

Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«30» травня 2024 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Особливості здійснення державного фінансового контролю в закладах
охорони здоров'я»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-22 М (1,9)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Таран А.М.
« 30» травня 2024 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Оксана ЮРЧЕНКО
« 30 » травня 2024 р.

Рецензент
к.е.н., провідний фахівець
економіст ЦНТУ
Яна КЛИМЕНКО

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
« 02 » лютого 2024 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Таран Андрій Миколайович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Особливості здійснення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я

2. Керівник роботи (проекту)

Юрченко Оксана Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 30 травня 2024 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту) аналіз сучасного стану системи державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я, визначення наявних недоліків та обґрунтування перспективних напрямів вдосконалення механізмів державного фінансового контролю в установах охорони здоров'я та надання рекомендації для їх оптимізації та підвищення ефективності.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	04.03.2024 р. – 08.03.2024 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	11.03.2024 р. – 17.03.2024 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	18.03.2024 р. – 29.04.2024 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	30.04.2024 р. – 20.05.2024 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	21.05.2024 р. – 28.05.2024 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	30.05.2024 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » _____ лютого 2024 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 05 » _____ лютого _____ 2024 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Таран А.М. Особливості здійснення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

У роботі розглянуто наукові підходи та визначено сутність і зміст термінів «контроль», «державний контроль», «державний фінансовий контроль». Проаналізовано принципи державного фінансового контролю, з'ясовано зміст цього поняття та виявлено, що вони утворюють систему, яка поділяється на універсальні та специфічні принципи. Описано складові елементи системи нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю, яка має складну ієрархічну структуру.

Проаналізовано специфіку здійснення державного фінансового контролю в медичних установах і організаціях у контексті реформування системи охорони здоров'я України, виявлено його сильні та слабкі сторони. Розглянуто зміни в державному внутрішньому фінансовому контролі під час реформування галузі охорони здоров'я. Оцінено вплив державного фінансового контролю на діяльність досліджуваної установи та виявлено недоліки у державному фінансовому контролі в закладах охорони здоров'я, запропоновано шляхи для вирішення виявлених проблем.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, внутрішній аудит, кошти, реформування, охорона здоров'я, галузь охорони здоров'я.

ANNOTATION

Taran A. M Peculiarities of state financial control in health care institutions. - Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 «Accounting and Taxation» of the educational and professional program « Audit, state financial control and expertise». - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2024.

The research examines scientific approaches and defines the essence and content of the terms «control», «state control», «state financial control». The principles of state financial control were analyzed, the meaning of this concept was clarified, and it was found that they form a system that is divided into universal and specific principles. The constituent elements of the regulatory system of state financial control, which has a complex hierarchical structure, are described.

The specifics of the implementation of state financial control in medical institutions and organizations in the context of reforming the health care system of Ukraine were analyzed, its strengths and weaknesses were identified. Changes in the state internal financial control during the reform of the health care industry are considered. The impact of state financial control on the activities of medical institutions was assessed, deficiencies in state internal financial control in health care institutions were identified, and ways to solve the identified problems were proposed.

Keywords: state internal financial control, internal audit, means, reforming, health care industry, healthcare branch.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНА СУТНІСТЬ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО ЗДІЙСНЕННЯ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	14
1.1. Поняття та нормативно-правове регулювання державного фінансового контролю в Україні	14
1.2. Суб'єкт, об'єкт, предмет та принципи державного фінансового контролю	31
1.3. Організація і методика здійснення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я України в умовах реформування галузі	44
Висновки до розділу 1	54
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я (НА МАТЕРІАЛАХ КНП «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ЦЕНТР ПРОФІЛАКТИКИ ТА БОРОТЬБИ ЗІ СНІДОМ КІРОВОГРАДСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ»)	56
2.1 Особливості функціонування та організаційно – економічний аналіз діяльності КНП «КОЦПБС КОР»	56
2.2 Обліково - аналітичне забезпечення процесів здійснення фінансового контролю діяльності КНП «КОЦПБС КОР»	71
2.3 Порядок проведення контролю виконання фінансового плану та розподілу фінансових ресурсів КНП «КОЦПБС КОР»	75
Висновки до розділу 2	89
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ	93
3.1 Рекомендації щодо підвищення якості системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності закладів охорони здоров'я як інформаційної бази державного фінансового контролю	93
3.2. Удосконалення організації й методики державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я України	109
Висновки до розділу 3	124
ВИСНОВКИ	125
СПИСОК ВИКРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	131
ДОДАТКИ	142

ВСТУП

Охорона здоров'я відіграє важливу роль у забезпеченні добробуту та якості життя людства, захисті його фізичного та психічного здоров'я. Її основним завданням є надання якісних та доступних медичних послуг, що сприяють задоволенню потреб громадян у високоякісній медичній допомозі. Крім того, належний рівень медичного обслуговування позитивно впливає на продуктивність праці та економічне зростання держави.

Однак, у період економічної нестабільності та деструктивних процесів, помітний негативний вплив проявляється і в системі охорони здоров'я, зокрема у якості та доступності медичних послуг для широких верств населення. Це може бути пов'язано з недостатнім фінансуванням медичної сфери, браком кваліфікованого персоналу, обмеженим доступом до сучасних методів лікування, а також спроможністю населення в повній мірі оплачувати необхідну медичну допомогу.

Задля мінімізації негативного впливу економічної нестабільності на систему охорони здоров'я, необхідно вжити заходів, спрямованих на підвищення ефективності управління та контролю медичних ресурсів. Зокрема, зосередити зусилля на підвищенні якості медичних послуг, забезпеченні їх доступності для всіх верств населення, незалежно від соціального статку та місця проживання.

Реформування галузі охорони здоров'я стосується кожного громадянина, оскільки її основною метою є забезпечення рівного доступу для всіх українців до якісних медичних послуг та перебудова системи таким чином, щоб пацієнт став її центральною фігурою. Проте, за останні роки показники функціонування закладів охорони здоров'я в Україні є вкрай незадовільними. Передусім, це пов'язано зі складною економічною та соціальною ситуацією в країні, а також катастрофічною нестачею фінансування цієї сфери.

Загальний економічний занепад негативно позначився на фінансуванні медичних установ. Дефіцит державних коштів змушує залучати пацієнтів до

процесу відшкодування витрат на надання медичної допомоги, зокрема покриття вартості лікарських засобів. У країні набуло поширення неофіційне оплачування медичних послуг громадянами.

Задля вирішення цих проблем необхідно вжити комплексних заходів, спрямованих на стабілізацію економічної ситуації та збільшення фінансування системи охорони здоров'я. Важливим є також забезпечення прозорого та ефективного розподілу наявних ресурсів, впровадження сучасних методів управління та контролю витрачання коштів. Це дозволить підвищити якість та доступність медичної допомоги для населення відповідно до ключових цілей реформи.

Для ґрунтовного дослідження проблем у системі медичного обслуговування громадян та пошуку ефективних шляхів їх розв'язання необхідно розробити дієву методичку оцінювання якості послуг у сфері обов'язкового медичного страхування, а також механізми фінансового контролю за використанням бюджетних коштів закладами охорони здоров'я. При цьому роботу з удосконалення організації фінансового контролю варто розпочинати з виявлення наявних недоліків, що обмежують досягнення поставлених цілей, а також ідентифікації чинників, які спричиняють ці проблеми.

Саме комплексний підхід до вивчення зазначених питань і формулювання відповідних пропозицій визначає актуальність та практичну значущість обраної теми випускної кваліфікаційної роботи. Адже від ефективності системи фінансового контролю та забезпечення належної якості медичних послуг безпосередньо залежить стан здоров'я нації, а відтак – і продуктивність праці, рівень добробуту громадян, перспективи соціально-економічного розвитку держави.

Результати дослідження можуть стати підґрунтям для вироблення конкретних рекомендацій щодо вдосконалення управління ресурсами, підвищення прозорості та підзвітності у сфері охорони здоров'я на всіх рівнях – від закладів первинної ланки до центральних органів виконавчої влади. Це, у

свою чергу, сприятиме більш раціональному та цільовому використанню бюджетних асигнувань, залученню додаткових інвестицій, загалом оптимізації системи медичного обслуговування відповідно до вимог сьогодення.

У розвиток теорії та практики державного фінансового контролю в медичній сфері вагомий внесок зробили низка вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед них варто відзначити праці А. Амрана, А. Бабича, М. Поддубної, А. Саркара, І. Труша, О. Шевчука, І. Якимчука та інших дослідників. Зазначені науковці приділяли значну увагу вивченню проблематики організації фінансового контролю в галузі охорони здоров'я, розробці методичних підходів до його здійснення, пошуку шляхів удосконалення контрольних процедур задля підвищення їх результативності та досягнення соціального й економічного ефекту. Зокрема, у наукових працях розглядалися питання запровадження ефективної системи внутрішнього контролю в медичних закладах, оптимізації взаємодії контролюючих органів різних рівнів, розширення інструментарію фінансового аудиту та інспектування витрачання бюджетних коштів. Вчені також досліджували міжнародний досвід організації контролю в системі охорони здоров'я та можливості його адаптації в Україні. Водночас, швидкі трансформаційні процеси у вітчизняній медичній галузі, реформування системи фінансування, перехід до нових моделей надання послуг вимагають постійного перегляду підходів до здійснення державного фінансового контролю.

Питанням державного внутрішнього фінансового контролю у закладах охорони здоров'я та пошуку шляхів його реформування присвячені наукові роботи таких вітчизняних дослідників, як Б.О. Волос, Ю.В. Вороненко, З.С. Гладун, О.М. Голяченко, Л.С. Григорович, Л.І. Жаліло, В.І. Журавель, В.Л. Корецький, А.Ф. Коропа, В.М. Лехан, В.Ф. Москаленко, В.М. Пономаренко, А.М. Сердюк, І.М. Солоненко, О.А. Шевчук та інші науковці. Більшість із них розглядає державний внутрішній фінансовий контроль насамперед на регіональному рівні, враховуючи як внутрішні чинники організації контролю в медичних закладах, так і зовнішні впливи та суперечності в системі управління галуззю.

Зокрема, вчені аналізують питання ефективності використання бюджетних коштів, спрямованих на фінансування медичної сфери, особливості взаємодії контролюючих органів різних рівнів, можливості розширення їхніх повноважень та інструментарію в частині здійснення внутрішнього фінансового контролю й аудиту. Приділяється увага також проблемам нормативно-правового регулювання контрольної діяльності та шляхам його гармонізації із міжнародними стандартами.

Водночас науковці наголошують на необхідності комплексного підходу до реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в охороні здоров'я з урахуванням сучасних реалій децентралізації управління, оптимізації мережі медичних закладів, запровадження нових механізмів фінансування галузі. Важливими аспектами є посилення координації контрольних заходів, упровадження новітніх методик і технологій проведення перевірок та аудиту, підвищення кваліфікації контролюючого персоналу.

Результати наукових досліджень мають стати підґрунтям для формування цілісної концепції вдосконалення державного внутрішнього фінансового контролю в системі охорони здоров'я, спрямованої на забезпечення ефективного та раціонального використання бюджетних коштів, вдосконалення управління ресурсами галузі в інтересах громадян. Це зумовлює необхідність подальших наукових розвідок, спрямованих на розробку дієвих механізмів моніторингу ефективності використання бюджетних ресурсів та забезпечення максимальної прозорості і підзвітності усіх учасників процесу.

Мета дослідження. Дане дослідження ставить за мету проаналізувати сучасний стан системи державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я, визначити наявні в ній недоліки та обґрунтувати перспективні напрямки вдосконалення механізмів державного фінансового контролю в установах охорони здоров'я та сформулювати відповідні рекомендації для їх оптимізації та підвищення ефективності. .

Задачі дослідження. Для досягнення мети було визначено та реалізовано наступний комплекс завдань:

- з'ясовано поняття і охарактеризовано специфічні ознаки державного фінансового контролю;
- визначено принципи організації та здійснення державного фінансового контролю;
- висвітлено систему нормативно-правового регулювання у сфері державного фінансового контролю;
- здійснено ґрунтовне вивчення особливостей державного фінансового контролю в умовах реформування галузі охорони здоров'я України;
- здійснено комплексний аналіз діяльності КНП «КОЦПБС КОР» ;
- вивчено фінансово-економічні показники діяльності КНП «КОЦПБС КОР»;
- проведено контроль виконання фінансового плану та розподілу фінансових ресурсів КНП «КОЦПБС КОР»;
- надано рекомендації щодо підвищення якості системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності закладів охорони здоров'я як інформаційної бази державного фінансового контролю.

Предметом випускної кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів здійснення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я.

Об'єктом є суспільні відносини, що виникають під час здійснення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я України.

Базою дослідження обрано Комунальне некомерційне підприємства «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі Снідом Кіровоградської обласної ради».

Методи дослідження. Дослідження та написання роботи здійснювалися із застосуванням низки сучасних загальнонаукових і спеціалізованих методів. Зокрема, використовувався компаративний аналіз для вивчення специфіки діяльності некомерційних підприємств; шляхом критичного огляду наукових джерел досліджувалися теоретико-організаційні та правові засади функціонування закладів охорони здоров'я, форми контролю стосовно

суб'єктів охорони здоров'я, внутрішні та зовнішні механізми управління. Для кількісної оцінки показників роботи закладів та виявлення впливу чинників зовнішнього середовища на їхню результативність застосовувалися методи економіко-математичного моделювання.

Теоретичне і практичне значення отриманих результатів дослідження за темою кваліфікаційної роботи проявляється у формуванні обґрунтованих висновків щодо стану і напрямів розвитку й удосконалення діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я, а також їх фінансовому контролю.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці конкретних рекомендацій щодо вдосконалення діючої методології фінансового контролю в медичних закладах. Практичне значення отриманих результатів полягає також у тому, що рекомендації щодо вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності як інформаційної бази державного фінансового контролю були прийняті до впровадження КНП «КОЦПБС КОР» або вони також можуть використовувати інші некомерційні комунальні підприємства.

Основні положення й результати дослідження випускної кваліфікаційної роботи оприлюднені на:

- LVIII науковій конференції здобувачів вищої освіти ЦНТУ (17 травня 2024 р., м. Кропивницький), доповідь на тему: «Особливості здійснення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я»;
- VI Students International Scientific Conference, Batumi Navigation Teaching University (Georgia, 18.05.2023 r), доповідь на тему: «Information support of management in the accounting system of medical institutions».

Результати дослідження стали основою для опублікування статті «Transformation of health care institutions of ukraine: accounting and analytical management support» у фаховому журналі країн ОЕСР «Modern engineering and innovative technologies. International periodic scientific journal.»

Структура випускної кваліфікаційної роботи складається з основних

трьох розділів, вступу, висновків, списку використаних джерел, додатків.

У першому розділі досліджено поняття, предмет, об'єкт, нормативно-правове регулювання та принципи державного фінансового контролю. Розкрито особливості здійснення державного фінансового контролю в умовах реформування галузі охорони здоров'я України.

У розділі другому надана організаційно-економічна характеристика досліджуваного медичного КНП, проведено аналіз матеріально-технічного забезпечення, фінансового стану та здійснено зовнішній та внутрішній контроль виконання фінансового плану та розподілу фінансових ресурсів КНП «КОЦПБС КОР».

У третьому розділі обґрунтовано шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я та надані рекомендації щодо поліпшення процедур та інструментів, що забезпечують ефективне та систематичне управління фінансовими ресурсами досліджуваного КНП .

Обсяг роботи. Робота викладена на 143 сторінках, вона містить 8 рисунків, 16 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 89 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНА СУТНІСТЬ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО ЗДІЙСНЕННЯ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1 Поняття та нормативно-правове регулювання державного фінансового контролю в Україні

Теоретичний аспект дослідження проблематики державного фінансового контролю потребує ретельного та цілеспрямованого вивчення. Це передбачає необхідність визначити певну систему базових понять і категорій. Тому доцільним є, в першу чергу, проаналізувати саме поняття «державний фінансовий контроль», його сутність та складові елементи. Глибоке розуміння теоретичних засад і ключових термінів дозволить сформувати міцне підґрунтя для подальшого комплексного дослідження різних аспектів функціонування системи державного фінансового контролю, виявлення проблемних зон та розробки шляхів удосконалення існуючих механізмів.

Спочатку контроль розглядався виключно як перевірка достовірності та правдивості документації. Згодом його зміст розширився - контроль почав трактуватися як процес встановлення відповідності виконуваних дій поставленим цілям, завданням і чинному законодавству. Нарешті, в поняття контролю було інтегровано аналіз виявлених відхилень та з'ясування причин їх виникнення. Таким чином, еволюційно розуміння контролю поступово ускладнювалося та збагачувалося новими аспектами.

Термін «контроль» не є простим за змістом і найчастіше асоціюється з системою спостереження та контролю за чим-небудь. Поширеним є доктринальне положення про те, що значення слова «контроль» має французьке коріння «controle» — контроль, який утворився від латинського «contra» і полягає у визначенні таких термінів: «супроти», «проти», «протидія», «проти» [1, с. 447]. Отже, більш коректним буде трактування контролю не лише як звичайної перевірки, а й як процесу спостереження та моніторингу з метою запобігання небажаним явищам і діям. Його завданням є

виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки, порушень норм і вимог. Таке розуміння контролю відображає його профілактичну та попереджувальну функції, а не лише констатуючу роль.

Юридичний енциклопедичний словник містить дефініцію «контролю як однієї із форм здійснення влади, яка забезпечує дотримання встановлених приписів» [3, с. 68]. Важливо відзначити, що чинне законодавство не містить чіткого визначення поняття «контроль». Ця прогалина стала причиною тривалих наукових дискусій та розбіжностей у поглядах різних вчених щодо його трактування. Відсутність єдиного закріпленого терміну призвела до формування множинних концепцій та підходів до розуміння сутності контролю.

Серед вітчизняних науковців відсутній єдиний підхід до визначення дефініції «контроль». Різні дослідники акцентують увагу на окремих його рисах та властивостях. Проте, більшість сходиться на думці, що контроль є невід'ємною складовою процесу управління та полягає у системному спостереженні за діяльністю керованого об'єкта з метою оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень. Водночас варто зазначити, що контроль не обмежується лише констатацією фактів, а передбачає також вжиття заходів для коригування виявлених відхилень та недоліків. Належно налагоджена система контролю сприяє підвищенню ефективності функціонування організації, раціональному використанню ресурсів та досягненню поставлених цілей. Особливого значення набуває державний фінансовий контроль у бюджетній сфері як інструмент забезпечення прозорості, законності та результативності управління публічними коштами. Саме тому слід розглянути різні точки зору науковців з цього питання (Таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення терміну «контроль» науковцями

Автор	Визначення
С.В. Ківалов	контроль є «важливою ознакою змісту державного управління (використовує саме цей термін) та полягає у спостереженні за діяльністю об'єкта, і в перевірці її відповідності управлінським рішенням» [89]

Т.О. Коломоєць	контроль – це «функція управління, засіб виконання завдань управління, особливість якого полягає в тому, що він має активний характер, тобто суб'єкти контролю наділені правом втручання в діяльність підконтрольних об'єктів» [89]
В.К. Колпаков	контроль – це «організаційно-правовий засіб забезпечення законності й дисципліни, який характеризується спостереженням і перевіркою діяльності об'єкта контролю та фактичної відповідності тих чи інших дій вимогам чинного законодавства з можливістю втручатися в оперативно-господарську діяльність для усунення виявлених недоліків зі спроможністю притягнення порушників до відповідальності» [89]
О.М. Бандурка	характеризує контроль як «своєрідну форму зворотного зв'язку, яка дозволяє побачити і виявити, наскільки точно додержуються задані параметри системи управління, тобто процес забезпечення досягнення об'єктом управління поставлених перед ним цілей» [89]
В.В. Галуцько	контроль – це «вид діяльності публічної адміністрації щодо перевірки й обліку контрольованого об'єкту публічного управління, виконання покладених на нього завдань та реалізації своїх функцій, визначених нормами адміністративного права» [89]
Ю.П. Битяк	розглядає контроль як «основний спосіб забезпечення законності і дисципліни в публічному управлінні та підкреслює, що без організації контролю неможлива належна робота державного апарату, інших підконтрольних державних структур» [89]
С.Г. Стеценко	контроль – це «організаційно-правовий спосіб забезпечення законності й дисципліни, що характеризується спостереженням і перевіркою правомірності діяльності об'єкта контролю та фактичної відповідності тих чи інших дій вимогам чинного законодавства з можливістю втручатися в оперативно-господарську та виробничу діяльність для усунення виявлених недоліків» [89]

Джерело: складено на основі [18;23;24;26;32;52;62;89]

Множинність підходів до тлумачення терміну «контроль» зумовлена не стільки прагненням сформулювати універсальне визначення, скільки розглядом цієї категорії крізь призму різних наукових поглядів і теорій. Водночас, більшість дослідників сходяться на думці, що контроль є невід'ємним елементом процесу управління, який забезпечує зворотний зв'язок між суб'єктом і об'єктом керування. Він надає інформацію про фактичний стан справ, рівень дотримання законодавства та дисципліни, виконання прийнятих рішень і рекомендацій на підконтрольному об'єкті. Належно налагоджена система контролю дозволяє своєчасно виявляти та усувати негативні явища, попереджувати порушення.

Спираючись на фундаментальні наукові погляди, контроль можна

схарактеризувати як функцію менеджменту, що полягає у системному спостереженні, перевірці та оцінці діяльності керованого об'єкта з метою забезпечення ефективності ухвалених рішень.

Невід'ємним компонентом реалізації органами державної влади такої функції, як публічне адміністрування, є контроль і похідне від нього поняття - державний контроль. Державний контроль випливає з самої природи влади та держави, є невід'ємним елементом цих категорій у сфері публічного управління, зумовленим функціями менеджменту, метою й ієрархією державних інституцій. Ефективність діяльності органів публічного адміністрування значною мірою залежить від здійснення нагляду за неухильним дотриманням законів, рішень, належної організації їх виконання. Систематичний контроль сприяє забезпеченню науково обґрунтованого характеру нормативних документів, своєчасній їх реалізації. Через механізм державного нагляду здійснюється вплив на дисципліну органів влади та посадовців, що дає змогу об'єктивно оцінити їхній рівень компетентності, відповідальності, позитивну практику.

Державний контроль є «необхідною передумовою виявлення протиправних діянь у діяльності суб'єктів публічного адміністрування, усунення недоліків, причин, що їх зумовлюють, запобігання негативним наслідкам» [89]. Він не лише сприяє коригуванню управлінської діяльності, а й допомагає прогнозувати перспективи подальшого розвитку та досягнення бажаних результатів.

Дослідження особливостей державного контролю в Україні проводиться спеціалістами різних галузей.

Безперечно, контроль з боку держави є невід'ємною функцією публічного управління, яку здійснюють уповноважені органи для перевірки дотримання визначених завдань, прийнятих рішень, їх законності та правомірності. Державний контроль дозволяє отримувати достовірні та об'єктивні відомості щодо фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті, стану виконання законів і дисципліни, ходу втілення відповідних

рішень та рекомендацій, вчасно вживати заходів для запобігання, виявлення та припинення дій, які суперечать встановленим державою нормам.

Контроль з боку держави необхідно розглядати як багатогранне і багатозначне явище, беручи до уваги сферу його застосування та рівень здійснення. Відповідно, його можна інтерпретувати як функцію, процес і різновид суспільних відносин. Поняття державного контролю може мати вузьке та широке значення. «Вузьке» використовується для позначення функції держави, одного з напрямків її діяльності. «Широке» ж розкриває зміст цього поняття, характеризує його як певні суспільні відносини, що виникають між суб'єктами стосовно об'єкта з приводу дотримання правових норм, які регулюють такі відносини. Таблицею 1.2 наведено визначення державного контролю різними науковцями.

Таблиця 1.2

Визначення державного контролю

Автор	Визначення
В.А. Ліпкан	«державний контроль спрямований, передусім, на досягнення цілей функціонування державних інституцій, створення умов для реалізації прав і законних інтересів людини і громадянина, що досягається внаслідок організації ефективного контролю за виконанням вимог законів та інших нормативно-правових актів, а також вжиття адекватних заходів з усунення порушень, запобігання їх у майбутньому» [89]
В.М. Гаращук	«державний контроль включає дії контролю всіх без винятку державних структур та контроль у сфері державного управління, основна мета якого полягає в дослідженні взаємовідносин суб'єктів державного управління з метою підтримання законності та дисципліни в державному управлінні» [89]
В.Б. Авер'янова	у «широкому» значенні державний контроль – це «сукупність політичних, економічних та ідеологічних процесів і методів, яким належить забезпечити стабільність суспільства та державного ладу, дотримання соціального порядку, вплив на масову та індивідуальну свідомість, у вузькому – певну діяльність державних органів, які за допомогою притаманних їм форм, методів і визначених процедур здійснюють перевірку та нагляд підконтрольних об'єктів» [89]
С.Г. Стеценко	вважає державний контроль «функцією публічного управління, що полягає в оцінюванні правомірності діяльності об'єкта контролю та здійснюється відповідними органами публічної адміністрації» [89]
О.Ф. Андрійко	визначає сутність державного контролю як «функцію держави, що полягає у спостереженні та аналізі відповідності діяльності усіх суб'єктів суспільних відносин установленим державою параметрам, а також у певному «коригуванні» відхилень від цих параметрів» [89]

Джерело: складено на основі [18;23;24;26;32;52;62;89]

Форми державного контролю характеризуються як «закріплені нормами права способи здійснення державними органами та посадовими особами своїх контрольних повноважень з метою виконання поставлених перед ними завдань» [17, с. 12]. Методами проведення державного контролю є «тактичні прийоми, які розробляються і застосовуються контрольними органами для досягнення мети, здійснення необхідного впливу на підконтрольний об'єкт» [18, с. 172]. Таким чином, науковці, розкриваючи сутність контролю з боку держави, розглядають його як невід'ємний складник публічного управління. Відтак можна констатувати, що «правова природа державного контролю полягає в тому, що він здійснюється конкретними державними інституціями та їхніми посадовцями в чітко окреслених законодавством межах, спричиняючи певні юридичні наслідки» [89].

Аналіз наукових джерел вказує на необхідність дослідження поняття «фінансовий контроль» задля ґрунтовного вивчення державного фінансового нагляду. Фінансовий контроль є універсальним явищем, присутнім у всіх сферах суспільного відтворення. Його сутність розкривається через взаємозв'язок із галузями застосування та функціонування фінансів.

Стосовно визначення терміну «фінансовий контроль», то його сутність переважно розкривається в теорії фінансового права, де воно трактується по-різному. При з'ясуванні змісту цієї категорії кожен науковець намагається наголосити на певних її особливостях. Деякі вчені у своїх дослідженнях розглядають фінансовий контроль як: «цілеспрямовану діяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, спрямовану на додержання законності, фінансової дисципліни і раціональності у забезпеченні реалізації фінансової діяльності держави, тобто мобілізації, розподілу й використання централізованих та децентралізованих фондів коштів з метою виконання завдань і функцій держави та ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин» [19, с. 144]; «діяльність державних органів і недержавних організацій по забезпеченню законності, фінансової

дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі, перерозподілі та використанні грошових коштів та пов'язаних із цим матеріальних цінностей» [20, с. 9]; «законодавчо врегульовану діяльність уповноважених органів держави та органів місцевого самоврядування й недержавних організацій, спрямовану на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності при формуванні (мобілізації), розподілі та використанні грошових фондів і пов'язаних із цим матеріальних цінностей держави та місцевого самоврядування, задля найефективнішого соціально- економічного розвитку суспільства» [21]; «законодавчо врегульовану діяльність органів державної влади, місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання із спостереження за рухом фінансових ресурсів в межах публічних фондів та додержанням законності, раціональності і фінансової дисципліни в процесі здійснення фінансової діяльності» [22].

Також є цікавою думка про те, що фінансовий контроль – це «одна із важливих функцій держави, що контролює легальність доходів фізичних та юридичних осіб, які частково у вигляді обов'язкових платежів, податків та зборів надходять до бюджетів і державних позабюджетних фондів, а також діяльність державних органів щодо виконання повноважень, які пов'язані з рухом фінансових ресурсів» [25, с. 20].

Таким чином, фінансовий контроль є «універсальним поняттям, що регулюється як публічним, так і приватним правом. Про це свідчать його головні завдання: забезпечення фінансової дисципліни, попередження фінансових правопорушень, застосування примусових заходів у разі їх вчинення. Суть фінансового контролю полягає в нагляді за фінансово-господарською діяльністю підконтрольного об'єкта, який акумулює та витрачає кошти в публічних цілях або використовує публічне майно чи інші фінансові ресурси» [89].

