ЦРЛ за показниками активів, капіталу та зобов'язань установи. Встановлено, що якщо дебіторська заборгованість перевищує кредиторську, то це є свідченням іммобілізації власного капіталу в дебіторську заборгованість. Якщо кредиторська заборгованість значно перевищує дебіторську, то це є ознакою нестабільного фінансового стану. Як збільшення, так і зменшення дебіторської і кредиторської заборгованості можуть призвести до негативних наслідків для фінансового стану бюджетної установи та зниження платоспроможності.

Таблиця 1.4

Динаміка активів, капіталу та зобов'язань Брусилівської ЦРЛ за 2013-2017рр

Показники	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення			
						2014р	2015р.	2016р	2017р.
1.Необоротні активи основні засоби	22972472,0	20332398,0	18882091,0	18429838	17645814	-2640074	-1450307	-452253	-784024
2.Оборотні активи									
матеріали та продукти харчування	306835,52	351387,36	221208,58	219518,55	336557,48	44551,84	-130179	-1690,03	117038,9
малоцінні та швидкозношуючі предмети	14851,53	10958,0	9585,0	9347	9199	-3893,53	-1373	-238	-148
Рахунки в казначействі спеціального фонду	84229,63	116512,59	144470,65	30977,92	34177,2	32282,96	27958,06	-113493	3199,28
Кошти отримані як плата за послуги	79099,94	101823,33	140702,5	17189,22	31683,48	22723,39	38879,17	-123513	14494,26
Кошти отримані за іншими джерелами власних надходжень	5129,69	101823,33	140702,5	13788,7	2493,72	96693,64	38879,17	-126914	-11295
Баланс	23943361,95	21279823,12	19659773,62	19083466,47	18419410,68	-2663539	-1620050	-576307	-664056

Продовж. табл. 1.4

Показники	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення			
						2014р	2015р.	2016р.	2017р.
Власний капітал									
- фонд у необоротних активах	23511648,0	20798196,0	19276695,0	18823623,0	18039477,0	-2713452	-1521501	-453072	-784146
- фонд у малоцінних швидкозношуваних предметах	14851,53	10958,0	9585,0	9347,0	9199,0	-3893,53	-1373	-238	-148
Результат виконання кошторису за загальним фондом	-288074,34	-469828,53	-573886,4	-675647,0	-657033,34	-181754	-104058	-101761	18613,66
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	21896,65	245511,25	272517,7	89023,9	82839,55	223614,6	27006,45	-183494	-6184,35
Зобов'язання									
Кредиторська заборгованість	77048,6	51020,44	11212,79	-	-	-26028,2	-39807,7	-11212,8	0
Розрахунки з постачальниками, підрядниками за товари, роботи й послуги	51251,33	30747,23	3398,4	-	-	-20504,1	-27348,8	-3398,4	0
Розрахунки за іншими операціями	25797,27	2769,17	7814,39	-	-	-23028,1	5045,22	-7814,39	0
Розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів	416991,51	643965,96	663649,54	837119,68	944928,47	226974,5	19683,58	173470,1	107808,8
Баланс	23943361,95	21279823,12	19659773,62	19083466,47	18419410,68	-2663539	-1620050	-576307	-664056

За даними табл. 1.1 можна простежити стрімке зменшення валюти балансу Брусилівської ЦРЛ за аналізований період. Так, в 2013 році валюта балансу складала - 23943361,95 тис.грн, а вже в 2017 році - 18419410,68 тис.грн. Зменшення валюти балансу відбулось в основному за рахунок зменшення необоротних активів, а саме основних засобів бюджетної установи. За рахунок зменшення фінансування, досліджувана установа, зменшила закупівлю медичного обладнання.

Значно зменшились також і оборотні активи установи. Матеріали та продукти харчування в 2015р. та 2017 році в порівнянні з попередніми роками зменшились на 130179 тис.грн, 1690, 03 тис.грн. відповідно. Також, негативним є зменшення надходження коштів до лікарні за рахунок платних послуг.

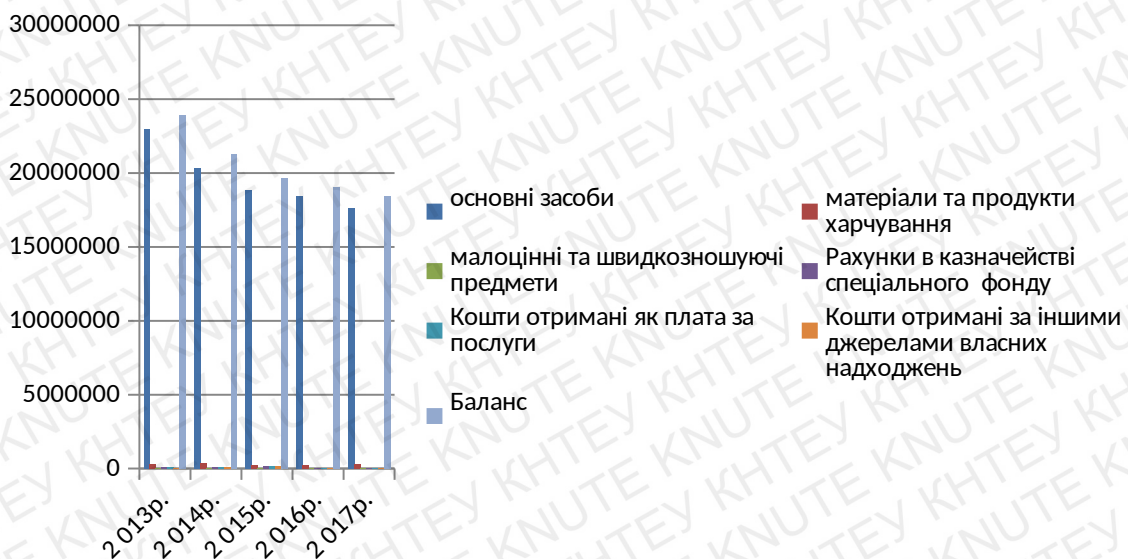


Рис. 1.4. Динаміка активів Брусилівської ЦРЛ за 2013-2017 рр.

Щодо капіталу та зобов'язань установи, необхідно відзначити, що власний капітал зменшився, за рахунок зменшення:

- фонду у необоротних активах установи;
- фонду малоцінних та швидкозношуваних предметах; результатів виконання кошторису за спеціальним фондом.

На позитивну увагу заслуговує зменшення кредиторської заборгованості установи та розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Загалом, аналіз фінансового стану Брусилівської ЦРЛ, насамперед, дозволив засвідчити факт нестабільної забезпеченості її діяльності фінансовими ресурсами, що не дає можливість гуртувати персонал, здійснювати необхідні закупівлі, платити по рахунках, виплачувати податки, повертати борги. Найпростіша умова й одночасна вимога фінансової стабільності, платоспроможності полягає в необхідності прибуткової роботи організації, тобто одержанні доходів від усіх видів діяльності, що перевищують видатки на проведення діяльності.

Тому, доцільно оцінити зміни, які відбулись в доходах та видатках досліджуваної установи в динаміці (табл. 1.3).

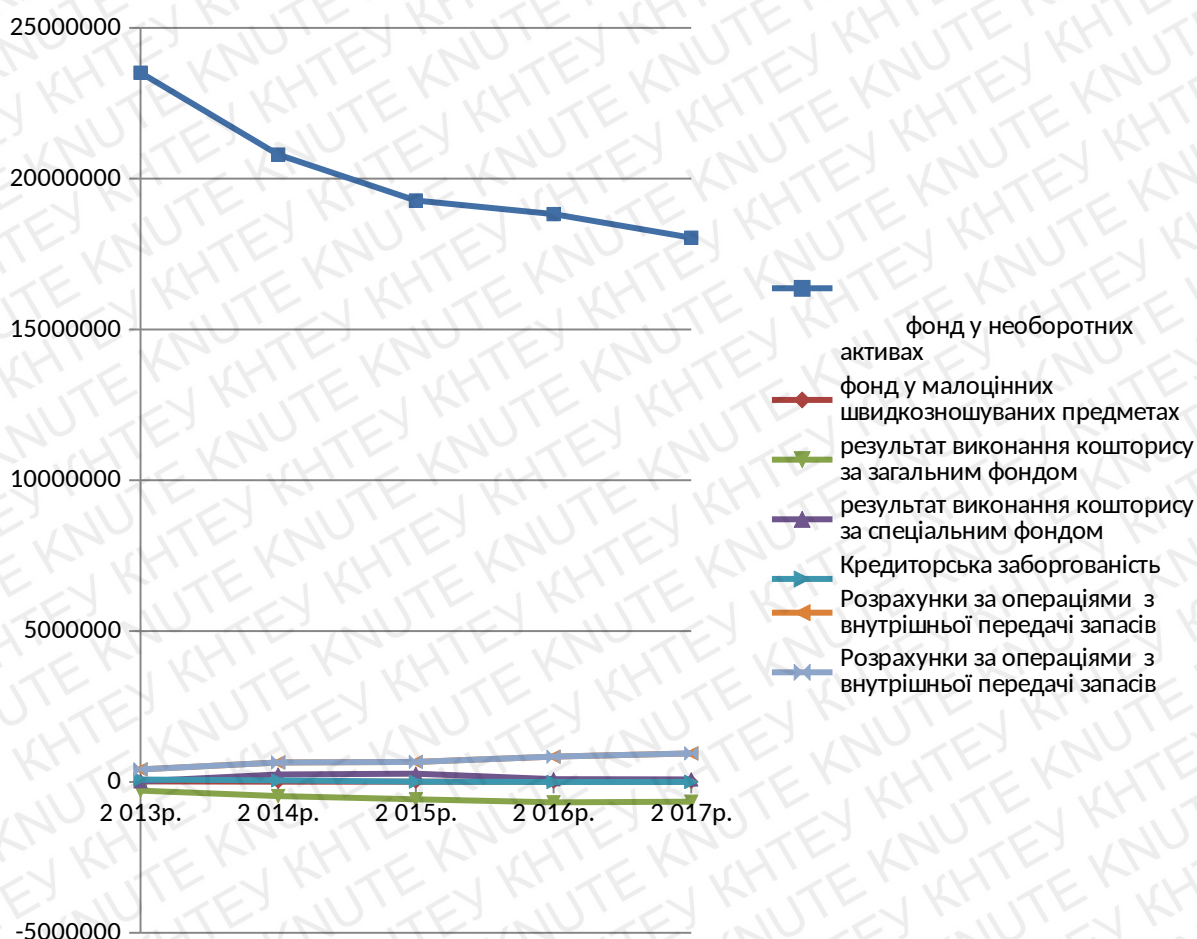


Рис. 1.5. Динаміка власного капіталу та зобов'язань Брусилівської ЦРЛ за 2013-2017 рр.

Таблиця 1.5

Динаміка доходів та витрат Брусилівської ЦРЛ за 2013 – 2017 рр

Показники	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення			
						2014 р.	2015р.	2016р.	2017р.
Загальний фонд									
Отримані доходи	9254114,86	6662110,55	7591382,43	7909492,09	7505456,7	-2592004	929271,9	318109,7	-404035
Видатки та надання кредиту В тому числі поточні	9435869,05	6766168,49	7693143,07	7890878,32	7901203,4	-2669701	926974,6	197735,3	10325,08
Фінансовий результат за загальним фондом	-469828,53	573886,47	-675647,11	-657033,34	-695747,7	1043715	-1249534	18613,77	-38714,4
Спеціальний фонд									
Отримані доходи	262068,44	114950,27	149013,66	129140,95	119234,5	-147118	34063,39	-19872,7	-9906,45
Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством	84815,44	100364,27	130454,11	107414,95	98706,5	15548,83	30089,84	-23039,2	-8708,45
у т.ч. плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	65865,45	49512,22	122362,84	75851,32	67809,6	-16353,2	72850,62	-46511,5	-8041,72
плата за оренду майна бюджетних установ	18949,99	47834,6	8091,27	31563,63	32405,6	28884,61	-39743,3	23472,36	841,97
Інші джерела власних надходжень бюджетних установ у т.ч. благодійні внески, гранти та дарунки	27583	14586,0	18559,55	21726,0	22304,5	-12997	3973,55	3166,45	578,5
Видатки та надання кредитів	227453,84	87943,76	328974,52	135325,3	136507,6	-139510	241030,8	-193649	1182,3
Фінансовий результат за спеціальним фондом	245511,25	272517,76	89023,9	82839,55	81234,5	27006,51	-183494	-6184,35	-1605,05

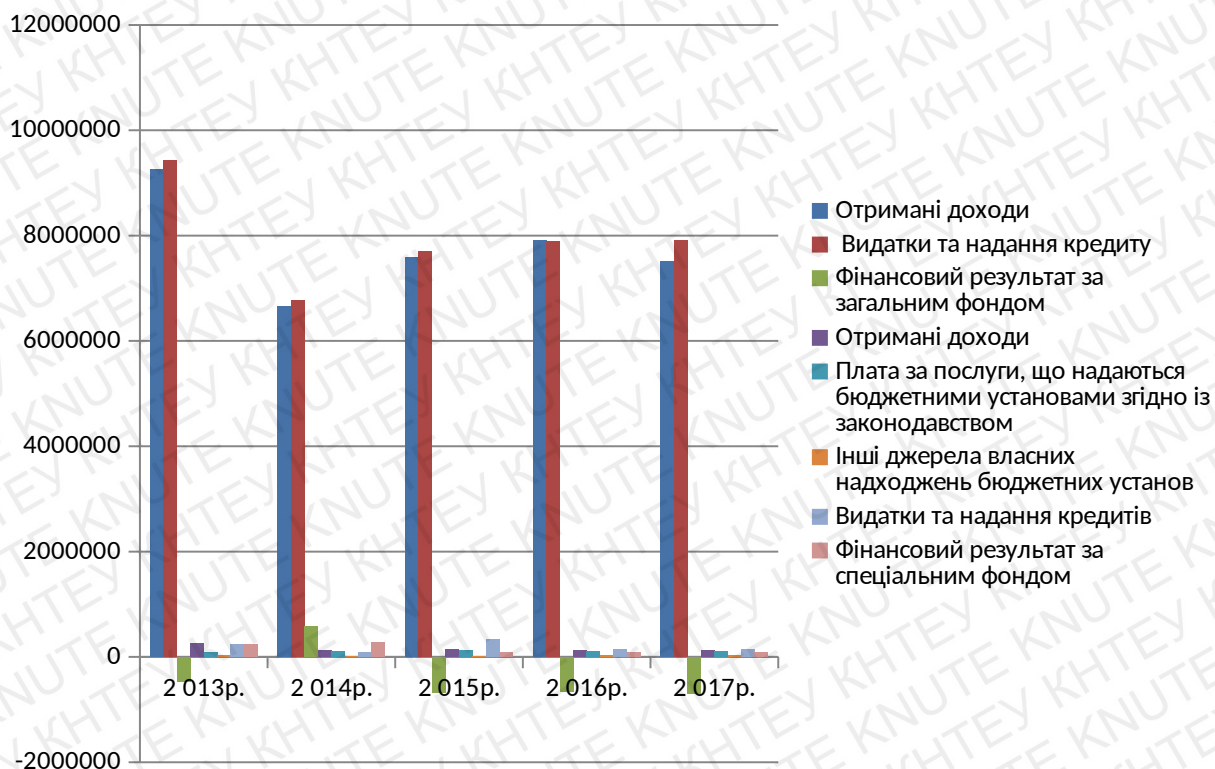


Рис. 1.6 Динаміка доходів та витрат Брусилівської ЦРЛ за 2013 – 2017 рр.

Щодо фінансового результату за загальним фондом, він має від'ємне значення крім 2014 року. Це свідчить про перевищення видатків установи над надходженнями.

Фінансовий результат за спеціальним фондом має позитивне значення хоча і має тенденцію до зниження. На особливу увагу заслуговує зменшення плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно їх основної діяльності (в 2014 році та 2017 році) Так, в 2016 р. дана стаття складала – 75851,32 тис.грн, а в 2017 році – 67809,6 тис.грн.

Загалом, аналіз діяльності медичної організації дозволяє зробити первинний висновок про погіршення її роботи як економічного суб'єкта, що панує.

Досить очевидно, що чим вищий сумарний дохід і прибуток організації, тим більші активи, особливо власний капітал, чим вища дебіторська заборгованість, тим вищі шанси медичної організації на економічно успішну

діяльність. З іншого боку, чим вища собівартість товарів (робіт, послуг), чим більші пасиви, чим вища кредиторська заборгованість, тим у гіршому фінансовому становищі перебуває організація.

Однак, показники фінансово- господарської діяльності у грошовій формі далеко не завжди об'єктивно характеризують справжнє фінансове становище, навіть якщо доповнюються відомостями про рівень оплати праці персоналу, регулярності й своєчасності платежів організації. Тому в ході аналізу діяльності організацій прийнято визначати більш загальні економічні, фінансові критерії діяльності, найчастіше у формі відносин різних абсолютних показників.

Висновок до розділу 1

В роботі надана оцінка стану наукових досліджень з питань контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я.

Встановлено, що на сьогоднішній день питання обліку і контролю результатів операційної діяльності закладів охорони здоров'я все таки потребують подальшого дослідження, оскільки існуюча система обліку аналізу і контролю, зокрема в медичній галузі, не задовольняє всіх цілей управління і не сприяє повною мірою зниженню рівня витрат та покращення діяльності.

Система контрольних процедур служб націлена насамперед на пошук відхилень від установлених норм і правил, тобто фінансових порушень, а також виявлення та покарання винних осіб. Необхідною умовою виправлення недоліків є застосування в контрольній роботі, поряд з традиційними інспектуванням та перевіркою, форм контролю, які дають змогу попередити фінансові порушення, оперативно вжити коригуючі заходів у разі їх вчинення та, за потреби, ініціювати через відповідний орган, визначений законом, внесення змін до чинних законодавчих та нормативно-правових актів.

Однією з форм такого контролю є фінансово-господарський аудит, основним завданням якого є сприяння установі охорони здоров'я у

забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

В роботі надано критичний аналіз нормативно-правового регулювання обліку і контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я.

В сучасних умовах функціонування бюджетних установ, дедалі важливішу роль відіграє превентивний фінансовий контроль. Він здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень з фінансових питань. У зв'язку з цим доцільно було б залучати органи державної фінансової інспекції до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові органи та органи Державної казначейської служби здійснювати, крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

В даному розділі надана оцінка галузі охорони здоров'я в Україні. Встановлено, що у зв'язку з дефіцитом бюджетного фінансування загальна кількість медичних закладів в Україні за останні 5 років скоротилась на 35,7 %. Так, у 2012 році налічувалось 2042 лікарняних закладів, а у 2016 році їх кількість без урахування АР Крим та зони проведення АТО становили 1357. Така тенденція призводить до зниження можливостей населення безкоштовно користуватися медичними послугами державних установ.

Негативна тенденція до зниження не оминула і кадровий склад закладів охорони здоров'я. Останніми роками спостерігається відчутний відтік кваліфікованого персоналу з державних медичних установ та збільшення їх чисельності в приватних. Ця тенденція є, здебільшого, наслідком низької середньомісячної заробітної плати медиків, яка не перевищує 70 % середньої заробітної плати в Україні.