Отже, враховуючи наведене, фінансовий контроль можна охарактеризувати як діяльність, врегульовану законодавчо, що здійснюється спеціально уповноваженими суб'єктами публічного управління та

недержавними організаціями. Його метою є забезпечення законності, фінансової дисципліни, а також раціонального формування, розподілу, перерозподілу й використання фінансових ресурсів учасниками фінансових правовідносин.

Терміни «фінансовий контроль» і «державний контроль» за обсягом і змістом певним чином збігаються. Від цих двох категорій походить термін «державний фінансовий контроль», який є видом державного контролю та видом фінансового контролю за його матеріальним складом. Державний фінансовий контроль здійснюється державними органами, в системі яких є спеціалізовані органи державного фінансового контролю.

Державний фінансовий контроль є «невід'ємним складником системи управління державними фінансами. Здійснення зовнішніх і внутрішніх функцій держави неможливе без наявності та використання фінансових ресурсів, що створюють фінансову основу для існування самої держави. Об'єктом державного контролю у розглянутій сфері суспільних відносин виступають публічні фінанси, які належать державі, а також управлінські дії, що вчиняються під час формування, розподілу, володіння та використання зазначених ресурсів» [89].

Різноманітність трактувань терміна «фінансовий контроль держави» в наукових працях, іноді навіть суперечлива, призводить до неоднозначного розуміння цієї категорії, що в кінцевому підсумку ускладнює вибір форм, методів та інструментів контролю в контрольно-ревізійній діяльності. Невирішеною складовою загальної проблеми залишається формування єдиної термінологічної бази або понятійно-категоріального апарату державного фінансового контролю, який би відповідав його основним процесам і явищам.

Варто зазначити, що термін «державний фінансовий контроль» офіційно не введений у чинне вітчизняне законодавство. Так, спеціальним законом України "Про основи державного фінансового контролю в Україні" від 26 січня 1993 р. встановлено, що такий контроль забезпечується уповноваженим органом шляхом державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки

державних закупівель та моніторингу процедур закупівель. . . Проте визначення цього терміну відсутнє, не вживаються терміни «зовнішній» і «внутрішній» державний фінансовий контроль. Наслідком цього є проблема нечіткості використовуваного в теорії та практиці понятійного апарату, що спричиняє певні непорозуміння та двозначності.

У вітчизняній науці термін «державний фінансовий контроль» має надзвичайно складний зміст та багатовекторне вираження. Аналіз різноманітності поглядів науковців дає змогу виокремити кілька підходів до з'ясування сутності цього поняття:

1) управлінський – «полягає в оцінці ефективності державного управління на всіх етапах бюджетного процесу» [29, с. 20];

2) функціональний – «зводиться до контролю за формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів держави і фінансових ресурсів суб'єктів місцевого самоврядування» [29, с. 20];

3) цільовий – «виглядає в якості підтримки загальнодержавного та регіонального соціально-економічного розвитку і перевірки законності, ефективності й доцільності формування, розподілу, перерозподілу, використання фінансових ресурсів» [29, с. 20];

4) правовий – «пов'язаний з діяльністю фінансових органів щодо виявлення будь-яких правопорушень у сфері господарської діяльності, фінансової та податкової дисципліни, а також із вжиттям відповідних заходів щодо усунення цих правопорушень» [29, с. 20].

У літературі науковці зазвичай не акцентують увагу на визначенні поняття «державний фінансовий контроль», а міркують про нього крізь призму системи органів державного фінансового контролю. Економісти наполягають на «широкому» розумінні державного фінансового контролю (таблиця 1.3)

Таблиця 1.3

Визначення державного фінансового контролю науковцями -
економістами

Автор	Визначення
-------	------------

Л.В. Гуцаленко	розглядає державний фінансовий контроль як «різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю і полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України» [89]
А.В. Хмельков	констатує, що державний фінансовий контроль є «синтезом різновидів фінансового контролю, що здійснюється відповідними суб'єктами державного фінансового контролю для досягнення цілей і забезпечення життєвих інтересів, визначених державою. Він полягає в установленні фактичного стану справ та дотриманні вимог чинного законодавства об'єктом контролю щодо законності, фінансової дисципліни, раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження предмета контролю, тобто активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії держави» [89]
Л.М. Овсянников	доводить, що державний фінансовий контроль – це «реалізація права держави правомірною захисту власних фінансових інтересів та фінансових інтересів громадян за допомогою системи законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів» [62].
О.Ю. Грачова	стверджує, що «державний фінансовий контроль є діяльністю уповноважених державою органів і організацій за дотриманням законності у процесі збирання, розподілу, перерозподілу й використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян» [62]
Г.В. Дмитренко	визнає державний фінансовий контроль як «регламентовану нормами права діяльність державних органів влади та управління з контролю за своєчасністю та точністю фінансового планування, обґрунтованістю та повнотою надходжень та руху державних фінансових і матеріальних ресурсів, правильності та ефективності їх використання» [89]
Є.В. Калюги	державний фінансовий контроль – це «контроль, який здійснюється для забезпечення реалізації фінансової політики держави через систему законодавчих, організаційних, адміністративних, правоохоронних та інших заходів та ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає одним із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні» [33, с. 54]
Л.В. Дікань	вважає державний фінансовий контроль «системою безупинних контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління органами державного фінансового контролю з метою формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом» [89]
І.Б. Стефанюк	зазначає, що «першою ознакою державного фінансового контролю є діяльність органів державної влади й державного управління, яка полягає в контролі дотримання норм, стандартів і принципів управління фінансовими ресурсами держави, наполягає на тому, що місією державного фінансового контролю слід визначити не здійснення нагляду за дотриманням норм використання державних фінансів, а сприяння економному, ефективному, результативному, законному і прозорому використанню фінансових ресурсів держави» [33, с. 54]
Л.В. Лисяк	зауважує, що державний фінансовий контроль – це «заснована на сукупності знань система спостережень, досліджень і перевірок (моніторинг) контролюючими органами успішного функціонування, розвитку та використання державної власності, зокрема – бюджетних і позабюджетних фінансових ресурсів, раціональності прийнятих у цій сфері управлінських рішень, своєчасності

	виявлення необґрунтованих відхилень від встановлених вимог та їх необхідного врахування відповідно до положень чинного законодавства» [32]
І.Ю. Чумакова	вважає державний фінансовий контроль «функцією управління державними фінансами, специфічною управлінською діяльністю, яка здійснюється стосовно розподільно-перерозподільних відносин, що виникають у процесі формування і використання фінансових ресурсів держави, призначених для забезпечення виконання державою покладених на неї функцій, з метою оцінки обґрунтованості прийняття управлінських рішень і результатів їх виконання для досягнення пропорційності і збалансованості розвитку фінансової системи та економіки держави загалом» [52]
Піхоцький О.Б	аргументує, що державний фінансовий контроль – це «багатоаспектна система спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності та ефективності процесів формування і використання фінансових ресурсів на будь-якому рівні управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного прогресу» [62]
Н.І. Обушна	розглядає державний фінансовий контроль як «різновид фінансового контролю; публічний, регламентований спеціальними нормативно-правовими актами вид діяльності, що здійснюється органами державної влади, а також спеціалізованими державними та суспільними органами фінансового контролю, спрямований на встановлення фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо забезпечення законності, результативності, ефективності та економічності управління публічними фінансовими ресурсами й на усунення фінансових правопорушень і прийняття управлінських рішень у сфері публічної фінансово-економічної діяльності найбільш ефективним способом» [32]
Т.А. Жадан	«державний фінансовий контроль представляє собою сукупність форм, методів та інструментів контролю, за допомогою яких органи державного фінансового контролю одержують інформацію про фактичний стан справ щодо процесів формування, розподілу і використання державних фінансових ресурсів на всіх рівнях державного сектору економіки, порівнюють отримані дані з цільовими або нормативними вимогами, визначають розміри і причини виявлених відхилень, вживають заходи, спрямовані на їх усунення, недопущення та попередження у майбутньому, з метою підвищення ефективності підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень у сфері управління державними фінансовими ресурсами» [24]
В.П. Дудко	наголошує, що державний фінансовий контроль – це «вид фінансового контролю, який є важливим складником державного регулювання економіки, оскільки покликаний забезпечувати цей процес достовірною інформацією про використання структурами господарювання фінансових ресурсів, про ефективність здійснення регулювання та наявність відхилень від установлених норм, які перешкоджають формуванню, цільовому та ефективному використанню державних фінансових ресурсів, а також дає змогу вживати необхідних заходів для блокування негативних явищ і профілактики у майбутньому» [33, с. 54]
Л.А. Савченко	«державний фінансовий контроль є видом фінансового контролю, що спрямований на забезпечення інтересів держави, охоплює всі операції, пов'язані з рухом державних коштів, управлінням державним майном та здійснюється органами державної влади і управління, а також спеціалізованими державними органами фінансового контролю. Його основними завданнями є перевірка своєчасності, повноти утворення державних фондів коштів; оцінка законності та ефективності розподілу і використання державних коштів, а також оцінка доцільності й обґрунтованості рішень, які приймаються відповідними державними органами та певними особами і стосуються фінансових питань, управління державним майном, з метою запобігання можливому нецільовому та неефективному витрачання коштів, майна тощо, виявлення порушень фінансової дисципліни та застосування заходів впливу, передбачених чинним законодавством, до правопорушників. Тобто державним фінансовим контролем охоплюються всі операції, пов'язані з рухом державних фінансових ресурсів. Специфічною особливістю державного фінансового контролю є те, що він є

	владним контролем, бо одна сторона контрольних правовідносин наділена певною владою щодо здійснення відповідних дій, а інша, – зобов'язана не перешкоджати вчиненню контрольних дій та сприяти належному виконанню прав першою стороною. Державний фінансовий контроль поширюється на всі державні органи, установи, організації, підприємства незалежно від організаційно-правової форми, підпорядкування, структури тощо» [23]
--	--

Джерело: складено на основі [18;23;24;26;32;52;62;89]

Отже, аналізуючи питання визначення державного фінансового контролю, можна зробити висновок, що, незважаючи на існуючу неоднозначність розуміння, він вважається однією з ключових функцій управління державними фінансовими ресурсами, а також системною діяльністю органів державної влади та управління.

Такий поділ, безсумнівно, є формальним, і обидва ці аспекти мають існувати в діалектичній єдності, що дає змогу розглядати державний фінансовий нагляд з точки зору системного підходу. Таким чином державний фінансовий контроль є частиною фінансового контролю і одним із різновидів державного нагляду. Її слід розглядати як одну з форм управлінської діяльності, як самостійну функцію управління, що має цільову спрямованість, певний зміст і способи реалізації.

Нормативно-правове регулювання державного фінансового контролю в Україні «забезпечується національним законодавством, тобто системою фінансово-правових норм, що містяться у нормативно-правових актах, розроблених і затверджених державою. Зокрема, це Конституція України, кодекси, закони, підзаконні акти, стандарти та методичні рекомендації з організації і здійснення державного фінансового контролю, а також норми міжнародного права, визнані Україною. Дотримання вимог цих нормативно-правових актів об'єктами державного фінансового нагляду та нагляд за їх виконанням з боку суб'єктів такого контролю є зовнішнім проявом істотних властивостей суспільних відносин у цій сфері» [89].

Діяльність органів державної влади, які мають повноваження здійснювати контрольні, контрольні-ревізійні, наглядові та фіскальні дії щодо бюджетних коштів і податкових надходжень, регламентована чинними законами. Однак їхня особливість полягає в тому, що функції державного

фінансового нагляду окремо визначаються у спеціальних законодавчих актах і різних нормативно-правових документах.

Найвищим рівнем регулювання відносин державного фінансового контролю займає Конституція України, яка є пріоритетним по відношенню до інших нормативно-правових актів.

Другий рівень нормативно-правового регулювання відносин державного фінансового контролю реалізується відповідно до положень кодифікованих актів (Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Кримінальний кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення).

Третій рівень нормативно-правового регулювання представлений законами України, які визначають правові основи діяльності спеціальних органів державного фінансового контролю, їх завдання, функції, повноваження, обсяги проведення контролю, встановлює порядок організації і здійснення відповідного контролю тощо.

Четверту позицію у фінансовому законодавстві України є «нормативно-правові акти, прийняті Президентом України та органами виконавчої влади (зокрема, укази Президента України, постанови і розпорядження Кабінету Міністрів України Положенням про Міністерство фінансів України, Положення про Державну аудиторську службу України, Положення про Державну казначейську службу України, Положення про Державну фіскальну службу України, Положення про Державну податкову службу України та Державну митну службу України, Положення про Державну службу фінансового моніторингу України та ін..)» [89].

П'ятий рівень представлений підзаконними актами, що регулюють контрольну діяльність в окремій сфері діяльності органу державного фінансового нагляду. Як правило, вони мають організаційно-розпорядчий характер і видаються у віданні центральних органів виконавчої влади на виконання актів вищої юридичної сили. Вони приймаються в межах своєї компетенції міністерствами та іншими центральними органами виконавчої

влади, що регулюють відносини у відповідному органі державного управління (митниця, податкова, бюджет тощо). Зазвичай до цієї категорії відносять різноманітні постанови, положення, рекомендації, інструкції, накази та порядки, якими затверджуються рішення керівників відповідних органів державного фінансового контролю з питань управління органами внутрішніх справ і поширюються на їх працівників.

Шостий, місцевий (місцевий) рівень системи фінансового законодавства становлять нормативно-правові акти, що видаються представницькими та виконавчими органами територіального самоврядування, місцевими державними адміністраціями, які здійснюють сферу державного фінансового нагляду на відповідній території (у регіонах), містах.

Сьомий крок (так званий змістовний рівень) нормативного забезпечення державного фінансового нагляду становлять акти індивідуальної дії (офіційний письмовий документ у межах сфери), які регламентують діяльність посадових осіб під час його здійснення.

Розглянувши норми чинного законодавства, можна зобразити сукупність складових елементів, що регламентують державний фінансовий контроль, у вигляді системи нормативно-правових актів. Зазначена система включає в себе безліч компонентів нормативно-правової бази стосовно регулювання питань здійснення державного фінансового контролю:

1. Конституція України.
2. Кодекси України.
3. Закони України.
4. Нормативно-правові акти Президента України та органів виконавчої влади (укази Президента України, постанови і розпорядження Кабінету Міністрів України, акти центральних органів виконавчої влади).
5. Підзаконні нормативно-правові акти, що регулюють контрольну діяльність у окремій сфері діяльності органу державного фінансового контролю.
6. Нормативно-правові акти місцевого значення у сфері державного

фінансового контролю.

7. Акти індивідуальної дії, які регулюють діяльність посадових осіб під час здійснення державного фінансового контролю [17, с. 88].

Таким чином система нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю в Україні характеризується складною ієрархічною структурою. Фінансово-правові відносини нижчого рівня визначаються вимогами законодавчих норм вищого порядку, а норми загального характеру мають перевагу над тимчасовими чи локальними нормами. Варто наголосити, що дотримання чинного фінансового законодавства є обов'язковим для органів державного фінансового контролю. Нагляд за законністю їхньої діяльності здійснюється як вищими контролюючими інстанціями, так і правоохоронними органами.

Серйозним викликом на шляху наближення до європейських стандартів, як для Рахункової палати, так і для українського уряду у тісній співпраці з Мінфіном, є імплементація вимог міжнародних стандартів INTOSAI GOV. Йдеться про загальні засади щодо систем внутрішнього контролю, зокрема звітності про ефективність роботи внутрішнього аудиту та його оцінювання. Також необхідно забезпечити підґрунтя для підзвітності в управлінні, керуванні ризиками в установах, впровадити принципи незалежності аудиторів, кооперації та координації між зовнішніми і внутрішніми контролерами у публічній сфері. Імплементація цих норм є пріоритетним завданням на шляху гармонізації з практикою ЄС. [78, с. 119].

Міжнародні стандарти INTOSAI являють собою збірник професійних стандартів та рекомендацій кращих практик для аудиторів державної сфери. Вони офіційно затверджені Міжнародною організацією вищих контролюючих органів. Ці стандарти акумулюють досвід різних держав і, водночас, активно впливають на розбудову національних систем аудиту. Таким чином, сукупність норм INTOSAI відіграє роль орієнтиру та інструменту гармонізації для країн-учасниць під час вдосконалення механізмів фінансового контролю у публічному секторі.

Норми INTOSAI є загальними базовими орієнтирами, рекомендаційним підґрунтям для здійснення контрольної діяльності у сфері державних фінансів. Виходячи з позитивної міжнародної практики, в Україні доцільно створити та закріпити на законодавчому рівні єдину уніфіковану систему стандартів державного фінансового контролю. Вона має органічно поєднувати всі напрями фінансового аудиту з урахуванням особливостей національного законодавства. Така система дозволить гармонізувати вітчизняні підходи до контролю публічних фінансів відповідно до кращих світових зразків при збереженні специфіки правового поля України.

1.2 Суб'єкт, об'єкт, предмет та принципи державного фінансового контролю

Державний фінансовий контроль, як і будь-який інший напрям діяльності, має свій предмет та об'єкт як складові елементи механізму. Визначення цих категорій є відправною точкою для дослідження певного питання. Чітка правова регламентація предмета і об'єкта фінансового контролю як публічної діяльності органів державного управління сприяє встановленню її обсягу, критеріїв, характеру та сутності. Саме предмет обумовлює назву діяльності, визначає її специфіку відносно інших видів.

Питання про об'єкт є дискусійним у теоретико-правових дослідженнях. Його складність полягає в тому, що об'єкт визначає спрямованість контрольних заходів суб'єктів, насамперед органів державного управління, метою яких є досягнення правового результату. Тому закріпити всі суб'єкти в нормативних актах неможливо, оскільки їх зміст різниться і юристи залежно від предмета дослідження дають різні визначення цієї правової категорії.

Дослідження суб'єкта та об'єкта державного фінансового контролю залишається актуальним через неоднозначне розуміння цих категорій. Така ситуація створює низку проблем, зокрема унеможливорює чітке визначення структури правовідносин та з'ясування їх специфіки в різних галузях права. Тому обґрунтування сутності та змісту термінів суб'єкт та об'єкт фінансового

контролю є актуальним завданням теоретичного дослідження. Уніфіковане тлумачення відповідних термінів дозволить вирішити існуючі проблемні моменти та сприятиме вдосконаленню законодавства у цій сфері. З розвитком фінансово-контрольних відносин предмет і об'єкти державного фінансового контролю зазнали істотних трансформацій. Однак дотепер немає єдиного підходу до чіткого визначення понять предмета та об'єкта діяльності з фінансового контролювання. Відсутність консенсусу у трактуванні зазначених категорій створює певні перешкоди для теоретичного осмислення та практичної реалізації контрольних процедур у фінансовій сфері. Тому напрацювання уніфікованого розуміння предмета й об'єктів фінансового контролю є актуальним завданням для вдосконалення його правового регулювання.

Так, О.М. Бандурка та О.П. Гетманець у широкому розумінні визначають об'єкт фінансового контролю як «переважно грошові відносини, що виникають під час руху публічних грошових ресурсів, а також матеріальні, трудові, природні та інші ресурси, що лежать в основі визначення фінансових обов'язків суб'єктів. До предмету фінансового контролю відносять первинну документацію (наприклад, бухгалтерські звіти, кошториси, баланси), що містить відомості про фінансово-господарську діяльність контрольованого суб'єкта (підприємства, установи, організації, фізичні особи, діяльність яких пов'язана з рухом публічних грошових фондів і в яких виникають обов'язки, передбачені імперативними приписами, щодо формування подібних фондів), все це свідчить про рух контрольованих грошових фондів та підтверджує його» [25, с. 55]. Їх позицію поділяє М.П. Кучерявенко [47, с. 85]. Дещо схожу думку із визначення об'єкта фінансового контролю мають Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький, які вважають, що «об'єктами фінансового контролю є «операції з коштами, матеріальними цінностями, фінансовими інвестиціями, нематеріальними активами держави і місцевого самоврядування, недержавних фондів, суб'єктів господарювання, об'єднань громадян, а також доходи іноземних громадян в тій частині, в якій зазначені особи є платниками

податків, інших обов'язкових платежів. Предмет фінансового контролю – це «окремі аспекти фінансової і пов'язаної з нею господарської діяльності підконтрольних суб'єктів, фінансові, бухгалтерські документи, що відображають рух публічних фінансів тощо» [19, с. 62]. У свою чергу, Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий стверджують, що предметом державного фінансового контролю є «розпорядча та фінансово-господарська діяльність підконтрольних об'єктів у частині формування, володіння, використання та відчуження коштів та інших активів, що належать або мають належати державі, у тому числі за зобов'язаннями по податках, зборах, обов'язкових платежах і відрахуваннях до бюджету та позабюджетних фондів. Об'єкти державного фінансового контролю (підконтрольні об'єкти) – це органи виконавчої влади всіх рівнів, підприємства, установи, організації згідно із законодавством, щодо фінансово-господарської діяльності яких здійснюються контрольні заходи суб'єктами державного фінансового контролю. До об'єктів контролю, на яких здійснюється державний фінансовий контроль відносять: міністерства та інші органи виконавчої влади; бюджетні установи; державні фонди; підприємства, установи і організації, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно; суб'єкти підприємництва і господарювання, що діють на основі державної власності» [31, с. 11-12].

Досліджуючи питання визначення предмета та предмета фінансового контролю в науковій та навчальній літературі, деякі автори стверджують, що предмет державного фінансового контролю здебільшого не виокремлюється, а ототожнюється з його предметом [59, с. 20]. Проте з такою позицією важко погодитися, оскільки основою організації контрольної діяльності держави є правові відносини між контролюючими органами та підконтрольними об'єктами щодо законного, цільового, раціонального використання державних коштів (предмет контролю). Це означає, що поняття «суб'єкт контролю» є ширшим за «суб'єкт контролю» і не може розглядатися як тотожні категорії.

Таким чином, предметом державного фінансового контролю є державні

фінанси, визначені нормативами спеціального нормативно-правового акту, а саме фінансово-вартісні показники діяльності суб'єктів контролю з точки зору створення, володіння, використання та відчуження державних фінансових ресурсів. Натомість предметом державного фінансового контролю є фактична фінансова діяльність учасників фінансових відносин, щодо якої здійснюються контрольні заходи суб'єктами фінансового контролю органів виконавчої влади всіх рівнів, підприємств, установ та організацій відповідно до розд. законодавчі вимоги. Тому об'єкти є ширшим терміном порівняно з суб'єктом і охоплюють усі фінансові дії підконтрольних осіб.

Суб'єктами державного фінансового контролю є органи державного управління, особливо спеціалізовані органи державного контролю, органи місцевого самоврядування, установи та організації, їх підрозділи з контрольними повноваженнями. Вони мають суб'єктивні права та спеціальні юридичні обов'язки щодо управління державними фінансовими ресурсами на всіх етапах – створення, розподілу, використання, управління коштами. Контролюючі особи несуть відповідальність за належне виконання встановлених нормативно-правовими актами покладених на них функцій у фінансовій сфері. Отже, коло суб'єктів фінансового контролю охоплює широкий спектр державних і муніципальних установ, які мають відповідну компетенцію у цій сфері.

Досягнення цілей і завдань державного фінансового контролю, побудова його ефективної єдиної системи залежить від дотримання ряду принципів – основних правил, стандартів контрольної діяльності. Принципи фінансового контролю розкривають внутрішні закономірності його організації та здійснення, водночас визначають жорсткі вимоги до функціонування системи контролю в державному управлінні. Саме менеджмент принципів забезпечує системність, послідовність та ефективність контрольних процедур, сприяє впровадженню передового досвіду в цій сфері. Тому визначення та запровадження чітких принципів контролю за державними фінансами є запорукою ефективного функціонування відповідного механізму.

Державний фінансовий контроль здійснюється відповідними державними інституціями, діяльність яких ґрунтується на певних основоположних принципах. Водночас, оскільки контроль є складовою фінансової діяльності, його реалізація відбувається відповідно до тих самих принципів. Проте фінансовий контроль має і специфічні принципи, викладені в Лімській декларації керівних принципів аудиту. Це пов'язано з формуванням у сучасному світі єдиної системи стандартизації державного фінансового контролю, метою якої є розробка загальних засад діяльності контролюючих органів. Отже, контрольна діяльність керується як загальними принципами публічних фінансів, так і спеціальними принципами, уніфікованими на міжнародному рівні задля гармонізації підходів.

Перш за все, слід констатувати відсутність в науковій літературі однозначного визначення поняття «принципи державного фінансового контролю». Його трактування залежить від контексту застосування та позиції конкретного автора. Крім того, серед науковців немає єдиної думки щодо переліку принципів державного фінансового контролю. Питання принципів контрольної діяльності привертало увагу вчених як у цілому, так і стосовно окремих його різновидів (державного, фінансового тощо). Проте досі не вироблено консолідованого підходу до формулювання сутності та складових елементів зазначеної категорії принципів. Це зумовлює потребу подальшого наукового опрацювання відповідної проблематики для уніфікації термінології та систематизації принципів фінансового контролю на державному рівні. Таблицею 1.4 наведено трактування «принципи контролю» різними науковцями.

Таблиця 1.4

Трактування «принципи контролю» різними науковцями

Автор	Визначення
В.М. Гарашук	«у юридичній науці під принципами контролю слід розуміти розроблені з урахуванням досягнень науки управління і втілені в практику організаційні та правові основи організації і здійснення контролю, що забезпечують його результативність» [18] .
О.Ф. Андрійко	«літературі існують різні підходи до розуміння принципів контролю та їх систематизації, однак домінуючим є підхід, згідно з яким виділяють

	загальні засади контролю, що є похідним від принципів управління державою, та спеціальні, пов'язані із особливостями власне контролю» [23]
В.М. Горшеньов та І.Б. Шахов	принцип контролю є «основною ідеєю, яка є найвищою концентрацією теорії та практики, своєрідним синтезом роздумів та досвіду» [24]
О.В. Шоріна	принципи контролю, – «це організаційні та правові основи організації та здійснення контролю, що забезпечують його результативність» [26]
Д.В. Лученко	принципами контролю є «науково обґрунтовані та апробовані практикою, закріплені прямо або опосередковано в нормативно-правових актах основи організації та здійснення контролю» [32]
О.П. Гетманець	визначає принципи контролю як систему елементів, що становить фундамент методологічної бази контролю
В.А. Хмельницький	«принцип контролю – це загальноприйняте правило дії в контрольних ситуаціях, він втілює економічні, соціальні та інші закономірності сфери контролю, визначає вимоги, відповідно до яких формує і функціонує підсистема контролю в системі управління виробництвом, суспільством» [18]
В.К. Колпакова	принципами є позитивні закономірності, пізнані наукою і практикою, закріплені у правових нормах [18]
О.І. Миколенко	виокремлює такі принципи контролю: загальні принципи права; принципи адміністративного процедурного права (галузеві); принципи, характерні для окремих інститутів чи окремих адміністративних проваджень (спеціальні) [89]
Т.О. Коломоець	принципи контролю – «це вихідні, основоположні засади, ідеї, що концентрують у собі досягнення доктрини та практики, виражають соціальні ідеї, виконують функцію загальнонормативного орієнтиру здійснення контрольної діяльності з боку державних органів, громадськості, спрямовані на вдосконалення та забезпечення ефективності такої діяльності» [89]
В.В. Бурцев	«аналізує принципи державного фінансового контролю та відзначає в якості ключової умови досягнення мети і завдань державного фінансового контролю, – дотримання принципів, тобто основних правил, що охоплюють контрольну діяльність у цілому. Науковець наполягає на виділенні основних вимог до організації державного фінансового контролю, які за своєю сутністю хоч і не вважає принципами, але наголошує, що саме вимоги обумовлюють ефективне функціонування системи державного фінансового контролю у цілому» [89]
А.М. Михайловський	«принципи державного фінансового контролю виступають основоположними керівними положеннями, відповідно до яких будується контрольна діяльність держави» [89]
Л.А. Савченко	вважає «принципами фінансового контролю основні засади, на яких базується організація та здійснення фінансового контролю» [89]
І.М. Ярмак	під принципами фінансового контролю розуміє «основні вимоги, визначені у нормативно-правових актах та правила, що не знайшли правового закріплення, але отримали загальне визнання під час організації фінансового контролю та діяльності суб'єктів, наділених контрольними повноваженнями, визначають специфіку організаційної побудови контролюючих суб'єктів, відображають особливості їх діяльності, характеризують професійні якості осіб, що реалізують контрольні функції, забезпечують результативність,

Джерело: складено на основі [18;23;24;26;32;52;62;89]

Узагальнюючи викладене, можна погодитися з визначенням принципів державного фінансового контролю як теоретично обґрунтованих та нормативно закріплених правових, процесуальних і організаційних засад здійснення публічного фінансового контролю. Вони окреслюють загальну спрямованість контролю, а також керівні засади, що визначають специфіку контрольних заходів органів публічного управління. Таким чином, зазначені принципи відображають фундаментальні підвалини, на яких базується система державного фінансового контролювання, визначаючи її концептуальні орієнтири, процедурні особливості та організаційні аспекти функціонування. Відтак, їх нормативне закріплення є необхідною передумовою ефективної реалізації контрольних процедур у фінансовій сфері на засадах системності, законності та прозорості. [65, с. 157].

Деякі сучасні вчені розрізняють основні положення щодо організації та безпосереднього здійснення державного фінансового контролю. Серед принципів організації контролю у фінансовій сфері, на їх думку, є: розподіл місць, завдань, завдань і функцій між контролюючими органами відповідно до законодавства; функціональна, організаційна, кадрова та фінансова автономність органів контролю та їх посадових осіб від об'єктів контролю; координація діяльності органів фінансового нагляду з метою запобігання дублюванню та забезпечення єдиної системи на всіх рівнях державної влади. Принципи безпосередньої контрольної діяльності, у свою чергу, характеризують конкретні змістові та процесуальні аспекти контрольної діяльності у сфері державних фінансів. Такий диференційований підхід дає змогу більш чітко структурувати та конкретизувати основні принципи функціонування системи державного фінансового контролю. Основними принципами здійснення державного фінансового контролю вважають:

- «законність,
- обов'язковість,

- незалежність,
- об'єктивність,
- стратегічну спрямованість,
- неупередженість,
- гласність (за умови дотримання державної, службової, комерційної та іншої таємниці, що охороняється законом),
- всебічність (всеосяжність),
- системність, плановість,
- регулярність (своєчасність),
- конкретність,
- економічність,
- дієвість» [31, с. 19].

Л.А. Савченкова відстоює позицію, згідно з якою принципи фінансового контролю є водночас принципами його організації та принципами діяльності суб'єктів контролю, оскільки реалізуються безпосередньо під час здійснення цими суб'єктами контрольних заходів. Дослідниця пропонує власний перелік таких принципів: законність, плановість, гласність, незалежність, об'єктивність, компетентність, оперативність, систематичність. Отже, згідно з цим підходом немає чіткої різниці між організаційними та змістовними принципами, скоріше наголошується на їх комплексності та універсальності як на етапі формування системи управління, так і в процесі безпосередньої контрольної діяльності. Це сприяє цілісній реалізації рекомендацій щодо функціонування фінансового контролю на всіх його етапах. [45, с. 69].

І.К. Дрозд пропонує принципи державного фінансового контролю поділяти на загальні, аналітичні та етичні. Загальні принципи державного фінансового контролю поділяє на:

- «законності,
- незалежності,
- об'єктивності,
- гласності,

- системності,
- відповідальності,
- ендогенності (комунікативності),
- розподілу контрольних повноважень,
- компаративності,
- своєчасності та превентивності» [97, с. 48-50].

Н.В. Синюгіна висловлює незгоду з розподілом на загальні, етичні та специфічні групи. Вона вважає такий розподіл недоречним, адже це начебто створює ієрархію значущості принципів, тоді як усі вони мають однаковий рівень важливості. Натомість дослідниця пропонує власний вичерпний перелік керівних засад державного фінансового контролю: незалежність, правомірність, системність, регулярність, неупередженість та публічність. [98, с. 111].

Загалом, позитивно оцінюючи роботу дослідників щодо визначення засад державного фінансового контролю, можна помітити, що декілька принципів, а саме: законності, гласності, неупередженості, незалежності, системності, ефективності, повторюються у працях більшості науковців. Варто зазначити, що наведений вище перелік методичних рекомендацій зустрічається також при вивченні основних засад будь-якої галузі чи певного виду діяльності, особливо державної. Отже, можна зробити висновок, що зазначені основні положення утворюють загальну сукупність принципів, характерних для будь-якої правової діяльності, процесу тощо, особливо характерних для організації та здійснення державного фінансового нагляду.

Формулюючи принципи, слід виходити з того, що відмінною ознакою керівних засад будь-якої категорії, зокрема принципів державного фінансового контролю, є їхня подвійна природа - вони одночасно є концептуальним підґрунтям (теоретичний аспект) і засобом забезпечення результативності діяльності (практичний аспект).

Слід зазначити, що в чинному національному законодавстві немає єдиного визначення засад державного фінансового контролю. Якщо брати до

уваги базовий нормативно-правовий акт, який регулює правові та організаційні основи цього виду контролю в Україні, - Закон "Про основи державного фінансового контролю в Україні" від 26 січня 1993 р., то він не встановлює принципи здійснення державного фінансового контролю в Україні. державного фінансового контролю взагалі, що, безумовно, є прогалиною в чинному законодавстві. Відповідно до ст. 1 зазначеного Закону орган державного фінансового нагляду у своїй діяльності керується Конституцією України, Бюджетним кодексом, самим цим Законом, іншими актами законодавства, актами Президента та Кабінету Міністрів України. Це дає підстави стверджувати, що принципи фінансового контролю держави – це закріплені в нормативно-правових актах основні положення діяльності відповідних органів контролю, які регулюють відповідні контрольні відносини у сферах, пов'язаних з операціями, що здійснюються з використанням фінансові ресурси. (бюджетний, фіскальний тощо).

Наприклад, контрольна діяльність Рахункової палати ґрунтується на нормативно закріплених засадах: правомірності, автономності, об'єктивності, неупередженості, публічності, вичерпності, незаангажованості, достовірності та обґрунтованості (відповідно до ч. 1 ст. 3, ч. 2 ст. 32 Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р.). Проте цей перелік принципів діяльності Рахункової палати не можна вважати вичерпним.

Суттєвим недоліком вітчизняного законодавства є відсутність закріплення принципів державного фінансового контролю в нормативно-правових актах, які визначають правові та організаційні засади діяльності інших органів, що здійснюють такий контроль, зокрема Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України тощо. Для виконання своїх функцій органи державного фінансового нагляду мають керуватися принципами проведення контролю, тобто дотримуватися основоположних вимог, єдиних правил і стандартів. Проте брак закріплення принципів державного фінансового контролювання в уніфікованій нормативній базі не

сприяє створенню належних умов для підвищення його функціональності. Тому доцільно закріпити загальні принципи цього різновиду контролю в єдиному для всіх відповідних органів нормативно-правовому документі - Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р., адже на практиці вони мають дотримуватися саме засад державного фінансового контролювання.

Підсумовуючи, варто зазначити, що зміст принципів державного фінансового контролю свідчить про те, що вони є теоретичним підґрунтям, керівними положеннями, вихідними засадами діяльності відповідних контролюючих органів, які визначають його загальний вектор і виступають правовими вимогами, дотримання яких забезпечує практичну реалізацію державної політики у сфері публічних фінансових ресурсів.

Отже, ефективний державний фінансовий контроль має ґрунтуватися як на загальних принципах управління й контролю, так і на специфічних засадах, властивих лише цьому різновиду контролю. Таким чином, систему принципів державного фінансового контролювання складають універсальні засади, застосування яких дає змогу забезпечити належний рівень управління публічними фінансовими ресурсами, а також специфічні положення, які відображають особливості здійснення такого контролю різними органами публічного адміністрування та визначають відмінності у завданнях проведення різних форм контрольних заходів (державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель, моніторингу закупівель).

1.3. Організація і методика здійснення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я України в умовах реформування галузі

Фінансовий контроль у системі охорони здоров'я має власну специфіку, яка відбивається в його цілях та завданнях. Нині спостерігається взаємозв'язок двох секторів медичної галузі - державного та приватного, що визначає

характер надходження фінансування. Основною проблемою методики здійснення державного фінансового контролю у сфері обов'язкового медичного страхування (ОМС) є її зосередженість на методах контролю результативності, що звужує коло досліджуваних питань та не охоплює параметри якості реалізації обов'язкового медичного страхування в Україні.

Нині основними проблемами та недоліками системи фінансування галузі охорони здоров'я в Україні є:

- недостатнє фінансування галузі, що проявляється, крім іншого, у значних особистих витратах громадян на медичні послуги;
- неможливість ефективного управління обмеженими ресурсами в умовах наявної системи постатейного фінансування державних лікувально-профілактичних закладів;
- фінансування лікувально-профілактичних закладів різного рівня з бюджетів різних рівнів, що додатково ускладнює координацію надання допомоги.

Реформування галузі охорони здоров'я в Україні передбачає масштабні зміни у роботі медичних закладів та наданні ними медичних послуг. Із січня 2017 року в країні розпочався перший етап медичної реформи, який полягав у зміні фінансування первинної ланки медичної допомоги. Ці зміни включали створення інституційних та правових умов для запровадження нових методів оплати медичних послуг постачальникам, зокрема прийняття необхідного законодавства для формування єдиного замовника – Національної служби здоров'я України (НСЗУ). Даний центральний орган виконавчої влади діє в інтересах пацієнтів, тобто оплачує надані медичні послуги (коштом Державного бюджету в межах програми медичних гарантій). Таким чином, послугу отримує пацієнт, а платить медичному закладу за неї держава. Вартість послуг визначається на основі єдиних національних базових тарифів та вимог до якості.

Крім того, реформа передбачає впровадження системи обов'язкового медичного страхування, яка дозволить залучити додаткові кошти в галузь та

забезпечити громадян більш широким спектром медичних послуг. Ця система базуватиметься на солідарному принципі, коли працездатні громадяни сплачуватимуть внески, а непрацездатні (діти, пенсіонери тощо) матимуть право на безкоштовне медичне обслуговування. Очікується, що запровадження обов'язкового медичного страхування дозволить підвищити якість та доступність медичної допомоги, а також ефективність використання бюджетних коштів.

Основні зміни, передбачені реформою, полягають у запровадженні державного гарантованого пакета медичної допомоги, тобто держава бере на себе чіткі зобов'язання щодо фінансування медичних послуг. Бюджетні кошти розподілятимуться за необхідними пацієнтам медичними послугами на рівних для всіх громадян умовах. Пакет медичної допомоги, гарантований державою, визначатиметься виходячи з пріоритетів охорони здоров'я в Україні та обсягу можливого державного фінансування. У зв'язку з цим в Україні медичною реформою запроваджено принцип «гроші ходять за пацієнтом», який передбачає, що держава переходить від утримування мережі медичних закладів, які надають безоплатні послуги, до стратегічної закупівлі послуг у цієї мережі.

Крім того, реформа передбачає децентралізацію управління галуззю охорони здоров'я. Планується, що значна частина повноважень та ресурсів буде передана на місцевий рівень, що дозволить ефективніше розподіляти кошти та враховувати потреби конкретних регіонів. Місцеві органи влади матимуть більше можливостей для залучення інвестицій та модернізації медичної інфраструктури.

Також реформа ставить за мету підвищення ефективності використання бюджетних коштів та боротьбу з корупцією в галузі. Планується впровадження системи електронного обліку та моніторингу витрачання коштів, а також посилення фінансового контролю за діяльністю медичних закладів.

Держава більше не виділятиме кошти згідно з кошторисом на утримання того чи іншого закладу охорони здоров'я, державного чи комунального. Натомість медичні заклади мають перетворитися на автономні суб'єкти

господарської діяльності, які отримуватимуть оплату за результатами своєї роботи, тобто за фактично надану пацієнтам медичну допомогу.

До 2020 року всі заклади усіх рівнів надання медичної допомоги мали перейти на нову систему фінансування шляхом укладання договорів із Національною службою здоров'я України. У зв'язку з цим державний фінансовий контроль в умовах реформування галузі охорони здоров'я відіграє ключову роль, адже він покликаний забезпечувати нагляд за цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та державної власності.

Слід зазначити, що реформа також передбачає запровадження конкуренції між медичними закладами за пацієнтів та бюджетне фінансування. Це має стимулювати підвищення якості послуг та орієнтацію на потреби пацієнтів. Водночас, для забезпечення рівного доступу громадян до медичної допомоги, буде здійснюватися державне замовлення на підготовку медичних кадрів та розвиток медичної інфраструктури у сільській місцевості та депресивних регіонах.

Тому у зв'язку з вищевикладеним державний фінансовий контроль в умовах реформування галузі охорони здоров'я відіграє важливу роль, адже він покликаний забезпечувати контроль за цільовим та ефективним використанням засобів державного бюджету і державної власності.

Від 2017 року централізовані закупівлі лікарських засобів та виробів медичного призначення коштом Державного бюджету здійснюються за допомогою міжнародних організацій. Хоча наші партнери з закупівель медикаментів надають вагомую допомогу завдяки великому досвіду та авторитету, це тимчасовий крок. Адже Україна має створити власну закупівельну організацію – прозору та ефективну. Наразі в країні функціонує система проведення відкритих та ефективних публічних закупівель ProZorro, яка повністю забезпечує створення та розміщення тендерів онлайн, обмін інформацією та документами в електронному вигляді між учасниками торгів та доступна для аналізу і контролю. Тому, зважаючи на це, пропонується

використовувати дану систему при закупівлі медикаментів, доки не буде створена власна закупівельна організація.

Варто зазначити, що система ProZorro має низку переваг, таких як підвищення конкуренції серед постачальників, зменшення корупційних ризиків та забезпечення прозорості процедур закупівель. Проте, для закупівлі специфічних товарів, зокрема лікарських засобів, можуть знадобитися додаткові вимоги та критерії, які необхідно враховувати.

Крім того, для ефективного функціонування майбутньої закупівельної організації в сфері охорони здоров'я потрібно буде забезпечити високий рівень компетенції її працівників, налагодити співпрацю з міжнародними партнерами та врахувати кращі світові практики у цій сфері. Також важливо передбачити механізми контролю за діяльністю такої організації з боку громадськості та незалежних експертів.

Концепція реформування механізмів закупівель лікарських засобів і медичних виробів передбачає створення національної централізованої організації, яка здійснюватиме закупівлі у сфері охорони здоров'я. Уряд затвердив постанову, яка найближчим часом дозволить передати закупівлі лікарських засобів та виробів медичного призначення від профільних міжнародних організацій до Української національної закупівельної організації. Метою створення такої організації є організація сучасної, зручної системи, спрямованої на створення конкурентного середовища в Україні. Це гарантуватиме прозорі закупівлі на національному та міжнародному рівнях, досягне вигідних цін, усуне корупційні ризики, а отже, забезпечить більшу кількість людей якісними та ефективними ліками. Ця система запобігатиме зловживанням під час проведення тендерних процедур та позбавить фармацевтичних лобістів можливості впливати на розподіл державних коштів. На ту саму суму виділених державних коштів буде закуплено більшу кількість якісних ліків.

Слід зазначити, що створення національної закупівельної організації є складним процесом, який вимагає ретельної підготовки та залучення

досвідчених фахівців. Необхідно розробити чіткі процедури закупівель, критерії оцінки пропозицій, механізми протидії корупції та забезпечення прозорості. Важливо також налагодити ефективну співпрацю з виробниками, дистриб'юторами та експертами галузі.

Крім того, слід звернути увагу на питання підготовки кваліфікованих кадрів для роботи в новій закупівельній організації, запровадження сучасних інформаційних систем для управління процесами закупівель та логістики. Також необхідно передбачити механізми контролю за діяльністю організації з боку громадськості та незалежних експертів.

Для запобігання виникненню проблем, пов'язаних з неефективним використанням державних ресурсів, було схвалено Концепцію розвитку державного фінансового контролю. Її метою є підвищення ефективності використання бюджетних коштів, що має вирішальне значення для економічного розвитку України та зростання добробуту громадян. Важливим інструментом державного управління, який дозволяє досягти виконання поставлених завдань та звузити коло потенційних проблемних питань у діяльності органів державного сектору, є система державного внутрішнього фінансового контролю. Ефективний державний фінансовий контроль сприяє успішному державному управлінню в умовах змін середовища, потреб та пріоритетів суспільства і держави.

Концепція передбачає комплекс заходів щодо вдосконалення нормативно-правової бази, організаційної структури та методології державного фінансового контролю. Зокрема, планується посилити координацію між різними органами контролю, впровадити ризик-орієнтований підхід до планування перевірок, розширити використання інформаційних технологій та аналітичних інструментів.

Крім того, важливим аспектом є підвищення кваліфікації та мотивації працівників контролюючих органів, а також забезпечення їх незалежності та захисту від політичного тиску. Передбачається також посилення взаємодії з громадськістю та залучення незалежних експертів до процесів контролю.

Загалом, ефективна система державного фінансового контролю має забезпечити прозорість та підзвітність у використанні бюджетних коштів, запобігати корупції та зловживанням, а також сприяти підвищенню ефективності державних програм та якості надання державних послуг.

В Україні існує певна неузгодженість визначення концептуальних засад державного фінансового контролю, які використовуються в законодавстві, науковій та практичній діяльності, з концептуальними засадами Європейського Союзу.

Щодо внутрішнього фінансового контролю держави у сфері охорони здоров'я, який здійснює уряд, то ці питання повністю визначені в конституції. Проте існує суперечність між функціями, повноваженнями та завданнями окремих органів державного контролю (Рахункової палати, Мінфіну, Державної податкової служби, Державної аудиторської служби, Державного казначейства, Фонду державного майна тощо). Суттєвою проблемою є, наприклад, необхідність створення «потужного» Мінфіну, а також проблема контролю державних юридичних осіб.

Ще складнішою є ситуація із зовнішнім, незалежним фінансовим контролем у сфері охорони здоров'я. Питання внутрішнього фінансового контролю держави в цій сфері мають знайти своє місце в Концепції адміністративної реформи України, а деякі з найважливіших проблем можуть бути вирішені вже на перших етапах реалізації цієї реформи.

Слід зазначити, що для ефективного функціонування системи держфінконтролю необхідно забезпечити високий рівень координації між різними органами, чітке розмежування їх повноважень та відповідальності. Важливим є також уніфікація понятійного апарату та гармонізація з міжнародними стандартами і практиками ЄС.

Окрім законодавчих змін, потрібно зосередитись на підвищенні кваліфікації працівників контролюючих органів, впровадженні сучасних ІТ-систем та аналітичних інструментів, забезпеченні незалежності та прозорості їх діяльності. Варто також залучати незалежних експертів та представників

громадянського суспільства до процесів контролю в медичній галузі.

Проблеми організації фінансового контролю в медичних закладах умовно можна розподілити на дві групи. Першу групу становлять питання, пов'язані з недосконалою нормативно-правовою базою, яка регламентує здійснення фінансового нагляду в сфері охорони здоров'я. До цієї групи належать такі правові вади, як: відсутність чіткого законодавчого визначення повноважень контролюючих органів, невизначеність кола об'єктів фінансового контролювання, брак алгоритму та порядку реагування на виявлені порушення як органів, так і об'єктів контролю, низька оперативність прийняття нормативно-правових актів, що регулюють діяльність щодо здійснення фінансового нагляду, а також відсутність чітких внутрішніх стандартів складання нормативно-правових актів, відірваність стратегічного фінансового контролю від поточного фінансового контролювання тощо.

Другу групу становлять проблеми, пов'язані з недоліками роботи органів фінансового контролю. До неї належать такі проблеми, як: недостатність та неправомірність заходів щодо виконання дохідної частини бюджету, збору податкових платежів, встановлення різних пільг та звільнення від сплати внесків, зростаюча заборгованість перед бюджетом, невиконання вимог, регламентованих законодавством.

Отже, основна мета фінансового контролю у галузі охорони здоров'я полягає в забезпеченні дотримання законності та результативності використання бюджетних і позабюджетних фінансових ресурсів, їх цільового спрямування з метою втілення принципів економічної ефективності, соціальної рівності та бюджетної результативності.

На практиці основними завданнями державного фінансового контролю у сфері медичного обслуговування, на нашу думку, є такі:

- організація та здійснення нагляду за своєчасним виконанням дохідної і видаткової частин бюджетів медичних установ за обсягами, структурою та цільовим призначенням;
- оцінювання результативності діяльності медзакладів щодо

доцільності використання бюджетних коштів;

- виявлення резервів для зростання дохідної бази бюджетів медустанов та зниження видаткової частини цих бюджетів;

- аналіз виявлених відхилень від встановлених бюджетних показників та підготовка пропозицій щодо їх усунення, а також вдосконалення бюджету загалом;

- виявлення фінансових зловживань у сфері бюджетних та міжбюджетних відносин;

- покращення бюджетної й податкової дисципліни;

- проведення профілактичних заходів з метою підвищення фінансової дисципліни закладів охорони здоров'я.

На практиці основними завданнями фінансового контролю у сфері виконання обсягу державних зобов'язань у системі охорони здоров'я є такі:

- визначення відповідності фактичних показників обсягу медичних послуг, наданих установою, їх плановим значенням;

- аналіз причин відхилення фактичного обсягу наданих послуг медичним закладом від його планових показників, встановлених програмою державних зобов'язань;

- вжиття заходів для забезпечення виконання встановлених у державному завданні показників, які характеризують обсяг державних послуг.

Реалізація державного фінансового контролю в сфері обов'язкового медичного страхування відповідно до видів відбувається у 3 етапи.

1. Підготовчий (попередній) етап, у рамках якого на основі попереднього вивчення отриманих матеріалів про об'єкт державного фінансового контролю в сфері охорони здоров'я складаються план та програма проведення контрольного заходу. У плані чітко зазначаються критерії й показники ефективності, які мають отримати кількісну оцінку та відповідати меті державного фінансового контролю у сфері обов'язкового медичного страхування (ОМС). На цьому етапі контрольна група під час перевірки вивчатиме таке коло питань: кількість громадян, яким було надано медичну

допомогу, у тому числі за рахунок бюджетів різних рівнів, суми затвердженого фінансування на соціальні виплати та утримання медзакладів, оцінювання ступеня фінансування видатків, законність діяльності лікувальних установ у частині укладання контрактів із держзакупівель, касові й банківські операції, штатний розпис та відповідність оплати праці працівників, стан бухгалтерського обліку та звітності тощо. Попередній контроль безпосередньо впливає як на показники обсягу послуг (виконаних робіт), так і на обсяг фінансового забезпечення.

2. Основний етап передбачає безпосередню роботу на об'єкті, виявлення недоліків та проблем у його діяльності, а також оцінку досягнення встановлених критеріїв та показників. Під час цього етапу проводиться аналіз причин виникнення порушень, недоліків, проблем та невиконання цілей, критеріїв і показників. На цьому етапі фінансовий контроль медичних установ доцільно розпочати з аналізу облікової документації, оцінки результатів попередніх перевірок та ступеня виконання рекомендацій щодо усунення виявлених порушень, узагальнення їх підсумків та визначення конкретних завдань перевірки. За підсумками поточного контролю управління охорони здоров'я може прийняти рішення про коригування державного завдання медичному закладу шляхом зменшення або збільшення обсягів та асигнувань, якщо такі зміни не призведуть до збільшення загального обсягу бюджетних асигнувань на надання медичних послуг, передбачених у бюджеті на поточний фінансовий рік.

3. Завершальний етап передбачає розробку пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності об'єкта контролю. За результатами фінансової перевірки формується звітний документ, який містить висновки, рекомендації стосовно усунення виявлених недоліків, а також перелік практичних заходів для вирішення ідентифікованих проблем. Наступний контроль переважно здійснюється у формі виїзних заходів, спрямованих на фактичне підтвердження раніше представлених звітних даних. Цей вид контролю безпосередньо впливає на оцінювання ефективності роботи керівника

та фінансового стану медичного закладу.

Представлена методика державного фінансового контролю в сфері обов'язкового медичного страхування охоплює основні правила та процедури, які необхідно дотримуватися під час планування, проведення та оформлення результатів контрольних заходів. Вона встановлює порядок відбору об'єктів перевірок, їх попереднього вивчення, підготовки програми перевірки, формулювання її мети та питань, а також розроблення критеріїв оцінювання ефективності. Крім того, методика визначає алгоритм здійснення контролю за використанням бюджетних коштів, підготовки висновків та рекомендацій за його підсумками.

Проведене дослідження підтверджує, що фінансовий контроль закладів охорони здоров'я є невід'ємним елементом системи фінансової діяльності держави, тому підхід до пошуку шляхів вирішення проблем організації медичної діяльності має бути узгодженим з вирішенням проблем організації фінансового контролю.

Для формування розвиненої системи фінансового контролю необхідно вжити низку важливих заходів: сформувати системну та повну нормативно-правову базу, провести реформу в організаційних структурах фінансового контролю, створити нову систему контрольних процедур і методичну базу, організувати відповідний інформаційний супровід, забезпечити матеріально-технічне, соціально-побутове та фінансове функціонування контролюючих органів. Дотримання зазначених вимог сприятиме ефективному розвитку державного фінансового контролю в Україні, раціональному розподілу фінансових ресурсів медичних закладів, а також створюватиме резерви для їх зростання.

Висновки до розділу 1

Регульована законодавчими нормами публічна діяльність, що провадиться органами державного управління, зокрема спеціалізованими контролюючими установами у фінансовій сфері, називається державним фінансовим контролем. Його мета полягає у забезпеченні дотримання законності, раціональності й ефективності при управлінні (формуванні, розподілі, використанні, розпорядженні) публічними фінансовими ресурсами задля виявлення, усунення та недопущення найбільш дієвим способом порушень фінансового законодавства.

Державний фінансовий контроль має особливі характеристики: 1) реалізується у специфічній публічно-правовій сфері відносин; 2) провадиться суб'єктами, наділеними владними повноваженнями в публічних правовідносинах; 3) спрямований на певний предмет та об'єкти контролювання; 4) метою є забезпечення раціонального й ефективного управління публічними фінресурсами; 5) регламентований спеціальними імперативними нормами законодавства.

Принципи державного фінансового контролю - це теоретично обґрунтовані та законодавчо закріплені засади правового, процесуального й організаційного характеру, на яких ґрунтується здійснення публічного контролю у фінансовій сфері. Вони визначають його загальну спрямованість, а також керівні настанови, що формують специфіку контрольної діяльності органів державного управління.

До системи засад державного фінансового контролю належать універсальні принципи: верховенства права, законності, публічності, об'єктивності, незалежності, системності, результативності. Крім того, існують специфічні керівні настанови прикладного характеру стосовно організації та здійснення різними органами контролю у фінансовій сфері. Серед них - моральні й етичні засади, компетентність, професіоналізм, відповідальність, добросовісність суб'єктів контролювання, узгодженість дій різних контролюючих установ тощо.

Нормативно-правове регулювання державного фінансового контролю вирізняється складною ієрархією та включає такі компоненти: 1) Конституція України; 2) кодекси України; 3) закони України; 4) нормативно-правові акти, видані Президентом України та органами виконавчої влади; 5) підзаконні нормативно-правові акти у специфічній сфері діяльності органів державного фінансового контролю; 6) нормативно-правові акти місцевого значення, що стосуються державного фінансового контролю; 7) акти індивідуальної дії, які регламентують діяльність посадових осіб під час здійснення державного фінансового контролю.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я (НА МАТЕРІАЛАХ КНП «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ЦЕНТР ПРОФІЛАКТИКИ ТА БОРОТЬБИ ЗІ СНІДом КІРОВОГРАДСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ»)

2.1 Особливості функціонування та організаційно – економічний аналіз діяльності КНП «КОЦПБС КОР»

Епідемічний процес ВІЛ-інфекції в Кіровоградській області залишається надзвичайно інтенсивним. Щороку фіксується зростання числа виявлених випадків та зареєстрованих хворих на ВІЛ/СНІД. За даними Центру громадського здоров'я, станом на кінець 2023 року в області було зареєстровано понад 5 000 випадків ВІЛ-інфекції, що на 15% більше порівняно з попереднім роком. Кількість нових випадків інфікування за останній рік зросла на 12%, а кількість хворих на СНІД збільшилася на 10%. Ця тенденція свідчить про необхідність посилення профілактичних заходів та покращення системи діагностики і лікування інфекції. Важливо також підвищити рівень обізнаності населення щодо методів запобігання зараженню та підтримувати ефективність медичних програм, спрямованих на боротьбу з цією хворобою.