На фінансування вітчизняної системи охорони здоров'я негативно вплинуло те, що протягом 25 років незалежності Україна неодноразово

перебувала під впливом затяжних соціально-економічних, політичних криз, що не могло не відобразитись на рівні та умовах життя населення та в кінцевому випадку призвести до демографічної кризи, одним із найважливіших чинників якої став занепад вітчизняної медичної галузі.

В Україні частка витрат на охорону здоров'я відносно валового внутрішнього продукту є низькою і коливається в межах 3-4 %, що є нижчим від середньосвітових витрат на медико-санітарну допомогу майже утричі. Проте цей відсоток є лише індикатором можливостей та уваги держави до медичної галузі, але не показником реального фінансування.

В роботі розкрита організаційно-економічна характеристика Брусилівської ЦРЛ та здійснено аналіз їх основних показників діяльності. Можна простежити стрімке зменшення валюти балансу Брусилівської ЦРЛ за аналізований період. Так, в 2013 році валюта балансу складала - 23943361,95 тис.грн, а вже в 2017 році - 18419410,68 тис.грн. Зменшення валюти балансу відбулось в основному за рахунок зменшення необоротних активів, а саме основних засобів бюджетної установи. За рахунок зменшення фінансування, досліджувана установа, зменшила закупівлю медичного обладнання.

Значно зменшились також і оборотні активи установи. Матеріали та продукти харчування в 2015р. та 2017 році в порівнянні з попередніми роками зменшились на 130179 тис.грн, 1690, 03 тис.грн. відповідно. Також, негативним є зменшення надходження коштів до лікарні за рахунок платних послуг.

Щодо фінансового результату за загальним фондом, він має від'ємне значення крім 2014 року. Це свідчить про перевищення видатків установи над надходженнями. Фінансовий результат за спеціальним фондом має позитивне значення хоча і має тенденцію до зниження. На особливу увагу заслуговує зменшення плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно їх основної діяльності (в 2014 році та 2017 році) Так, в 2016 р. дана стаття складала – 75851,32 тис.грн, а в 2017 році – 67809,6 тис.грн.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДУ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

2.1. Стан обліку основної діяльності на Брусилівській ЦРЛ та оцінка його відповідності потребам аналізу і контролю

Облік в закладах охорони здоров'я має свої специфічні особливості. Саме тому при організації обліку в таких установах необхідно приділяти увагу дотриманню нормативних документів, які забезпечать: формування повної та достовірної інформації про діяльність установи та її майновий стан, режим економії державних фінансових ресурсів.

Основним призначенням обліку у діяльності установ державного сектору економіки є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах та використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів за цільовим призначенням.

Упродовж останнього десятиріччя у національній системі охорони здоров'я відбулися характерні зміни у системі забезпечення якості медичної допомоги, а саме перехід від ідеології контролю до стимулювання виявлення, оцінювання і вирішення існуючих проблем, тобто застосування комплексного, інтегрованого та динамічного підходу до покращання якості, спрямованого на постійну модифікацію, вдосконалення та поліпшення результатів роботи системи в цілому. В Україні побудова ефективної системи охорони здоров'я та забезпечення якості медичної допомоги залишаються одними з найактуальніших проблем та гуманітарних цілей суспільства. Підвищення якості медичної допомоги передбачає виконання складної загальносистемної роботи, що включає удосконалення безпосередньо діючої системи надання медичної допомоги, що в ринкових умовах набуває пріоритетного характеру.

Бюджетне фінансування установ охорони здоров'я здійснюється в обмежених розмірах, тому виникає потреба в залученні додаткових ресурсів. Наявність двох джерел фінансування породжує проблему правильної організації обліку активів та розрахунків за них у медичних установах, адже законодавством передбачено відокремлений облік бюджетних та позабюджетних надходжень. Успішному вирішенню цієї проблеми перешкоджає недосконале правове забезпечення обліку у даній сфері. Правильна організація бухгалтерського обліку залежить від попередньо проведеного планування. У лікарні процесу планування обліку приділяють недостатньо уваги, оскільки робота бухгалтерів спрямована, в основному, на підготовку бухгалтерської звітності зовнішнім користувачам. Для вирішення даного питання пропонуємо створити групу на чолі з головним бухгалтером, до функцій якої б входили аналіз системи обліку і контролю в установі та розробка планів розвитку бухгалтерського обліку. Першочерговим завданням цієї групи вважаємо розробку плану розвитку інформаційного та технічного забезпечення (на меті виступають розробка і впровадження інформаційних моделей, раціоналізація опрацювання носіїв інформації, що формують поле інформаційного забезпечення, подальша автоматизація робіт бухгалтерського підрозділу через поповнення парку технічного забезпечення).

Ефективність управління активами залежить від багатьох факторів. Врахування факторів впливу на управління активами дає можливість уникнути помилок, покращити результат діяльності тощо. Виділення факторів впливу на функції забезпечить комплексне врахування усіх позитивних та негативних умов, що забезпечить формування ефективної системи управління ними. Подальші розробки в цьому напрямку стосуватимуться комплексного дослідження кожного із факторів з позиції його сутності та ступеня впливу.

Правильність обліку та контролю активів у медичній установі забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку містить розділи про облік фінансових та не фінансових активів. У них

зазначаються основні принципи організації обліку та контролю активів в будь-якій установі.

Важливим кроком реформування бухгалтерського обліку в державному секторі стало прийняття Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 рр., розроблення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора [43] та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Одним із визначальних напрямів Стратегії є розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією та уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору з метою автоматизації облікового процесу.

На сьогоднішній день час процес реформування триває і охоплює всю систему обліку державного сектору, зокрема, з 1 січня 2017 року здійснено перехід на новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України №1203 від 31.12.2013 р., який передбачає здійснення обліку за міжнародними стандартами.

Щодо обліку основної діяльності Брусилівської ЦРЛ, необхідно відзначити, що економічна класифікація видатків досліджуваної установи передбачає поділ видатків бюджетів на поточні, капітальні та нерозподілені видатки. Загальний бюджет видатків досліджуваної установи складається з двох фондів: загального та спеціального.

До загального фонду видатків відносять кошти, що призначені для реалізації загальних функцій, а до спеціального фонду - кошти, що мають конкретне призначення, у тому числі позабюджетні кошти бюджетних установ та організацій.

Власні надходження бюджетної установи отримуються додатково до коштів загального фонду і включаються до спеціального фонду бюджету.

Складові частини загального та спеціального фондів бюджету відображено у таблиці 2.1.

Економічна класифікація видатків досліджуваної бюджетної установи покладена в основу видаткової частини кошторисів та бюджетної звітності.

Таблиця 2.1

**Господарські операції з обліку поточних і капітальних видатків
Брусилівської ЦРЛ**

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис		КЕКВ
	дебет	кредит	
1.Нараховано заробітну плату	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	661 «Розрахунки із заробітної плати»	2110
2. Нараховано єдиний соціальний внесок	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування	2120
3. Відображено вартість використаних медикаментів та перев'язувальних матеріалів	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби»	2220
4. Відображено вартість використаних продуктів харчування	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	232 «Продукти харчування»	2230
5.Відображено видатки на відрядження	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	362 «Розрахунки з підзвітними особами»	2250
6.Відображено видатки на оплату інших послуг (витрати з поточного ремонту основних засобів, витрати з транспортування)	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	675 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2240
Капітальні видатки			
7. Відображено видатки з придбання основних засобів та нематеріальних	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	401 «Фонд у необоротних активах за їх видами»	3110 3160

активів (зарахування їх на баланс)			
8. Відображено видатки з капітального ремонту основних засобів (здійснення робіт господарським способом)	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	205 «Будівельні матеріали» 661 «Розрахунки із заробітної плати» 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» та ін	3130
9. Відображено видатки з реконструкції та реставрації основних засобів (виконання Робіт підрядним способом)	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 675 «Розрахунки з іншими кредиторами»	3040

Так, відповідно до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за новими кодами економічної класифікації видатки бюджетних установ – розпорядників бюджетних коштів відображаються у таких основних бюджетних звітах, як:

— «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» (ф. № 2 д, № 2м);

— «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги» (ф. № 4-1 д, № 4-1м);

— «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» (ф. № 4-2 д, № 4-2м);

— «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду» (ф. № 4-3 д, № 4-3 м);

— «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» (ф. № 7 д, № 7м);

— «Звіт про заборгованість за окремими програмами» (ф. № 7 д.1, № 7 м.1).

Необхідно відзначити, що бухгалтерський облік медичних послуг на досліджуваному підприємстві ведеться на підставі вимог П(С)БО.

Брусилівська ЦРЛ здійснює декілька видів діяльності. Це надання медичних послуг і роздрібна торгівля лікарськими засобами (аптека). За кожним видом діяльності ведеться окремий облік. Передача витратних матеріалів медичного призначення, лікарських засобів і медикаментів для надання послуг відбувається всередині досліджуваної установи.

Собівартість медичної процедури складається з поточних витрат закладу, згрупованих за статтями калькулювання. До поточних витрат належать витрати основного структурного (лікувального) підрозділу, а також витрати параклінічних і допоміжних служб, пов'язані з виконанням цієї процедури. До структурних підрозділів медичних закладів відносяться підрозділи, тобто – відділення і кабінети, в яких здійснюється технологічний процес виконання медичної процедури (аналіз, дослідження, маніпуляції, операції та ін.), а також служби, що створюють умови для належного лікувального процесу (адміністративні, господарчі і т. п.).

Вказаний розподіл підрозділів на групи необхідний для подальшого поділу витрат, оскільки розрахунок вартості медичної послуги здійснюється за наступною формулою (2.1):

$$B = BP + BH \quad (2.1)$$

де B – вартість послуги;

BP – витрати прямі;

BH – витрати непрямі.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з наданням медичної послуги. До них відносять витрати на оплату праці лікарів та середнього медичного персоналу; відрахування на їх заробітну плату; матеріальні витрати; знос медичного та іншого обладнання, що використовується безпосередньо у процесі надання медичної послуги; знос м'якого інвентарю в основних підрозділах.

Непрямі витрати – це ті їх види, які потрібні для забезпечення діяльності медичної установи або організації, але безпосередньо у процесі надання медичної послуги не використовуються: оплата праці персоналу, що є

загальним для всього медичного закладу; нарахування на оплату праці персоналу загальних служб медичного закладу; господарські витрати; витрати на відрядження та службові роз'їзди; знос основних засобів та нематеріальних активів медичного закладу загального призначення, що безпосередньо не пов'язані з процесом надання медичної послуги; знос м'якого інвентарю в допоміжних підрозділах; витрати на оренду (за її наявності); інші витрати.

Для правильного розподілу непрямих витрат необхідно використовувати планові або нормативні значення критеріїв розподілу.

Як правило, при розподілі змінних накладних (побічних) затрат у якості критеріїв в Брусилівській ЦРЛ використовують фактичні значення показників бази розподілу, а при розподілі постійних побічних (накладних) затрат — планові або нормативні значення критеріїв розподілу.

Накладні (побічні) витрати можуть бути розподілені трьома методами: прямим, кроковим і за допомогою системи лімітних рівнянь. Перший і другий методи менш точні, ніж третій. У результаті розподілу накладних витрат отримують коефіцієнти, які дозволяють визначити побічні (накладні) витрати конкретного підрозділу.

Одним з найважливіших етапів управління доходами і витратами Брусилівської ЦРЛ є процес розробки кошторису, який є важливим елементом управлінського обліку вказаних суб'єктів сектору загального державного управління.

В сучасних умовах необхідним є формування двох кошторисів: кошторис доходів і витрат, кошторис надходжень і видатків грошових коштів. Кошторис доходів і витрат повинен бути деталізований за видами бюджетів, видами діяльності, фондами, цільовими програмами, економічними елементами та кодами економічної класифікації. Кошторис грошових коштів має відповідати вимогам МСБОДС (IPSAS 2 “Звіт про рух грошових коштів”). Відмінності в розрахунку сум будуть пов'язані із застосуванням у першому кошторисі принципу нарахування.

На нашу думку, для організації аналітичного обліку фінансування за загальним та спеціальним фондом медичних закладів Брусилівській ЦРЛ доцільно ввести такі первинні документи: “Акт надання медичних послуг”, “Журнал реєстрації пацієнтів”, “Звіт про видачу медикаментів пацієнту”, “Особова книга обліку хворих”, “Картка обліку хворого”, “Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду”, “Форма обліку витрат при наданні платних медичних послуг”.

Застосування вказаних форм первинної документації спростить перевірку видатків на заробітну плату та нарахування на неї, а також витрати на медикаменти й інші необхідні матеріальні цінності.

Брусилівська ЦРЛ отримує асигнування з місцевого бюджету і для цього користується субрахунком 702 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки та інші заходи”. Для забезпечення використання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат щодо доходів загального фонду необхідно внести зміни до чинного плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних медичних закладів, враховуючи: по-перше, визнання доходів загального та спеціального фондів відповідно до методу нарахування, що передбачає врахування події надання медичної послуги; по-друге, інтегровану класифікацію доходів і витрат; по-третє розмежування витрат на надання платних послуг за їх видами.

З цією метою доцільно на базовому підприємстві деталізувати рахунки бухгалтерського обліку доходів медичної установи (рис. 2.1).



Рис. 2.1 Вдосконалення плану рахунків Брусилівської ЦРЛ в частині відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку

На нашу думку, аналітичний облік медичних послуг Брусилівської ЦРЛ потрібно вести окремо по кожному відділенню. З цією метою розроблено типову форму планової та звітної калькуляції, підставою для записів до якої повинна бути зведена інформація з первинних документів та розрахунки бухгалтерії.

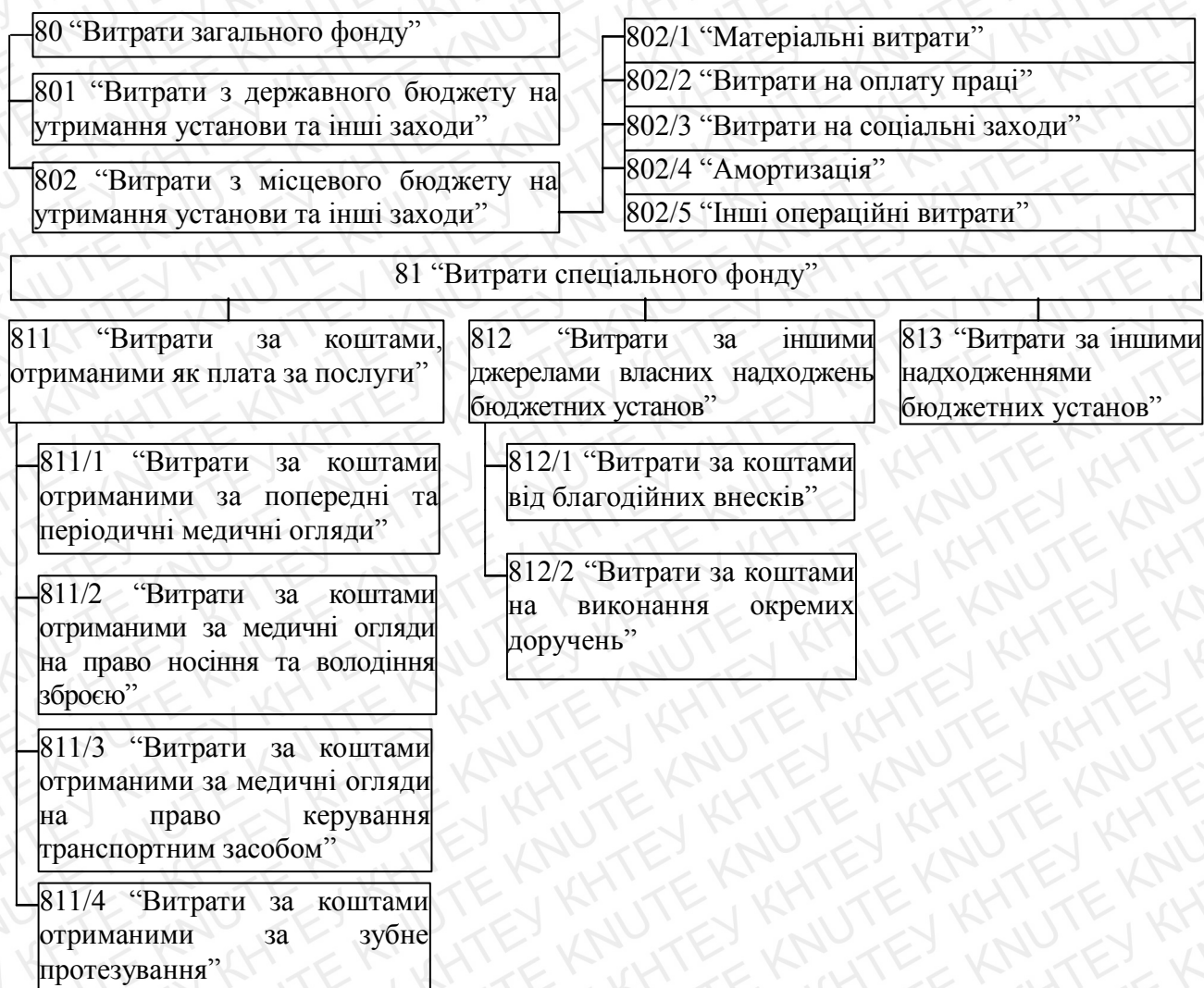


Рис. 2.2. Вдосконалення плану рахунків Брусилівської ЦРЛ у частині відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку

Згідно з методичними рекомендаціями №635, облікове відображення руху медикаментів та лікарських засобів має здійснюватись за наступною схемою (рис. 2.3).

Складський облік

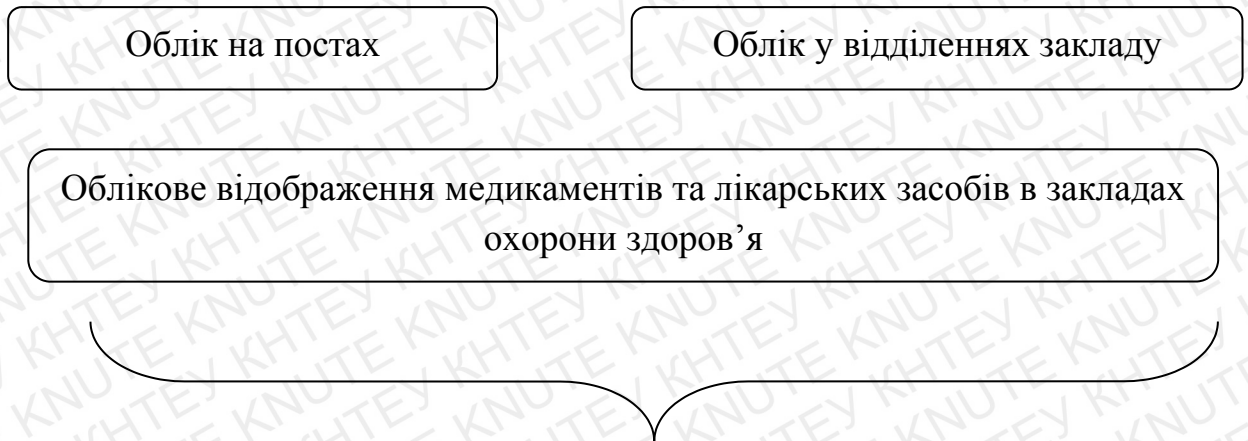


Рис. 2.3 Схема облікового відображення медикаментів та лікарських засобів Брусилівської ЦРЛ

Складський облік здійснюється за найменуванням кожного препарату окремо із вказівкою його назви, дозування, форми випуску (таблетки, ампули), назви виробника, кількості, ціни, суми. Даний вид обліку забезпечує своєчасне та достовірне відображення операцій з надходження, переміщення та вибутті медикаментів та лікарських засобів.