Для стримування зростання захворюваності на ВІЛ-інфекцію, 22 червня

2000 року структурним підрозділом Кіровоградської обласної державної адміністрації з питань охорони здоров'я Кіровоградської обласної ради було створено комунальний заклад «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом». Відповідно до рішення Кіровоградської обласної ради від 19 травня 2017 року № 308 «Про перетворення комунальних закладів», зі змінами згідно з рішенням обласної ради від 18 грудня 2018 року № 604, завершено процедуру трансформації комунальних закладів охорони здоров'я, які належать спільній власності територіальних громад сіл, селищ і міст області, у комунальні некомерційні підприємства. В результаті цього, досліджуваний заклад було перетворено у комунальне некомерційне підприємство «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради» (КНП «КОЦПБС КОР»), та зареєстровано в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (Додаток А). На сьогодні медичний заклад отримав статус суб'єкта господарської діяльності з надання медичних послуг населенню. Це означає, що він може отримувати бюджетні кошти за певними програмами з охорони здоров'я, але не може їх самостійно розподіляти.

КНП «КОЦПБС КОР» у своїй діяльності дотримується Конституції України, чинного законодавства, указів Президента та постанов Кабінету Міністрів України. Також, заклад керується нормативно-розпорядчими документами Міністерства охорони здоров'я України, розпорядженнями Кіровоградської обласної ради та голови Кіровоградської обласної державної адміністрації, а також організаційними документами структурного підрозділу з питань охорони здоров'я Кіровоградської обласної державної адміністрації та іншими нормативно-правовими актами.

КНП «КОЦПБС КОР» здійснює широкий спектр діяльності, включаючи лікувальну, профілактичну, консультативну, організаційно-методичну, аналітично-інформаційну та санітарно-просвітницьку роботу. Заклад також проводить епідеміологічний моніторинг ВІЛ-інфекції та СНІДу в

Кіровоградській області, відстежуючи динаміку захворюваності і розробляючи відповідні заходи для запобігання поширенню інфекції. Додатково, центр бере участь у розробці та впровадженні регіональних програм боротьби з ВІЛ/СНІДом, надаючи підтримку як інфікованим, так і медичним працівникам.

Основною метою створення досліджуваної установи є:

✓ **Профілактика серед широких верств населення.** Працівники КНП «КОЦПБС КОР» проводять санітарно-просвітницьку діяльність, спрямовану на попередження зараження ВІЛ. Вони розповсюджують санітарно-освітні матеріали під час перед- та післятестового консультування пацієнтів, а також під час проведення профілактичних і протиепідемічних заходів у вогнищах ВІЛ-інфекції, виявлених фахівцями центру.

✓ **Індивідуальна профілактика ВІЛ.** Консультування, поєднане з тестуванням на ВІЛ, спрямоване на індивідуальне запобігання інфекції.

✓ **Профілактична робота з медичними працівниками.** Спеціальні заходи для медичних працівників, які мають ключове значення для організації профілактичних програм.

✓ **Профілактична робота з організованими групами населення.** Навчальні заходи для доступних для навчання груп населення.

✓ **Профілактична діяльність серед уразливих та важкодоступних груп населення.** Зусилля, спрямовані на профілактику серед груп, які є особливо вразливими до інфекції або мають обмежений доступ до медичних послуг.

Центр також бере участь у розробці регіональних програм по боротьбі з ВІЛ/СНІДом, співпрацює з іншими медичними закладами та організаціями, забезпечуючи комплексний підхід до профілактики та лікування ВІЛ-інфекції.

Відповідно до статуту (Додаток Б), основним напрямом діяльності КНП «КОЦПБС КОР» є надання медичних послуг населенню області, забезпечуючи медичну допомогу відповідно до законодавчих норм та встановлених обсягів. У таблиці 2.1 наведено фактичні напрямки діяльності установи, а також ті, які

планується впровадити у майбутньому. На перспективу планується розширення спектру послуг, включаючи впровадження сучасних методів лікування, розвиток телемедицини та підвищення кваліфікації медичного персоналу через участь у міжнародних програмах обміну досвідом.

Таблиця 2.1

Предмет діяльності КНП «КОЦПБС КОР»

Предмет діяльності за статутом	Здійснюється фактично	У перспективі
створення разом із Засновником умов, необхідних для забезпечення доступної та якісної медичної допомоги населенню області, організації належного управління внутрішнім лікувально-діагностичним процесом та ефективного використання майна та інших ресурсів	+	
надання населенню області спеціалізованої та високо спеціалізованої консультативної, діагностичної, лікувальної та профілактичної допомоги, медико-психологічної та соціальної допомоги ВІЛ-інфікованим та хворим на СНІД	+	
забезпечення населення доступністю та належною якістю безоплатного тестування з метою виявлення ВІЛ-інфекції, відповідне дотестове та післятестове консультування, а також забезпечення безпеки тестування	+	
забезпечення вільного доступу до послуг з проведення постконтактної профілактики осіб, які мали підвищений ризик контакту з ВІЛ під час виконання професійних обов'язків та в інших випадках	+	
забезпечення вільного доступу до послуг з профілактики передачі ВІЛ-інфекції від ВІЛ-інфікованих вагітних жінок їхнім новонародженим дітям	+	
виявлення джерел зараження, залучення до обстеження, лікування та досягання прихильності в лікуванні	+	
ведення диспансерного обліку хворих на ВІЛ-інфекцію/СНІД та здійснення медичного нагляду за зазначеними особами	+	
здійснення постійного моніторингу епідемічної ситуації та контролю за здійсненням заходів із запобігання захворюванню на ВІЛ-інфекцію	+	
здійснення діагностики ВІЛ-інфекції та інших видів лабораторних досліджень	+	
проведення науково-практичних конференцій, круглих столів, тренінгів, виступи в ЗМІ, втілення та розповсюдження наукових винаходів та пропозицій в сфері діагностики та лікування ВІЛ-інфекції		+
планування, організація, контроль за проведенням профілактичних оглядів та диспансеризації населення, здійснення профілактичних заходів, у тому числі надання послуг з консультування та тестування населення з метою своєчасного обстеження швидкими тестами для виявлення хвороб, пов'язаних з ВІЛ-інфекцією/СНІДом	+	
проведення періодичної перевірки роботи Кабінетів «Довіра» та сайтів видачі АРТ в області, забезпечення організаційно-методичного керівництва їх роботою	+	
взаємодія з суб'єктами надання первинної, вторинної (спеціалізованої) та третинної (високоспеціалізованої) медичної допомоги з метою своєчасного діагностування та забезпечення лікування хворих на ВІЛ-інфекцію/СНІД	+	
забезпечення дотримання міжнародних принципів доказової медицини та галузевих стандартів у сфері охорони здоров'я	+	
упровадження нових форм та методів профілактики, діагностики, лікування та медичного супроводу хворих на ВІЛ-інфекцію/СНІД	+	
проведення нарад та конференцій лікарів-інфекціоністів, педіатрів, акушер-гінекологів та інших лікарів з питань профілактики, діагностики, лікування та медичного супроводу хворих на ВІЛ-інфекцію/СНІД		+
направлення на медико-соціальну експертну комісію осіб зі стійкою втратою працездатності	+	
участь у проведенні інформаційної та освітньо-роз'яснювальної роботи серед населення щодо формування здорового способу життя	+	
участь у державних та регіональних програмах щодо організації безкоштовного забезпечення лікарськими засобами населення у визначеному законодавством порядку та відповідно до фінансового бюджетного забезпечення галузі охорони здоров'я	+	
надання платних послуг та медичного супроводу в порядку і в межах, встановлених чинним законодавством України		+
визначення потреби структурних підрозділів підприємства та населення у лікарських засобах, виробках медичного призначення, медичному обладнанні та транспортних засобах для забезпечення населення доступною, своєчасною та якісною медичною допомогою		+

Досліджувана установа є одним із об'єктів комунальної власності та користується майном, що належить до спільної власності Кіровоградської обласної ради. Це майно закріплене за КНП на праві оперативного управління,

але з обмеженням правомочності щодо розпорядження окремим майном. Розпорядження цим майном може здійснюватися лише за згодою Кіровоградської обласної ради та в межах, визначених законодавством та самим власником чи уповноваженим органом.

Комунальне некомерційне підприємство «КОЦПБС КОР» також займається створенням методичних рекомендацій щодо збереження та покращення здоров'я, гігієнічної освіти населення. Підприємство аналізує ефективність заходів, спрямованих на формування здорового способу життя, з метою своєчасного внесення коректив. Крім того, вони проводять дослідження, щоб оптимізувати програми гігієнічного виховання та розробити нові підходи для підвищення їх результативності.

Лабораторія комунального некомерційного підприємства «КОЦПБС КОР» оснащена сучасним обладнанням і проводить тестування на ВІЛ-інфекцію, вірусні гепатити та інші захворювання для всіх медичних установ Кіровоградської області. За останній рік, лабораторія виконала понад 10000 тестів на ВІЛ та понад 8000 досліджень на вірусні гепатити. Крім того, вона здійснює дослідження на вірусне навантаження, імунологічні, клініко-біохімічні та вірусологічні аналізи, а також тестування на опортуністичні інфекції. Лабораторія обслуговує понад 1500 ВІЛ-інфікованих та хворих на СНІД в області, забезпечуючи високий рівень точності і надійності результатів.

Фінансування комунального некомерційного підприємства «КОЦПБС КОР» здійснюється за рахунок бюджетних коштів. Додаткові фінансові ресурси можуть надходити з різних джерел, таких як:

- кошти територіального бюджету за виконання державних замовлень;
- спонсорські внески від благодійних фондів, підприємств, установ, організацій та приватних осіб;
- фінансування від страхових компаній за проведення профілактичної діяльності;
- гранти від міжнародних організацій.

Окрім цього, підприємство активно шукає нові можливості для залучення фінансування, включаючи участь у різноманітних конкурсах та проектах, що сприяють зміцненню матеріально-технічної бази та розширенню спектру послуг.

Комунальне некомерційне підприємство «КОЦПБС КОР» має кілька ліцензій, які дозволяють йому здійснювати свою діяльність у медичній сфері. Серед них:

- ✓ Ліцензія на медичну практику: дозволяє проводити медичну діяльність у різних напрямках, включаючи діагностику, лікування та профілактику захворювань.

- ✓ Ліцензія на лабораторні дослідження: дозволяє виконувати широкий спектр лабораторних досліджень, таких як аналізи крові, тестування на ВІЛ та інші інфекційні захворювання, біохімічні та імунологічні дослідження.

- ✓ Ліцензія на зберігання і використання наркотичних засобів: необхідна для роботи з певними медикаментами, що використовуються в медичній практиці.

- ✓ Ліцензія на роботу з радіоактивними речовинами: необхідна для проведення певних видів діагностичних і лікувальних процедур, які включають використання радіоактивних ізотопів.

Ці ліцензії забезпечують можливість надання широкого спектру медичних послуг та гарантують відповідність установи всім вимогам українського законодавства у сфері охорони здоров'я.

Комунальне некомерційне підприємство активно співпрацює з різними закладами і службами охорони здоров'я, забезпечуючи виконання соціальних замовлень, що надходять від органів та установ охорони здоров'я. Це включає організацію і проведення просвітницьких заходів, розробку методичних матеріалів, публікацію санітарно-освітніх видань для населення, а також підготовку інформаційних матеріалів і довідок щодо профілактики СНІДу та інших інфекційних захворювань.

Працівники КНП беруть активну участь у наукових з'їздах, конференціях, семінарах і тренінгах, де висвітлюють питання збереження та покращення здоров'я. Вони також залучені до розслідування випадків захворювань, пов'язаних із підозрою на інфікування під час медичних маніпуляцій, переливання крові, грудного вигодовування та побутових контактів через кров.

Крім цього, підприємство постійно оновлює свої методичні матеріали на основі останніх наукових досліджень і рекомендацій, що дозволяє підвищувати якість медичних послуг і ефективність профілактичних заходів.

Колектив працівників КНП «КОЦПБС КОР» складається з громадян, які працюють на основі трудових договорів. Головною формою здійснення їх повноважень є загальні збори, що проводяться за потреби, але не менше двох разів на рік. Під час цих зборів розглядають проект колективного договору і приймають рішення щодо його схвалення або відхилення. Взаємодія між працівниками та адміністрацією регулюється колективним договором. На підприємстві, відповідно до штатного розпису, працює 26 осіб. (Додаток В).

За останні кілька років спостерігається позитивна динаміка у кількості працівників. У 2020 році штат налічував 20 осіб, у 2021 році їх кількість зросла до 23, а у 2022 та 2023 р – до 26 осіб. Це зростання свідчить про розширення діяльності підприємства та збільшення обсягу наданих медичних послуг. Додатково, на загальних зборах обговорюються важливі питання щодо умов праці, охорони праці та соціального захисту працівників. Це сприяє підвищенню ефективності роботи підприємства та покращенню умов для всього колективу.

Управління КНП «КОЦПБС КОР» здійснює директор - Божок Галина Петрівна.

Комунальне некомерційне підприємство «КОЦПБС КОР» здійснює некомерційну господарську діяльність та функціонує відповідно до затвердженого фінансового плану (Додаток Д), самостійно організовуючи надання медичних послуг. Протягом досліджуваного періоду платні послуги не надавалися, але витрати, за винятком медикаментів та лікарських засобів,

покриваються коштами, що надходять від Національної служби здоров'я України (НСЗУ) в рамках реалізації гарантованого пакету медичних послуг.

Отримання фінансування здійснюється на основі укладеного договору про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій. Сума виплат від НСЗУ визначається умовами надання медичних послуг, зазначеними в договорі, і розраховується на рік, з подальшим поділом на 12 місячних платежів. Відповідна розбивка по місяцях детально викладена в додатках до договору.

Для отримання коштів підприємство подає рахунок до НСЗУ, який формується на основі наданих послуг та встановлених сум оплати, зазначених у додатках до договору. Оплата від НСЗУ надходить протягом 10 днів після подання рахунку і зараховується на розрахунковий рахунок установи. Кошти від НСЗУ не є цільовим фінансуванням, що надає певну гнучкість у їх використанні.

За досліджуваний період показники виконання фінансового плану КНП «КОЦПБС КОР» демонструють стійкий ріст (Додатки Е, Ж). Це свідчить про ефективне використання ресурсів та підтримання стабільного фінансового стану установи.

Структура активів та цільового фінансування за 2021-2023 роки на основі фінансової звітності КНП «КОЦПБС КОР» (Додатки З, И) наведені таблицею 2.2

Таблиця 2.2

Структура активів, власного капіталу та зобов'язань КНП «КОЦПБС КОР» за станом на 01.01.2024р

	на 01.01.2022 р., тис.грн	на 01.01.2023 р., тис.грн	на 01.01.2024 р., тис.грн	Відхилення (абсолютне, 2024/2023 тис.грн)
I. Необоротні активи				
Основні засоби:	375,2	333,6	1603,9	1270,3
первісна вартість	1 239,8	1239,8	2681,0	1441,2
знос	(864,6)	(906,2)	(1077,1)	170,9
Усього за розділом I	375,2	333,6	1603,9	1270,3
II. Оборотні активи				
Запаси:	8957,7	7309,5	4557,4	-2752,1
Інша поточна дебіторська заборгованість	12,7	-	-	
Витрати майбутніх періодів	-	0,9		-0,9
Усього за розділом II	8970,4	7310,4	4557,4	-2753
Баланс	9345,7	7644,0	6161,3	-1482,7
I. Власний капітал				
Додатковий капітал	375,2	333,6	273,4	-60,2
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	902,0	1217,5	994,1	-223,4
Усього за розділом I	1277,2	1551,0	1267,5	-283,5
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення				
III. Поточні зобов'язання				
розрахунками з бюджетом	2,5	-	-	-
розрахунками з оплати праці	10,3	-	--	-
Доходи майбутніх періодів	-	-	1125,0	+1125,0
Інші поточні зобов'язання (цільове фінансування)	8055,7	6093,0	3768,8	-2324,2
Усього за розділом III	8068,5	6093,0	4893,8	-1199,2

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності

Аналізуючи таблицю 2.2, можна відзначити, що у активах досліджуваного підприємства переважають оборотні матеріальні активи, головним чином, медикаменти, тоді як у пасивах переважає цільове фінансування. Така структура відповідає особливостям діяльності медичних установ.

Аналіз за досліджувані роки показав, що у структурі активів значну частину становлять необоротні активи, які включають основні засоби. На момент трансформування балансу у 2020 році їх залишкова вартість була віднесена до додаткового капіталу. Запаси, що перебували на балансі (за винятком тих, що отримані на засадах цільового фінансування), також були віднесені до фінансового результату відповідно до відомчих рекомендацій на момент трансформування закладу.

Дебіторська заборгованість у балансі складається з заборгованості по лікарняних, які повинні бути виплачені за рахунок Державного фонду соціального захисту населення. Протягом періоду з 2021 по 2023 роки структура балансу кардинально не змінювалась.

Динаміка зміни показників балансу КНП «КОЦПБС КОР» за 2021 -2023 роки наведена рисунками 2.1 та 2.2

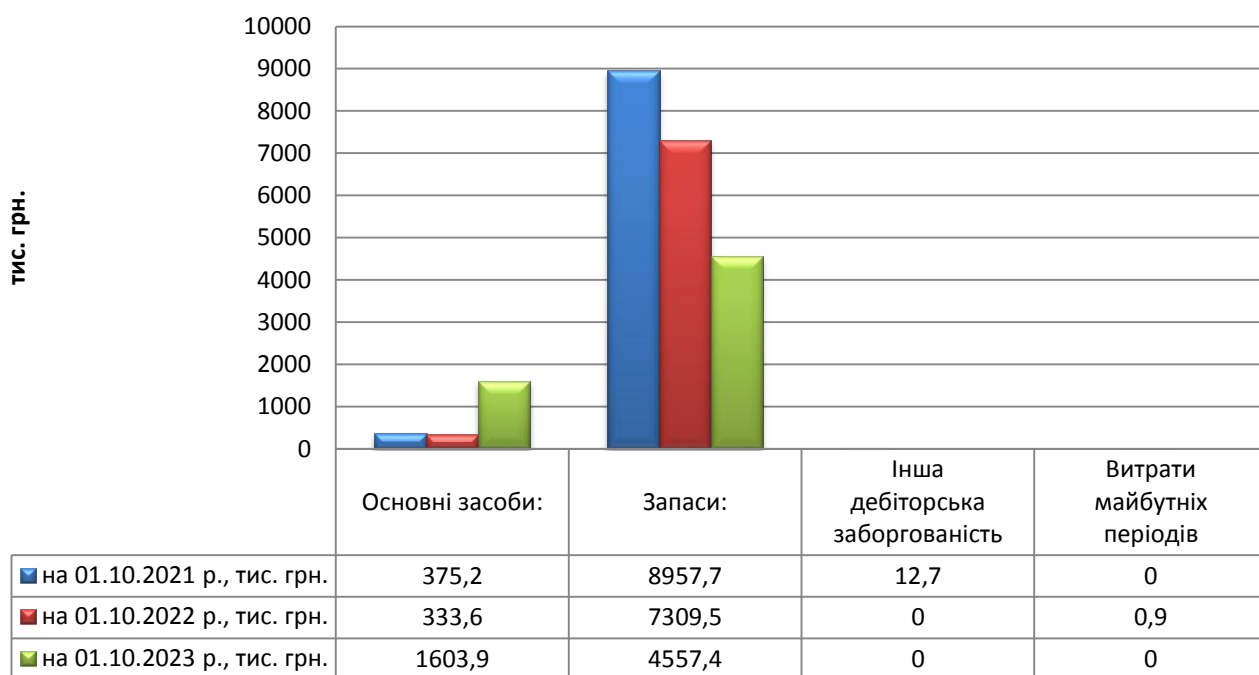


Рис. 2.1 Динаміка зміни показників у структурі активів КНП «КОЦПБС КОР» у період спостереження з 2021 по 2023 рр.

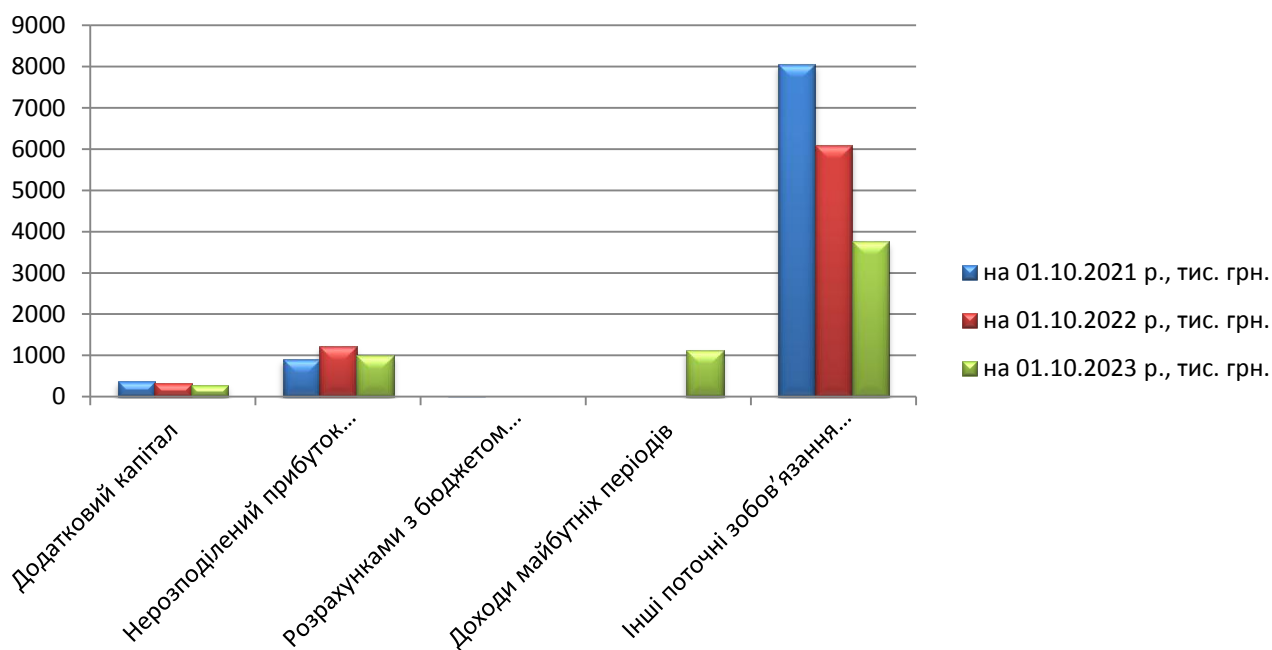


Рис. 2.2 Динаміка зміни показників у структурі пасивів КНП «КОЦПБС КОР» у період спостереження з 2021 по 2023 рр.

Комунальне некомерційне підприємство (КНП) «КОЦПБС КОР» має власний баланс та активно використовує поточний рахунок у банках для забезпечення основної діяльності. Також у відомстві відкрито спеціальний рахунок для розрахунків з Державним соціальним фондом з метою виплати лікарняних (Додаток И). Для отримання цільового фінансування від засновника, КНП має відкритий рахунок у Державній казначейській службі України. Крім того, підприємство розпоряджається правом укладання угод (договорів) та самостійно визначає свою організаційну структуру. Воно має круглу печатку з власним найменуванням, штампи, а також бланки з власними реквізитами. Щодо кадрової політики, підприємство встановлює чисельність працівників та подає на затвердження штатний розпис у відповідності до чинного законодавства.

Установі надається право у порядку, передбаченому чинним законодавством України та нормативно-правовими актами Кіровоградської обласної ради, передавати іншим установам, підприємствам, організаціям,

реалізувати, обмінювати, здавати в оренду, безоплатно передавати для тимчасового користування обладнання, транспорт та інші засоби та матеріальні цінності. Вибуття нерухомого майна і транспортних засобів з балансу здійснюється за рішенням обласної ради відповідно до встановлених нормативно-правових актів. Відчуження майна, яке є спільною власністю, проводиться за погодженням з Кіровоградською обласною радою у відповідності до чинного законодавства України.

Протягом досліджуваного періоду установа не здійснювала передачу майна, але мала можливість отримання необхідних лікарських засобів за рахунок перерозподілу цільового фінансування від обласної лікарні та обласного венерологічного диспансеру.

У статуті вказано, що статутний капітал еквівалентний балансовій вартості основних засобів, визначених у передавальному акті майна, коштів, прав та обов'язків, переданих від комунального закладу «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом» до комунального некомерційного підприємства «Кіровоградський обласний центр профілактики та боротьби зі СНІДом Кіровоградської обласної ради». Проте, відповідно до відомчих рекомендацій, залишкову вартість віднесено до додаткового капіталу як отримані безоплатно необоротні активи.

Найбільшу питому вагу в активах некомерційного підприємства займають фінансові ресурси, які надходять у вигляді цільового фінансування, що використовується для отримання медичних препаратів та лікарських засобів через централізовані закупівлі від Національної служби здоров'я України, а також шляхом гуманітарної допомоги. За аналізом звітності за 2023 рік - Звіту про доходи та витрати №1-НС, ми провели аналіз постачання та списання медичних препаратів та лікарських засобів через централізовані закупівлі від Національної служби здоров'я України, а також отримання гуманітарної допомоги КНП «КОЦПБС КОР» за 2023 рік.

Таблиця 2.3

Надходження медичних засобів КНП «КОЦПБС КОР» за 2023 рік, грн.

№ п/п	Місяць надходження	201.1	201.2	201.3	201.4	201.5	201.6
		(придбані ліки за рахунок власних коштів від НСЗУ)	(медикаменти та ліки, які надійшли в порядку централізованих закупівель)	медикаменти та ліки, що надійшли в порядку цільового фінансування (благодійна допомога)	(інші виробничі запаси придбані за рахунок власних коштів)	Не медикаменти що надійшли в порядку цільового фінансування (благодійна допомога)	медикаменти та ліки, що надійшли як цільове фінансування в порядку перерозподілу за рішенням засновника
1	Січень	-	221078,52	-	-	6942,00	135487,80
2	Лютий	-	176026,96	500853,39	-	-	-
3	Березень	73146,03	753480,20	186028,86	-	-	-
4	Квітень	-	52190,19	41875,29	-	-	-
5	Травень	-	98087,40	82365,94	-	-	-
6	Червень	138390,89	831224,50	1297,12	-	-	-
7	Липень	2680,00	210766,88	1657951,60	-	-	-
8	Серпень	-	244544,40	315477,82	-	4034,00	-
9	Вересень	157133,93	185496,30	247768,17	-	-	218433,60
10	Жовтень	-	32059,46	856937,38	-	-	-
11	Листопад	-	98360,78	15300,00	-	-	-
12	Грудень	101273,64	0,00	807028,18	10476,00	-	-
Всього		471624,49	2903315,59	4712883,75	10476,00	10976,00	353921,40

Джерело: складено автором на основі звітності

Отже, впливає з аналізу даних у таблиці 2.3, що найбільший обсяг медичних засобів надійшов до КНП у 2023 році через цільове фінансування (благодійна допомога) - 4712883,75 гривень. Цей обсяг становить 55,7% від загальної суми надходжень. Натомість, інші медикаменти, які були придбані за рахунок власних коштів, складають лише 0,12% від загальної структури надходжень. У світлі цих даних можна очікувати подальше зростання обсягу цільового фінансування, оскільки це є головним джерелом медичних засобів для КНП. Прогнозується, що із зростанням потреб в медичних засобах, збільшиться і сума благодійної допомоги. Однак, для більш точного прогнозу

необхідно враховувати економічні та соціальні фактори, що можуть вплинути на обсяг фінансування у майбутньому.

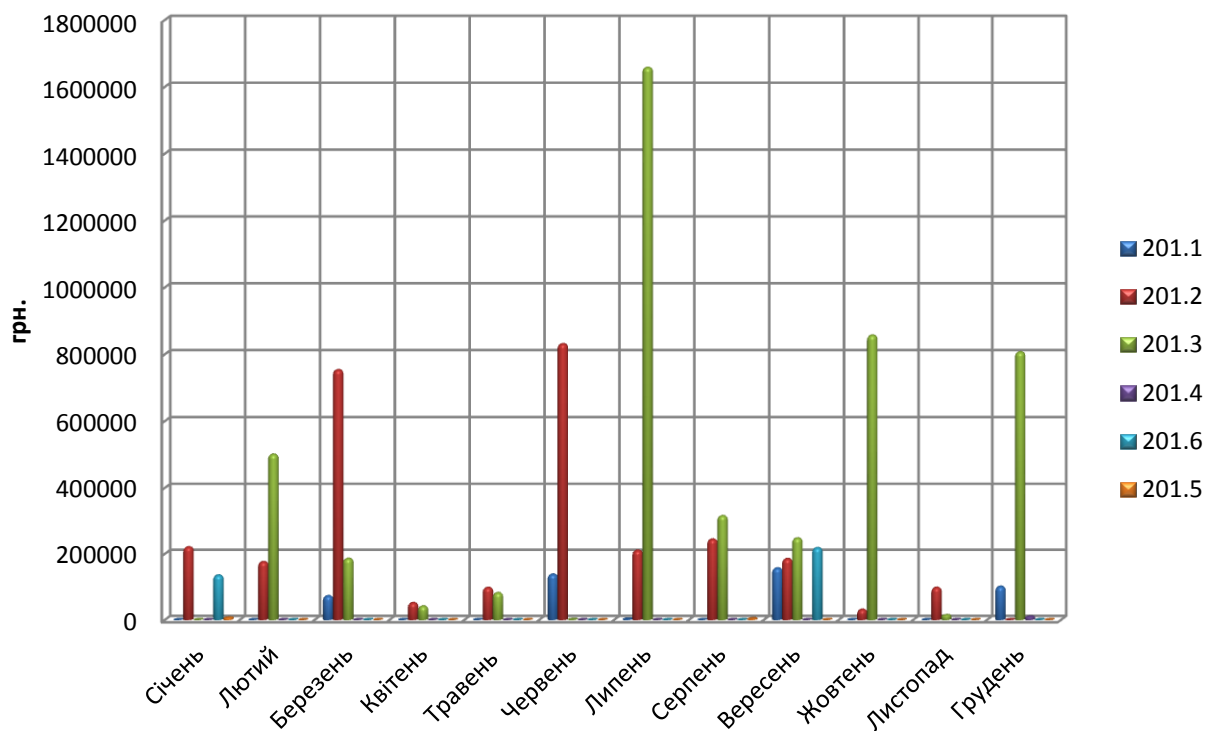


Рис. 2.3 Надходження медичних засобів КНП «КОЦПБС КОР» за 2023 р.

Далі проаналізуємо списання лікарських засобів КНП «КОЦПБС КОР» за 2023 рік

Таблиця 2.4

Списання лікарських засобів КНП «КОЦПБС КОР» за 2023 рік, грн.

№ п/п	Місяць надходження	201.1 (придбані медикаменти та ЛЗ за рахунок власних коштів від НСЗУ)	201.2 (медикаменти та ЛЗ, які надійшли в порядку централізованих закупівель)	201.3 медикаменти та ЛЗ, що надійшли в порядку цільового фінансування (благодійна допомога)	201.4 (інші виробничі запаси придбані за рахунок власних коштів)	201.6 медикаменти та ЛЗ, що надійшли як цільове фінансування в порядку перерозподілу за рішенням засновника
1	Січень	78077,12	663925,32	687842,57	2199,50	4516,34
2	Лютий	104573,51	370992,71	331690,94	1443,20	9032,69
3	Березень	115367,20	294059,16	246664,01	1441,50	752,72
4	Квітень	62078,92	421662,24	269071,75	1787,50	46668,89
5	Травень	60833,05	407857,58	204210,61	1718,70	29356,24
6	Червень	51602,88	559157,70	329994,33	1616,00	29356,24
7	Липень	43226,88	268957,65	428895,14	1396,80	15804,72
8	Серпень	89329,31	643821,62	154833,87	1936,30	0,00
9	Вересень	67720,35	607617,56	1357570,03	615,50	0,00
10	Жовтень	126823,57	491355,67	242566,15	1989,86	23829,12
11	Листопад	64420,79	377593,26	301273,03	418,60	15886,08
12	Грудень	29201,85	185960,03	264272,18	1470,60	19857,60
Всього		893255,43	5292960,50	5292960,50	18034,06	195060,64

Джерело: складено автором на основі звітності

Як бачимо із таблиці найбільш в КНП списуються лікарські засоби отримані від гуманітарної допомоги. Це пояснюється кількома факторами. По-перше, гуманітарна допомога включає в себе великі партії медичних засобів, які надходять безоплатно - це донорські програми, благодійні організації чи міжнародні гранти. Крім того, витрати на гуманітарну допомогу великі через потребу у високоякісних лікарських засобах для лікування пацієнтів зі складними захворюваннями або в разі епідемії.

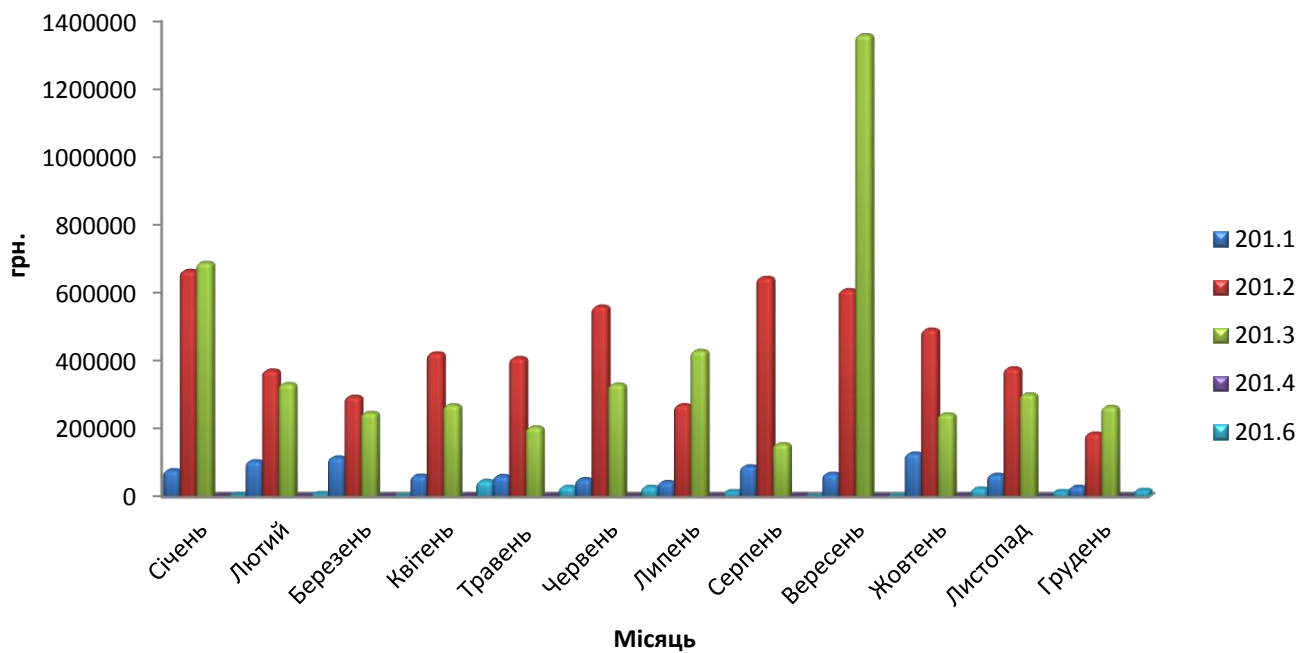


Рис. 2.4 Списання лікарських засобів КНП «КОЦПБС КОР» за 2023 р.

Ефективне використання медичних засобів у КНП «КОЦПБС КОР» є ключем до тривалого його функціонування в контексті сучасних викликів. Щоб забезпечити максимальну координацію та точність цього процесу, досліджувана установа повинна приділяти значну увагу контролю та обліку цих засобів, що є актуальним у світлі постійних змін у сфері медичних стандартів та технологій. Кожен з напрямків роботи має потенціал для досягнення високих результатів, тому важливо, щоб установа зацікавлена у забезпеченні високої якості кожного з них з огляду на сучасні потреби пацієнтів та вимоги медичної практики, враховуючи останні досягнення науки у цій галузі.

2.2 Обліково-аналітичне забезпечення процесів здійснення фінансового контролю діяльності КНП «КОЦПБС КОР»

На досліджуваному КНП бухгалтерська служба має важливе значення для забезпечення фінансової стабільності та ефективного використання ресурсів. Організація бухгалтерського обліку має свої особливості, оскільки вони

оптимізовані для роботи в умовах комунального сектора та специфіки медичної сфери.

Для організації обліку функціонує спеціальний структурний підрозділ - економічна служба, яка представлена такими посадовими особами:

- ✓ Головний бухгалтер, який відповідає за загальне керівництво бухгалтерським обліком, фінансовою звітністю та забезпечення дотримання законодавства у сфері бухгалтерського обліку. До його функцій належать: організація роботи бухгалтерії, контроль за дотриманням положень облікової політики, складання та подання фінансової звітності, формування та ведення облікових реєстрів, нарахування податків і зборів.

- ✓ Фахівець з питань оплати праці та трудових відносин, який стежить за дотриманням законодавства щодо оплати праці, розрахунку заробітної плати, відпусток і лікарняних. Він здійснює нарахування заробітної плати працівникам, розраховує відпускні та лікарняні виплати, готує звітність до фондів соціального страхування.

- ✓ Бухгалтер з обліку медичних препаратів, закуплених за рахунок державних коштів НСЗУ, а також придбаних за власні кошти установи. Цей співробітник відповідає за облік надходження й витрачання цих лікарських засобів, їх інвентаризацію та списання.

- ✓ Окремий бухгалтер, який займається обліком медикаментів і лікарських засобів, отриманих у вигляді цільової допомоги, будь то гуманітарна чи донорська. Він веде облік надходження, розподілу та витрачання ліків гуманітарної допомоги, складає відповідну звітність.

Економічна служба відіграє ключову роль у забезпеченні фінансової стабільності підприємства, ефективного використання ресурсів і дотримання норм законодавства у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування.

Головний бухгалтер відповідає за організацію бухгалтерського обліку, поділ та кооперацію праці облікового персоналу, збереження та ефективного використання усіх ресурсів, дотримання фінансової дисципліни.

Після ретельного аналізу організації обліку на досліджуваному підприємстві були виявлені певні невідповідності. Попри задекларовану обов'язковість дотримання положень Закону про бухгалтерський облік та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених для суб'єктів господарювання, що здійснюють підприємницьку діяльність, цей медичний заклад перебуває в підпорядкуванні Національної служби здоров'я України (НСЗУ) та має формувати звітність згідно з вимогами цього центрального органу виконавчої влади.

За окремими об'єктами обліку існують розбіжності між нормами загальноприйнятих стандартів та специфічними вимогами НСЗУ, що ускладнює процеси підготовки та подання звітності. Об'єктивно, проблематика посилюється тим фактом, що модель фінансового обліку зорієнтована на відображення фінансових результатів діяльності, у той час як медичні заклади мають неприбутковий статус.

Варто зауважити, що НСЗУ як сучасний регулятор медичної сфери прагне дотримуватись принципів прозорості та підзвітності, тому вимоги до звітності закладів охорони здоров'я постійно вдосконалюються. Це потребує від бухгалтерських служб своєчасного опанування нових підходів та адаптації облікових процедур до мінливих регуляторних стандартів.

Для вдосконалення системи інформаційно-аналітичного забезпечення обліку та звітності в досліджуваній установі доцільно вжити наступних заходів:

- ✓ розробити внутрішні регламенти та методичні рекомендації щодо ведення обліку та складання звітності з урахуванням специфіки медичної галузі та вимог НСЗУ;

- ✓ забезпечити належне навчання та підвищення кваліфікації бухгалтерського персоналу з актуальних питань обліку в закладах охорони здоров'я;

- ✓ розглянути можливість впровадження спеціалізованого програмного забезпечення для автоматизації облікових процесів та генерування звітності за вимогами НСЗУ;

✓ налагодити ефективну комунікацію та співпрацю з представниками НСЗУ для своєчасного отримання роз'яснень та рекомендацій щодо застосування нових регуляторних вимог;

✓ періодично проводити внутрішні аудити системи обліку та звітності з метою виявлення недоліків та невідповідностей і їх своєчасного усунення.

Впровадження цих заходів допоможе підвищити якість обліково-аналітичних процесів, забезпечити відповідність звітності актуальним вимогам та уникнути можливих санкцій з боку регулятора.

Також при дослідженні виявлено невідповідність структури синтетичних рахунків бухгалтерського обліку двом різним нормативним документам - Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 1203 та Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ № 291. Ця розбіжність ілюструється таблицею 2.5

Таблиця 2.5

Відмінність у структурній будові синтетичних рахунків

План рахунків № 1203	План рахунків № 291
<p>містить ідентифікаційні коди (номери), найменування синтетичних рахунків і субрахунків з використанням певної кодифікації за десятковою системою: перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків; друга цифра — номер синтетичного рахунку; третя цифра — ідентифікатор суб'єкта держсектору (1 — розпорядники бюджетних коштів; 2 — державні цільові фонди; 3 — державний бюджет; 4 — місцевий бюджет; 5 — рахунки в органі Казначейства); четверта цифра — номер субрахунку (окрім позабалансових рахунків класів 9 і 0). Планом рахунків № 1203 для розпорядників бюджетних коштів передбачені рахунки, у яких третя цифра — 1</p>	<p>є переліком рахунків, у якому наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку) за десятковою системою: перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків; друга цифра — номер синтетичного рахунку, третя цифра — номер субрахунку. Рахунки класів 0 — 7 обов'язкові для всіх підприємств. Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуть усі підприємства, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.</p>

Плани рахунків є важливими нормативними актами, які регламентують побудову системи бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Вони визначають коди, назви та призначення рахунків, їх субрахунків та аналітичних рахунків, що використовуються для накопичення інформації про господарські операції. План рахунків № 1203 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Натомість План рахунків № 291 розроблений спеціально для ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах і організаціях, які повністю утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів.

Наявність двох різних планів рахунків зумовлена відмінностями у характері діяльності комерційних підприємств та бюджетних установ, джерелах їх фінансування, об'єктах обліку та звітності. Тому структура рахунків, їх кількість та деталізація можуть істотно різнитися.

Для медичних закладів, у тому числі і досліджуваного, які отримують фінансування від Національної служби здоров'я України, важливо дотримуватись Плану рахунків № 291 та методичних рекомендацій з його застосування. Це забезпечить відповідність обліку та звітності вимогам галузевого регулятора.

Усі пропозиції щодо удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення організації обліку та контролю досліджуваного КНП «КОЦПБС КОР» будуть нами наведені у параграфі 3.1 даної роботи.

2.3. Порядок проведення контролю виконання фінансового плану та розподілу фінансових ресурсів КНП «КОЦПБС КОР»

Розглядаючи питання контролю виконання фінансового плану та розподілу фінансових ресурсів на досліджуваному КНП, необхідно розрізнити внутрішній контроль як функцію управління та зовнішній контроль, що здійснюється відповідними державними контролюючими органами.

Внутрішній контроль є невід'ємною складовою ефективного менеджменту та спрямований на забезпечення досягнення поставлених цілей, дотримання законодавства, раціональне використання ресурсів закладу.

Водночас зовнішній державний фінансовий контроль відіграє ключову роль у моніторингу та оцінці ефективності використання бюджетних коштів, майна та інших активів державної форми власності. Він покликаний виявляти факти нецільового витрачання бюджетних ресурсів, порушення законодавства, недоліки у веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності.

Основним суб'єктом здійснення зовнішнього державного фінансового контролю є Державна аудиторська служба України та її територіальні підрозділи. Контрольні заходи проводяться у формі державних фінансових аудитів, перевірок державних закупівель, інспектувань тощо. За їх результатами складаються аудиторські звіти з відповідними висновками та рекомендаціями.

Розглянемо спочатку зовнішній контроль на досліджуваному КНП. Його варто аналізувати з різних ракурсів стосовно суб'єктів галузі охорони здоров'я. Наприклад, контроль системи обліку та звітності здійснюють такі контролюючі органи, як Державна аудиторська служба, Державна податкова служба (щодо податку на додану вартість), а також незалежні аудиторські компанії (для підтвердження фінансової звітності). Система зовнішнього контролю в зазначеному напрямку переважно зосереджена на перевірці доцільності використання фінансових ресурсів і майна комунальних некомерційних підприємств, правильності складання звітності, належного ведення бухгалтерського обліку тощо. Органи Держаудитслужби проводять державні фінансові аудити, ревізії, перевірки закупівель для оцінки ефективності та законності використання бюджетних коштів, майна держави.

Окрім того, зовнішній контроль охоплює також нагляд контролюючих органів за дотриманням санітарно-епідеміологічних норм, ліцензійних умов, вимог законодавства про працю, пожежну безпеку та інші аспекти діяльності закладів охорони здоров'я. Наприклад, Державна служба з питань праці,

Державна служба з надзвичайних ситуацій, Державна інспекція ядерного регулювання здійснюють контроль у визначених сферах..

Зокрема, на досліджуваному підприємстві аудит звітності КНП «КОЦПБС КОР» ніколи не проводився, а останній зовнішній контроль проводився КРУ у Кіровоградській області у вигляді «Ревізії цільового використання бюджетних коштів, стану збереження і ефективного використання майна, достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності» у 2006 році (Додаток К) та «Зустрічної звірки використання медикаментів, лікарських засобів та виробів медичного призначення, отриманих лікувальними закладами за централізованими поставками МОЗ України» у 2008 році. (Додаток Л). Ми рекомендуємо звертатись КНП до послуг аудиторських фірм для проведення аудиту звітності та оцінки системи внутрішнього контролю.

Існує також контроль, пов'язаний з наданням права на здійснення діяльності з надання медичних послуг. У цьому випадку керуються положеннями статті 7 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності». Ліцензію на провадження медичної практики видає Міністерство охорони здоров'я України юридичним особам на необмежений термін за умови дотримання встановлених законодавством ліцензійних вимог. Важливо зазначити, що наявність ліцензії є обов'язковою для здійснення медичної діяльності та надання медичних послуг населенню. Контроль за дотриманням ліцензійних вимог спрямований на забезпечення належної якості медичного обслуговування та безпеки пацієнтів.

На досліджуваному КНП є ліцензія на провадження господарської діяльності. (Додаток М).

Однією з ключових вимог є наявність відповідної кваліфікації у працівників. Яскравим прикладом дотримання ліцензійних умов є кваліфікація керівника (директора) комунального некомерційного підприємства охорони здоров'я. Нині він повинен мати вищу медичну освіту та вищу освіту за спеціальністю «Управління та адміністрування». Питання ліцензування

регулюється низкою нормативно-правових актів, а Міністерство охорони здоров'я як ліцензійний орган здійснює контроль за їх дотриманням.

На досліджуваному комунальному некомерційному підприємстві встановлено, що вимогу щодо наявності вищої управлінської освіти відповідає лише головний економіст Трибой Наталія, у якої є диплом магістра спеціальності 071 «Облік і оподаткування» ОПП «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». Водночас, встановлено керівник закладу не повністю відповідає ліцензійним умовам, що може бути підставою для застосування санкцій з боку контролюючого органу у разі виявлення порушення.

Іншим важливим аспектом контролю діяльності комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я є акредитація медичних закладів. Цей процес здійснюється відповідно до положень Основ законодавства України про охорону здоров'я. Порядок проведення акредитації визначений постановою Кабінету Міністрів України від 15 липня 1997 року. Критерії та стандарти акредитації для комунальних некомерційних підприємств регламентуються наказом Міністерства охорони здоров'я України №142 від 14.03.2001 р. «Про вдосконалення державної акредитації закладів охорони здоров'я». Процедуру акредитації реалізує Головна акредитаційна комісія, що функціонує при МОЗ України. Акредитація є свого роду підтвердженням відповідності діяльності медичного закладу встановленим нормативам і вимогам. Вона спрямована на забезпечення належного рівня якості медичних послуг, дотримання стандартів лікування, використання сучасного обладнання та методик. Під час акредитації перевіряється кваліфікація персоналу, матеріально-технічна база, організація роботи відділень та інші важливі аспекти. Успішне проходження акредитації дозволяє комунальному некомерційному підприємству охорони здоров'я отримати відповідний сертифікат, який засвідчує право надавати медичні послуги певних видів. Невідповідність критеріям акредитації може призвести до зауважень, застережень або навіть анулювання акредитаційного сертифікату в разі грубих

порушень. Таким чином, акредитація є ефективним інструментом зовнішнього контролю якості медичної допомоги та діяльності комунальних лікувальних закладів з метою захисту прав пацієнтів та забезпечення високих стандартів медичного обслуговування населення.

Основні елементи та характеристики акредитації подано на рис. 2.5



Рис. 2.5 Основні елементи та характеристики акредитації в сфері охорони здоров'я

Ще одним вагомим суб'єктом контролю у сфері охорони здоров'я є Рахункова палата України. Щодо цієї галузі, ця незалежна інституція здійснює аудит ефективності використання бюджетних коштів, які спрямовуються на різні види медичної допомоги через Національну службу здоров'я України - первинну, вторинну, екстрену тощо.

За результатами проведених контрольних заходів Рахункова палата готує ґрунтовний Звіт про аудит ефективності використання відповідних бюджетних асигнувань. Такий звіт містить детальні дані, аналіз стану реалізації програм медичних гарантій, виконання договорів з надавачами послуг, використання коштів на різні завдання та цілі. У ньому використовуються різноманітні

аналітичні методи для поглибленого вивчення проблемних питань та причин недоліків у витрачанні бюджетних ресурсів.

Окрім того, Звіт Рахункової палати включає висновки щодо законності, продуктивності, результативності й ефективності використання державних фінансів у сфері охорони здоров'я. У ньому наводяться конкретні факти виявлених порушень та недоліків, аналізуються причини їх виникнення. На підставі проведеного аудиту Рахункова палата надає обґрунтовані рекомендації стосовно усунення недоліків та підвищення ефективності використання бюджетних коштів. Звіти та рекомендації Рахункової палати мають важливе значення для удосконалення системи фінансування і управління державними ресурсами у медичній галузі. Вони слугують підставою для вжиття відповідних заходів реагування з боку органів державної влади. На досліджуваному КНП «КОЦПБС КОР» такий вид контролю також не здійснювався.

Не заглиблюючись у докладні описи вищезазначених основних напрямків зовнішнього контролю, варто зазначити, що особливу увагу приділяють моніторингу якості надання медичних послуг. Цей контроль здійснюється як на внутрішньому рівні закладів охорони здоров'я, так і зовнішніми контролюючими органами.

Внутрішній контроль якості медичної допомоги передбачає створення в лікувальних установах спеціальних підрозділів або призначення відповідальних осіб для постійного нагляду за дотриманням клінічних протоколів, стандартів лікування, використанням сучасного обладнання та методик діагностики і лікування. Він спрямований на виявлення та усунення недоліків в організації медичного процесу, підвищення професійного рівня персоналу.

Зовнішній контроль якості медичних послуг здійснюється уповноваженими державними органами, зокрема Державною службою з питань безпеки харчових продуктів та захисту споживачів, яка проводить планові та позапланові перевірки медичних закладів. Предметом контролю є дотримання санітарно-епідеміологічних вимог, правил надання медичної допомоги, ліцензійних умов провадження господарської діяльності. Належна

організація внутрішнього і зовнішнього контролю якості є запорукою надання своєчасної, кваліфікованої та безпечної медичної допомоги населенню відповідно до сучасних вимог і міжнародних стандартів. (рис.2.6).



Рис. 2.6. Види, елементи та складові контролю якості медичних послуг

Незважаючи на існування різноманітних видів контролю якості медичних послуг, таких як самооцінювання, моніторинг, атестація, акредитація тощо, а також численних суб'єктів, що їх реалізують, існує проста та ефективна схема покращення якості надання медичної допомоги. Вона складається з чотирьох основних етапів: планування заходів з удосконалення якості, впровадження розробленого плану, контроль та перевірка досягнутих результатів і, нарешті, коригувальні дії з урахуванням висновків за підсумками контролю.

Першим кроком є ретельне планування, яке передбачає визначення цілей і завдань підвищення якості, розробку конкретних заходів, встановлення відповідальних осіб та строків виконання. На цьому етапі важливо проаналізувати наявні ресурси, потенційні ризики і можливості для успішної

реалізації запланованих дій.

Другий етап полягає у безпосередньому втіленні в життя розробленого плану заходів щодо поліпшення якості медичних послуг. Це може охоплювати оптимізацію клінічних протоколів, підвищення кваліфікації персоналу, модернізацію обладнання, удосконалення організаційних процесів тощо.

Наступним ключовим кроком є контроль і перевірка результативності вжитих заходів. Для цього застосовуються різні методи: внутрішній моніторинг, опитування пацієнтів, аналіз статистичних даних, аудити з залученням незалежних експертів. Метою є об'єктивна оцінка досягнутого прогресу в поліпшенні якості медобслуговування.

Завершальним етапом є впровадження необхідних коригувальних дій на підставі результатів контролю. Якщо цілі не були досягнуті, потрібно визначити причини невдач та розробити додаткові заходи. У разі позитивної динаміки, доцільно закріпити успішний досвід та продовжувати вдосконалення системи управління якістю медичних послуг.

Дотримання цієї циклічної схеми дозволяє закладам охорони здоров'я постійно підвищувати рівень якості медичної допомоги, забезпечувати безпеку пацієнтів та їх задоволеність наданими послугами відповідно до сучасних стандартів. Ця схема в більш деталізованому вигляді проілюстрована на рис.

2.7

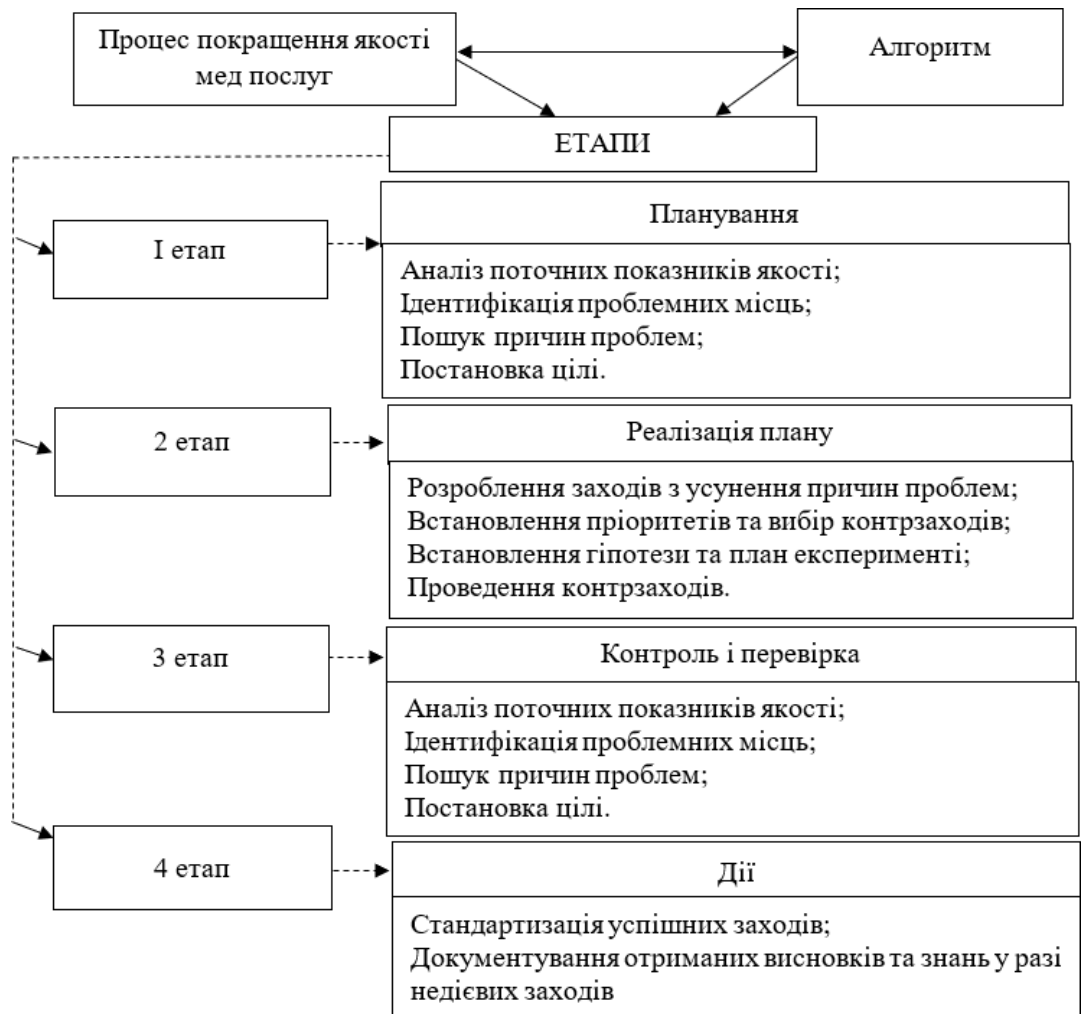


Рис. 2.7. Схема покращення якості медичної послуги через застосування системи контролю та управління

Зовнішній контроль якості медичних послуг реалізується шляхом проведення спеціалізованої експертизи. Ця процедура дає змогу об'єктивно оцінити, наскільки надана медична допомога відповідає встановленим державним стандартам, клінічним протоколам, нормативно-правовим актам та іншим регулюючим документам у цій сфері.