Як зазначено у п. 4 розд. V Методичних рекомендацій, списані лікарські засоби та медичні вироби з терміном придатності, що минув, підлягають вилученню з обігу.

Слід звернути увагу на те, що наявність в обігу неякісних або фальсифікованих лікарських засобів, уключаючи ті, термін придатності яких закінчився Брусилівської ЦРЛ, установлюється органами державного контролю лікарських засобів та посадовими (уповноваженими) особами суб'єктів господарювання у сфері обігу лікарських засобів. Факт наявності неякісних лікарських засобів фіксується актом.

Як визначено у Правилах № 349, порядок проведення, вибір методу знищення лікарських засобів, які не відповідають вимогам, установленим аналітично-нормативною документацією, визначаються відповідно до вимог, передбачених державними санітарними нормами, з урахуванням їх небезпечності для здоров'я населення та навколишнього середовища.

Відходи лікарських засобів вилучаються з обігу шляхом їх повернення суб'єкту господарювання (постачальнику або виробнику), зазначеному в рішенні або приписі органів державного контролю лікарських засобів про вилучення лікарського засобу з обігу. Суб'єкт господарювання, який відповідно до рішення про вилучення лікарського засобу з обігу отримує відходи лікарських засобів, здійснює операції з їх утилізації або знищення за власний рахунок.

Факт знищення відходів лікарських засобів оформляється актом за зразком, наведеним у додатку до Правил № 349. Копія акта у двотижневий строк направляється до органу державного контролю лікарських засобів, за рішенням якого лікарський засіб було вилучено з обігу. Відповідно до п. 3.9 Правил № 349 лікарські засоби, що належать до отруйних речовин, у тому числі продукти біотехнології та біологічні агенти (вакцини, сироватки), антибіотики, знищуються у спеціально відведених місцях чи на об'єктах поводження з відходами за умови дотримання санітарних норм і наявності дозволу органів державної санітарно-епідеміологічної служби, а також з дозволу спеціально вповноважених на те органів виконавчої влади

Отже, оцінюючи систему облікового відображення результатів основної діяльності Брусилівської ЦРЛ, можна позитивно оцінити організацію та ведення бухгалтерського обліку даної бюджетної установи. Для того, щоб більш детально оцінити систему обліку Брусилівської ЦРЛ, доцільно розглянути систему її внутрішнього контролю.

2.2. Система внутрішнього контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ та шляхи її удосконалення

Реформа бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні зумовила необхідність реформування контрольної роботи.

Контроль являє собою найважливішу управлінську функцію за допомогою якої проводиться співставлення того, що повинно було зроблено

згідно з управлінськими рішеннями і що фактично зроблено. Без цієї управлінської функції неможливе ефективне управління, прогрес у тій чи іншій галузі народного господарства, зокрема, в охороні здоров'я.

Багато керівників лікувально-профілактичних закладів в Україні в умовах перехідного періоду й обмеженого фінансування до контролю діяльності функціональних підрозділів відносяться, як до чогось другорядного. Часто можна чути “про який можна говорити контроль, як у закладі немає грошей на лікування хворого?” Досвід передових вітчизняних лікувально-профілактичних закладів, а також зарубіжних показує, що таке уявлення про контроль являється хибним [36].

Контроль як елемент управління здійснюється і в процесі планування, і на стадії оперативного управління. Внутрішній контроль є однією із основних складових частин системи управління. Він являє собою сукупність дій і операцій по перевірці фінансових і зв'язаних з ними питань діяльності суб'єктів із застосуванням специфічних форм і методів організації.

Контроль повинен бути всебічним, він має базуватися на чіткій організаційній основі, а також систематичним, практичним, реальним, результативним, а в деяких випадках – і раптовим.

Основна мета внутрішнього контролю - це забезпечення принципів законності, доцільності ефективності, оптимальності управлінських дій, починаючи з планування, формування, розподілу і закінчуючи використанням фінансових ресурсів.

На даний час поняття контролю в різних джерелах трактується по-різному.

Державний внутрішній фінансовий контроль – це система здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

У Концепції наголошується, що вона базується на вимогах ЄС до державного сектору, що містяться в *acquis communautaire* (розділ 28), а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) і застосування понятійної бази, яке сформоване у ній відповідає процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Проте, навіть якщо не акцентувати уваги на вадах визначення державного внутрішнього контролю, то подальша деталізація його складових, зокрема, внутрішнього контролю, побудована таким чином, що узагальнити сутність даного терміну у поданому тлумаченні досить важко. “Внутрішній контроль - інструмент управління, що дає змогу керівництву органу державного сектору перевірити стан виконання завдань органу. Це процес, що здійснюється в самому органі, метою якого є забезпечення впевненості керівництва органу державного сектору щодо досягнення в діяльності органу належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органу державного сектору; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; дотримання встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належного захисту активів від втрат (далі - досягнення мети).

Отже, внутрішній контроль - це управлінський контроль, метою якого є допомогти керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі. Тобто це не одноразова дія, а ряд дій та видів діяльності, що провадиться зазначеними органами на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система в рамках органу державного сектору. Внутрішній контроль також повинен надавати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат” [36].

Проведені дослідження, дозволили встановити, що в 2017 році Північним офісом Держаудитслужби в Житомирській області проведено

державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів на території Брусилівського району. Встановлені факти порушення щодо витрачання бюджетних коштів.

Як зазначається в результатах перевірки «...лікування в КУ «Брусилівська ЦРЛ» хворих, які є мешканцями інших адміністративно-територіальних одиниць, без прийняття рішень Брусилівською районною радою, а також іншими місцевими радами про обсяг міжбюджетних трансфертів та без укладання договорів між головами даних рад, призвело до розрахункових втрат коштів районним бюджетом на загальну суму 518,6 тис. грн., в тому числі: в 2013 році на суму 80,1 тис. грн., в 2014 році - на 111,7 тис. грн., в 2015 році - на 95,1 тис.грн., в 2016 році - на 190,3 тис. грн. та в I кварталі 2017 року - на 41,4 тис. гривень».

За результатами проведеної перевірки, а саме порядку складання та затвердження кошторисів, внесення до них змін, наявності розрахунків до них, достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності встановлено дотримання вимог нормативно-правових актів відповідальними особами установи.

Наявність розроблених внутрішніх нормативний актів, що регламентують питання облікової політики установи, організації та ведення бухгалтерського обліку, свідчать про запровадження керівником Брусилівської ЦРЛ елементів внутрішнього контролю.

Водночас, у ході аудиторського дослідження виявлено **недоліки** в діяльності Брусилівської ЦРЛ.

Так, впродовж періоду, що досліджувався, в Брусилівській ЦРЛ встановлена значна кількість вакантних посад:

- станом на 31.12.2016 кількість вакантних посад складала 47,75 од., що становить 54% від штатного розпису;
- станом на 31.12.2017 кількість вакантних посад складала 51,5 од., що становить 59% від штатного розпису. Інформація до центру зайнятості м.

Брусилів в 2016 році не подавалася, що порушує Закон України «Про зайнятість населення», а почала подаватися з 26.04.2017.

Спостерігається значна плинність кадрів в установі. Суттєва складова структури використання фонду заробітної плати Установи становлять стимулюючі виплати (2016 рік – 44%, 2017 рік – 52%), як результат економії фонду заробітної плати за рахунок кадрової неукomплектованості.

За результатами аудиторського дослідження було встановлено, що за 2016 рік відсутні графіки роботи для зовнішніх сумісників, а в 2017 році графіки роботи складені без врахування часу на дорогу, та не дозволяє аудиторській групі стверджувати про можливе фактичне відпрацювання робочого часу у повному обсязі, що свідчить про недостатній рівень внутрішнього контролю.

З метою покращення рівня і якості системи внутрішнього контролю за процесами у фінансовій, господарській діяльності та дотриманням вимог законодавства у майбутньому Брусилівської ЦРЛ нами сформовані наступні рекомендації.

Отже, з точки зору забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю в Брусилівській ЦРЛ, необхідно зосередити увагу на таких її елементах як:

- середовище контролю. Головний лікар, як керівник, а також працівники бухгалтерії повинні створити таке середовище в медичному закладі, яке б забезпечувало позитивне й сприятливе ставлення до внутрішнього контролю.

У цьому контексті слід націлити колектив на те, що контроль здійснюється з метою вироблення позитивного іміджу медичного закладу, поліпшення організації праці, пошуку можливостей підвищення її ефективності, забезпечення зростання не лише якості медичних послуг, а й матеріального заохочення медичних працівників;

- оцінка ризиків. У процесі здійснення внутрішнього контролю особливої уваги вимагає оцінка ризиків (як внутрішніх, так і зовнішніх). В

першу чергу до них слід віднести вплив того чи іншого заходу на рівень витрат, якість медичної послуги тощо. Це можуть бути як суб'єктивні (неправильно поставлений діагноз), так і цілком об'єктивні чинники, зокрема, халатне відношення до зберігання медикаментів, недотримання належних умов і температури і т.п. Результатом оцінки ризиків має стати розробка рекомендацій з їх усунення, тобто так зване управління ризиками;

- контролююча діяльність. Для здійснення належного управлінського процесу в медичному закладі необхідно чітко визначити правила, процедури, способи та прийоми виконання вказівок керівництва і звітування про них;

- інформація та інформаційний обмін. Для забезпечення належної дієвості й оперативного реагування на виявлені негативні явища отримана в результаті контролю інформація повинна реєструватися та повідомлятися керівництву й іншим користувачам медичного закладу в такій формі і у такий час, щоб недоліки були швидко усунені. Одним із найбільш вдалих підходів є створення сучасної інформаційно-комунікаційної інфраструктури;

- моніторинг. Система внутрішнього контролю, яка функціонує сама по собі, без її оцінки і висвітлення результатів не може бути ефективною. Тому ця система повинна будуватися таким чином, щоб забезпечити проведення постійного моніторингу виявлених фактів і вжитих заходів. Лише у такому випадку можна дійсно сподіватися на значні позитивні зрушення не лише по відношенню до рівня видатків і доходів, а й щодо високої якості медичних послуг в цілому.

Важливою проблемою підвищення дієвості і розвитку системи внутрішнього контролю є вдосконалення методики його проведення.

Контроль повинні здійснювати суб'єкти контролю, які повинні мати відповідні завдання. Визначено, що суб'єктами контролю у бюджетних медичних установах можуть бути: Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба, органи державної статистики, головний лікар, головний бухгалтер, завідуючий відділенням. Отже, для покращення та ефективності діяльності бюджетних медичних установ необхідно

здійснювати в установах охорони здоров'я внутрішній контроль, який призначений для покращення оперативного обліку, забезпечення достовірності документів, які виписуються, збереження цінностей і підвищення ефективності здійснюваних заходів, а також для забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів.

Особлива роль в розв'язанні питань про напрями виявлення та реалізації резервів підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання належить органам Державної аудиторської служби.

Сьогодні у світі практики охорони здоров'я характеризуються змінами у системі забезпечення якості медичних послуг: відбувається перехід від ідеології контролю до стимулювання виявлення і вирішення існуючих проблем, тобто застосування комплексного, інтегрованого і динамічного підходу до покращання якості, спрямованого на поліпшення результатів роботи системи в цілому, постійну модифікацію і вдосконалення якості медичної допомоги.

Впровадження сучасної індустріальної моделі безперервного покращення якості медичної допомоги в закладах охорони здоров'я потребує застосування технологій внутрішнього аудит у як одного з основних інструментів не тільки контролю, але й моніторингу результативності функціонування системи управління якістю медичної допомоги та її вдосконалення.

Отже, в роботі визначенні основні аспекти та елементи системи внутрішнього контролю в Брусилівській ЦРЛ, які дозволять досягти не лише зниження рівня видатків та зростання можливостей отримання більших доходів (особливо за спеціальним фондом), а й забезпечать значно вищий рівень медичного обслуговування населення та здоров'я нації.

2.3. Використання новітніх технологій у інформаційному забезпеченні контролю основної діяльності

Обліковий механізм в бюджетних установах є методом контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, який будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці стандартах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції, має певні особливості.

Реформування бюджетної сфери стосується порядку ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ, форм і обсягів подання звітної інформації, системи внутрішнього і зовнішнього контролю використання бюджетних коштів. Процес стосується саме технології обліку, опрацювання економічної інформації, представлення її у систематичному, повному вигляді для прийняття управлінських рішень. Такі зміни у технології вимагають застосування нових знань, сучасних методів, що на даному етапі можливо при впровадженні сучасних інформаційних технологій, які дозволяють не тільки зменшити об'єм часу на обробку економічної інформації, але й сприятимуть підвищенню якісного рівня всього облікового процесу, використанню в повному обсязі наявного ресурсу бюджетних установ. Інформаційні технології здатні впливати на інтенсифікацію використання наявних ресурсів бюджетної сфери.

Необхідно відзначити, що бюджетні установи продовжують використовувати традиційну ручну, або частково автоматизовану, форму ведення бухгалтерського обліку. Хоча найбільш чітко і злагоджено ведеться облік в установах з комплексною автоматизацією бухгалтерської роботи.

Часткова автоматизація не дозволяє систематизувати дані обліку та відображати їх синхронно в одній базі даних, а, отже, і приймати оперативні рішення, використовуючи всю сукупність інформації, вивчивши всі фактори, що вплинули на певну ситуацію [для забезпечення ефективного процесу автоматизації бюджетного обліку кожній бюджетній організації необхідно комплексно аналізувати основні характеристики оцінки ефективності програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку у бюджетних установах, а саме: 1) технічні характеристики програми, зокрема:

швидкість обробки інформації та вирішення поставлених завдань, можливість редагування типових форм, форм звітності, відповідно до змін законодавчої бази, забезпечення обміну інформацією між структурними підрозділами підприємства і захисту інформації, можливість переходу до нової версії програми із забезпеченням цілісної інтеграції даних;

2) комерційні характеристики – прийнятна ціна програмного засобу, наявність документації, можливість постреалізаційної технічної підтримки (супровід програмного забезпечення), проведення навчання персоналу, надання консультаційних послуг; 3) ергономічні характеристики, серед яких: зручність роботи користувача з програмою (інтерфейс програми), реалізація можливості одночасної роботи із кількома документами, тощо

Виконання цих умов дасть змогу не тільки удосконалити ведення обліку, підвищити якість облікової роботи, а й створити повноцінну систему, яка буде вирішувати цілу низку практичних та управлінських завдань, зокрема, контролю за наявністю та використанням бюджетних коштів.

По-друге, раціоналізувати обліковий процес з точки зору виконання облікових операцій, якості та достовірності отримуваної інформації про господарську діяльність бюджетної установи.

Загалом, особливістю комп'ютеризації обліку є те, що постійно формуються і обробляються великі об'єми економічної інформації, які повинні вестися і зберігатися в електронному вигляді (первинні документи, облікові реєстри, форми звітності тощо)

– тобто формування системи первинного, поточного та підсумкового обліку за допомогою комп'ютерної техніки, а також формування документів аналітичного та управлінського обліку. Однією з вимог до ведення бухгалтерського обліку, особливо в бюджетних установах, є отримання систематичної, достовірної інформації, що можливо лише при впровадженні новітніх знань

– інформаційних систем автоматизованого обліку.

На Брусилівській ЦРЛ використовується Парус-Бюджет - програмний продукт який забезпечує ведення всіх облікових реєстрів згідно вимог законодавства України. Інтеграція з іншими модулями системи «Парус – Бюджет» (Парус- Заробітна плата, Парус – Фінансування, Парус – Управління майном, Парус – Персонал, Парус – Конкурсні закупівлі, інтеграції з системами «Казна», «Мережа») надає можливість головному бухгалтеру досліджуваної установи, отримати комплексне інформаційне забезпечення, як по головній установі, так і по підвідомчим установам та філіям.

Розкриємо методику удосконалення контрольно-облікових робіт Брусилівською ЦРЛ в програмному продукті Парус-Бюджет.

Наприклад, на склад Брусилівської ЦРЛ надійшли медикаменти. Їх для потреби терапевтичного відділення видано зі складу. Матеріально-відповідальні особи мають подавати відповідні документи, у т. ч. звіти, до бухгалтерської служби. Система «Парус-Бюджет» дозволяє полегшити роботу як матеріально-відповідальних осіб так і бухгалтера, тож розглянемо разом автоматизацію обліку медикаментів Брусилівської ЦРЛ.

Бухгалтерський облік лікарських засобів та медичних виробів в бюджетних установах здійснюється з дотриманням єдиних методологічних засад, встановлених:

- Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затвердженим наказом Мінфіну від 12.10.2010 № 1202 (далі — НП(с)БОДС 123);
- Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджених наказом Мінфіну від 26.06.2013 № 611;
- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затвердженого наказом Мінфіну від 23.01.2015 № 11 (далі — Методичні рекомендації № 11);
- Методичними рекомендаціями ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджених наказом МОЗ

від 09.09.2014 № 635 (далі — Методичні рекомендації № 635), в частині, що не суперечить НП(с)БОДС 123 і Методичним рекомендаціям № 11.

У бухгалтерській службі Бруsilівської ЦРЛ облік лікарських засобів та медичних виробів (далі — медикаменти) ведеться в кількісному та вартісному вимірі у гривнях з копійками за одиницями обліку медикаментів і в розрізі матеріально відповідальних осіб. У місцях зберігання медикаментів матеріально-відповідальні особи ведуть кількісний облік їх руху.

Спробуємо на прикладі ситуації, відтворити особливості ведення обліку медикаментів та формування специфічної звітності за допомогою автоматизованого обліку в модулі «Бухгалтерія» Системи «Парус-Бюджет».

СИТУАЦІЯ 1. Бруsilівська ЦРЛ - не є платником ПДВ. Відповідно до договору від 11.01.2017 № 39 придбала у ТОВ «Медфарм» медикаменти за КЕКВ 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріал» за рахунок загального фонду. Бухгалтеру необхідно відобразити в обліку надходження на склад (матеріально-відповідальна особа - Демченко В.П.) за накладною від 20.04.2016 № 54 медикаментів на суму 14 379,60 грн. (у т. ч. ПДВ за ставкою 7% — 940,72 грн.). Перелік медикаментів наведено у Таблиці 2.1.