Експертиза якості медичних послуг здійснюється уповноваженими державними органами, зокрема територіальними органами Державної служби з питань безпеки харчових продуктів та захисту споживачів, а також спеціалізованими експертними комісіями при Міністерстві охорони здоров'я України. До її проведення можуть залучатися провідні фахівці-медики, науковці, представники громадських організацій.

Під час експертизи ретельно вивчаються медичні карти пацієнтів, протоколи лікування, результати діагностичних досліджень, призначене лікування. Аналізується відповідність наданої допомоги діючим клінічним настановам, стандартам і порядкам надання медичної допомоги за різними нозологіями. Окрема увага приділяється дотриманню вимог законодавства щодо прав пацієнтів, інформованої згоди, конфіденційності даних тощо.

За результатами експертизи складається висновок, в якому відображаються всі виявлені недоліки та порушення при наданні медичних послуг. Цей документ є підставою для вжиття відповідних заходів реагування, зокрема притягнення до відповідальності винних осіб, усунення недоліків, підвищення кваліфікації персоналу.

Систематичне проведення зовнішньої експертизи якості є важливим інструментом контролю та гарантування належного рівня медичного обслуговування населення відповідно до чинних нормативів і стандартів. Вона дозволяє своєчасно виявляти і усувати недоліки, сприяє безперервному вдосконаленню системи охорони здоров'я. На КНП за досліджуваний період такий контроль не здійснювався, але аналогічно систематично здійснюється на рівні КНП заступником директора.

Після всебічного вивчення контрольних процедур, їх складових та різновидів, можна зробити висновок, що на досліджуваному КНП система контролю функціонує недостатньо ефективно та не забезпечує належного дотримання чинних нормативно-правових актів. Це стосується як ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, так і інших ключових аспектів господарської діяльності, зокрема надання якісних медичних послуг населенню.

Серед виявлених недоліків слід відзначити відсутність належного внутрішнього контролю за дотриманням клінічних протоколів і стандартів лікування, неналежну організацію системи управління якістю медичної допомоги. Для усунення виявлених недоліків керівництву закладу необхідно вжити комплекс заходів, серед яких - створення ефективної системи

внутрішнього контролю, забезпечення належної підготовки персоналу, посилення контролю якості медичних послуг, впровадження сучасних методик діагностики та лікування СНІДу відповідно до міжнародних стандартів.

Лише всебічне та системне впровадження контрольних процедур на всіх етапах діяльності підприємства дозволить забезпечити дотримання вимог законодавства, підвищити ефективність використання ресурсів та гарантувати належний рівень медичного обслуговування населення відповідно до існуючих нормативів.

Для вдосконалення системи контролю в КНП «КОЦПБС КОР» необхідно вжити низку важливих заходів. По-перше, доцільно залучити до контрольних процедур висококваліфікованих фахівців, які мають глибокі знання у сфері медицини, бухгалтерського обліку, фінансового менеджменту та контролю. Їхня участь дозволить забезпечити високий рівень професійності та об'єктивності під час проведення перевірок і аудитів. Крім того, важливим кроком є організація регулярних навчальних програм і курсів підвищення кваліфікації для контролерів, бухгалтерів та керівного складу закладу. Це дасть змогу підвищити їхню обізнаність із актуальними змінами в законодавстві, новітніми методиками контролю, міжнародними стандартами ведення обліку та звітності. Не менш важливим аспектом є вивчення передового досвіду організації контрольних процедур як у провідних зарубіжних медичних установах, так і у успішних вітчизняних конкурентів на ринку медичних послуг регіону. Аналіз кращих практик дозволить запозичити ефективні підходи, інструменти та методики контролю, адаптувавши їх до специфіки діяльності КНП. Окрім цього, слід приділити увагу автоматизації контрольних процесів шляхом впровадження спеціалізованих інформаційних систем та програмного забезпечення. Це допоможе підвищити ефективність контролю, скоротити витрати часу та зусиль, мінімізувати ризики помилок.

Разом із зазначеними заходами важливо забезпечити чітке розмежування обов'язків і повноважень між підрозділами та працівниками, задіяними в контрольних процедурах, для уникнення дублювання функцій і конфлікту

інтересів. Лише комплексний і системний підхід до вдосконалення системи внутрішнього і зовнішнього контролю дозволить КНП «КОЦПБС КОР» підвищити ефективність використання ресурсів, забезпечити дотримання нормативних вимог та гарантувати високу якість медичних послуг для населення.

Застосування аналітичних методів можна вважати важливим інструментом підвищення рівня контролю та якісною й об'єктивною основою формування інформаційної бази управління. Проілюструємо їх застосування для здійснення контролю за виконанням фінансового плану та розподілу фінансових ресурсів КНП «КОЦПБС КОР» за 2023 р. Адже адекватно сформований фінансовий план медичного закладу, який передбачає використання коштів направлений у медичний заклад по порядку їх потреби є важливим елементом розвитку КНП.

Проведемо оцінку діяльності КНП «КОЦПБС КОР» відповідно до його доходів та видатків, які були заплановані підприємством на 2023 рік та його виконання (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Показники доходів КНП «КОЦПБС КОР», тис. грн.

№	Показники	Факт наростаючим підсумком з початку року	Звітний період (квартал, рік)			
		2022 рік	план	факт	відхилення, +/-	виконання, %
1	дохід від надання платних медичних послуг за договорами укладеними з Національною службою здоров'я України (НСЗУ)	8 729,2	8 460,2	7 042,9	(1 417,3)	83,2
2	інші операційні доходи	8 972,1	-	11 347,8	11 347,8	0
3	інші доходи	216,3	-	265,9	265,9	0
4	Усього доходів	17 917,6	8 460,2	18 656,6	10 196,4	220,5

Джерело: складено автором на основі даних фінансового плану та звіту про його виконання

Аналізуючи показники даної таблиці можемо стверджувати, що найбільшу частку фінансування КНП «КОЦПБС КОР» здійснюється за кошти від НСЗУ, які у 2022 році становили 8 729,2 тис. грн. Відносини з НСЗУ поділяються на цільове фінансування (надходження медичних та лікарських засобів в порядку централізованих закупівель) та відносини з приводу реалізації пакету медичних послуг. Варто зазначити, що кошти, отримані, згідно з договором, із НСЗУ, не належать до цільового фінансування та відображаються як дебіторська (кредиторська) заборгованість та дохід від реалізації робіт і послуг, проте лікарські засоби та матеріальні цінності лікарського призначення, що надходять від НСЗУ в порядку централізованих закупівель є цільовим фінансуванням.

Дохід від ПМГ (пакету медичних гарантій) визнається на підставі Звіту про медичні послуги. Такий дохід обліковується на рахунку 703 одночасно з визнанням дебіторської заборгованості за надані послуги. При отриманні відповідних надходжень від НСЗУ дебіторська заборгованість зменшується на суму надходжень. Інший доходи представлені доходами від амортизації ОЗ

Негативною тенденцією у 2023 році стало недоотримання коштів на 1 417,3 тис. грн. у порівнянні із запланованим кошторисом, що становило виконання плану лише на 83,2 %.

Наступним етапом даної оцінки буде проведення аналізу видаткової частини КНП «КОЦПБС КОР». Проведемо дослідження витрат, яка проводилась за кошти НСЗУ (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Оцінка витрат КНП «КОЦПБС КОР», тис.грн.

№	показники	Факт наростаючим підсумком з початку року	Звітний період (квартал, рік)			
			2022 рік	план	факт	відхилення, +/-
1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	5 348,6	6 050,2	4 832,3	-1 217,9	79,9
2	Витрати на сировину та	676,0	978,6	735,9	-242,7	75,2

	основні матеріали					
3	Витрати на оплату праці	3 695,2	4 029,6	3 087,2	-942,4	76,6
4	Відрахування на соціальні заходи	820,8	886,4	684,6	-201,8	77,2
5	Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення ремонту, технічного огляду, нагляду, обслуговування тощо)	66,0	80,0	219,0	139,0	273,8
6	Амортизація основних засобів і нематеріальних активів	59,7	59,6	69,6	10,0	116,8
7	Інші витрати в тому числі:	30,9	16,0	36,0	20,0	225,0
8	Адміністративні витрати, у тому числі:	2 701,2	2 410,0	2 261,7	-148,3	93,8
9	витрати на зв'язок	14,0	14,4	16,8	2,4	116,7
10	витрати на оплату праці	2 173,1	1 918,4	1 762,5	-155,9	91,9
11	відрахування на соціальні заходи	485,6	422,4	407,3	-15,1	96,4
12	витрати на утримання основних фондів, інших необоротних активів загальногосподарського використання, у тому числі:	12,8	14,0	30,0	16,0	214,3
13	інші адміністративні витрати	15,7	40,8	45,1	4,3	110,5
14	Інші операційні витрати, усього, у тому числі:	9 149,2	11 605,5	11 605,5	0	0
15	Усього витрат	17 199,0	8 460,2	18 707,8	10 247,6	221,1

Джерело: складено автором на основі даних фінансового плану та звіту про його виконання

За результатами оцінки витрат КНП «КОЦПБС КОР», можна зробити висновок, що фактичні витрати за більшістю статей перевищують заплановані обсяги на 2023 рік. Зокрема, видатки на проведення ремонтних робіт, технічний огляд, нагляд та обслуговування становлять 139,0 тис. грн, що є вищим за заплановані показники. Амортизаційні відрахування на основні засоби та нематеріальні активи перевищили кошторис на 10,0 тис. грн, а витрати на зв'язок - на 2,4 тис. грн.

Особливу стурбованість викликає недостатнє фінансування витрат на

оплату праці та відрахувань на соціальні заходи. У 2023 році недофінансування за цими статтями склало 1 144,2 тис. грн. Для вирішення цієї проблеми керівництву підприємства необхідно взяти таких заходів:

- переглянути та оптимізувати структуру витрат, скоротивши неефективні видатки;
- ініціювати збільшення бюджетного фінансування на оплату праці медичних працівників;
- залучити додаткові джерела фінансування, наприклад, через співпрацю з благодійними організаціями чи залучення грантових коштів;
- впровадити системи мотивації та стимулювання персоналу для утримання кваліфікованих кадрів.

Наступним пунктом аналізу діяльності КНП «КОЦПБС КОР» виступає його порівняльна оцінка доходів та витрат за 2023 рік (табл.2.8).

Таблиця 2.8

Доходи та видатки КНП «КОЦПБС КОР» за 2023 р, тис. грн.

№	показники	Факт наростаючим підсумком з початку року	Звітний період (квартал, рік)			
			2022 рік	план	факт	відхилення, +/-
1	Усього доходів	17 917,6	8 460,2	18 656,6	10 196,4	220,5
2	Усього витрат	17 199,0	8 460,2	18 707,8	10 247,6	221,1
3	Фінансовий результат	718,6	0,0	(51,2)	(51,2)	0,0

Джерело: складено автором на основі даних фінансового плану та звіту про його виконання

Провівши аналіз доходів та видатків КНП «КОЦПБС КОР» спостерігаємо, що видаткова частина медичного закладу більша від його доходів на суму 51,2 тис. грн.. У процесі проведеного нами дослідження було констатовано факти недофінансування статей витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи.

Висновки до розділу 2.

Комунальне некомерційне підприємство «Кіровоградський обласний центр з профілактики та протидії ВІЛ/СНІД Кіровоградської обласної ради» (КНП «КОЦПВІЛ/СНІД КОР») є медичним закладом охорони здоров'я, що надає високоспеціалізовані медичні послуги будь-яким особам на безприбуткових засадах. Підприємство здійснює господарську некомерційну діяльність, спрямовану на досягнення соціальних цілей та покращення здоров'я населення області.

Головним завданням центру є забезпечення якісного медичного обслуговування мешканців регіону шляхом надання їм комплексної медичної допомоги у сфері профілактики, діагностики та лікування ВІЛ/СНІД та супутніх захворювань. Центр проводить інформаційно-просвітницьку роботу, спрямовану на підвищення обізнаності населення про шляхи передачі ВІЛ та методи профілактики, а також надає психологічну підтримку ВІЛ-позитивним особам та їхнім родинам.

Відповідно до законодавства України, КНП «КОЦПВІЛ/СНІД КОР» гарантує конфіденційність даних пацієнтів та рівний доступ до медичних послуг незалежно від статі, віку, соціального статусу чи інших факторів.

В активах підприємства переважають оборотні матеріальні ресурси, насамперед медичні препарати та витратні матеріали для здійснення медичної практики. У пасивах відображається цільове фінансування, отримане для забезпечення статутної діяльності закладу.

Основні засоби як необоротні активи фігурують за залишковою вартістю відповідно до проведеної переоцінки під час трансформації балансу. Їх вартість була віднесена до додаткового капіталу.

Наявні на балансі підприємства запаси товарно-матеріальних цінностей, які не були отримані в рамках цільового фінансування, при трансформації балансу відповідно до рекомендацій включені до фінансового результату.

Дебіторська заборгованість у звітності представлена сумами, які мають бути відшкодовані державними соціальними фондами за виплатами лікарняних

листоків непрацездатності.

На жаль, на підприємстві досі не розроблено власний робочий план рахунків бухгалтерського обліку, адаптований до зміни організаційно-правового статусу з бюджетної установи на некомерційне підприємство. Головний бухгалтер продовжує вести синтетичний облік за рахунками бюджетної системи у меморіальних ордерах та Головні книзі.

Наприкінці кожного кварталу здійснюється трансформація лише залишків за рахунками та вибірка оборотів для складання фінансової звітності (Баланс, Звіт про сукупний дохід) і відомчих форм. Проте для забезпечення повноцінного ведення обліку відповідно до чинних вимог щодо некомерційних підприємств необхідно терміново розробити власний робочий план рахунків.

При цьому слід врахувати як загальні нормативні вимоги до обліку некомерційних організацій, так і специфіку медичної діяльності даного закладу - обсяги та структуру активів, зобов'язань, доходів і витрат. План рахунків має забезпечити повне, достовірне відображення господарських операцій підприємства.

Ретельний аналіз системи контролю діяльності комунального некомерційного підприємства дозволив сформулювати низку висновків та пропозицій задля її вдосконалення.

Розглядаючи проблематику контролю у сфері охорони здоров'я, необхідно розрізняти контроль як функцію внутрішнього управління підприємством та контроль, що здійснюється зовнішніми контролюючими органами, переважно державними інституціями. Перший випадок визначається як внутрішній контроль, другий - як зовнішній.

Внутрішній контроль є невід'ємною складовою системи управління суб'єктом господарювання та реалізується через відповідні управлінські процедури моніторингу та перевірки ефективності функціонування різних підрозділів, дотримання встановлених регламентів та правил. Зовнішній контроль здійснюється уповноваженими державними органами з метою нагляду за дотриманням підприємством чинного законодавства, нормативних

актів, а також захисту інтересів держави та суспільства.

Для медичних закладів, зокрема некомерційних підприємств комунальної форми власності, особливого значення набуває якісна організація як внутрішнього, так і зовнішнього контролю. Це дозволить забезпечити належний рівень надання медичних послуг, раціональне та цільове використання ресурсів, прозорість фінансово-господарської діяльності перед громадою.

Дозвільну функцію та контроль за провадженням діяльності комунального некомерційного підприємства здійснює Міністерство охорони здоров'я України, яке видає відповідну ліцензію на здійснення медичної практики. Така ліцензія надається юридичним особам на невизначений строк після перевірки дотримання ними встановлених вимог і нормативів.

Окрім ліцензування, одним із важливих інструментів зовнішнього контролю якості надання медичних послуг є акредитація лікувальних закладів. Вона проводиться згідно з Основами законодавства України про охорону здоров'я і передбачає комплексну оцінку відповідності медичного закладу затвердженим стандартам діяльності.

Незалежний зовнішній контроль ефективності використання бюджетних коштів, виділених на різні види медичної допомоги через Національну службу здоров'я України, здійснює Рахункова палата. За результатами такого контролю вона формує звіт про аудит ефективності з детальним аналізом виконання програм медичних гарантій, цільового використання коштів, дотримання договірних зобов'язань тощо. У звіті застосовуються різноманітні аналітичні методи для всебічної оцінки стану справ.

Таким чином, діяльність комунальних некомерційних підприємств медичної сфери контролюється на різних рівнях як внутрішніми, так і зовнішніми інституціями, що сприяє забезпеченню належної якості надання медичних послуг населенню та ефективності використання наявних ресурсів.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ

3.1 Рекомендації щодо підвищення якості системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності закладів охорони здоров'я як інформаційної бази державного фінансового контролю

Після ретельного аналізу системи контролю та її складових, а також внутрішнього та зовнішнього контролю, що здійснюються на досліджуваному комунальному некомерційному підприємстві, можна констатувати її загалом задовільний стан. Разом з тим, для підвищення якості системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності КНП «КОЦПБС КОР» нами сформовані пропозиції.

На нашу думку, організаційний аспект ведення бухгалтерського обліку в установі потребує суттєвого вдосконалення. Одним з істотних недоліків є те, що посадові інструкції працівників бухгалтерії були розроблені ще до перетворення медичного закладу з бюджетної установи на некомерційне підприємство. Відповідно, ці документи можуть не повністю відображати актуальні функціональні обов'язки та розподіл повноважень в умовах нового правового статусу організації.

Крім того, вкрай необхідним є формалізація та затвердження облікової політики підприємства. Наразі воно не має власного наказу про облікову політику, а при прийнятті рішень з питань обліку керується загальними галузевими рекомендаціями. Проте, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у випадку розбіжностей між галузевими настановами та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, пріоритет мають саме Національні стандарти.

Для усунення виявлених недоліків керівництву підприємства доцільно ініціювати комплексний перегляд внутрішніх регламентів та розробку нових

документів з організації бухгалтерського обліку. Зокрема, необхідно переглянути та актуалізувати посадові інструкції працівників бухгалтерії з урахуванням специфіки діяльності некомерційного підприємства. Також слід розробити та затвердити наказом облікову політику, яка б відображала особливості ведення обліку саме на цьому підприємстві та базувалася на вимогах чинного законодавства та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Впровадження цих заходів сприятиме підвищенню ефективності організації обліку, дотриманню нормативно-правових вимог та уникненню можливих розбіжностей у трактуванні облікових питань різними працівниками бухгалтерської служби.

У зв'язку зі зміною організаційно-правової форми досліджуваного суб'єкта господарювання та його трансформацією з бюджетної установи в некомерційне підприємство, на ньому досі не був розроблений та затверджений новий робочий план рахунків бухгалтерського обліку. Використання застарілого плану рахунків, орієнтованого на облік у бюджетних організаціях, може призводити до неточностей та невідповідностей у відображенні господарських операцій некомерційного підприємства.

Під час формування оновленого робочого плану рахунків необхідно керуватися вимогами чинного законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку некомерційними організаціями, а також врахувати специфіку діяльності та масштаби господарювання конкретного підприємства. Слід забезпечити раціональний розподіл синтетичних та аналітичних рахунків для деталізації обліку різних об'єктів відповідно до потреб управлінського персоналу в релевантній інформації.

Робочий план рахунків відіграє важливу роль для забезпечення проведення фінансового контролю, оскільки забезпечує:

- систематизацію та групування даних бухгалтерського обліку в розрізі рахунків та субрахунків, що полегшує аналіз та перевірку інформації контролюючими органами;

- чітке розмежування об'єктів обліку та відображення їх в окремих синтетичних та аналітичних рахунках. Це дає змогу простежити рух активів, зобов'язань, доходів і витрат за певними напрямками;
- можливість деталізації облікових даних на рівні аналітичних рахунків для забезпечення їх повноти та прозорості.
- відстеження відповідності використання рахунків та субрахунків обліку встановленим вимогам щодо їх призначення;
- формування реєстрів обліку та звітності відповідно до затвердженої структури робочого плану рахунків, що забезпечує достовірність та зіставність звітної інформації;
- перевірку правильності записів на рахунках бухгалтерського обліку шляхом контролю кореспонденції рахунків господарських операцій.

Таким чином, робочий план рахунків є важливим елементом організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що забезпечує систематизацію даних та полегшує проведення фінансового контролю за різними напрямками діяльності. Правильно розроблений робочий план рахунків підвищує аналітичність та контрольованість бухгалтерської інформації.

Розробка та впровадження актуалізованого робочого плану рахунків дозволить підвищити аналітичність обліку, забезпечити його відповідність сучасним нормативним вимогам та оптимізувати облікові процедури із урахуванням поточних завдань підприємства. Цей важливий організаційний крок сприятиме покращенню якості облікових даних та фінансової звітності некомерційної організації.

Варто також зазначити, що процес трансформації бухгалтерського обліку бюджетної установи в некомерційне підприємство є комплексним і передбачає не лише оновлення плану рахунків, а й перегляд облікової політики, розробку нових регламентів та процедур, навчання персоналу тощо. Лише системний підхід до модернізації облікової системи забезпечить її ефективне функціонування в нових умовах господарювання.

Враховуючи специфіку господарської діяльності досліджуваного підприємства та його технічні можливості, зокрема наявність комп'ютерного обладнання, нами було розроблено та запропоновано оновлений робочий план рахунків бухгалтерського обліку. Його структура та склад синтетичних і аналітичних рахунків представлені в таблиці 3.1

Крім того, з метою полегшення ведення обліку та підвищення його аналітичності ми розробили спеціалізовану програму за допомогою табличного редактора Excel. Вона дозволяє відстежувати обороти за синтетичними рахунками та здійснювати зведений облік господарських операцій у зручному форматі (рис. 3.1).

Таблиця 3.1

Розроблений та запропонований робочий план рахунків КНП «КОЦПБС КОР» відповідно до специфіки діяльності

Номер синтетичного рахунку	Номер аналітичного рахунку	Назва
1 клас. Необоротні активи		
10	10.1	Основні засоби (Первісна вартість)
	10.2	Основні засоби (Залишкова вартість)
13		Знос
15		Капітальні інвестиції
2 клас. Запаси		
20		Виробничі запаси за джерелами надходження
	201	Запаси медикаментозні, які купили за власні кошти
	201.3	Запаси медикаментозні отримані як гуманітарка
	201.2	Запаси отримані централізовано
	201.4	Запаси немедикаментозні, які купили за власні кошти
	201.5	Запаси немедикаментозні отримані як гуманітарка
	201.5/п	Запаси медикаментозні при перерозподілі із ТУБ
	201.7	Запаси медикаментозні при перерозподілі з області
	201.6	Інші запаси
22		Малоцінні та швидкозношувані предмети
23		Виробництво
3 клас. Кошти, розрахунки та ін. активи		
31	311	Поточні рахунки в національній валюті
	312	Поточні рахунки для лікарняних
32		Поточні рахунки в казначействі
37		Розрахунки з різними дебіторами
	378	Розрахунки з державними цільовими фондами (лікарняні)
36		Розрахунки з покупцями та замовниками НСЗУ
39		Витрати майбутніх періодів
4 клас. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
42		Додатковий капітал
44		Фінансовий результат (Нерозподілений прибуток, непокриті збитки)
48		Цільове фінансування і цільові надходження
	482	Цільове фінансування з централізованого бюджету
	482.1	Цільове фінансування у порядку надходження централізованих закупівель медикаментів та лікарських засобів
	48/п	Цільове фінансування /перерозподіл
	482.2	Цільове фінансування з міського бюджету
	482.2.1	Цільове фінансування у порядку перерозподілу лікарських засобів та медикаментів
	482.2.2	Цільове фінансування засновника у формі надходження фінансових ресурсів
	483	Цільове фінансування гуманітарна допомога
6 клас. Поточні зобов'язання		
63		Розрахунки з постачальниками та підрядниками
64		Розрахунки за податками і платежами
	641	ПДФО
	642	Військовий
65	651	За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування
66		Розрахунки за заробітною платою

69		Доходи майбутніх періодів
	69.1	Доходи від списання цільового фінансування з державного бюджету
	69.2	Доходи від списання цільового фінансування з місцевого бюджету
	69.3	Інші доходи майбутніх періодів
7 клас. Доходи і результати діяльності		
703		Дохід від реалізації послуг
	703.1	Дохід від реалізації ПМГ
	703.2	Дохід від реалізації платних послуг
71		Інший операційний дохід
74		Неопераційний дохід від амортизації ОЗ
79		Фінансовий результат
9 Клас. Витрати діяльності		
903		Собівартість реалізованих послуг
92		Адміністративні витрати
94		Інші витрати

План рахунків може доповнюватись аналітичними рахунками другого та третього порядків залежно від інформаційних запитів управління.

Впровадження розробленого робочого плану рахунків та використання створеної комп'ютерної програми забезпечить належну організацію бухгалтерського обліку на КНП відповідно до поточних вимог нормативних актів та особливостей діяльності некомерційного підприємства. Це сприятиме підвищенню ефективності облікових процедур, точності та своєчасності формування звітної інформації.

- деталізувати інформацію про наявність та рух різних видів запасів (сировини, матеріалів, товарів тощо) в розрізі їх найменувань, сортів, партій та інших ознак;
- відстежувати залишки та переміщення запасів у розрізі місць їх зберігання (складів, комор, матеріально-відповідальних осіб);
- контролювати дотримання встановлених норм запасів та своєчасність їх поповнення;
- оперативно отримувати дані про вартість запасів за їх різновидами для потреб калькулювання собівартості;
- забезпечувати роздільний облік запасів, що належать підприємству, та тих, що перебувають на відповідальному зберіганні, переробці або в оренді;
- полегшувати проведення інвентаризацій шляхом деталізації залишків за видами запасів та місцями їх зберігання.

У відповідності до вимог чинного законодавства, як було зазначено вище, досліджуване некомерційне підприємство зобов'язане розробити та офіційно затвердити порядок організації та ведення бухгалтерського обліку. Хоча форма такого розпорядчого документа нормативно-правовими актами прямо не визначена, проте згідно із загальними правилами діловодства, наказ про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку має містити низку обов'язкових реквізитів:

- повну назву підприємства;
- вид документа (наказ);
- дату видання документа;
- місце видання;
- реєстраційний номер документа;
- заголовок, що розкриває зміст документа;
- констатуючу (преамбулу) та розпорядчу частини, які містять детальні положення та вказівки;
- підпис керівника із завіренням печаткою.

Формування облікової політики є ключовим етапом процесу

удосконалення організації бухгалтерського обліку на КНП. Керівництво некомерційного підприємства має обирати такі принципи, методи та процедури ведення обліку, які дозволять достовірно відображати фінансовий стан, результати господарської діяльності та рух грошових коштів організації. Це забезпечить формування якісної, правдивої та зрозумілої для користувачів фінансової звітності, а також гарантуватиме її порівнянність з даними попередніх періодів.

Облікова політика є одним з ключових внутрішніх регламентів, що регулює систему бухгалтерського обліку на підприємстві. Її розробка потребує ретельного вивчення специфіки діяльності організації, аналізу облікових альтернатив та оцінки їх впливу на звітність. Слід також враховувати вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, галузеві особливості та рекомендації контролюючих органів.

Затверджена наказом керівника облікова політика стає обов'язковою для виконання всіма працівниками бухгалтерської служби підприємства. Її дотримання забезпечує єдині методологічні засади ведення обліку, уніфікацію облікових процедур та формування звітності, що відповідає інформаційним потребам користувачів.

Ключовим нормативним документом, на підставі якого бухгалтерська служба досліджуваного підприємства має розробити внутрішній регламент обліку, є «Методичні рекомендації з ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я» № 635. Проте, як суб'єкт комунального сектору економіки, це підприємство зобов'язане формувати облікову політику з урахуванням вимог «Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності» від 19.12.2006 р. № 1213. Зазначені методичні рекомендації № 635 встановлюють єдині підходи до відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження, внутрішнього переміщення, відпуску та списання лікарських

засобів і виробів медичного призначення в закладах охорони здоров'я незалежно від форми власності та підпорядкування. Вони містять детальні роз'яснення щодо синтетичного та аналітичного обліку цих специфічних активів.

Водночас, Положення № 1213 регламентує особливості обліку та звітності суб'єктів господарювання комунального сектору, які володіють чи користуються об'єктами комунальної власності. Воно визначає порядок обліку основних засобів, нематеріальних активів, запасів, грошових коштів, розрахунків, доходів, витрат та інших об'єктів обліку для таких підприємств.

Під час формування облікової політики керівництво підприємства має гармонізувати положення цих двох нормативних актів, зважаючи на галузеву специфіку медичної установи та її комунальну форму власності. Обрані методи оцінки, обліку та розкриття інформації мають забезпечити достовірне відображення активів, зобов'язань, доходів та витрат у фінансовій звітності.

Слід також пам'ятати, що облікова політика підлягає щорічному перегляду та актуалізації у разі змін у законодавстві чи виробничих умовах підприємства. Це дозволить підтримувати її релевантність та відповідність сучасним вимогам і потребам управління.

При формуванні облікової політики підприємства за конкретними напрямками необхідно обирати один з кількох можливих варіантів, передбачених Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами з регулювання обліку. Процес формування облікової політики доцільно організувати наступним чином:

- ретельно вивчити положення НП(С)БО та методичні рекомендації до них;
- визначити об'єкти обліку, щодо яких підприємство може здійснити вибір оптимальних методів оцінки відповідно до своєї специфіки діяльності;
- підготувати проєкт наказу (положення) про облікову політику та подати його на розгляд і затвердження керівнику. У разі відсутності галузевих методичних рекомендацій чи єдиних підходів власника (уповноваженого

органу) щодо певних облікових оцінок, керівник повинен отримати професійний висновок головного бухгалтера про законність та обґрунтованість їх застосування. Для досліджуваного підприємства існують відповідні відомчі рекомендації, які потрібно врахувати. Після затвердження проєкту наказу керівником він набуває статусу офіційного документа та доводиться до відома всіх керівників підрозділів, працівників бухгалтерії та матеріально-відповідальних осіб для виконання.

Таблиця 3.2 ілюструє розроблені підходи та запропоновані варіанти елементів облікової політики щодо матеріальних активів підприємства.

Слід зазначити, що облікова політика має періодично переглядатися та оновлюватися у зв'язку зі змінами у законодавстві, методиках оцінки чи умовах господарювання підприємства. Це дозволить підтримувати її актуальність та відповідність сучасним вимогам організації бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.2

Пропозиції з формування облікової політики в частині матеріальних активів КНП «КОЦПБС КОР»

Елементи облікової політики	Зміст елементів	Підстава та пропонований варіант
1	2	3
Основні засоби		
Методи амортизації ОЗ	Амортизація ОЗ може нараховуватися із застосуванням таких методів: <ul style="list-style-type: none"> • прямолінійного; • зменшення залишкової вартості; • прискореного зменшення залишкової вартості; • кумулятивного; • виробничого 	П. 26 НП(С)БО 7 Прямолінійний метод з встановленням терміну корисного використання відповідно до відомчих рекомендацій
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	Амортизацію інших необоротних матеріальних активів нараховують за прямолінійним або виробничим методом. Амортизацію МНМА і бібліотечних фондів нараховують за методом «50 % x 50 %» або «100 %»	П. 27 НП(С)БО 7 Для інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод Для МНМА - методом «50 % x 50 %»
Методи амортизації нематеріальних активів	Амортизацію можуть нараховувати із застосуванням таких методів: <ul style="list-style-type: none"> • прямолінійного; • зменшення залишкової вартості; • прискореного зменшення залишкової вартості; • кумулятивного; • виробничого. 	П. 27 НП(С)БО 8 Прямолінійний метод
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА	Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Стандартом вони не регламентовані й установлюються підприємством самостійно	П.п. 5.2 НП(С)БО 7 До 6000 грн за одиницю або термін використання менше 1 року
Підходи до переоцінки необоротних активів	Підприємство проводить переоцінку за самостійним рішенням	П. 16 НП(С)БО 7, п. 19Н П(С)БО 8 у разі відхилення від справедливої вартості більш ніж на 30%

Визначення ліквідаційної вартості активів	Ані у Методичних рекомендаціях № 635, ані у П(С)БО 7 це не є обов'язковим елементом облікової політики	Не встановлювати
Запаси		
Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Одиницею бухгалтерського обліку запасів є: • найменування; • однорідна група (вид)	П. 7 НП(С)БО 9
Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку їх обліку	Транспортно-заготівельні витрати можна: • включати безпосередньо до первісної вартості придбаних запасів (спосіб прямого обліку); • обліковувати на окремому субрахунку зі списанням при вибутті запасів із застосуванням середнього відсотка	П. 9 НП(С)БО 9 Підприємству всі запаси, що надходять централізовано або у порядку гуманітарної допомоги. При придбанні за рахунок власних коштів можливим є метод суцільної ідентифікації з огляду на одиничні випадки придбання
Методи оцінки вибуття запасів	При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним із таких методів: • ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; • середньозваженої собівартості; • собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО); • нормативних витрат; • ціни продажу	П. 16 НП(С)БО 9 собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО);

Дослідженням було встановлено, що наразі для досліджуваного підприємства недоцільним є ведення обліку загальновиробничих витрат через те, що його основною діяльністю є надання гарантованого пакету медичних послуг. Однак, у разі запровадження в перспективі платних медичних послуг, виникне необхідність диференційованого відображення постійних та змінних загальновиробничих витрат, а також визначення показника нормальної потужності.

Для розмежування постійної та змінної складових загальновиробничих витрат доцільно застосовувати функціональний підхід, який базується на аналізі поведінки витрат залежно від зміни обсягу діяльності.

Щодо визначення показника нормальної потужності, то за умови надання як гарантованих, так і платних послуг, його можна буде виміряти у вартісному

вираженні обсягу наданих послуг. Це дозволить більш точно розподілити загальновиробничі витрати між різними видами діяльності підприємства.

Слід зазначити, що облік загальновиробничих витрат є важливим елементом системи управлінського обліку, оскільки забезпечує формування достовірної інформації про собівартість продукції (робіт, послуг) та прибутковість окремих видів діяльності. Тому з розширенням спектру платних медичних послуг питання належної організації обліку цих витрат набуде актуальності.

Окрім того, під час формування облікової політики доцільно передбачити порядок обліку адміністративних витрат та витрат на збут (у разі здійснення діяльності з реалізації товарів чи послуг). Їх облік та розподіл між видами діяльності забезпечить більш точне калькулювання собівартості.

Загалом, належна організація обліку витрат сприятиме підвищенню ефективності управління ресурсами та прибутковістю як гарантованих медичних послуг, так і комерційних напрямків діяльності підприємства у перспективі.

Особливістю формування доходів досліджуваного підприємства є наявність надходжень з різних джерел, зокрема доходів від цільового фінансування. Цей факт необхідно врахувати при розробці положень облікової політики щодо визнання та відображення в обліку доходів.

Крім того, специфікою є те, що основним та стабільним джерелом доходів виступає оплата за надання гарантованого пакету медичних послуг згідно з договором з Національною службою здоров'я України. Дохід за цією статтею визнається щомісячно на підставі підписаного акту наданих послуг.

У процесі формування облікової політики важливо передбачити методіку обліку інших видів доходів підприємства, серед яких можуть бути кошти благодійної допомоги, гранти, доходи від оренди майна чи реалізації супутніх товарів та послуг. Обрані підходи мають забезпечити достовірне та своєчасне визнання доходів відповідно до вимог законодавства та принципів бухгалтерського обліку.

Також при розробці облікової політики слід врегулювати питання визнання доходів майбутніх періодів, а саме - доходів у вигляді одержаних авансів, безоплатно отриманих оборотних та необоротних активів. Потрібно визначити методику їх оцінки, облікового відображення та розподілу між звітними періодами згідно з принципами нарахування та відповідності доходів і витрат.

Загалом, облікова політика підприємства щодо доходів має базуватися на концептуальних основах, викладених у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», враховувати специфічні вимоги галузевих регуляторів та забезпечувати повне, вчасне й достовірне визнання всіх видів доходів, отриманих підприємством від його операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Таблиця 3.3

Пропозиції з формування облікової політики в частині доходів КНП
«КОЦПБС КОР»

Елементи облікової політики	Зміст елементів	Підстава та пропонувані варіанти
Доходи		
Визнання доходу від цільового фінансування	Загальні правила визнання доходів у вигляді цільового фінансування такі: <ul style="list-style-type: none"> • цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане, та підприємство виконає умови щодо такого фінансування; • отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування; • цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів; • цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу 	Пп. 16-19 НП(С)БО 15
Метод обчислення резерву сумнівних боргів (за необхідності — спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності)	Величину резерву сумнівних боргів визначають за допомогою одного з методів: 1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості (прямий метод); 2) застосування коефіцієнта сумнівності (розрахунковий метод). При виборі другого методу коефіцієнт сумнівності може розраховуватися шляхом: <ul style="list-style-type: none"> • визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; • класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; • визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3 — 5 років 	П. 8 НП(С)БО 10
Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	Забезпечення створюють для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: <ul style="list-style-type: none"> • оплату відпусток працівникам підприємства; • додаткове пенсійне забезпечення; • виконання гарантійних зобов'язань; • реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності; • виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами; • передбачену законодавством рекультивацию (відновлення) порушених земель тощо 	П. 13 НП(С)БО 11
Виплати з прибутку		
Порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку	Підприємство має визначити порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначають їх вичерпний склад)	П. 2.12 Методичних рекомендацій № 635

Враховуючи те, що на досліджуваному підприємстві бухгалтерський облік автоматизований лише частково, рекомендуємо для ведення бухгалтерського обліку використовувати спеціальні бухгалтерські програми. На українському ринку представлено десяток бухгалтерських програм, і кожна з них дозволяє відслідковувати операції за схемою обліку №. 291, якою зараз в

обов'язковому порядку користуються лікарні зі статусом неприбуткових громадських підприємств (НПП).

У приватних медичних установах практично будь-яка бухгалтерська програма дозволить вирішити ряд проблем господарської діяльності. Придбання матеріальних засобів, списання медикаментів разом з наданням медичних послуг населенню, отримання послуг з оренди разом з платіжними путівками, нарахування заробітної плати, складання звітності та її подання. І здається, що ця методологія також може бути успішно застосована в лікарнях некомерційних громадських компаній. Дійсно, такі установи, як і приватні лікарні, видають закони про надання послуг Національній службі здоров'я України (НСЗУ), за що отримують винагороду. Однак, окрім ідентичності цих операцій, лікарня ФКУ зберігає статус одержувача бюджетних коштів. Тому медичні заклади, які отримують фінансування за місцевими бюджетними програмами, також повинні враховувати операції з 48 рахунку (цільове фінансування та цільові надходження).

Бухгалтерська програма для обліку закладів охорони здоров'я - неприбуткових комунальних підприємств має містити облік:

- бюджетних та місцевих коштів;
- коштів юридичних та фізичних осіб;
- коштів, одержаних за договорами з органами місцевого самоврядування та іншими установами охорони здоров'я.

Крім того, у програмі мають бути чітко розподілені ці доходи та надано звітність про використання отриманих бюджетних коштів. Не кожна бухгалтерська служба може обліковувати ці операції. Звичайно, необхідну програму для автоматизації обліку КНП можна замовити у розробників і компаній з ІТ-галузі. Однак дуже часто такі роботи коштують занадто дорого, що може собі дозволити не кожен медичний заклад.

Тому, якщо вибирати між наявними альтернативами, варто звернути увагу на ту програму, яка здатна вирішити більше бухгалтерських завдань лікарні, буде дешевою та простою у використанні. Пропонуємо Бухгалтер.

Облік у програмі BookKeeper ведуть не тільки комерційні, а й комунальні некомерційні заклади охорони здоров'я. Вітчизняна практика показує, що приватні лікарні із загальною або спрощеною системою оподаткування, а також медичні заклади - некомерційні підприємства та комунальні медичні заклади майже рік ведуть облік у програмі Бухгалтер. Програма містить повний перелік операцій з обліку коштів, запасів і матеріалів, довгострокових активів і нематеріальних активів, операцій з розрахунку з постачальниками і виконавцями, постачальниками і замовниками, документів для взаєморозрахунків з відповідальними особами та на підставі договорів DRG.

Програма BookKeeper має необхідний для неприбуткової організації функціонал, такий як облік отриманих коштів та резервів з державного чи територіального бюджету, надходження безповоротної фінансової, благодійної чи гуманітарної допомоги, які обліковуються в пункті 48 «Цільовий фінансовий рахунок». та відповідний субрахунок. Існують також операції звітності про доходи від операційної діяльності за рахунок коштів та активів цільового фінансування за часом собівартості.

Окрім необхідних оглядів заробітної плати та інших податків, для лікарні у статусі ПКУ впроваджено звіт про використання доходів (прибутку) неприбуткової організації. Заповнюється автоматично на основі проведених операцій. Списання наявних залишків на рахунках бухгалтерського обліку медичного закладу здійснюється за допомогою операції «Початкове сальдо». Також немає необхідності повторно вводити в програму вже існуючі бази даних контрагентів і об'єктів обліку. Їх можна швидко імпортувати як файли Excel.

Програма легальна, постійно підтримується і розвивається розробниками. За наявності змін у формах документів та звітів програма оновлюється безкоштовно. Звіти бухгалтерських служб видаються кожні два тижні. Реалізовано можливість налаштування прав доступу до BookKeeper для працівників медичного закладу. Наприклад, для працівників, відповідальних за зберігання та відпуск ліків, можна налаштувати доступ до облікових операцій

ТМЦ і закрити для них додаткові документи бази даних. Але, наприклад, роль «Бухгалтер» дозволяє працювати з усіма операціями і звітами по базі даних.

3.2 Удосконалення організації й методики державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я України

Ключовими напрямками удосконалення організації й методики державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я України є:

✓ «впровадження новітніх концептуальних засад організації системи державного внутрішнього фінансового контролю з урахуванням сучасних реалій розвитку України та стандартів ЄС. Складовою частиною цієї системи має бути фінансово-господарський аудит» [28];

✓ «формування служб внутрішнього аудиту в усіх державних інституціях, зокрема на базі контрольних-ревізійних підрозділів. Поступове витіснення інспектування внутрішнім аудитом. Гарантування незалежності, соціального захисту та визначення відповідальності внутрішніх аудиторів державного сектор» [28];

✓ «розробка стандартів внутрішнього контролінгу та аудиту, етичного кодексу внутрішнього аудитора, критеріїв для обчислення оптимальної чисельності працівників служб внутрішнього аудиту, методології управління ризиками у сфері внутрішнього контролю та аудиту» [28];

✓ «визначення стратегії навчання, підвищення кваліфікації працівників служб внутрішнього аудиту, вдосконалення кадрового забезпечення цих служб. Створення навчальних програм та програм сертифікації аудиторів за міжнародними зразками. Покращення матеріально-технічного та фінансового забезпечення функціонування внутрішнього аудиту» [28];

✓ «комплексний контроль за операційною діяльністю медичних установ, що охоплюватиме одночасно фінансову та лікувально-оздоровчу сфери» [28]. Це дозволить запобігти дублюванню контрольних заходів та

підвищити якість моніторингу.

Важливим аспектом є також забезпечення високого рівня кваліфікації аудиторів шляхом періодичного підвищення їхньої кваліфікації та сертифікації відповідно до міжнародних стандартів.

Для покращення ефективності використання бюджетних ресурсів у медичній галузі потрібно й надалі розвивати теоретико-методологічні засади здійснення належного державного внутрішнього фінансового контролю. Вдосконалення концептуальних підходів та методики проведення відповідних контрольних заходів сприятиме раціональнішому витрачання коштів, виділених на сферу охорони здоров'я з державного бюджету.

Контроль передбачає цілеспрямований вплив на об'єкти управління шляхом систематичного моніторингу й спостереження за їхньою діяльністю. Мета контролю - виявлення будь-яких відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи поставлених завдань у процесі їх реалізації. Належне здійснення контрольних заходів дозволяє своєчасно відстежувати та коригувати можливі порушення або невідповідності у функціонуванні підконтрольних суб'єктів.

Паперові медичні звіти невдовзі стануть анахронізмом. Вся документація буде переведена в цифровий формат. Це розвантажить медпрацівників, надавши їм можливість оперативніше та якісніше обслуговувати пацієнтів. Крім того, електронний облік унеможливить втрату персональних даних хворих. Цифровізація також дозволить акумулювати відомості про потреби в різних видах медичних послуг у конкретних регіонах. На основі цих даних можна буде точніше розраховувати тарифи та контролювати якість надання медичної допомоги.

Оптимізація процедури закупівлі лікарських засобів є невід'ємним елементом реформування медичної галузі. Вже вдалося значно знизити корупційні ризики на цьому напрямку. Наступним кроком стане формування сучасної загальнонаціональної системи здійснення відповідних закупівель. Впровадження прозорих та ефективних механізмів забезпечення медустанов

необхідними препаратами дозволить раціоналізувати використання бюджетних коштів і покращити доступність якісного лікування для пацієнтів.

Під час перевірки закупівель медпрепаратів необхідно проаналізувати, наскільки повно задовольняються потреби лікувальної установи у відповідних засобах. Слід вивчити, чи враховуються при здійсненні закупівель наявні запаси та централізовані поставки від МОЗ або благодійна допомога. Важливо оцінити обґрунтованість придбання дорогого медичного обладнання, ефективність його використання, а також випадки надмірного придбання витратних матеріалів для такого обладнання.

На підставі рахунків-фактур, накладних, меморіального ордера №7 перевіряється повнота оприбуткування медпрепаратів. Особливу увагу приділяють обліку старшими медсестрами отруйних, наркотичних і сильнодіючих ліків. Необхідно встановити факти неузгоджених з керівництвом надходжень медикаментів. Потрібно ретельно вивчити правильність підрахунків, зазначених цін і таксування в оплачених рахунках, звертаючи увагу на можливі приписки та виправлення.

Задля вдосконалення державного управління, імплементації новітніх технологічних здобутків з огляду на програмні трансформації необхідно регулярно оцінювати систему державного внутрішнього фінансового контролю для її адаптації до сучасних викликів. Фундаментальним принципом такого контролю є чітке розмежування функцій внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит покликаний визначати, яким чином реалізовується внутрішній контроль, включно із способами попереднього моніторингу відповідних процесів.

Періодичний моніторинг та оновлення підходів до державного внутрішнього фінансового контролю сприятиме підвищенню його дієвості та ефективності. Водночас вивчення практики застосування попереднього контролю дозволить виявити можливі недоліки та вразливі місця для їх усунення.

Відповідно до Концепції, внутрішній аудит є формою контролю, що

забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності державних інституцій. Він надає впевненість Кабінету Міністрів, Мінфіну, іншим зацікавленим центральним органам виконавчої гілки влади, а також керівництву державних установ у тому, що система державного управління функціонує способом, який максимально мінімізує ризики шахрайства, марнотратства, помилок чи неефективності.

Внутрішній аудит покликаний надавати рекомендації щодо вдосконалення діяльності державних інституцій, підвищення ефективності управлінських процесів для сприяння реалізації їхніх цілей. До його завдань також належить забезпечення дієвого внутрішнього контролю з оптимальним балансом між витратами та результатами. Здатність надавати незалежні й неупереджені поради є визначальною рисою внутрішнього аудиту, що відрізняє його від інших форм контролю.

Наразі механізм проведення внутрішнього аудиту в медичних закладах перебуває на стадії розроблення. В Україні досі немає ефективною системи такого контролю, лише відбувається становлення процедур внутрішнього аудиту управління ризиками та контрольних заходів у сфері охорони здоров'я. Імплементация належної системи внутрішнього аудиту в медустановах дозволить підвищити якість управління та оптимізувати використання ресурсів.

В умовах реформування медичної галузі та впровадження новітніх технологій вкрай важливим є створення в Україні механізму внутрішнього аудиту, який відповідатиме міжнародним стандартам. Необхідно сформулювати надійну теоретико-методологічну базу для здійснення внутрішнього аудиту діяльності закладів охорони здоров'я з урахуванням специфіки цієї сфери. Адаптація облікових та аудиторських процедур до автоматизації дозволить підвищити ефективність контролю та оптимізувати використання ресурсів.

Важливим аспектом є також забезпечення високої кваліфікації аудиторських кадрів шляхом впровадження програм підготовки та сертифікації відповідно до кращих світових практик. Періодичне навчання та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів сприятиме їх професійному розвитку та

дозволить враховувати нові тенденції й виклики в цій сфері.

Врегулювання питань створення дієвої системи державного внутрішнього фінансового контролінгу в медичній галузі, зокрема на законодавчому рівні, є нагальною потребою. Без вирішення цих аспектів, особливо на нинішньому етапі розбудови держави, Україна матиме серйозні проблеми в цій сфері. Ключові засади організації внутрішнього фінансового контролю в охороні здоров'я мають бути закріплені на двох рівнях - у Конституції та законах України.

Конституційне визначення загальних принципів і вимог до системи внутрішнього контролю забезпечить її незмінність та стабільність функціонування. Водночас деталізацію механізмів і процедур доцільно здійснити в профільному законодавчому акті з можливістю внесення змін відповідно до динаміки реформ та нових викликів.

Законодавче врегулювання має охопити питання створення служб внутрішнього аудиту, їх статусу, прав і обов'язків, вимог до кваліфікації аудиторів, процедур проведення контрольних заходів тощо. Важливо також передбачити незалежність аудиторів та захист їх від можливих протиправних дій або тиску.

Вивчивши особливості здійснення державного внутрішнього фінансового контролінгу в медичних установах, можна погодитись з науковцями, які визначають такі ключові напрямки його вдосконалення в сучасних реаліях: формування нових та модернізація діючих процедур внутрішнього фінансового контролю, оновлення методик, оптимізація організаційних структур відповідних підрозділів, створення адекватної інформаційно-комунікаційної інфраструктури для потреб охорони здоров'я.

Важливим аспектом є також імплементація новітніх цифрових технологій та рішень для автоматизації процесів контролю й аналізу даних. Впровадження систем електронного документообігу, використання хмарних сервісів та технологій великих даних дозволить підвищити оперативність і точність обробки інформації.

Не менш важливим є забезпечення високого рівня кібербезпеки та захисту конфіденційних даних пацієнтів під час автоматизації медичних послуг. Постійне навчання персоналу правилам інформаційної безпеки допоможе мінімізувати ризики витоків або несанкціонованого доступу до чутливих відомостей.

Загалом, комплексна модернізація системи внутрішнього фінансового контролю з урахуванням новітніх технологічних досягнень сприятиме підвищенню ефективності використання ресурсів та якості медичних послуг.

На нашу думку, ключовим шляхом вирішення є збереження державного внутрішнього фінансового контролю в галузі охорони здоров'я. Зокрема, необхідно контролювати механізми забезпечення належного обсягу та якості медичної допомоги, що фінансується з бюджетних коштів. Йдеться про кошти, залучені з додаткових джерел фінансування, а також державного та місцевого бюджетів. Це включає кошти добровільного медичного страхування, державного соціального медичного страхування, благодійні внески громадян та фондів, платні медичні послуги та інші законні джерела фінансування галузі.

Застосування зазначених підходів дасть змогу закладам охорони здоров'я скоротити порушення у фінансово-бюджетній сфері. Крім того, це сприятиме поліпшенню управління ресурсами установ: фінансовими, матеріальними та трудовими. Завдяки цьому заклади зможуть ефективніше виконувати свої функції та завдання задля досягнення соціально значущих для суспільства цілей.

Державний внутрішній фінансовий контроль відіграє ключову роль в управлінні закладами охорони здоров'я. Його призначення - забезпечувати формування та ефективне використання бюджетних ресурсів для досягнення поставлених цілей у сфері розподільчих відносин. Він також сприяє реалізації фінансової політики установ. Проте нинішній стан державних фінансів у галузі вимагає посиленого контролю за витрачанням бюджетних коштів та боротьби з порушеннями бюджетного законодавства.

Удосконалення організації системи держконтролю має забезпечуватися

діяльністю всіх відповідних організацій у різних гілках влади. Для підвищення ефективності використання бюджетних коштів необхідно розробляти теоретичні засади та вдосконалювати методологію здійснення такого контролю. Жоден вид управління неможливий без чіткої системи контролю, адже не можна ефективно керувати без перевірки виконання вимог і виявлення фактичного стану на підконтрольних об'єктах.

Контроль як функція управління забезпечує зворотній зв'язок, завдяки якому керівний орган отримує інформацію про стан керованого об'єкта та хід виконання рішень. Це дає змогу своєчасно реагувати на відхилення та вносити необхідні корективи в діяльність.

За нинішніх обставин надзвичайно актуальним є створення в Україні механізму внутрішнього аудиту, який відповідав би світовим стандартам. Також необхідно сформуванати надійне теоретико-методологічне підґрунтя для внутрішнього аудиту діяльності охорони здоров'я та автоматизації обліку й аудиту. Організація такого виду контролю значною мірою визначає шляхи економічного розвитку держави, масштаби тіньової економіки, економічної злочинності та рівень добробуту населення.

Тенденції розвитку економіки та наслідки світової фінансової кризи свідчать про необхідність удосконалення фінансово-бюджетної політики та створення відповідних механізмів внутрішнього фінансового контролю з боку держави в медичних закладах як складовій частині фінансової системи країни. Чітка цілеспрямованість, гнучкість, глобалізаційні та інтеграційні процеси стали поштовхом до формування нових стандартів економічних відносин загалом та виконання місії державного контролю у сфері охорони здоров'я зокрема.

В умовах сучасної ситуації в економіці держави, посилення впливу світових фінансових факторів, глобалізації відповідних процесів та міжнародної конкуренції система державного фінансового контролю в Україні набула значного розвитку. Проте для нього характерні певні недоліки фінансової практики: нецільове та неефективне використання бюджетних

коштів, відсутність належної правової бази контрольно-фінансової діяльності, нормативного визначення змісту, мети та вимог до здійснення державного фінансового контролю. Існує також недосконалість встановлених форм і методів контролю.

Ці фактори негативно впливають на стан фінансових ресурсів держави, гальмують розвиток функції державного управління. Тому система державного фінансового контролю однозначно потребує вдосконалення. Необхідно усунути виявлені прогалини та недоліки з метою підвищення його ефективності в сучасних реаліях.

Актуальною проблемою сьогодення є створення ефективної системи державного фінансового контролю, пошук шляхів реформування різних аспектів його організації та здійснення, комплексне вирішення існуючих проблем у відповідній сфері. Це потребує вжиття заходів на загальнодержавному рівні щодо усунення недоліків у практичній діяльності суб'єктів контролю. Необхідно оптимізувати та впорядкувати фінансовий контроль держави, активізувати його роль у сучасних публічно-фінансово-правових відносинах.

Тому надзвичайно важливим є дослідження стану державного фінансового контролю в Україні в контексті виявлення проблем його нормативно-правового регулювання. Також необхідно визначити пропозиції щодо напрямків його вдосконалення. Лише так можна забезпечити ефективне функціонування цієї системи.

Розв'язання актуальних питань нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю в умовах постійних змін національного законодавства потребує ґрунтовного наукового аналізу. Різноманітні аспекти формування та функціонування системи держфінконтролю в Україні, зокрема її проблемні моменти, привертали увагу багатьох провідних вчених-дослідників.

Таблицею 3.4 наведено недоліки та надані пропозиції науковців щодо удосконалення нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю в Україні.