Таблиця 2.2

Перелік придбаних медикаментів

Найменування	Одиниці виміру	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн
Азітроміцин капс.500мг № 3	уп	100	38,0	3800,0
Анальгін 50% 2 мл	амп	120	2,36	283,2
Канефрон 100 мл кр-лі	фл	20	153,5	3070,0
Панзінорм 10 000 № 21	капс	35	120,0	4200,0
Розчин натрію хлориду 0,9% 400 мл	фл	260	11,64	3026,4
Разом	х	х	х	14379,6

Під час розв'язання даної робочої ситуації у Системі будуть задіяні окремі розділи модуля «Бухгалтерія» (рис. 2.2).

Для відображення надходження, переміщення та вибуття медикаментів доцільно використовувати розділ Внутрішні документи. В головному меню

Системи необхідно обрати розділ Документи → Внутрішні документи. Цей розділ призначений для реєстрації накладних, які відображають рух (оприбуткування, вибуття) медикаментів в центральній лікарні чи її підрозділах (відділеннях).

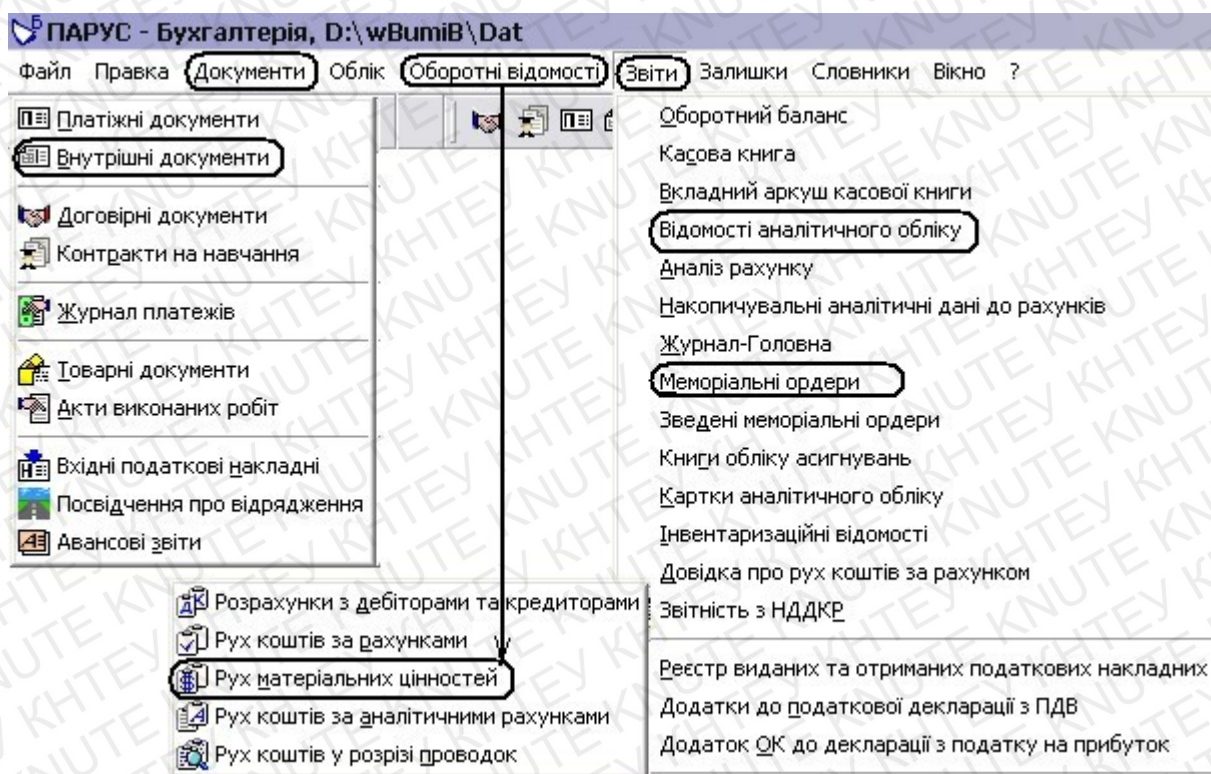


Рис. 2.4. Розділи головного меню модуля «Бухгалтерія», задіяні для обліку

Перед початком роботи в умовах автоматизації бухгалтерського обліку перш за все потрібно налаштувати у Системі словник План рахунків. Для цього у головному меню Системи необхідно обрати Словники → План рахунків. Даний словник Системи відповідає Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженому наказом Мінфіну від 26.06.2013 № 611. Для розмежування в бухгалтерському обліку інформації про облік на складах та в відділеннях медичного закладу, пропонуємо використовувати субрахунки другого порядку:

- 233/1 «Медикаменти та перев'язувальні засоби на складі»;
- 233/2 «Медикаменти та перев'язувальні засоби у відділеннях».

Необхідно переконатись, що у субрахунків встановлено типову форму обліку «2 — Матеріали, товари (Сер. ціни)», тобто вибуття запасів буде відбуватись за середньозваженою собівартістю, що відповідає вимогам пункту 4 розділу IV НП(с)БОДС 123 (рис. 2.2).

Необхідно звернути увагу, що згідно з пунктом 4 розділу IV НП(с)БОДС 123 вибуття запасів оцінюють за такими методами:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Порядок приймання, зберігання, відпуску (переміщення), списання медикаментів, у т. ч. обраний метод оцінки списання, обов'язково слід прописати у розпорядчому документі про облікову політику Брусилівської ЦРЛ.

Рис. 2.5. Синтетичний рахунок: Виправлення

Оскільки відповідно до пункту 14 розділу III Методичних рекомендацій № 11 аналітичний облік запасів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, ведеться за тими самими обліковими регістрами, але окремо від операцій за рахунок коштів загального фонду - доцільно ввести субрахунки третього рівня за наведеним вище порядком. Або ж спочатку субрахунки

другого рівня - враховуючи джерело фінансування (спеціальний, загальний фонд), а потім третього рівня - враховуючи місця зберігання, обліку.

Так, при надходженні медикаментів до спеціального приміщення для зберігання матеріально-відповідальна особа Брусилівської ЦРЛ має підписати накладну, підтверджуючи факт отримання медикаментів. При цьому, матеріально-відповідальна особа має здійснити перевірку відповідності запасів асортименту, кількості, вазі, обсягу площі і якості, які зазначені у супровідних документах.

Після цього, відповідно до пункту 4 розділу III Методичних рекомендацій № 11 матеріально-відповідальна особа передає за реєстром накладні до бухгалтерської служби міської лікарні, які і є підставою для відображення у Системі інформації про надходження медикаментів.

Щоб інформація про медикаменти, отримані за накладними, відобразилась у Системі потрібно накладні зареєструвати. Для цього необхідно відкрити розділ Системи Документи → Внутрішні документи → каталог Прибуткові накладні та зареєструвати накладну від 20.04.2018 № 54 за допомогою команди контекстного меню (далі — КМ) **Додати**. Потім перейти на вкладки Специфікації та вказати перелік медикаментів, зазначених у накладній (рис. 2.3). Оскільки Брусилівська ЦРЛ не є платником ПДВ, до вартості медикаментів буде включено суму ПДВ.

Внутрішній документ: Додавання

Основні дані **Специфікації** Відмітки

Специфікації, на суму 14379.60

№зп	Найменування	Од. вим.	Фактично	Ціна	Сума	Рахунок	Д
1	Азітроміцин капсул. 500мг №3	уп.	100.000	38.0000	3,800.00		
2	Канефрон 100мл к-ли	фл.	20.000	153.5000	3,070.00		
3	Панзінорм 10000 №21	капс	35.000	120.0000	4,200.00		
4	Розчин натрію хлориду 0,9 % 400 мл	фл.	260.000	11.6400	3,026.40		
5	Анальгін 50% 2 мл	амп.	120.000	2.3600	283.20		

Зберегти ☒ Відпрацювати у ГО Записати Відмінити

Рис. 2.6. Внутрішній документ: Додавання. Специфікації

Після цього на нижній панелі вікна «Внутрішній документ: Додавання» у комірці поля «Відпрацювати у ГО» необхідно проставити галочку та натиснути кнопку Записати. При збереженні документа буде автоматично сформовано господарську операцію за зразком кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку при оприбуткуванні медикаментів (табл. 2.2).

Таблиця 2.3

Кореспонденція субрахунків для відображення в обліку надходження
медикамент

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
	Д-т	К-т	
Оприбуткування медикаментів (вартість без ПДВ)	233/1	675	13438,88
Сума ПДВ з медикаментів, що придбані за рахунок коштів загального фонду, на яку збільшується вартість медикаментів	233/1	675	940,72

На підставі всіх отриманих прибуткових накладних за звітний місяць матеріально-відповідальна особа складу має сформувати Реєстр отриманих прибуткових накладних за формою, наведеною у Додатку 3 до Методичних рекомендацій № 635. Для цього доцільно обрати розділ Документи → Внутрішні документи → каталог Прибуткові накладні та встановити період перегляду з 01.04.2018 по 30.04.2018.

Скориставшись командою КМ Друк звіту → Звіт про виписані документи (підсумковий) необхідно обрати звіт Реєстр отриманих прибуткових накладних (медичні вироби) та за допомогою MS Excel завантажити відповідний звіт (рис. 2.7).

Додаток 3

До Медичних рекомендацій ведення обліку лікарських та медичних виробів у закладах охорони здоров'я

Брусилівська ЦРЛ
Склад МЗ

Реєстр отриманих прибуткових накладних за квітень 2018 р.

№	Найменування постачальника	Накладна		Сума
		№	Дата	
1	ТОВ «Медпостач»	36	04.04.2018	6076,5
2	ТОВ «Центрофарм»	41	07.04.2018	11669,1
3	ТОВ «Фото-Лек»	47	12.04.2018	7640,5
4	АТ «Біофарма»	51	18.04.2018	10098,4
5	ТОВ «Медфарм»	54	20.04.2018	14379,6
Всього	X	X	X	49864,10

Здав _____
Прийняв _____

Рис. 2.7 Реєстр отриманих прибуткових накладних Брусилівської ЦРЛ

На нашу думку, наведений матеріал стане в нагоді для бухгалтера Брусилівської ЦРЛ адже Система «Парус-Бюджет» дозволяє виконувати вимоги нормативних документів, які регламентують бухгалтерський облік лікарських засобів та медичних виробів у бюджетних установах.

Висновок до розділу 2

В роботі надана оцінка стану обліку Брусилівської ЦРЛ. Встановлено, що правильність обліку та контролю активів у медичній установі забезпечується Наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку містить розділи про облік фінансових та не фінансових активів. У них зазначаються основні принципи організації обліку та контролю активів в будь-якій установі.

Економічна класифікація видатків досліджуваної установи передбачає поділ видатків бюджетів на поточні, капітальні та нерозподілені видатки. Загальний бюджет видатків досліджуваної установи складається з двох фондів: загального та спеціального.

Брусилівська ЦРЛ здійснює декілька видів діяльності. Це надання медичних послуг і роздрібна торгівля лікарськими засобами (аптека). За кожним видом діяльності ведеться окремий облік. Передача витратних матеріалів медичного призначення, лікарських засобів і медикаментів для надання послуг відбувається всередині досліджуваної установи.

Собівартість медичної процедури складається з поточних витрат закладу, згрупованих за статтями калькулювання. До поточних витрат належать витрати основного структурного (лікувального) підрозділу, а також витрати параклінічних і допоміжних служб, пов'язані з виконанням цієї процедури. До структурних підрозділів медичних закладів відносяться підрозділи, тобто – відділення і кабінети, в яких здійснюється технологічний процес виконання медичної процедури (аналіз, дослідження, маніпуляції, операції та ін.), а також служби, що створюють умови для належного лікувального процесу (адміністративні, господарчі і т. п.).

На нашу думку, для організації аналітичного обліку фінансування за загальним та спеціальним фондом медичних закладів Брусилівській ЦРЛ доцільно ввести такі первинні документи: “Акт надання медичних послуг”, “Журнал реєстрації пацієнтів”, “Звіт про видачу медикаментів пацієнту”,

“Особова книга обліку хворих”, “Картка обліку хворого”, “Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду”, “Форма обліку витрат при наданні платних медичних послуг”.

Застосування вказаних форм первинної документації спростить перевірку видатків на заробітну плату та нарахування на неї, а також витрати на медикаменти й інші необхідні матеріальні цінності.

Брусилівська ЦРЛ отримує асигнування з місцевого бюджету і для цього користується субрахунком 702 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки та інші заходи”. Для забезпечення використання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат щодо доходів загального фонду необхідно внести зміни до чинного плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних медичних закладів, враховуючи: по-перше, визнання доходів загального та спеціального фондів відповідно до методу нарахування, що передбачає врахування події надання медичної послуги; по-друге, інтегровану класифікацію доходів і витрат; по-третє розмежування витрат на надання платних послуг за їх видами.

Важливою проблемою підвищення дієвості і розвитку системи контролю є вдосконалення методики його проведення. Встановлено, що контроль повинні здійснювати суб'єкти контролю, які повинні мати відповідні завдання. Визначено, що суб'єктами контролю у бюджетних медичних установах можуть бути: Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України, органи державної статистики, головний лікар, головний бухгалтер, завідуючий відділенням.

Встановлено, що для покращення та ефективності діяльності бюджетних медичних установ необхідно здійснювати в установах охорони здоров'я внутрішній контроль, який призначений для покращення оперативного обліку, забезпечення достовірності документів, які виписуються, збереження цінностей і підвищення ефективності здійснюваних заходів, а також для забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів.

Особлива роль в розв'язанні питань про напрями виявлення та реалізації резервів підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання належить Державній аудиторській службі України.

Проведені дослідження, дозволили встановити, що в 2017 році Північним офісом Держаудитслужби в Житомирській області проведено державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів на території Брусилівського району. Встановлені факти порушення щодо витрачання бюджетних коштів.

Як зазначається в результатах перевірки «...лікування в КУ «Брусилівська ЦРЛ» хворих, які є мешканцями інших адміністративно-територіальних одиниць, без прийняття рішень Брусилівською районною радою, а також іншими місцевими радами про обсяг міжбюджетних трансфертів та без укладання договорів між головами даних рад, призвело до розрахункових втрат коштів районним бюджетом на загальну суму 518,6 тис. грн., в тому числі: в 2013 році на суму 80,1 тис. грн., в 2014 році - на 111,7 тис. грн., в 2015 році - на 95,1 тис.грн., в 2016 році - на 190,3 тис. грн. та в I кварталі 2017 року - на 41,4 тис. гривень».

За результатами проведеної перевірки, а саме порядку складання та затвердження кошторисів, внесення до них змін, наявності розрахунків до них, достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності встановлено дотримання вимог нормативно-правових актів відповідальними особами установи.

З метою покращення рівня і якості системи внутрішнього контролю за процесами у фінансовій, господарській діяльності та дотриманням вимог законодавства у майбутньому Брусилівської ЦРЛ нами сформовані відповідні рекомендації.

На Брусилівській ЦРЛ використовується Парус-Бюджет - програмний продукт який забезпечує ведення всіх облікових реєстрів згідно вимог законодавства України. Інтеграція з іншими модулями системи «Парус – Бюджет» (Парус- Заробітна плата, Парус – Фінансування, Парус –

Управління майном, Парус – Персонал, Парус – Конкурсні закупівлі, інтеграції з системами «Казна», «Мережа») надає можливість головному бухгалтеру досліджуваної установи, отримати комплексне інформаційне забезпечення, як по головній установі, так і по підвідомчим установам та філіям.

В роботі розкрита методика удосконалення контрольно-облікових робіт Брусилівською ЦРЛ в програмному продукті Парус-Бюджет.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БРУСИЛІВСЬКОЇ ЦРЛ

3.1. Методика контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я шляхи її удосконалення

Проведені дослідження дозволили встановити, що на сьогоднішній день існує достатньо невирішених проблем при здійсненні контролю за платними медичними послугами, що зумовлено динамічним розвитком інформаційної системи бухгалтерського обліку та потребами управління. Усе це призводить до гальмування розвитку процесу контролю платних медичних послуг та інших доходів у медичних закладах, які фінансуються з бюджету.

Функції контролю визначаються метою його проведення. Метою контролю є спостереження та перевірка відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт шляхом виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень.

Як зазначалось, Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Організація контролю витрат і результатів виконання кошторису є завершальним етапом загальної системи управління ефективністю функціонування медичних закладів.

У цьому контексті в першу чергу слід розвивати систему забезпечення попереднього зовнішнього та внутрішнього контролю. Щодо першої складової доцільною буде рекомендована модель зовнішнього контролю доходів і видатків медичних закладів, що фінансово забезпечуються з бюджету (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Механізм реалізації зовнішнього контролю доходів і видатків бюджетних медичних закладів

У розробленій моделі контроль дотримання процедур та ефективності використання коштів медичних закладів покладається на сам медичний заклад, який готує і впродовж року забезпечує виконання затвердженого кошторису доходів і видатків та режиму економії ресурсів для недопущення дефіциту доходної частини.

Доцільним є розвиток системи громадського контролю, відповідно визначено її складові та важелі впливу й порядок висвітлення результатів. Запропонований підхід відповідає вимогам інтеграції України в європейське співтовариство та загальноприйнятим міжнародним нормам та стандартам.

Для покращення якості послуг, що надаються, та підвищення ефективності діяльності бюджетних медичних закладів рекомендується здійснювати в установах охорони здоров'я внутрішній аудит, який призначений для удосконалення оперативного обліку, забезпечення достовірності документів, що виписуються, збереження цінностей і підвищення дієвості здійснюваних заходів, а також для забезпечення цільового й результативного використання бюджетних коштів.

У зв'язку із цим запропонована впровадження в Брусилівській ЦРЛ служби внутрішнього аудиту у структурі медичного закладу а також запропоновано розробити Положення про організацію внутрішнього аудиту у бюджетних медичних закладах, яке має включати наступні статті: визначення термінів, мета внутрішнього аудиту, суб'єкти, які здійснюють внутрішній аудит, об'єкти внутрішнього аудиту, служба внутрішнього аудиту бюджетної медичної установи, основні завдання та функції служби внутрішнього аудиту, права та обов'язки працівників служби внутрішнього аудиту, порядок здійснення контрольних заходів, документування контрольних заходів та їх реалізація. Дотримання даного положення в бюджетних медичних закладах призведе до зменшення порушень і сприятиме раціональному використанню бюджетних коштів.

На нашу думку, необхідним кроком для вдосконалення правового забезпечення ведення внутрішнього аудиту використання матеріальних ресурсів у тому числі лікарських засобів, у закладах охорони здоров'я може бути створення Стандарту внутрішнього аудиту діяльності бюджетних закладів сфери охорони здоров'я. В цьому Стандарті необхідно визначити загальний порядок планування, організації, здійснення та узагальнення

результатів аудиту діяльності всіх бюджетних установ сфери охорони здоров'я. Структура даного стандарту наведена в табл. 3.1

Таблиця 3.1

Структура запропонованого стандарту внутрішнього аудиту діяльності
бюджетних закладів охорони здоров'я

Вступ	Пояснення необхідності застосування Стандарту
Розділ 1	Визначення термінів, що застосовуються в Стандарті
Розділ 2	Планування внутрішнього аудиту
Розділ 3	Організація внутрішнього аудиту
Розділ 4	Здійснення внутрішнього аудиту
Розділ 5	Узагальнення результатів та звітування за результатами внутрішнього аудиту
Розділ 6	Заходи щодо запобігання можливим порушенням

Звичайно різні види бюджетних закладів охорони здоров'я мають певні відмінності в своїй діяльності, однак Стандарт є узагальнюючим і не може надати дуже значної деталізації. У ньому неможливо врахувати абсолютно всі аспекти діяльності установ.

У цьому система нормативно-правових актів внутрішнього аудиту має будуватися з урахуванням таких основних вимог:

- нормативно-правові акти не повинні мати суперечностей (у т.ч. невідповідності в назвах, термінології), дублювати один одного;
- має бути чітко визначено, які конкретні питання внутрішнього аудиту розглядає той чи інший рівень нормативного регулювання, як він взаємодіє з іншими рівнями, які види нормативно-правових актів входять у той чи інший рівень;
- повинна бути чітко визначена обов'язковість застосування, порядок розроблення й узгодження нормативно-правових актів внутрішнього аудиту.

Ефективність функціонування внутрішнього аудиту, яка являє собою міру точності або досягнення очікуваного стану внутрішнього аудиту. Слід зазначити, що вагоме місце займає саме методичне забезпечення аудиту,

оскільки саме від його якості залежить ефективність процесу упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ (рис. 3.2).

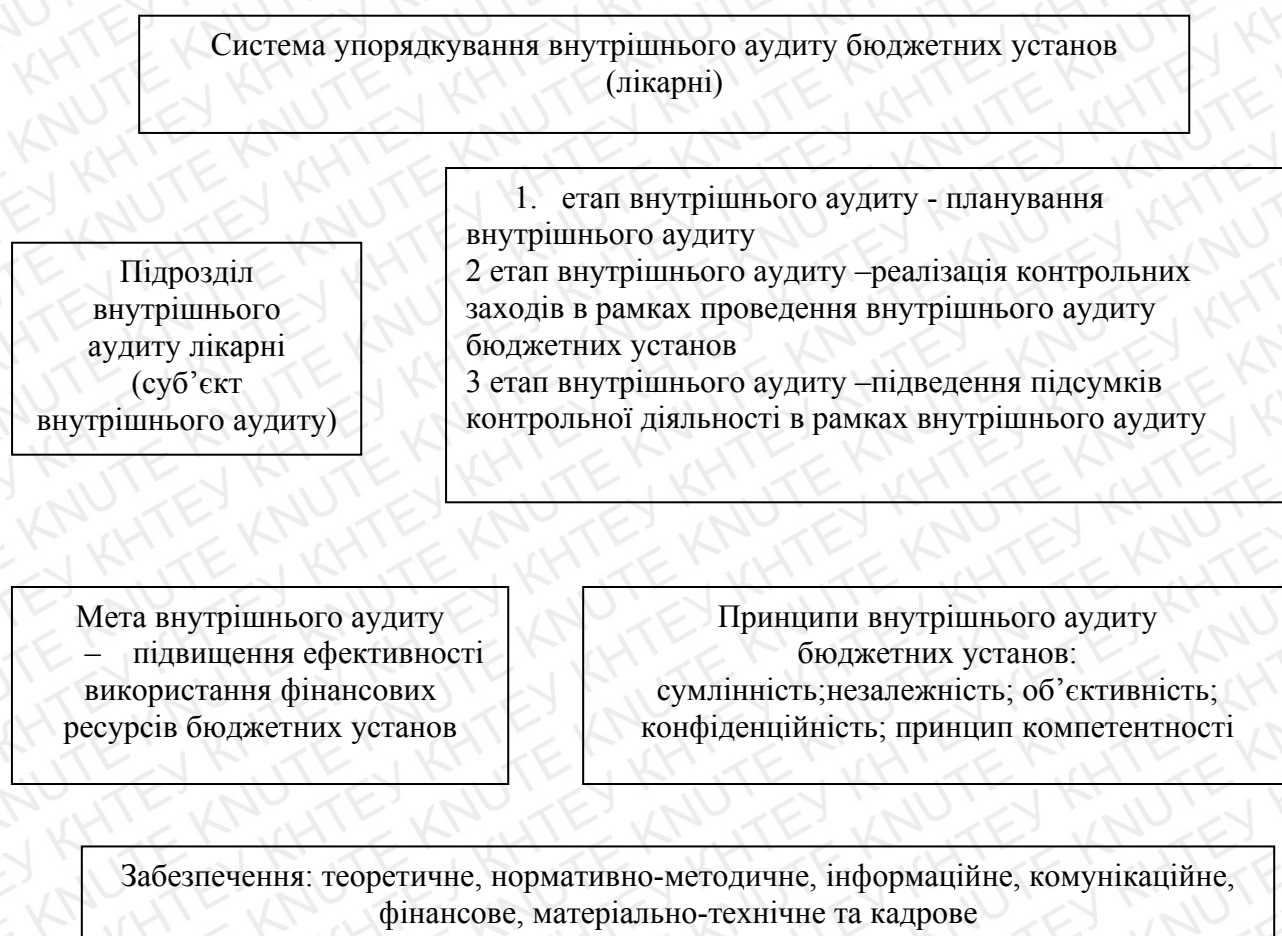


Рис. 3.2 Система внутрішнього аудиту Брусилівської ЦРЛ*

Як свідчить рис. 3.2. у побудові дієвої, цілісної та ефективної системи внутрішнього аудиту першочерговим заходом є виокремлення в окремий структурний підрозділ відділу внутрішнього аудиту установи та делегування йому контрольних повноважень, виконуваних різними структурними підрозділами.

Зокрема, підпорядкування посади внутрішнього аудитора окрім керівника установи головному бухгалтеру порушує принцип незалежності, що як наслідок унеможливорює формулювання незалежних та об'єктивних рекомендацій, консультацій та висновків, підтвердження достовірності

фінансової, статистичної і управлінської звітності, і суперечить меті проведення як внутрішнього аудиту так і зовнішнього аудиту.

Зосередження контрольних функцій у межах структурного підрозділу, що підпорядковується виключно керівникові бюджетної установи уможливить чітке розмежування суб'єктів та об'єктів контролю, призведе до впорядкування підпорядкованості суб'єктів контролю та до підвищення адекватності його результатів.

Тож, у структурі медичного закладу слід передбачити відділ внутрішнього аудиту з внесенням у штатний розпис відповідних посад. У зазначеному структурному підрозділі слід передбачити сектор адміністративного контролю та інспектування і сектор фінансового та технологічного контролю. Організаційна побудова відділу внутрішнього аудиту та його завдання представлені на рис. 3.3.

Формування інформаційно-комунікаційної системи контролю слід розглядати через сукупність елементів системи управління та їх взаємозв'язків.

Найбільш чітко сукупність елементів системи управління представлена в управлінському обліку та контролінгу та являє собою: планування; облік; аналіз; контроль; регулювання.

Налагодження взаємозв'язків між зазначеними елементами і є побудовою інформаційно-комунікаційного середовища управління бюджетною установою, частиною якої є інформаційно-комунікаційна система контролю.

Формування інформаційно-комунікаційної системи контролю і система управління установою загалом мають бути базовані на ґрунтовній юридичній підтримці, що забезпечується наявністю у структурі установи юридичного відділу.



Рис. 3.3. Завдання та структурно-організаційна побудова внутрішнього аудиту медичного закладу як захід підвищення ефективності державного контролю

Розглянемо механізм формування інформаційно-комунікаційної системи контролю для забезпечення у розпорядника бюджетних коштів критеріїв ефективності галузевого контролю.

Перш за все, слід зауважити, що контроль виступає засобом організації зворотного зв'язку, завдяки якому суб'єкт управління отримує інформацію про об'єкт, який він контролює, та про виконання свого рішення [8, с. 152].

Отже, інформаційно-комунікаційна система вимагає як прямих так і зворотних зв'язків між суб'єктами та різноманітних їх комбінацій. Слід зауважити, що основоположним у забезпеченні ефективності діяльності розпорядників бюджетних коштів загалом та медичних закладів зокрема є дотримання вимог сукупності нормативно-правових актів, що регулюють їх діяльність. Це вимагає наявності у структурі розпорядника бюджетних коштів юридичного відділу, до компетенції якого відноситься встановлення правомірності дій суб'єктів та фінансово-господарських операцій.

Зокрема, у штаті фахівців юридичного відділу у обов'язковому порядку слід передбачити посаду фахівця зі спеціальними знаннями у галузі діяльності бюджетної установи.

Так, з метою недопущення правопорушень у медичному закладі від фахівця юридичного відділу вимагаються знання з вимог державного контролю за діяльністю медичних закладів, який здійснюється у формі акредитації медичного закладу.

Акредитацією офіційно визнається, що заклад охорони здоров'я має мови для надання медичної допомоги, медичні працівники відповідають єдиним кваліфікаційним вимогам.

До повноважень юридичного відділу з питань галузевого контролю слід віднести формування комунікаційно-інформаційних зв'язків з сектором адміністративного контролю через доведення до його відома вимог нормативно-правових актів, що потребують виконання.

Сектор адміністративного контролю, в свою чергу розробляє низку заходів, та вносить пропозиції з закріплення їх виконання за відповідальними

виконавцями, вносить пропозиції керівництву щодо заходів, необхідних для забезпечення підтвердження ефективності використання бюджетних коштів під час галузевого контролю. Керівництво установи розпорядчими документами по установі встановлює обов'язкові заходи та відповідальних виконавців. Сектор адміністративного контролю, в свою чергу розробляє план заходів стосовно контролю за станом виконання розпорядчих документів установи та інформує керівника щодо ходу їх виконання.

Отже, інформаційно-комунікаційна система контролю у медичному закладі має будуватися у контексті єдиної інформаційно-комунікаційної системи управління діяльністю.

3.2. Методика аналізу основної діяльності Брусилівської ЦРЛ та шляхи її удосконалення

Через специфічність діяльності бюджетних установ цілий ряд традиційних підходів до аналізу, що використовується комерційними організаціями, є непридатними для згаданих установ. Тому виникає необхідність пошуку шляхів адаптації методик економічного аналізу до специфіки діяльності бюджетних установ.

Головним завданням мережі лікарень є забезпечення потреби населення у стаціонарному лікуванні.

Загальний аналіз обсягу діяльності лікарні починається з визначення її потужності за показником кількості розгорнутих лікарняних ліжок та оцінки їх структурного розподілу за відділеннями закладу.

У табл. 3.2 наведені дані, щодо виконання плану забезпечення відділень лікарні розгорнутими лікарняними ліжками.

Таблиця 3.2

Виконання плану лікарні щодо загальної кількості лікарняних ліжок та їх розподілу за відділеннями Брусилівської ЦРЛ

Найменування показника	План		Фактично		Відхилення від планових показників		
	кількість од.	% до підсумку	кількість од.	% до підсумку	абсолютне, од.	відносне, %	структурне, пп
Кількість лікарняних ліжок - разом	530	100,00	500	100,00	-30	-4,8	-
у тому числі, у відділеннях:							
терапевтичному	100	31,75	110	35,00	10	5,0	3,25
кардіологічному	135	21,43	120	20,00	-15	-11,1	-1,43
неврологічному	115	18,25	110	18,33	-5	-4,3	0,08
хірургічному	100	15,87	90	15,00	-10	-10,0	-0,87
урологічному	80	12,70	60	11,67	-10	-12,5	-1,03

Аналіз даних табл. 3.2 свідчить про невиконання плану забезпечення відділень лікарні розгорнутими лікарняними ліжками майже за всіма показниками, що призвело до загального відхилення від плану на - 4,8%. Треба зауважити, що найгірші результати отримано за такими важливими напрямками медицини, як кардіологія та урологія, що останнім часом характеризуються стрімким зростанням рівня захворювань. Деяке збільшення кількості ліжок у терапевтичному відділенні, безумовно, заслуговує на позитивну оцінку, але не в змозі виправити загалом негативну оцінку виконання плану лікарнею.

Основною причиною невиконання плану забезпечення відділень лікарняними ліжками є порушення термінів капітального ремонту приміщень.

Рух ліжок протягом року за певних умов зумовлює значні коливання показників середньорічної кількості лікарняних ліжок. В табл. 3.3

проілюстровано розрахунок даного показника, який здійснюється за наступним алгоритмом:

$$KL = \frac{(a \cdot D) + (a - v) \cdot c}{D},$$

де KL – середньорічна кількість розгорнутих лікарняних ліжок, одиниць;

a – кількість розгорнутих ліжок на початок року, одиниць;

v – кількість розгорнутих ліжок на кінець року, одиниць;

c – кількість днів функціонування ліжок, розгорнутих протягом року;

D – кількість днів у році

Таблиця 3.3

Виконання плану за показником середньорічної кількості
лікарняних ліжок

Найменування показника	За планом	Фактично	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
Кількість ліжок, од.:				
на початок року	490	490	-20	-3,3
на кінець року	530	500	- 30	-4,7
Абсолютна зміна кількості ліжок протягом року, од.	40	10	*	*
Дата розгортання ліжок	01.07.17	01.10.17	*	*
Кількість днів функціонування ліжок, розгорнутих у поточному році	180	90	-90	-50
Середньорічна кількість лікарняних ліжок, од.	510	493	-17	-2,8

Не зважаючи на те, що розбіжність між плановим і фактичним показником середньорічної кількості лікарняних ліжок суттєво зменшилась, дані табл. 3.3 підтверджують попередній висновок щодо невиконання плану забезпечення лікарні розгорнутими лікарняними ліжками у звітному році.

Наступним етапом загального аналізу є оцінка виконання плану обсягу діяльності лікарні за показниками кількості ліжко-днів, відпрацьованих лікарнею, та кількості осіб, що пройшли лікування за досліджуваний період. Перший показник характеризує лікарняну функцію з урахуванням часу функціонування мережі, другий відображає обсяг медичного обслуговування населення. Зміна цих показників може бути наслідком впливу чинників, що характеризують середньорічну кількість розгорнутих ліжок та рівень їх використання.

У табл. 3.4 наведено дані, що характеризують виконання плану обсягу діяльності лікарні за показниками кількості ліжко-днів, відпрацьованих Брусилівською ЦРЛ, та кількості осіб, що пройшли лікування.

Таблиця 3.4

Виконання плану обсягу діяльності Брусилівської ЦРЛ за 2017 рік

Показники	За планом	Фактично	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
Середньорічна кількість ліжок, од.	510	493	-17	-2,8
Середня кількість днів використання одного ліжка	340	330	-10	-2,9
Кількість ліжко-днів, відпрацьованих лікарнею	207400	195690	-11710	-5,6
Кількість осіб, що пройшли лікування	11784	10693	-1091	-9,3

Середній термін перебування хворого в лікарні, днів	17,6	18,3	0,7	6,7
---	------	------	-----	-----

Як видно з табл. 3.4, спостерігається невиконання плану за обома показниками, що характеризують обсяг діяльності лікарні. Невиконання плану за показником кількості ліжко-днів, відпрацьованих лікарнею, є наслідком негативного впливу двох чинників першого ряду, а саме: невиконання плану з забезпечення лікарні ліжками та середнього терміну використання ліжок. Погіршення другого показника - кількості осіб, що пройшли лікування, - є наслідком скорочення кількості ліжко-днів роботи лікарні проти запланованого показника та перевищення планового терміну перебування хворого в лікарні.

Факторний аналіз результативних показників дозволяє оцінити вплив чинників на зміну кількості ліжко-днів роботи лікарні та кількості осіб, що пройшли лікування. Найбільш доцільним є застосування наступних видів факторних моделей:

$$ЛД = СКЛ \cdot СД, \quad (3.1)$$

$$КО = \frac{ЛД}{СД}, \text{ або } КО = \frac{СКЛ \cdot СД}{СТ}, \quad (3.2)$$

де $ЛД$ – кількість ліжко-днів, відпрацьованих лікарнею у досліджуваному періоді;

$СКЛ$ – середньорічна кількість ліжок, од.;

$СД$ – середня кількість днів використання одного ліжка;

$КО$ – кількості осіб, що пройшли лікування;

$СТ$ – середній термін перебування хворого в лікарні, днів.

Вплив чинників на зміну результативних показників, що характеризують обсяг діяльності лікарні, можна оцінити, застосувавши один з методів детермінованого факторного аналізу.

Факторний аналіз впливу чинників за моделлю $ЛД = СКЛ \cdot СД$ здійснюється із застосуванням методу абсолютних різниць. Для аналізу

впливу чинників за моделлю $КО = \frac{СКЛ \cdot СД}{СТ}$ доцільно застосувати метод ланцюгових підстановок.

Факторний аналіз впливу чинників на виконання плану за показником кількості ліжко-днів, відпрацьованих лікарнею, доцільно здійснювати за наступними етапами:

1. Побудова факторної детермінованої мультиплікативної моделі за показником кількості ліжко-днів, відпрацьованих лікарнею:

$$ЛД = СКЛ \cdot СД \quad (3.3)$$

2. Визначення абсолютної зміни кількості ліжко-днів порівняно з планом ($\Delta ЛД$):

$$\Delta ЛД = ЛД_1 - ЛД_0, \quad (3.4)$$

де $ЛД_1$, $ЛД_0$ – відповідно кількості ліжко-днів, відпрацьованих фактично і за планом

3. Послідовна оцінка кількісного впливу чинників на відхилення від плану показника кількості фактично відпрацьованих ліжко-днів за методом абсолютних різниць:

$$\Delta ЛД_{(СКЛ)} = \Delta СКЛ \cdot СД_0, \quad (3.5)$$

$$\Delta ЛД_{(СД)} = СКЛ_1 \cdot \Delta СД, \quad (3.6)$$

де $\Delta ЛД_{(СКЛ)}$, $\Delta ЛД_{(СД)}$ – абсолютне відхилення від плану показника

кількості ліжко-днів, відпрацьованих фактично, внаслідок відхилення від плану наступних чинників: середньорічної кількості ліжок і середньої кількості днів використання одного ліжка;

$\Delta СКЛ$, $\Delta СД$ – абсолютне відхилення від плану чинників, що

обумовлюють зміну показника кількості ліжко-днів, відпрацьованих лікарнею;

CD_0 – плановий показник середньої кількості днів використання одного ліжка протягом досліджуваного періоду;

$СКЛ_1$ – фактична середньорічна кількість лікарняних ліжок.

Результати розрахунків, здійснених за наведеними вище алгоритмами, узагальнено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Оцінка впливу чинників на виконання плану за показником кількості ліжко-днів, відпрацьованих Брусилівської ЦРЛ

Показники	За планом	Фактично	Абсолютне відхилення	Відхилення результату від плану внаслідок впливу чинників
1. Чинники				
1.1. Середньорічна кількість ліжок, од.	510	493	-17	-5780
1.2. Середня кількість днів використання одного ліжка	340	330	-10	-5930
2. Результативний показник (результат впливу чинників)				
2.1. Кількість ліжко-днів, відпрацьованих лікарнею	207400	195690	-11710	-11710

Інформація, наведена у табл. 3.5, дозволяє зробити висновок про скорочення обсягу діяльності порівняно з плановим за обома утворюючими чинниками першого ряду, що обумовило зменшення результативного показника, майже рівномірно розподілене відповідно до впливу чинників. Ситуація, що склалася наводить на думку, що керівництво лікарні вдалося до регулювання впливу внутрішніх чинників не випадково. Зменшення обсягу діяльності є наслідком невиконання плану забезпечення лікарні лікарняними ліжками та скорочення середнього терміну використання ліжок.

Не слід виключати і можливий вплив зовнішніх чинників, до яких належать скорочення фінансування лікарні, відкриття в районі діяльності лікарні аналогічного закладу охорони здоров'я тощо. Подальший аналіз має дати відповідь на питання щодо причин скорочення основного показника обсягу діяльності лікарні – кількості відпрацьованих нею у досліджуваному періоді ліжко-днів.

Отже наступним етапом дослідження є аналіз кількості осіб, що пройшли лікування, та визначення причин, що обумовили відхилення даного показника від плану.

Факторний аналіз впливу чинників на виконання плану за показником кількості осіб, що пройшли лікування у досліджуваному періоді, доцільно здійснювати за наступними етапами:

1. Побудова факторної детермінованої мультиплікативної моделі за показником кількості осіб, що пройшли лікування :

$$KO = \frac{СКЛ \cdot СД}{СТ} \quad (3.7)$$

2. Визначення абсолютної зміни кількості осіб, що пройшли лікування, порівняно з планом (ΔKO):

$$\Delta KO = KO_1 - KO_0 \quad (3.8)$$

де KO_1 , KO_0 – відповідно кількості осіб, що пройшли лікування, фактично і за планом.

2. Побудова базисної, проміжних та звітної моделі результативного показника:

$$KO_0 = \frac{СКЛ_0 \cdot СД_0}{СТ_0} ,$$

$$KO' = \frac{СКЛ_1 \cdot СД_0}{СТ_0} ,$$

$$KO'' = \frac{СКЛ_1 \cdot СД_1}{СТ_0},$$

$$KO_1 = \frac{СКЛ_1 \cdot СД_1}{СТ_1}.$$

3. Послідовна оцінка кількісного впливу чинників на відхилення від плану показника кількості осіб, що пройшли лікування, за методом ланцюгових підстановок:

$$\Delta KO_{(СКЛ)} = KO' - KO_0,$$

$$\Delta KO_{(СД)} = KO'' - KO',$$

$$\Delta KO_{(СТ)} = KO_1 - KO'',$$

де $\Delta KO_{(СКЛ)}$, $\Delta KO_{(СД)}$, $\Delta KO_{(СТ)}$ - відхилення від плану фактичного показника кількості осіб, що пройшли лікування, внаслідок дії, наступних чинників: середньорічної кількості лікарняних ліжок, середньої кількості днів використання одного ліжка протягом досліджуваного періоду, середнього терміну перебування хворого в лікарні.

В табл. 3.6 наведено результати факторного аналізу показника кількості осіб, що пройшли лікування.

Таблиця 3.6

Оцінка впливу чинників на виконання плану за показником кількості осіб, що пройшли лікування Брусилівської ЦРЛ

Показники	За планом	Фактично	Абсолютне відхилення	Відхилення результату від плану внаслідок впливу чинників
1. Чинники				
1.1. Середньорічна кількість ліжок, од.	510	493	-17	-328
1.2. Середня кількість днів використання одного ліжка	340	330	-10	-336
1.3. Середній термін перебування хворого в лікарні, днів	17,6	18,3	0,7	-427

2. Результативний показник (результат впливу чинників)				
2.1. Кількість осіб, що пройшли лікування	11784	10693	-1091	-1091

Таким чином, дані, наведені у табл. 3.6, дозволяють визначити, що всі чинники обумовили від'ємне відхилення від плану фактичного показника кількості осіб, які пройшли лікування. До попередньої оцінки впливу перших двох чинників можна додати висновок щодо зниження ефективності лікування, яке також зумовило погіршення результативного показника. Виходячи з цього, найбільш ймовірними причинами невиконання плану обсягу діяльності за умови відсутності поблизу аналогічного закладу охорони здоров'я, можуть бути низька якість обслуговування та обмеженість бюджетного фінансування Брусилівської ЦРЛ.

3.3. Апробація розроблених пропозицій з удосконалення контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ

Як зазначалось, бюджетними медичними закладами допускається чимало порушень під час здійснення основної діяльності загалом, а також складання, затвердження та виконання кошторисів та внесення до них змін.

За етапами бюджетного процесу викривлення в кошторисах бюджетних установ можна класифікувати як:

- викривлення, що виникають при складанні та затвердженні кошторису;
- викривлення, що виникають при внесенні змін до кошторису;
- викривлення в частині виконання кошторису.

Викривлення, що виникають при складанні та затвердженні кошторису, стосуються фактів недотримання бюджетними установами норм Бюджетного кодексу України у частині завищення потреби в бюджетних коштах, включення до кошторисів бюджетних асигнувань, не зумовлених потребою, прийняття в кошторисах сум, не підтверджених розрахунками та

економічними обґрунтуваннями, не додержання доведених у лімітних довідках річних обсягів бюджетних асигнувань та їх помісячного розподілу.

Викривлення, що виникають при внесенні змін до кошторису, пов'язані з порушенням бюджетними установами вимог порядку внесення змін до кошторису згідно з Порядком складання, розгляду, затвердження та основними вимогами до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженим Постановою КМУ № 228 від 28 лютого 2002 року (редакція станом на 26.09.14).

Викривленнями в частині виконання кошторису є грубі підчищення та виправлення, арифметичні помилки, факти перевищення взятих зобов'язань над затвердженими бюджетними асигнуваннями, випадки нецільового використання бюджетних коштів.

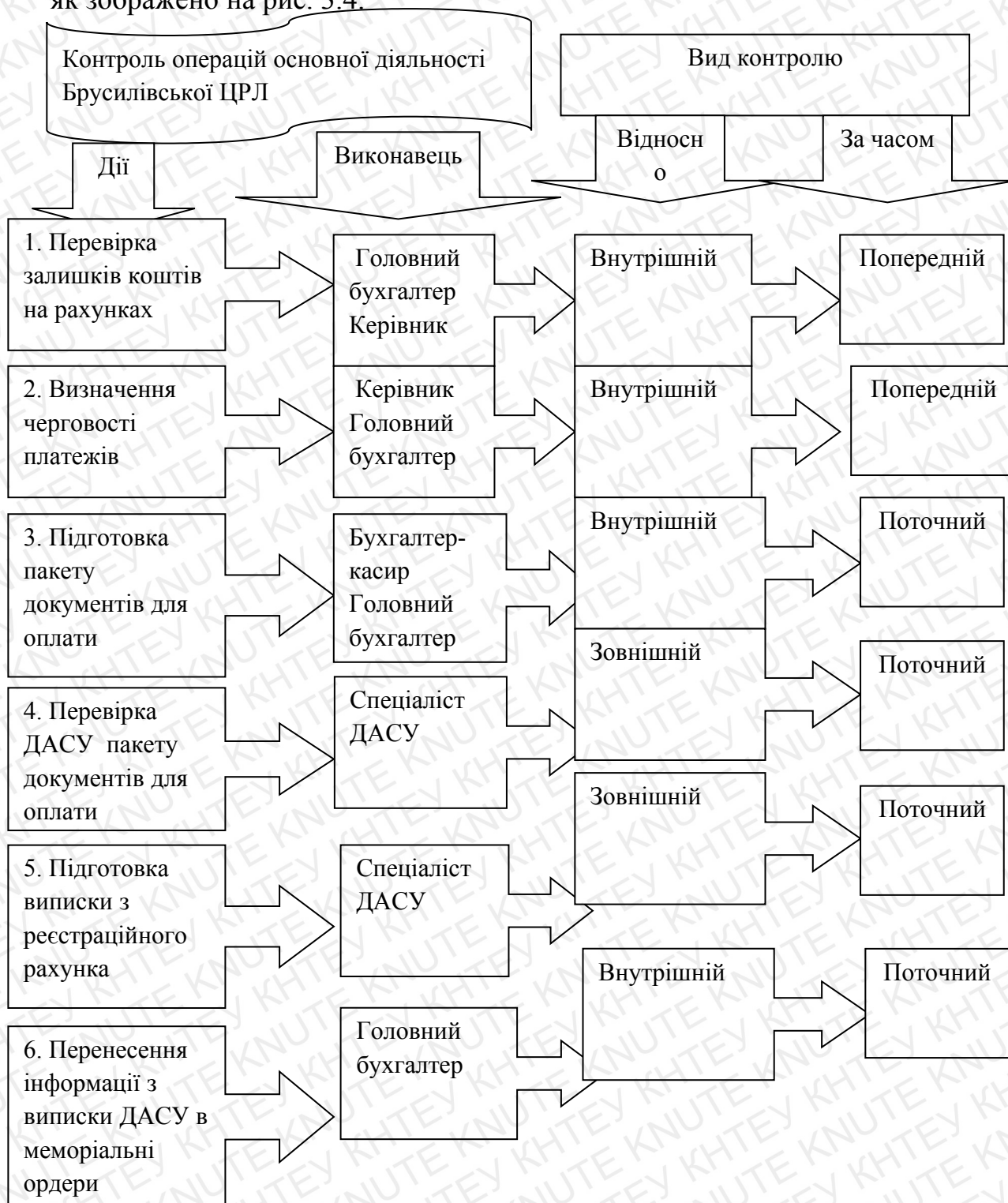
Необхідно також пам'ятати такий момент, що викривлення можуть бути навмисними і ненавмисними. Ненавмисне викривлення є помилкою, а навмисне викривлення – це шахрайство. За навмисне порушення чинного законодавства передбачена відповідальність згідно з Кодексом України про адміністративні правопорушення і передбачає накладення штрафу на винних посадових осіб.

Ми вважаємо, що для установи важливе значення має як поточний контроль (внутрішній аудит) надходження, обліку і використання коштів загального та спеціального фонду Брусилівської ЦРЛ, так і наступний контроль даних операцій під час проведення перевірок Державною аудиторською службою України та фіскальними органами.

Поточний контроль надходжень та витрачань коштів Брусилівської ЦРЛ проводиться на стадії здійснення цих операцій керівниками установ та їх підрозділів і бухгалтерською службою при виконанні ними функціональних обов'язків. Працівники обліку, відповідальні за ведення операцій з грошовими коштами, повинні здійснювати повсякденний поточний контроль за повнотою, правомірністю і своєчасністю операцій, пов'язаних з надходженням коштів та їх правильним і ефективним

використанням. Для виконання такого завдання Брусилівською ЦРЛ має здійснюватися аналітичний облік надходження коштів та проведення касових видатків. Облік касових видатків забезпечує користувачів інформацією про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату.

В цілому, контроль (внутрішній аудит) операцій з коштами загального та спеціального фонду Брусилівської ЦРЛ пропонується здійснювати в декілька етапів з використанням різних видів, методів та прийомів контролю, як зображено на рис. 3.4.



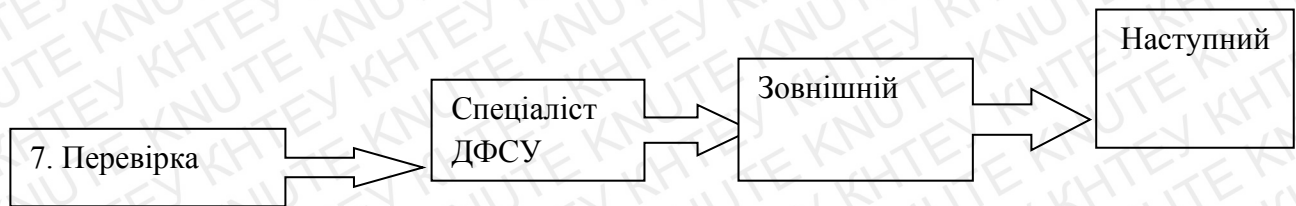


Рис. 3.4. Схема контролю (аудиту) основної діяльності Брусилівської ЦРЛ

Одними із перших етапів контролю (аудиту) є перегляд залишків коштів на рахунках досліджуваної установи, кошторисних призначень за кодами економічної класифікації видатків та визначення черговості платежів за їх важливістю, необхідністю для функціонування. Дана робота виконується головним бухгалтером Брусилівської ЦРЛ за погодженням з керівником установи та є попереднім видом контролю.

При підготовці пакету документів для проведення платежів здійснюються заходи поточного контролю. Вони складаються з правильності визначення виду коштів за рахунок яких буде здійснено оплату, KEKB, формуванню пакету документів (платіжне доручення, реєстри, накладна, акт, угода, документація за результатами торгів), перевірці реквізитів та підпису платіжних документів.

Попередній контроль органи Казначейства здійснюють на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, у тому числі фінансових.

Наступним етапом контролю операцій з грошовими коштами загального фонду Брусилівської ЦРЛ є проведення зовнішнього поточного контролю спеціалістом Державної казначейської служби України (надалі – Казначейство), тобто перевірка правильності оформлення платіжних документів, наявності кошторисних призначень та вільних коштів на рахунках. У разі відповідності вимогам на підставі платіжних документів здійснюється відповідний платіж та готується виписка з реєстраційного рахунку про рух грошових коштів, що також є елементом зовнішнього поточного контролю здійсненого спеціалістом Казначейства.

За результатами отриманих виписок з реєстраційних рахунків та документів, що підтверджують проведення платежів та надходження коштів загального чи спеціального фонду працівником бухгалтерської служби Брусилівської ЦРЛ, здійснюються записи в облікових регістрах установи синтетичного та аналітичного обліку (меморіальні ордери, картки аналітичного обліку касових видатків, книга «Журнал-головна»).

На підставі даних про рух грошових коштів досліджуваної бюджетної установи формується також звітність про виконання кошторису, де відображаються дані про надходження коштів загального та спеціального фонду і здійснені касові видатки у розрізі КЕКВ, що можна віднести до елементів внутрішнього наступного контролю (аудиту). Крім того, головним бухгалтером установи при складанні річної звітності проводиться інвентаризація залишків коштів на реєстраційних рахунках, що підтверджується складеними реєстрами та довідками підписаними разом із спеціалістами Казначейства.

Спеціалістами Державної аудиторської служби України при проведенні інспектування фінансово-господарської діяльності бюджетної установи здійснюється перевірка правильності проведення операцій з грошовими коштами установи, відображення бухгалтерських записів, ефективного та цільового використання коштів. Перевірка правильності проведення операцій з коштами здійснюється суцільним порядком за весь перевіряємий період. При перевірці застосовуються в основному методи документального контролю – перевірка документів за суттю, змістом, формальними ознаками, арифметична, зустрічна та логічна перевірка документів.

Статистика фінансових порушень, які були виявлені в процесі перевірки, що проводилась органами Держаудитслужби України, свідчить про низьку фінансову дисципліну, недотримання вимог законодавства при складанні та виконанні кошторису Брусилівської ЦРЛ.

Тому, виходячи із особливостей функціонування базової установи, а також враховуючи недосконалість існуючої системи внутрішнього контролю,

ми пропонуємо впровадити (апробувати) в практичну діяльність досліджуваної установи методику внутрішнього аудиту в розрізі чотирьох основних етапів: організаційно-наукового; нормативно-правового; розрахунково-аналітичного; та перевірки достовірності звітних даних (рис. 3.2).

Кожен з даних етапів перевірки має досить велике значення при проведенні внутрішнього контролю (аудиту) та дає змогу отримати:

- найбільш об'єктивний результат перевірки за більш короткий термін;
- досліджувати первинні документи та матеріали більш ретельніше, що може призвести до поліпшення якісних показників проведених, реалізованих інспектувань;
- виявити приховані та невикористані резерви.

Перш за все контролюючими органами має перевірятися наявність кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану спеціального фонду та своєчасність їх затвердження, а також правильність формування дохідної частини кошторису за загальним та спеціальним фондом. Також, має здійснюватися перевірка дотримання встановленого порядку внесення змін до кошторису в разі потреби перерозподілу бюджетною установою своїх асигнувань.

Важливим є етап аналізу та контролю змісту наказів, що видавалися на досліджуваній установі стосовно її фінансово-господарської діяльності, зокрема наказів про виплати премій та матеріальної допомоги, встановлення стимулюючих надбавок, оскільки передумовою таких дій, як правило, є завищення показника фонду оплати праці.

Як зазначалося, найбільше порушень виявляється при перевірках правильності розрахунків фонду оплати праці та видатків на поточне утримання бюджетної установи. Так, мають місце факти, коли фонд оплати праці, всупереч вимогам постанови Кабміну №228, ґрунтується не на ретельно проведених розрахунках, а на завищених показниках фонду оплати

праці, завдяки чому створюється резерв для проведення стимулюючих виплат.

Етап 1. Організаційно-науковий

- перевіряється наявності кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету та своєчасності його затвердження, а також правильність формування дохідної частини кошторису за загальним фондом;
- перевірка відповідності сум надходжень із загального фонду, зазначена в кошторисі даним лімітної довідки про бюджетні асигнування;
- перевірка врахування у видатковій частині кошторису об'єктивної потреби в коштах, виходячи із основних показників діяльності установи та контингенту, які встановлені для бюджетної установи;
- перевірка забезпеченості першочергово бюджетними коштами видатки на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установи;
- перевірка обґрунтованості показників видатків у кошторисі відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації.

Етап 2. Нормативно-правовий

- перевіряється дотримання законодавчих вимог щодо надходжень та витрачання коштів установи;
- перевіряється дотримання нормативів щодо показників, які закладені в кошторисі.

Етап 3. Розрахунково-аналітичний

- встановлюється наявність об'єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні асигнувань бюджетної установи;
- аналізується, чи внесено відповідні зміни до річного розпису асигнувань бюджету з урахуванням особливостей загального та спеціального фонду;
- перевіряється, чи відповідає уточнений обсяг видатків із спеціального фонду сумі уточненого обсягу доходів і залишок коштів на початок року.

Етап 4. Перевірка облікових даних

- перевірка стану первинного обліку;
- перевірка дотримання методики ведення бухгалтерського обліку.

Етап 5. Перевірка достовірності звітних даних

- перевірка дотримання Брусилівською ЦРЛ термінів подання фінансової звітності;
- зіставлення та перевірка взаємозв'язку показників відображених у різних формах фінансової звітності.

Етап 6. Узагальнення результатів контролю

- складання проміжних довідок, звітів;
- складання акту ревізії;
- розробка методичних рекомендацій.

Рис. 3.5 Етапи проведення зовнішнього контролю за рухом коштів загального фонду Брусилівської ЦРЛ

В таблиці 3.7 нами узагальнено методику та техніку здійснення внутрішнього контролю (аудиту) коштів Брусилівської ЦРЛ, визначено об'єкти контролю (аудиту) та вказано джерела інформації, які слід використати при цьому.

Таблиця 3.7

Методика внутрішнього контролю коштів Брусилівської ЦРЛ

Процедура контролю	Показник (об'єкт) контролю	Первинне інформаційне джерело
Перевірка показників, пов'язаних з встановленням витрат на оплату праці (код 1110)	– чисельність медичного персоналу; – чисельність адміністративно-управлінського персоналу; – розміри ставок персоналу за категоріями; – вислуга років; – розмір доплат і надбавок; – доплата на оздоровлення та ін.	Штатний розпис Наказ “Про встановлення розмірів надбавок і доплат
Перевірка правильності встановлення рівня витрат на оплату праці	– сума затрат з оплати праці	Розрахункові відомості, особові картки працівників, калькуляція затрат по платному навчанню
Контроль правильності нарахувань на заробітну плату (код 1120)	– нарахування на заробітну плату	Розрахункові відомості, бухгалтерська довідка, банківська виписка, калькуляція затрат по платному навчанню
Контроль витрат на придбання матеріалів (коди 131,1132,1133, 1134, 1135 і т.д.)	– предмети і матеріали; – медикаменти та перев'язувальні матеріали; – продукти харчування; – м'який інвентар; – утримання транспортних засобів; – оренда та експлуатаційні послуги; – чисельність викладацького персоналу основних підрозділів, що включається при розрахунках,	Рахунки, протоколи цінових пропозицій, банківські виписки

	наявність вакантних посад у підрозділах; – нормування витрат палива на 1 кубічний метр і електроенергії – на 1 квадратний метр приміщення та ін.	
Перевірка обсягів витрат на відрядження (1140)	– сума витрат на відрядження	Накази, посвідчення та звіти про відрядження, касові ордери
Перевірка правильності розрахунків розподілу загальногосподарських накладних витрат	1. Коефіцієнт накладних витрат – відпрацьовані години персоналом 2. Розподілена сума накладних витрат, що припадає на підрозділ: – сума загальних накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1110, 1120; – коефіцієнт накладних витрат – чисельність персоналу, який забезпечує діяльність ЦРЛ в цілому і персоналу, що сприяє в наданні медичних послуг; – загальна чисельність персоналу установи; – сума загальних накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1130, 1140 та ін.	Бухгалтерська довідка “Розрахунок коефіцієнта накладних витрат”, Бухгалтерська довідка “Розподіл накладних витрат по підрозділах”

В таблиці 3.8 нами узагальнено основні питання, на які слід звернути увагу у випадку включення до моделі внутрішнього контролю перевірку кошторису досліджуваної бюджетної установи.

Таблиця 3.8.

Основні питання, яким слід приділи особливу вагу при перевірці кошторису
Брусилівської ЦРЛ

№п/п	Зміст питання
1.	Визначення і затвердження штатів та фонду заробітної плати
2.	Розрахунок кошторисних призначень в частині видатків на утримання апарату управління
3.	Визначення показників діяльності установи відповідно фактичному контингенту
4.	Розрахунок асигнувань на придбання обладнання та інвентарю з врахуванням норм оснащення та фактично забезпечення ним
5.	Розрахунок асигнувань на капітальний ремонт з врахуванням технічного стану використовуваних приміщень, їх територіального розміщення і інших специфічних особливостей

даної установи

Подальша деталізація моделі внутрішнього контролю відповідно до вищезазначеної складової повинна охоплювати перелік документації, які необхідно дослідити. Крім цього, при здійсненні контролю касових і фактичних видатків загального фонду, доцільно провести їх аналіз. Результати такого аналізу доцільно оформити у вигляді таблиці (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Причини виникнення перевитрат фактичних видатків над касовими

Показники	КЕКВ	Касові видатки	Фактичні видатки	Перевитрати фактичних видатків над касовими	Причини перевитрат
Витрати на оплату праці	1110	123000	124500	1500	Завищення посадових окладів працівників установи

Запровадження даної методики в практичну діяльність базової установи доцільно шляхом розробки пропозицій щодо автоматизації процедур контролю. Це забезпечить зростання його оперативності та якості, адже при вірно спроектованому алгоритмі і належним чином написаній і відлагодженій програмі, природно чекати, що, результат не повинен містити помилок.

В цілому, використання даної методики дозволить удосконалити діючу систему внутрішнього контролю коштів загального фонду бюджетної установи, а також дозволить покращити систему управління за витрачанням коштів Брусилівської ЦРЛ.

За умови правильного визначення фонду оплати праці та реальної можливості для виплати надбавок і доплат за рахунок економії основного фонду оплати праці, що може бути забезпечено тільки наявністю вакантних посад, у контролера повинно виникнути декілька запитань, які слід

проаналізувати: або завищено штатну чисельність відносно встановлених нормативів, що є фактом грубого порушення Бюджетного законодавства; або бюджетна установа не повністю виконує свої функції, а фінансування з бюджету здійснюються в повному обсязі; третій аспект – об'єктивність галузевого нормативного акта щодо нормативів штатів. Правильність визначення видатків за іншими кодами бюджетної класифікації перевіряється математичним розрахунком. А передумовою такої перевірки є аналіз виконання кошторису за певний звітний період, порівняння фактичних і касових видатків, аналіз дебіторської та кредиторської заборгованостей з розрахунків за певні послуги. Наявна кредиторська заборгованість повинна розглядатись у декількох аспектах:

- чи не було не об'єктивно внесено зміни до кошторису у бік зменшення відповідного коду економічної класифікації на користь іншого, що стало причиною створення кредиторської заборгованості;
- чи об'єктивно розраховано і затверджено показник потреби в асигнуваннях;
- чи забезпечується установою режим економії споживання відповідних ресурсів.

Отже, підводячи висновок, необхідно відзначити, що зовнішній контроль основної діяльності бюджетної установи має проводитися комплексно враховуючи результати перевірок установи за попередні періоди, а також зважаючи на дієвість та результативність системи внутрішнього контролю. Запропоновані етапи проведення внутрішнього контролю (аудиту) за рухом коштів загального фонду Брусилівської ЦРЛ дозволять уникнути викривлень під час затвердження, внесення змін та виконання кошторису бюджетної установи.

Висновок до розділу 3

В даному розділі випускної кваліфікаційної роботи розкрита методика контролю основної діяльності закладу охорони здоров'я на прикладі Брусилівської ЦРЛ. За результатами аналізу, здійснено наступні висновки:

1. Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.
2. Встановлено, що організація контролю витрат і результатів виконання кошторису є завершальним етапом загальної системи управління ефективністю функціонування медичних закладів. У цьому контексті в першу чергу слід розвивати систему забезпечення попереднього зовнішнього та внутрішнього контролю.
3. Для покращення якості послуг, що надаються, та підвищення ефективності діяльності бюджетних медичних закладів в роботі рекомендується здійснювати в установах охорони здоров'я внутрішній аудит, який призначений для удосконалення оперативного обліку, забезпечення достовірності документів, що виписуються, збереження цінностей та підвищення дієвості здійснюваних заходів, а також для забезпечення цільового й результативного використання бюджетних коштів.
4. В запропонована впровадження в Брусилівській ЦРЛ служби внутрішнього аудиту у структурі медичного закладу а також запропоновано розробити Положення про організацію внутрішнього аудиту у бюджетних медичних закладах, яке має включати наступні статті: визначення термінів, мета внутрішнього аудиту, суб'єкти, які здійснюють внутрішній аудит, об'єкти внутрішнього аудиту, служба внутрішнього аудиту бюджетної медичної установи, основні завдання та функції служби внутрішнього аудиту, права та обов'язки

працівників служби внутрішнього аудиту, порядок здійснення контрольних заходів, документування контрольних заходів та їх реалізація. Дотримання даного положення в бюджетних медичних закладах призведе до зменшення порушень і сприятиме раціональному використанню бюджетних коштів.

5. На нашу думку, необхідним кроком для вдосконалення правового забезпечення ведення внутрішнього аудиту використання матеріальних ресурсів у тому числі лікарських засобів, у закладах охорони здоров'я може бути створення Стандарту внутрішнього аудиту діяльності бюджетних закладів сфери охорони здоров'я. В цьому Стандарті необхідно визначити загальний порядок планування, організації, здійснення та узагальнення результатів аудиту діяльності всіх бюджетних установ сфери охорони здоров'я. Структура даного стандарту наведена в даному розділі випускної кваліфікаційної роботи.
6. у структурі медичного закладу слід передбачити відділ внутрішнього аудиту з внесенням у штатний розпис відповідних посад. У зазначеному структурному підрозділі слід передбачити сектор адміністративного контролю та інспектування і сектор фінансового та технологічного контролю.
7. В роботі розкрита методика аналізу основної діяльності Брусилівської ЦРЛ, наведені дані, щодо виконання плану забезпечення відділень лікарні розгорнутими лікарняними ліжками.
8. Аналіз свідчить про невиконання плану забезпечення відділень лікарні розгорнутими лікарняними ліжками майже за всіма показниками, що призвело до загального відхилення від плану на - 4,8%. Треба зауважити, що найгірші результати отримано за такими важливими напрямками медицини, як кардіологія та урологія, що останнім часом характеризуються стрімким зростанням рівня захворювань. Деяке збільшення кількості ліжок у терапевтичному відділенні, безумовно, заслуговує на позитивну оцінку, але не в змозі

виправити загалом негативну оцінку виконання плану лікарнею. Встановлено, що основною причиною невиконання плану забезпечення відділень лікарняними ліжками є порушення термінів капітального ремонту приміщень.

9. Інформація, отримана під час аналізу, дозволяє зробити висновок про скорочення обсягу діяльності Брусилівської ЦРЛ. Зменшення обсягу діяльності є наслідком невиконання плану забезпечення лікарні лікарняними ліжками та скорочення середнього терміну використання ліжок. Також, можливий вплив і зовнішніх чинників, до яких належать скорочення фінансування лікарні, відкриття в районі діяльності лікарні аналогічного закладу охорони здоров'я тощо.
10. В роботі наведений порядок апробації розроблених пропозицій з удосконалення контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ. Для установи важливе значення має як поточний контроль (внутрішній аудит) надходження, обліку і використання коштів загального та спеціального фонду Брусилівської ЦРЛ, так і наступний контроль даних операцій під час проведення перевірок Державною аудиторською службою України та фіскальними органами. В роботі запропонована схема контролю (аудиту) основної діяльності Брусилівської ЦРЛ
11. Виходячи із особливостей функціонування базової установи, а також враховуючи недосконалість існуючої системи внутрішнього контролю, в роботі запропоновано впровадити (апробувати) в практичну діяльність досліджуваної установи методику внутрішнього аудиту в розрізі чотирьох основних етапів: організаційно-наукового; нормативно-правового; розрахунково-аналітичного; та перевірки достовірності звітних даних.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ :

Випускна кваліфікаційна робота присвячена організаційно-методичним засадам контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ.

1. За результатами дослідження, в роботі надана оцінка стану наукових досліджень з питань контролю основної діяльності закладів охорони здоров'я. Встановлено, що на сьогоднішній день, питання обліку і контролю результатів основної діяльності закладів охорони здоров'я все таки потребують подальшого дослідження, оскільки існуюча система обліку аналізу і контролю, зокрема в медичній галузі, не задовольняє всіх цілей управління та не сприяє повною мірою зниженню рівня витрат та покращення основної діяльності. Система контрольних процедур служб націлена насамперед на пошук відхилень від установлених норм і правил, тобто фінансових порушень, а також виявлення та покарання винних осіб. Однією з форм такого контролю є фінансово-господарський аудит, основним завданням якого є сприяння установі охорони здоров'я у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

2. В роботі надано критичний аналіз нормативно-правового регулювання обліку і контролю основної діяльності закладів охорони здоров'я.

Встановлено, що в сучасних умовах функціонування бюджетних установ, дедалі важливішу роль відіграє превентивний фінансовий контроль. Він здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень з фінансових питань. У зв'язку з цим доцільно було б залучати органи державної фінансової

інспекції до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові органи та органи Державної казначейської служби здійснювати, крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

3. В роботі надана оцінка галузі охорони здоров'я в Україні. Встановлено, що у зв'язку з дефіцитом бюджетного фінансування загальна кількість медичних закладів в Україні за останні 5 років скоротилась на 35,7 %. Так, у 2012 році налічувалось 2042 лікарняних закладів, а у 2016 році їх кількість без урахування АР Крим та зони проведення АТО становили 1357. Така тенденція призводить до зниження можливостей населення безкоштовно користуватися медичними послугами державних установ. Негативна тенденція до зниження не оминула і кадровий склад закладів охорони здоров'я. Останніми роками спостерігається відчутний відтік кваліфікованого персоналу з державних медичних установ та збільшення їх чисельності в приватних. Ця тенденція є, здебільшого, наслідком низької середньомісячної заробітної плати медиків, яка не перевищує 70 % середньої заробітної плати в Україні. На фінансування вітчизняної системи охорони здоров'я негативно вплинуло те, що протягом 25 років незалежності Україна неодноразово перебувала під впливом затяжних соціально-економічних, політичних криз, що не могло не відобразитись на рівні та умовах життя населення та в кінцевому випадку призвести до демографічної кризи, одним із найважливіших чинників якої став занепад вітчизняної медичної галузі. В Україні частка витрат на охорону здоров'я відносно валового внутрішнього продукту є низькою і коливається в межах 3-4 %, що є нижчим від середньосвітових витрат на медико-санітарну допомогу майже утричі. Проте цей відсоток є лише індикатором можливостей та уваги держави до медичної галузі, але не показником реального фінансування.

4. В роботі розкрита організаційно-економічна характеристика Брусилівської ЦРЛ та здійснено аналіз їх основних показників діяльності.

Можна простежити стрімке зменшення валюти балансу Брусилівської ЦРЛ за аналізований період. Так, в 2013 році валюта балансу складала - 23943361,95 тис.грн, а вже в 2017 році - 18419410,68 тис.грн. Зменшення валюти балансу відбулось в основному за рахунок зменшення необоротних активів, а саме основних засобів бюджетної установи. За рахунок зменшення фінансування, досліджувана установа, зменшила закупівлю медичного обладнання. Значно зменшились також і оборотні активи установи. Матеріали та продукти харчування в 2015р. та 2017 році в порівнянні з попередніми роками зменшились на 130179 тис.грн, 1690, 03 тис.грн. відповідно. Також, негативним є зменшення надходження коштів до лікарні за рахунок платних послуг. Щодо фінансового результату за загальним фондом, він має від'ємне значення крім 2014 року. Це свідчить про перевищення видатків установи над надходженнями. Фінансовий результат за спеціальним фондом має позитивне значення хоча і має тенденцію до зниження. На особливу увагу заслуговує зменшення плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно їх основної діяльності (в 2014 році та 2017 році) Так, в 2016 р. дана стаття складала – 75851,32 тис.грн, а в 2017 році – 67809,6 тис.грн. За результатами дослідження, встановлено, що правильність обліку та контролю активів у медичній установі забезпечується Наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку містить розділи про облік фінансових та не фінансових активів. У них зазначаються основні принципи організації обліку та контролю активів в будь-якій установі. Економічна класифікація видатків досліджуваної установи передбачає поділ видатків бюджетів на поточні, капітальні та нерозподілені видатки. Загальний бюджет видатків досліджуваної установи складається з двох фондів: загального та спеціального. Брусилівська ЦРЛ здійснює декілька видів діяльності. Це надання медичних послуг і роздрібна торгівля лікарськими засобами (аптека). За кожним видом діяльності ведеться окремий облік. Передача витратних матеріалів медичного призначення, лікарських засобів і

медикаментів для надання послуг відбувається всередині досліджуваної установи.

Собівартість медичної процедури складається з поточних витрат закладу, згрупованих за статтями калькулювання. До поточних витрат належать витрати основного структурного (лікувального) підрозділу, а також витрати параклінічних і допоміжних служб, пов'язані з виконанням цієї процедури. До структурних підрозділів медичних закладів відносяться підрозділи, тобто – відділення і кабінети, в яких здійснюється технологічний процес виконання медичної процедури (аналіз, дослідження, маніпуляції, операції та ін.), а також служби, що створюють умови для належного лікувального процесу (адміністративні, господарчі і т. п.).

5. В роботі обґрунтовано доцільність ведення відповідних первинних документів, а саме: “Акт надання медичних послуг”, “Журнал реєстрації пацієнтів”, “Звіт про видачу медикаментів пацієнту”, “Особова книга обліку хворих”, “Картка обліку хворого”, “Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду”, “Форма обліку витрат при наданні платних медичних послуг”. Застосування вказаних форм первинної документації спростить перевірку видатків на заробітну плату та нарахування на неї, а також витрати на медикаменти й інші необхідні матеріальні цінності. Брусилівська ЦРЛ отримує асигнування з місцевого бюджету і для цього користується субрахунком 702 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки та інші заходи”. Для забезпечення використання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат щодо доходів загального фонду необхідно внести зміни до чинного плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних медичних закладів, враховуючи: по-перше, визнання доходів загального та спеціального фондів відповідно до методу нарахування, що передбачає врахування події надання медичної послуги; по-друге, інтегровану класифікацію доходів і витрат; по-третє розмежування витрат на надання платних послуг за їх видами.

6. Проведені дослідження, дозволили встановити, що в 2017 році Північним офісом Держаудитслужби в Житомирській області проведено державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів на території Брусилівського району. Встановлені факти порушення щодо витрачання бюджетних коштів. Як зазначається в результатах перевірки «...лікування в КУ «Брусилівська ЦРЛ» хворих, які є мешканцями інших адміністративно-територіальних одиниць, без прийняття рішень Брусилівською районною радою, а також іншими місцевими радами про обсяг міжбюджетних трансфертів та без укладання договорів між головами даних рад, призвело до розрахункових втрат коштів районним бюджетом на загальну суму 518,6 тис. грн., в тому числі: в 2013 році на суму 80,1 тис. грн., в 2014 році - на 111,7 тис. грн., в 2015 році - на 95,1 тис.грн., в 2016 році - на 190,3 тис. грн. та в І кварталі 2017 року - на 41,4 тис. гривень». З метою покращення рівня і якості системи внутрішнього контролю за процесами у фінансовій, господарській діяльності та дотриманням вимог законодавства у майбутньому Брусилівської ЦРЛ нами сформовані відповідні рекомендації. В Брусилівській ЦРЛ використовується Парус-Бюджет - програмний продукт який забезпечує ведення всіх облікових реєстрів згідно вимог законодавства України. Інтеграція з іншими модулями системи «Парус – Бюджет» (Парус-Заробітна плата, Парус – Фінансування, Парус – Управління майном, Парус – Персонал, Парус – Конкурсні закупівлі, інтеграції з системами «Казна», «Мережа») надає можливість головному бухгалтеру досліджуваної установи, отримати комплексне інформаційне забезпечення, як по головній установі, так і по підвідомчим установам та філіям. В роботі розкрита методика удосконалення контрольно-облікових робіт Брусилівською ЦРЛ в програмному продукті Парус-Бюджет.

7. В роботі запропоновано впровадження в Брусилівській ЦРЛ служби внутрішнього аудиту у структурі медичного закладу а також запропоновано розробити Положення про організацію внутрішнього аудиту у бюджетних медичних закладах, яке має включати наступні статті: визначення термінів,

мета внутрішнього аудиту, суб'єкти, які здійснюють внутрішній аудит, об'єкти внутрішнього аудиту, служба внутрішнього аудиту бюджетної медичної установи, основні завдання та функції служби внутрішнього аудиту, права та обов'язки працівників служби внутрішнього аудиту, порядок здійснення контрольних заходів, документування контрольних заходів та їх реалізація. Дотримання даного положення в бюджетних медичних закладах призведе до зменшення порушень і сприятиме раціональному використанню бюджетних коштів. На нашу думку, необхідним кроком для вдосконалення правового забезпечення ведення внутрішнього аудиту використання матеріальних ресурсів у тому числі лікарських засобів, у закладах охорони здоров'я може бути створення Стандарту внутрішнього аудиту діяльності бюджетних закладів сфери охорони здоров'я. В цьому Стандарті необхідно визначити загальний порядок планування, організації, здійснення та узагальнення результатів аудиту діяльності всіх бюджетних установ сфери охорони здоров'я. Структура даного стандарту наведена в даному розділі випускної кваліфікаційної роботи. У структурі медичного закладу слід передбачити відділ внутрішнього аудиту з внесенням у штатний розпис відповідних посад. У зазначеному структурному підрозділі слід передбачити сектор адміністративного контролю та інспектування і сектор фінансового та технологічного контролю.

8. В роботі розкрита методика аналізу основної діяльності Брусилівської ЦРЛ, наведені дані, щодо виконання плану забезпечення відділень лікарні розгорнутими лікарняними ліжками. Аналіз свідчить про невиконання плану забезпечення відділень лікарні розгорнутими лікарняними ліжками майже за всіма показниками, що призвело до загального відхилення від плану на -4,8%. Треба зауважити, що найгірші результати отримано за такими важливими напрямками медицини, як кардіологія та урологія, що останнім часом характеризуються стрімким зростанням рівня захворювань. Деяке збільшення кількості ліжок у терапевтичному відділенні, безумовно,

заслугує на позитивну оцінку, але не в змозі виправити загалом негативну оцінку виконання плану лікарнею. Встановлено, що основною причиною невиконання плану забезпечення відділень лікарняними ліжками є порушення термінів капітального ремонту приміщень.

9. Інформація, отримана під час аналізу, дозволяє зробити висновок про скорочення обсягу діяльності Брусилівської ЦРЛ. Зменшення обсягу діяльності є наслідком невиконання плану забезпечення лікарні лікарняними ліжками та скорочення середнього терміну використання ліжок. Також, можливий вплив і зовнішніх чинників, до яких належать скорочення фінансування лікарні, відкриття в районі діяльності лікарні аналогічного закладу охорони здоров'я тощо.

10. В роботі наведений порядок апробації розроблених пропозицій з удосконалення контролю основної діяльності Брусилівської ЦРЛ. Для установи важливе значення має як поточний контроль (внутрішній аудит) надходження, обліку і використання коштів загального та спеціального фонду Брусилівської ЦРЛ, так і наступний контроль даних операцій під час проведення перевірок Державною аудиторською службою України та фіскальними органами. В роботі запропонована схема контролю (аудиту) основної діяльності Брусилівської ЦРЛ. Виходячи із особливостей функціонування базової установи, а також враховуючи недосконалість існуючої системи внутрішнього контролю, в роботі запропоновано впровадити (апробувати) в практичну діяльність досліджуваної установи методику внутрішнього аудиту в розрізі чотирьох основних етапів: організаційно-наукового; нормативно-правового; розрахунково-аналітичного; та перевірки достовірності звітних даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аудит [Текст] : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / В.Я. Савченко, В.О. Зотов, С.А. Кириленко [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2008. – 268 с. – ISBN 966-574-498-4.
2. Аудит: [учебник для вузов] / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2016. – 583 с.
3. Байбекова О. О. Кошторисам доходів і видатків — повсякденну увагу (про форми і методи контролю за дотриманням законодавства при формуванні, затвердженні і виконанні кошторису бюджетної установи) // Фін. контроль. – 2014. – № 2 (19). – 68 с.
4. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб./За заг. Ред. Є.В. Мниха. – К.:Київ. Нац. торг-екон. ун-т, 2008. – 395с.
5. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія / С.В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
6. Бедорева И.Ю. Внутренний аудит –инструмент управления процессом оказания специализированной медицинской помощи / И.Ю. Бедерева // Хирургия позвоночника. –2015. –No 2.–С. 80 –87.
7. Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення / Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – № 8. – С. 27-29., с. 27-29
8. Бенько І.Д. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / І.Д.Бенько // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу. - Вип.8. - Тернопіль: Економічна думка, 2011. - С.254 -257.

9. Бенько І.Д. Аналіз запасів медичних установ” / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк //
10. Бенько І.Д. Організації обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ /І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка” - Вип. 9. - Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. - 2012. - С.272-277.
11. Бенько І.Д. Особливості діяльності установ державного сектору економіки та їх вплив на організацію обліку / І.Д.Бенько // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія [Електронний ресурс] : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.[м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] / редкол. : Bartosiewicz Slawomir, Henning Drager, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - С.93-96.
12. Бенько І.Д. Оцінка ефективності системи управління запасами медичних установ: українська та світова практика / І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничому журнал „Інноваційна економіка”. - Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. -2013. - С.200-203.
13. Бенько М.М. Інформаційні технології в бухгалтерському обліку. Навчальний посібник. К: Знання-прес, 2009 – 440с.
14. Бельчик С.В. Ефективний контроль неможливий без якісного правового поля // Фінансовий контроль. – 2016. – № 3. – С. 17-20.
15. Білуха М.Т. Микитенко Т.В. Бухгалтерський облік в інформаційних системах управління. Матеріали міжнар. наук.-практ. конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21-22 листопада 2007 р. - Тернопіль, 2009. - С. 28-31.
16. Богомаз В.М. Впровадження клінічного аудиту в закладах охорони здоров'я / В.М.Богомаз // Україна. Здоров'я нації. –2010. –№ 2. –С. 108-115.
17. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посібн. / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К. : КНЕУ, 2008. –344 с.

18. Борисова Н.В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н.В. Борисова // Менеджмент. — 2010. — № 13. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm.
19. Бугаєнко В. Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В. Г. Бугаєнко // Економіст. — 2010. — № 1. — С. 24–28.
20. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посіб. / С.В. Свірко, І.О. Кондратюк, О.О. Дорошенко, Н. М. Старченко. — К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. — 940 с. — (Серія «Бюджетна і податкова системи: методологія, організація, навчання»).
21. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами і доповненнями від 04.04.2013р. № 163-VII). — режим доступу.: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
22. Василик О.Д. Державні фінанси України: Навчальний посібник / О.Д. Василик. - К.: Вища школа, 2014.— 383 с.
23. Вацик Н. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. — 2010. — №3(28).- С.184-190
24. Вороненко Ю.В. Методичні підходи до впровадження стандартизації організаційних технологій у систему управління якістю медичної допомоги / Ю.В.Вороненко, В.В. Горачук // Український медичний часопис. —2012. — № 5. —С. 108-110.
25. Воронко Р.М. Контроль в бюджетних установах / Воронко Р.М., Крохта Р.Т., Любенко С.Д., Стеців І.І. / [навч. пос.] — Л. : «Новий Світ – 2000», 2010. — 503 с.
26. Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Сталий розвиток економіки”. - Вип. 1. - Хмельницький: Інститут економіки, технологій і підприємництва 2013. - С.267-270.
27. Господарський кодекс України // Збірник систематизованого

законодавства / січень 2003р.;

28. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади Постанова КМУ від 28 вересня 2011 р. N 1001[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

29. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2013. – 483 с.

30. Дорошенко О. О. Фінансова звітність бюджетних установ у контексті національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко, М. І. Галич // Вісник Хмельницького національного університету. — № 2. — Т. 1. — 2012. — С. 111—114.

31. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2017. – 304 с.

32. Економічний аналіз : підручник / Є. В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630с.

33. Закалінська, К.О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / К.О. Закалінська // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 4. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf

34. Заремба Є.М. Грошові потоки підприємства: сутність і класифікація / Є.М. Заремба // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 87–92.

35. Застосування економічної класифікації видатків бюджету. Інструкція, затверджена наказом Мінфіну від 21.06.12 р. № 754. — [Електронний ресурс] : www.dbp.ck.ua/postit/docs1/index.html .

36. Заячківська О. Сучасні підходи до контролю в медичних закладах // Електронний ресурс] — режим доступу.: <http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream>

37. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.
38. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навчальний посібник / С.В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
39. Івахненко, С.В. Поняття комп'ютерного контролю та аудиту [Електронний ресурс] / С.В. Івахненко // Менеджмент. Збірник наукових праць. – 2009. – № 11. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_11/ivachnenko.html. – Загол. з екрану.
40. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія/ Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-центр, 2002. - 320 с.
41. Калюга Є.В. Чинна система державного фінансового контролю та шляхи її реформування // Фінансовий контроль. – 2001. – № 3. – С. 51-59.
42. Клепаков О.О. Контроль у контролюючому органі (про деякі аспекти системи управління контроль-ревізійною роботою) // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 16-19.
43. Коломось В. Г. Перспективи розвитку державного фінансового контролю / В. Г. Коломось // Управління розвитком. – 2011. – №2(99). – С. 143-145.
44. Конституція України (з офіційним тлумаченням Конституційного Суду України) // Сайт законодавства України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
45. Курець В. С. Напрями вдосконалення системи фінансування закладів шкільної освіти в Україні / В. С. Курець // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. — 2010. — № 1. — С. 187—192.
46. Лин Я.І. Аудит в системі інструментів оцінювання ефективності державного фінансового контролю / Я.І. Лин // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2011. - № 2. – С. 284 - 289

47. Лиско Н.А. Метод нарахування доходів і витрат в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України / Н. А. Лиско // Ефективна економіка — 2012. — № 12. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?>
48. Ліщинська Л. Б. Аналіз кошторису доходів та видатків бюджетної установи / Л. Б. Ліщинська, Г. О. Мягкова // Фінанси. — 2010. — № 5. — С. 31.
49. Лобачева І. Ф. Економічний аналіз як передумова формування, управління й контролю фінансової політики бюджетних установ [Електронний ресурс] / І. Ф. Лобачева, В. В. Стаднік. — Режим доступу : http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/7_120496.doc.htm.
50. Масуд Р. Современная парадигма улучшения качества в здравоохранении / [Р. Масуд та ін.]. — USAID. — 2003. — 110 с.
51. Мащенко К.С. Проблеми стандартизації фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектора / К.С. Мащенко // Науковий вісник : фінанси, банки, інвестиції. — 2011. — № 2. — С. 37—40.
52. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації контролю в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. — 2009. — №4. — С. 80—83 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf.
53. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. — К. : Центр учбової літератури, 2011. — 384 с.
54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс] : стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. — режим доступу.: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020
55. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.

56. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 р., частина 1 / Пер. з англ. О. Л. Ольховікова та ін. – К.: «Вид-во «Фенікс», 2010. – 409 с.
57. Мних Є.В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / Є.В. Мних [та ін.]; заг. ред. Є. В. Мних; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К.: Київський національний торгово-економічний університет, 2008. - 186 с.
58. Назарова К. О. Аналіз діяльності бюджетних установ : навч. посібн. / К. О. Назарова, Т. А. Кумченко ; заг. ред. Г. О. Кравченко. – К. : КНТЕУ, 2006. – 208 с.
59. Наказ МОЗ України від 28.09.2012 № 752 „Про порядок контролю якості медичної допомоги” –[Електронний ресурс] –Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1996-12>.
60. Никонович М.О. Організація і методика аудиту: Навч. посіб./М.О. Никонович, К.О. Редько, О.Я.Юрьєва; За ред.. Є.В.Мниха. - К.: Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 472.
61. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій / В. О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263.
62. Основи законодавства України про охорону здоров'я: Закон України від 19 листопада 1992 р. № 2801-ХІІ (з наступними змінами та допов.) // Сайт законодавства України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=2801-12>.
63. Ошкордина А.А. Особенности организации внутреннего аудита в медицинском учреждении на примере ГУЗ СО ДКБВЛ НПСЦ «Бонум / А.А. Ошкордина, Т. Н. Клементьева // Системная интеграция в здравоохранении. – 2009. – № 2. – С. 35-41 [Электронный ресурс] –Режим доступа: http://sys-int.ru/sites/default/files/sys_int_40_2_4_2009_1.pdf.
64. Павленко Ю. Як бюджетні установи планують власні надходження / Ю. Павленко // Все про бухгалтерський облік. — 2009. — № 14. — С. 42–44.

65. Піднебесна Т. Юридичні аспекти отримання благодійних внесків закладами охорони здоров'я // Практика управління ЗОЗ. 2015. № 1. С. 58–61.
66. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / Александров В.Т., Ворона О.І., Германчук П.К., Петрашко П.Г., Стефанюк І.Б., Сушко Н.І., Чечуліна О.О. – К.: АВТ, 2014. – 592 с.
67. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. —[Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.
68. Присяжна Л. Щодо благодійності, подяки та хабара в медицині //Центр досліджень соціальних комунікацій НБУВ. URL: http://nbuviar.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2151:shchodo-blagodijnosti-podyaki-ta-khabara-v-meditsini-2&catid=71&Itemid=382.
69. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 5 лип. 2012 р. No 5073-VI //Сайт законодавства України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.
70. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. №3614-VI). — режим доступу.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
71. Про бюджетну класифікацію. Наказ Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 — режим доступу.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>
72. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 17 вересня 1996 р. № 1138: Постанова КМУ від 22 верес. 2016 р. No 648 // Уряд. портал: Єдиний веб-портал органів виконавчої влади. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=24934975>
73. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення: наказ Мінпраці України та МОЗ України від 5 жовт. 2005 р. No 308/519 (zareestrovano v Min'yosti

України 17 жовт. 2005 р. за № 1209/11489) // Сайт законодавства України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05>.

74. Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів): Постанова КМУ від 25 груд. 1996 р. № 1548 // Сайт законодавства України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1548-96-%D0%BF>.

75. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності: Закон України від 11 верес. 2003 р. № 1160-IV // Сайт законодавства України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1160-15>.

76. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

77. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. № 635. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/2cid010244.html>

78. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012р. № 938 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

79. Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування: Постанова КМУ від 4 серп. 2000 р. № 1222 // Сайт законодавства України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1222-2000-%D0%BF>.

80. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № **309** [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

81. Про затвердження Порядку розміщення на інформаційних стендах у закладах охорони здоров'я інформації щодо наявності лікарських засобів, витратних матеріалів, медичних виробів та харчових продуктів для спеціального дієтичного споживання, отриманих за кошти державного та місцевого бюджетів, благодійної діяльності і гуманітарної допомоги: наказ МОЗ України від 26 квіт. 2017 р. № 459 (наказ зареєстровано в Мін'юсті України 11 лип. 2017 р. за No 841/30709, набрав чинності 25 лип. 2017 р.) // Сайт законодавства України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/z0841-17>.
82. Про затвердження Порядку розподілу товарів, отриманих як благодійна допомога, та контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 серп. 1998 р. No 1295 // Сайт законодавства України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1295-98-%D0%BF>.
83. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02 2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
84. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. №64 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013р. № 11). — режим доступу.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
85. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011р. № 59 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013р. № 11). — режим доступу.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>
- 86.** Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання : Наказ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

87. Про здійснення заходів з контролю за надходженням і використанням благодійних пожертв у закладах охорони здоров'я: наказ МОЗ України від 25 лип. 2017 р. No 848 // Офіц. веб-сайт МОЗ України. URL: http://www.moz.gov.ua/ua/portal/dn_20170725_848.html
88. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України 26.01.1993 № 2939-XII, зі змінами. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/3126-12.
89. Про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань в бюджетних установах: затверджений наказом Державної казначейської служби України №1203 від 31.12.2012— Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
90. Про порядок контролю якості медичної допомоги: Наказ Міністерства охорони здоров'я від 28.09.2012, № 1996-12 - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1996-12>
91. Про результати державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів на території Брусилівського району / Розпорядження Голови районної державної адміністрації № 232 від 8.09.2017р. — Режим доступу: <http://www.brusyliv-rda.gov.ua/index.php/acts/4073--08092017-232>
92. Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання, Інструкція, затверджена наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 68. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00.
93. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Постанови Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 4 серпня 2000 р. № 1222” від 28 жовтня 2009 р. No 28-рп/2009 (Справа No 1-36/2009) // Сайт законодавства України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v028p710-09>.
94. Росс Гр. Рекомендації щодо подальшого розвитку вторинної медичної допомоги в Україні. Рекомендації щодо вдосконалення системи управління

якістю медичної допомоги в Україні: інструменти управління якістю / Гр.Росс, В. Е. Багдарасян, В.М. Богомаз та [ін.] –К., 2009.– 44 с.

95. Савицкая Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА – М, 2006. – 281 с.

96. Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / С. В. Свірко // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. — К.: КНЕУ, 2010. — № 10. — С. 470—486.

97. Свірко С.В. Консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору за МСБОДС: теоретичні положення та методичні підходи / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць / відп. ред. А. М. Мороз. — 2011. — Вип. 17. — С. 341—347.

98. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Фонстантинформ», 2010. – 239с.;

99. Степаненко А.В. Місце клінічного аудиту в системі управління якістю медичної допомоги/ А.В. Степаненко, В.А. Сміянов // Клінічна фармація, фармакотерапія та медична стандартизація. –2011. –№ 1-2. –С. 97–104.

100. Стефанюк І.Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи // Економіка. Фінанси. Право. –2001. - №7 - С.3.

101. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ. Наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р. — [Електронний ресурс] : www.tudsell.com/view/79916/370000/.

102. Ткачук Н. М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н. М. Ткачук, В. О. Кравчук // Наука і економіка. – 2010. – № 2 (18). – С. 99-105.

103. Феценко Л. Функціональна структура системи державного фінансового контролю в Україні // Банківська справа. - 2001. - №1 - С.12.

104. Хорунжак Н.М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / Н.М. Хорунжак, С.В. Сисюк // Економіка і регіони. – 2009. – № 1 (20). – С. 142–146.
105. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах : навч. посібн. / Л. В. Черничук, М. І. Маниліч. – Чернівці : Книги ХХІ, 2008. – 400 с.
106. Черниш С. С. Економічний аналіз : навч. посібн. / С. С. Черниш. – К. : ЦУЛ, 2010. – 312 с.
107. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидєєва. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
108. Шевченко Н.І., Куліченко В.О. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасний стан, проблематика, напрямки реформування / Н.І. Шевченко, В.О. Куліченко // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=380>.
109. Щепин О.П. Методологические основы и механизмы обеспечения качества медицинской помощи / О.П. Щепин, В.И. Стародубов, Г.И. Линденбрaten, Г.И. Галанова. – М.: Медицина, 2002. – 176 с.
110. Яришко О. В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О. В. Яришко, Є. Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1(3). – С. 174–180.
111. Яровенко, Г.М. Автоматизація як перспективний напрям розвитку зовнішнього аудиту [Текст] / Г.М. Яровенко // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 4. – С. 34-36.

Додатки