Таблиця 3.4

Погляди науковців щодо проблем та напрямів удосконалення
нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю в
Україні

Г.М. Азаренкова	шляхом порівняльного аналізу здійснила систематизацію поглядів вчених щодо виокремлення недоліків державного фінансового контролю, серед яких виділяє: проблеми законодавчого характеру, відсутність розмежування повноважень суб'єктів державного фінансового контролю, недосконалість механізмів відповідальності за вчинення правопорушень у сфері державних фінансів
Т.Б. Жураковський	наполягає на необхідності реформування системи державного фінансового контролю шляхом впровадження таких заходів: удосконалення законодавчої бази, нормативно-правових актів, інструктивних і методичних документів; створення й відпрацювання механізму координації роботи контрольних служб; застосування відрядно-преміальної системи матеріально-технічного забезпечення контрольних органів; вивчення і використання іноземного досвіду щодо проведення державного фінансового контролю
Н.І. Шевченко, В.О. Куліченко	на основі проведеної оцінки сучасного стану державного фінансового контролю в Україні, виокремлюють проблеми його організації і здійснення, а також пропонують напрями реформування системи державного фінансового контролю. Найважливішою проблемою називають методологічну, пов'язану з недостатнім з'ясуванням природи внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю
Т.О. Пожар	в результаті дослідження функціонування фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю виявлено комплекс проблем правового, організаційного, кадрового, методологічного характеру та визначено основні напрями їх подолання
Є.М. Романів, Д.В. Долбнєва	акцентують увагу на проблемах державного фінансового контролю щодо правового, інформаційного, організаційного, комунікативного, методологічного та кадрового забезпечення, що спричиняє негативний вплив на розвиток фінансово-бюджетних відносин, пропонують шляхи удосконалення відповідного контролю на державному та місцевому рівнях
К.Є. Дубовик, В.Г. Горник, В.В. Шпачук, С.О. Кравченко	враховуючи аналіз сучасної організаційної системи державного фінансового контролю в Україні на центральному рівні наголошують на тому, що удосконалення потребують усі елементи цієї системи: суб'єкти, об'єкти (як фінансова система взагалі, так і конкретні об'єкти кожного контролюючого органу) та контрольні дії
О.М. Есманов	на основі узагальнення проблем функціонування державного фінансового контролю на різних рівнях визначено перспективи його розвитку із урахуванням затверджених міжнародних принципів організації фінансового контролю
Т.О. Голоядова	висвітлює нормативні проблеми понятійного апарату у сфері функціонування державного фінансового контролю та наголошує на потребі їх удосконалення та систематизації із позицій світової практики
Ю.О. Ровинський	вважає стратегічними напрями модернізації системи правового забезпечення державного фінансового контролю такі, як: формування

Положення Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. потребують докорінного вдосконалення через наявність низки серйозних проблем. Зокрема, слід виокремити такі:

- відсутнє офіційне визначення поняття «державний фінансовий контроль» із розподілом на «зовнішній» і «внутрішній»;
- не закріплено принципи державного фінансового контролю;
- немає єдиних стандартів його здійснення;
- не визначено об'єкт, предмет та структурні елементи;
- бракує дефініції суб'єкта державного фінансового контролю;
- відсутнє єдине трактування видів, форм, методів і засобів контролю;
- не розкрито зміст і мету державного фінансового контролю;
- не визначено організаційну структуру основних контролюючих органів, а також їхні права, обов'язки та відповідальність.

Усунення цих прогалин дозволить вдосконалити правове регулювання відповідної сфери.

Норми інших нормативно-правових актів також недостатньо врегульовують питання організації фінансового контролю держави. Наприклад, Бюджетний кодекс України встановлює контрольні повноваження відповідних органів, але чітко не визначає суб'єктів, об'єктів та предмет бюджетного контролю. Також не опубліковано порядок здійснення суб'єктами контролю контрольних заходів. Така фрагментарність та безсистемність у правовому полі певною мірою призводить до дисбалансу в системі органів, що здійснюють державний фінансовий контроль.

Задля повноцінного та якісного нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю необхідно вдосконалити теоретичні положення з відповідної проблематики. Важливим є вивчення перспективних законопроектів та узагальнення напрацьованих пропозицій у цій сфері відносин. Це передбачає внесення змін до чинних законодавчих актів із застосуванням сучасних прогресивних наукових здобутків. Такий підхід дозволить досягти максимальної ефективності в практичній діяльності органів державного фінансового контролю.

Як вже згадувалось, чинна національна система нормативно-правового регулювання держфінконтролю характеризується величезною кількістю «розпорошених» законів і підзаконних актів. Це істотна проблема, оскільки ускладнює процеси правозастосування, створює прогалини в діяльності контролюючих органів та вносить значний дисбаланс у фінансове законодавство. Причиною є реалізація держфінконтролю багатьма державними органами, які використовують різні методи та порядок його здійснення.

Однак, головна проблема полягає у відсутності досконалої законодавчої бази - єдиного спеціального закону, який би чітко закріплював правові засади державного фінансового контролю. Наявність такого довершеного нормативно-правового акту дозволила б усунути виявлені недоліки та прогалини.

Таким чином, вдосконалення нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю доречно реалізовувати за двома пріоритетними векторами:

1) По-перше, «необхідний спеціальний напрям, що передбачає формування єдиних концептуальних засад організації та здійснення державного фінансового контролю. Йдеться про визначення складових його механізму, які не закріплені в чинному законі. Тобто потрібно внести відповідні зміни до законодавства з акцентом на вдосконаленні базових засад організації та здійснення держфінконтролю (нинішнього Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р.)» [60, с. 62]. А саме:

- визначити понятійний апарат, зокрема норми-дефініції, що розкривали б їхню юридичну сутність та забезпечували послідовне застосування (держфінконтроль, його предмет, об'єкт, суб'єкт);
- закріпити основні принципи функціонування держфінконтролю;
- створити та запровадити єдині стандарти його здійснення;
- розмежувати види, форми й методи держфінконтролю;
- розділити держфінконтроль на зовнішній та внутрішній;
- оптимізувати повноваження контролюючих органів (для

недопущення дублювання з іншими) шляхом чіткої регламентації відповідно до методів проведення контролю.

2) по-друге, «необхідний загальний напрям - гармонізація правового поля процесуальної частини базового закону у сфері державного фінансового контролю. А саме його доповнення нормами, які б закріплювали єдині чіткі, прозорі правила й порядок здійснення держфінконтролю органами різних гілок влади, а також механізм їхньої взаємодії та обміну інформацією» [60, с. 62].

Комплексне реформування законодавчої бази системи державного фінансового контролю у зазначених сферах шляхом реалізації зазначених заходів сприятиме не лише ефективній організації та здійсненню відповідного контролю. Це також сприятиме підвищенню його ефективності, рівня фінансової дисципліни та довіри громадян до органів державного управління у відповідальному розпорядженні державними коштами. Як наслідок, це позитивно вплине на фінансовий розвиток держави в цілому.

Перспективи розвитку адміністративно-правового регулювання держфінконтролю в Україні доцільно розглядати також крізь призму аналізу законопроектів відповідно до принципу правової визначеності та основних засад нормопроекування, передбачених актами міжнародного й національного законодавства.

У загальному напрямку вдосконалення системи державного фінансового контролю необхідно обґрунтувати порядок його здійснення органами різних гілок влади, а також механізм їхньої взаємодії. Це допоможе унормувати чітку процедуру проведення контролю. Як уже згадувалось, порядок, правила та процедура здійснення заходів зовнішнього держфінконтролю (аудиту), який реалізує Рахункова палата, детально визначаються Законом України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. та Регламентом Рахункової палати, затвердженим її рішенням від 28.08.2018 р. Безумовно, це позитивно впливає на ефективність здійснення державного фінансового контролю.

Проте, бракує єдиного нормативного документа, який би закріплював уніфікований підхід до визначення порядку здійснення державного фінансового

контролю (аудиту) органами Державної аудиторської служби. Натомість, маємо низку нормативно-правових актів, котрі регламентують проведення держфінконтролю (аудиту), а саме::

- «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017» [41];

- «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 р. № 698» [42];

- «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 29.08.2018 р. № 692» [40];

- «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 р. № 740» [44];

- «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 р. № 1147» [45];

- «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 р. № 252» [12];

- «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту

використання інформаційних технологій, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.2019 р. № 517» [43];

- «Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550» [13];

- «Порядок проведення перевірок закупівель Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 631» [248];

- «Порядок здійснення внутрішнього аудиту, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001» [161].

З наведеного вище можна зробити висновок, що всі зазначені нормативно-правові акти містять загальні положення щодо процесуальних засад державного фінансового контролю. Проте важливо встановити єдиний, чітко визначений порядок на законодавчому рівні, адже відсутність єдиного порядку є негативним фактором, який призводить до неузгодженості, неузгодженості дій органів контролю різних гілок державного управління на всіх рівнях державного управління. Це позначається на ефективності контролю, знижує його ефективність і обмежує розвиток функції контролю. Таким чином, однією з ключових умов належної організації державного фінансового контролю є наявність чіткого нормативного регулювання діяльності суб'єктів, уповноважених на здійснення контрольних повноважень.

Враховуючи викладене, з метою недопущення плутанини під час планування, організації та проведення заходів державного фінансового контролю, доцільно окремим розділом визначити процесуальні особливості правового регулювання державного фінансового контролю в єдиному нормативно-правовому акті - Законі України від 26.01.1993р. «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Це сприятиме усуненню наявних прогалин у вітчизняному законодавстві.

Підсумовуючи, доцільно наголосити, що у разі впровадження запропонованих змін до спеціального законодавства у сфері державного фінансового контролю вони позитивно вплинуть не лише на нормативно-правове регулювання діяльності державних органи фінансового контролю, а й сприятиме створенню цілісної, ефективної системи державного фінансового контролю, зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни, вдосконаленню управління та використання державних коштів органами державного управління.

Висновки до розділу 3

Після ретельного аналізу системи контролю та її складових, а також різних видів контролю, що здійснюються на досліджуваному комунальному некомерційному підприємстві, можна констатувати її загалом задовільний стан. Наявні контрольні процедури забезпечують дотримання чинних нормативно-правових вимог щодо ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, а також інших ключових аспектів діяльності підприємства, включно з наданням якісних медичних послуг населенню.

Разом з тим, для подальшого вдосконалення системи контролю досліджуваному підприємству доцільно:

- залучати до складу контрольних підрозділів висококваліфікованих фахівців з відповідним досвідом роботи та глибокими знаннями специфіки медичної сфери;
- регулярно проводити навчання, тренінги, курси підвищення кваліфікації для контролерів, бухгалтерів та керівного складу з метою підтримання їхньої компетентності на належному рівні;
- вивчати та впроваджувати передовий досвід організації контрольних процедур як в успішних зарубіжних медичних закладах, так і кращих вітчизняних конкурентів на регіональному ринку медичних послуг;
- розширювати співпрацю з громадськими організаціями, експертами та незалежними аудиторами для залучення їх до процесів контролю з метою

забезпечення більшої прозорості та об'єктивності.

Лише комплексний та системний підхід до вдосконалення контролю дозволить підприємству мінімізувати ризики порушень, підвищити ефективність використання ресурсів та покращити якість надання медичної допомоги пацієнтам.

ВИСНОВКИ

Регульована законодавчими нормами публічна діяльність, що провадиться органами державного управління, зокрема спеціалізованими контролюючими установами у фінансовій сфері, називається державним фінансовим контролем. Його мета полягає у забезпеченні дотримання законності, раціональності й ефективності при управлінні (формуванні, розподілі, використанні, розпорядженні) публічними фінансовими ресурсами задля виявлення, усунення та недопущення найбільш дієвим способом порушень фінансового законодавства.

Державний фінансовий контроль має особливі характеристики: 1) реалізується у специфічній публічно-правовій сфері відносин; 2) провадиться суб'єктами, наділеними владними повноваженнями в публічних правовідносинах; 3) спрямований на певний предмет та об'єкти контролювання; 4) метою є забезпечення раціонального й ефективного управління публічними фінресурсами; 5) регламентований спеціальними імперативними нормами законодавства.

Принципи державного фінансового контролю - це теоретично обґрунтовані та законодавчо закріплені засади правового, процесуального й організаційного характеру, на яких ґрунтується здійснення публічного контролю у фінансовій сфері. Вони визначають його загальну спрямованість, а також керівні настанови, що формують специфіку контрольної діяльності органів державного управління.

До системи засад державного фінансового контролю належать універсальні принципи: верховенства права, законності, публічності, об'єктивності, незалежності, системності, результативності. Крім того, існують специфічні керівні настанови прикладного характеру стосовно організації та здійснення різними органами контролю у фінансовій сфері. Серед них - моральні й етичні засади, компетентність, професіоналізм, відповідальність, добросовісність суб'єктів контролювання, узгодженість дій різних контролюючих установ тощо.

Нормативно-правове регулювання державного фінансового контролю вирізняється складною ієрархією та включає такі компоненти: 1) Конституція України; 2) кодекси України; 3) закони України; 4) нормативно-правові акти, видані Президентом України та органами виконавчої влади; 5) підзаконні нормативно-правові акти у специфічній сфері діяльності органів державного фінансового контролю; 6) нормативно-правові акти місцевого значення, що стосуються державного фінансового контролю; 7) акти індивідуальної дії, які регламентують діяльність посадових осіб під час здійснення державного фінансового контролю.

Основна мета фінансового контролю у галузі охорони здоров'я полягає в забезпеченні дотримання законності та результативності використання бюджетних і позабюджетних фінансових ресурсів, їх цільового спрямування з метою втілення принципів економічної ефективності, соціальної рівності та бюджетної результативності.

Для формування розвиненої системи фінансового контролю у галузі охорони здоров'я необхідно вжити низку важливих заходів: сформувати системну та повну нормативно-правову базу, провести реформу в організаційних структурах фінансового контролю, створити нову систему контрольних процедур і методичну базу, організувати відповідний інформаційний супровід, забезпечити матеріально-технічне, соціально-побутове та фінансове функціонування контролюючих органів. Дотримання зазначених вимог сприятиме ефективному розвитку державного фінансового контролю в Україні, раціональному розподілу фінансових ресурсів медичних закладів, а також створюватиме резерви для їх зростання.

Навівши лад у кожній зі складових державного фінансового контролю у галузі охорони здоров'я, тобто у внутрішньому та незалежному від уряду, зовнішньому контролі, ми отримаємо цілісну систему державного фінансового контролю у галузі охорони здоров'я. Вирішення цього завдання сьогодні дуже потрібне.

Комунальне некомерційне підприємство «Кіровоградський обласний

центр з профілактики та протидії ВІЛ/СНІД Кіровоградської обласної ради» є медичним закладом охорони здоров'я, що надає високоспеціалізовані медичні послуги будь-яким особам на безприбуткових засадах. Підприємство здійснює господарську некомерційну діяльність, спрямовану на досягнення соціальних цілей та покращення здоров'я населення області.

Головним завданням центру є забезпечення якісного медичного обслуговування мешканців регіону шляхом надання їм комплексної медичної допомоги у сфері профілактики, діагностики та лікування ВІЛ/СНІД та супутніх захворювань. Центр проводить інформаційно-просвітницьку роботу, спрямовану на підвищення обізнаності населення про шляхи передачі ВІЛ та методи профілактики, а також надає психологічну підтримку ВІЛ-позитивним особам та їхнім родинам.

Відповідно до законодавства України, КНП «КОЦПБС КОР» гарантує конфіденційність даних пацієнтів та рівний доступ до медичних послуг незалежно від статі, віку, соціального статусу чи інших факторів.

В активах підприємства переважають оборотні матеріальні ресурси, насамперед медичні препарати та витратні матеріали для здійснення медичної практики. У пасивах відображається цільове фінансування, отримане для забезпечення статутної діяльності закладу.

Основні засоби як необоротні активи фігурують за залишковою вартістю відповідно до проведеної переоцінки під час трансформації балансу. Їх вартість була віднесена до додаткового капіталу.

Наявні на балансі підприємства запаси товарно-матеріальних цінностей, які не були отримані в рамках цільового фінансування, при трансформації балансу відповідно до рекомендацій включені до фінансового результату.

Дебіторська заборгованість у звітності представлена сумами, які мають бути відшкодовані державними соціальними фондами за виплатами лікарняних листків непрацездатності.

На жаль, на підприємстві досі не розроблено власний робочий план рахунків бухгалтерського обліку, адаптований до зміни організаційно-

правового статусу з бюджетної установи на некомерційне підприємство. Головний бухгалтер продовжує вести синтетичний облік за рахунками бюджетної системи у меморіальних ордерах та Головній книзі.

Наприкінці кожного кварталу здійснюється трансформація лише залишків за рахунками та вибірка оборотів для складання фінансової звітності (Баланс, Звіт про сукупний дохід) і відомчих форм. Проте для забезпечення повноцінного ведення бухгалтерського обліку відповідно до чинних вимог щодо некомерційних підприємств необхідно терміново розробити власний робочий план рахунків.

При цьому слід врахувати як загальні нормативні вимоги до обліку некомерційних організацій, так і специфіку медичної діяльності даного закладу - обсяги та структуру активів, зобов'язань, доходів і витрат. План рахунків має забезпечити повне, достовірне відображення господарських операцій підприємства.

Ретельний аналіз системи контролю діяльності комунального некомерційного підприємства дозволив сформулювати низку висновків та пропозицій задля її вдосконалення.

Розглядаючи проблематику контролю у сфері охорони здоров'я, необхідно розрізняти контроль як функцію внутрішнього управління підприємством та контроль, що здійснюється зовнішніми контролюючими органами, переважно державними інституціями. Перший випадок визначається як внутрішній контроль, другий - як зовнішній.

Внутрішній контроль є невід'ємною складовою системи управління суб'єктом господарювання та реалізується через відповідні управлінські процедури моніторингу та перевірки ефективності функціонування різних підрозділів, дотримання встановлених регламентів та правил. Зовнішній контроль здійснюється уповноваженими державними органами з метою нагляду за дотриманням підприємством чинного законодавства, нормативних актів, а також захисту інтересів держави та суспільства.

Для медичних закладів, зокрема некомерційних підприємств

комунальної форми власності, особливого значення набуває якісна організація як внутрішнього, так і зовнішнього контролю. Це дозволить забезпечити належний рівень надання медичних послуг, раціональне та цільове використання ресурсів, прозорість фінансово-господарської діяльності перед громадою.

Дозвільну функцію та контроль за провадженням діяльності комунального некомерційного підприємства здійснює Міністерство охорони здоров'я України, яке видає відповідну ліцензію на здійснення медичної практики. Така ліцензія надається юридичним особам на невизначений строк після перевірки дотримання ними встановлених вимог і нормативів.

Окрім ліцензування, одним із важливих інструментів зовнішнього контролю якості надання медичних послуг є акредитація лікувальних закладів. Вона проводиться згідно з Основами законодавства України про охорону здоров'я і передбачає комплексну оцінку відповідності медичного закладу затвердженим стандартам діяльності.

Незалежний зовнішній контроль ефективності використання бюджетних коштів, виділених на різні види медичної допомоги через Національну службу здоров'я України, здійснює Рахункова палата. За результатами такого контролю вона формує звіт про аудит ефективності з детальним аналізом виконання програм медичних гарантій, цільового використання коштів, дотримання договірних зобов'язань тощо. У звіті застосовуються різноманітні аналітичні методи для всебічної оцінки стану справ.

Таким чином, діяльність комунальних некомерційних підприємств медичної сфери контролюється на різних рівнях як внутрішніми, так і зовнішніми інституціями, що сприяє забезпеченню належної якості надання медичних послуг населенню та ефективності використання наявних ресурсів.

Після ретельного аналізу системи контролю та її складових, а також різних видів контролю, що здійснюються на досліджуваному комунальному некомерційному підприємстві, можна констатувати її загалом задовільний стан. Наявні контрольні процедури забезпечують дотримання чинних нормативно-

правових вимог щодо ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, а також інших ключових аспектів діяльності підприємства, включно з наданням якісних медичних послуг населенню.

Разом з тим, для подальшого вдосконалення системи контролю досліджуваному підприємству доцільно:

- залучати до складу контрольних підрозділів висококваліфікованих фахівців з відповідним досвідом роботи та глибокими знаннями специфіки медичної сфери;
- регулярно проводити навчання, тренінги, курси підвищення кваліфікації для контролерів, бухгалтерів та керівного складу з метою підтримання їхньої компетентності на належному рівні;
- вивчати та впроваджувати передовий досвід організації контрольних процедур як в успішних зарубіжних медичних закладах, так і кращих вітчизняних конкурентів на регіональному ринку медичних послуг;
- розширювати співпрацю з громадськими організаціями, експертами та незалежними аудиторами для залучення їх до процесів контролю з метою забезпечення більшої прозорості та об'єктивності.

Лише комплексний та системний підхід до вдосконалення контролю дозволить КНП «КОЦПБС КОР» мінімізувати ризики порушень, підвищити ефективність використання ресурсів та покращити якість надання медичної допомоги пацієнтам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Dikan L. STATE FINANCIAL CONTROL: CONCEPTUAL FOUNDATIONS OF ITS DEVELOPMENT. *International scientific journal «Internauka»*. Series: «Economic Sciences». 2019. No. 2. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-2-4760> (date of access: 25.05.2024).
2. Yahodenko I. V., Hordei O. D. The State-based Financial Control in Ukraine: Status and Directions for Improvement. *Business Inform.* 2021. Vol. 10, no. 525. P. 336–340. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-336-340>.
3. Yahodenko I., Hordei O. STATE FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE: FOREIGN EXPERIENCE. *Scientific opinion: Economics and Management*. 2021. No. 6(76). URL: <https://doi.org/10.32836/2521-666x/2021-76-15>.
4. Znamenska M. A., Slabkiy G. O. ІНФОРМАТИЗАЦІЯ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ЯК ОСНОВА ЕФЕКТИВНИХ КОМУНІКАЦІЙ В СИСТЕМІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Medical Informatics and Engineering*. 2015. № 2. URL: <https://doi.org/10.11603/mie.1996-1960.2015.2.4916> .
5. АНАЛІЗ ПРОГРАМ PROMs І PREMс У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я / Н. В. Харченко та ін. *Вісник соціальної гігієни та організації охорони здоров'я України*. 2022. № 1. С. 29–34. URL: <https://doi.org/10.11603/1681-2786.2022.1.13072> .
6. Артеменко О. В. Державний контроль екологічної безпеки в Україні. *Університетські наукові записки Хмельницького університету управління та права. Право. Економіка. Управління*. 2008. Вип. 3 (1), спецвипуск. С. 75–76.
7. Афанасенко Н. О. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм : thesis. 2017. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7966> .
8. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль, його концептуальні аспекти. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2005. № 11 (54). С. 24–31.

9. Боришкевич І. І., Гой Н. В., Жук О. І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ПОТЕНЦІАЛУ КЕРІВНИКА У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2024. № 1. С. 67–72. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.1.67> .
10. Борович О. В. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ОБЛІКУ ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ У КОМУНАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2021. № 6. С. 20–28. URL: <https://doi.org/10.33244/2617-5932.6.2020.20-28> .
11. Булдакова І. Д. Державний фінансовий контроль комунальних підприємств в Україні : thesis. 2019. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/11283> .
12. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI : станом на 1 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> .
13. Валецька О. В. ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я В СУЧАСНИЙ ПЕРІОД. *Актуальні проблеми права: теорія і практика*. 2022. № 2 (42). С. 46–53. URL: <https://doi.org/10.33216/2218-5461-2021-42-2-46-53> .
14. Венгер І. В. МЕХАНІЗМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОЛІТИКИ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Derzhavne upravlinnya udoskonalennya ta rozvytok*. 2023. № 12. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2156.2023.12.17> .
15. Верещагіна О. Державний контроль за антимонопольно–конкурентною політикою. *Підприємництво, господарство і право*. 2012. № 3 (195). С. 57–61.
16. Винниченко К. А. Оцінка управління персоналом в закладах охорони здоров'я : master's thesis. 2021. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/82730> .
17. Височан О. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У НЕБЮДЖЕТНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ УКРАЇНИ: ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ

ЗАБОРГОВАНОСТІ. *Економіка та суспільство*. 2021. № 32. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-73> .

18. Головкін О. В. Державний контроль і нагляд у галузі охорони та використання земель в Україні як різновид державного контролю і нагляду у сфері охорони довкілля. *Адвокат*. 2011. № 9 (132). С. 8–12.

19. Горин В. П., Квасниця О. В. ПЕРСПЕКТИВИ НАРОЩУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я В УМОВАХ ВІЙНИ ТА ПОСТВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ УКРАЇНИ. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2023. № 14. С. 27–33. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.14.27> .

20. Гуржий П. О. УПРАВЛІНСЬКІ РІШЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2023. № 16. С. 129–134. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.16.129> .

21. Дацій Н. В., Драган І. В., Малахова Т. В. ЕФЕКТИВНІ ЗАРУБІЖНІ МОДЕЛІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ СИСТЕМОЮ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2023. № 20. С. 128–132. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.20.128> .

22. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС : Директива Європ. Союзу від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text .

23. Драган І. В., Дацій Н. В., Драган І. О. АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ СКЛАДОВОЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я В УКРАЇНІ. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2023. № 24. С. 158–162. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.24.158> .

24. Драган І. В., Дацій Н. В., Драган І. О. ВПЛИВ ФІНАНСОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ НА РОЗВИТОК ГАЛУЗІ

ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я В УКРАЇНІ. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2023. № 22. С. 179–184. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.22.179> .

25. Дранус В. В., Бурих А. Г. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Efektivna ekonomika*. 2024. № 1. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.1.69> .

26. Дяченко М. Державний фінансовий контроль в контексті посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2014. Вип. 1 (154). С. 99–104.

27. Жадан О. В. Фінансовий контроль надходжень до місцевих бюджетів. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2016. Вип. 3/4 (63/64). С. 254–263.

28. Запорожець Т. В., Васюк Н. О., Єгорова Д. Є. РОЗРОБЛЕННЯ СТРАТЕГІЇ ЕЛЕКТРОННОЇ СИСТЕМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я (EHEALTH) ЯК ОДИН ІЗ НАПРЯМІВ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2022. № 21. С. 95–99. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2022.21.95> .

29. Зінченко М. Фінансовий контроль за управлінням місцевими бюджетами. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2015. № 4 (224). С. 86–97.

30. Інструкція з впровадження адміністрування антимікробних препаратів в закладах охорони здоров'я, які надають медичну допомогу в стаціонарних умовах : Наказ МОЗ України від 03.08.2021 р. № 1614 : станом на 18 квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1322-21#Text> .

31. Інструкція про порядок профілактики передачі ВІЛ від матері до дитини в закладах Державної кримінально-виконавчої служби України : Наказ МОЗ України від 23.11.2007 р. № 740/1030/4154/321/614а. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1406-07#Text> .

32. Коваленко К. В. Зовнішній державний фінансовий контроль у підвищенні ефективності бюджетування України : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2015. 20 с.
33. Кожушко О. О. Державний контроль за діяльністю благодійних організацій. *НОВІТНІ ДОСЯГНЕННЯ ТА ВЕКТОРИ РОЗВИТКУ СУЧАСНОЇ ЮРИСПРУДЕНЦІЇ*. 2021. С. 286–312. URL: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-244-2-1-11> .
34. Колпакова А. Державний фінансовий контроль на сучасному етапі: огляд концептуальних засад. *International Science Journal of Management, Economics & Finance*. 2023. Т. 2, № 1. С. 9–18. URL: <https://doi.org/10.46299/j.isjmef.20230201.02> .
35. Конституція України : (з офіц. тлумаченням Конституц. Суду України). Київ : Ліра, 2006. 96 с.
36. Кравченко Ю. Державний фінансовий аудит: реалії застосування в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 10. С. 46–51.
37. Кужелев М. О. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ: РЕГІОНАЛЬНИЙ АСПЕКТ. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2020. № 2. С. 129–140. URL: <https://doi.org/10.33244/2617-5940.2.2019.129-140> .
38. Лисяк Л. В., Абдін А. В. ПОТЕНЦІАЛ ПУБЛІЧНО-ПРИВАТНОГО ПАРТНЕРСТВА У ФІНАНСУВАННІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Agrosvit*. 2023. № 5-6. С. 43–53. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2023.5-6.43> .
39. Ломейко Ю. А. Державний фінансовий контроль в Україні: напрями вдосконалення його організації та оцінювання. *Проблеми економіки*. 2016. № 2. С. 148–160.
40. Макаренко М. В. ЦИФРОВІЗАЦІЯ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ ЯК ПРІОРИТЕТ ПУБЛІЧНОЇ ПОЛІТИКИ У ПОБУДОВІ СУЧАСНИХ МЕДИЧНИХ СЕРВІСІВ. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2023. № 9. С. 138–141. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.9.138> .

41. Малигіна А. С. Державний фінансовий аудит в Україні : thesis. 2018. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7543> .
42. Мацелик Т. О., Мацелик М. О. Державний фінансовий контроль у сфері оподаткування: трансформація під час воєнного стану. *Наше право*. 2024. № 1. С. 280–287. URL: <https://doi.org/10.32782/np.2024.1.37> .
43. МЕХАНІЗМ ФІНАНСУВАННЯ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙ / Д. Гавриченко та ін. *Financial and credit activity problems of theory and practice*. 2022. Т. 1, № 42. С. 125–133. URL: <https://doi.org/10.55643/fcaptr.1.42.2022.3674> .
44. Михальська Л. В. СТРАТЕГІЧНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Modern transformations in economics and management*. 2021. URL: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-064-3-23> .
45. Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI). URL: <https://www.eurosai.org/ru/topMenu/ISSAI.html>.
46. Муляр В. В. Управління персоналом в закладах охорони здоров'я України: суть, завдання, основні переваги та недоліки : master's thesis. 2020. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/82044> .
47. Муляр В. В. Управління персоналом в закладах охорони здоров'я України: суть, завдання, основні переваги та недоліки : master's thesis. 2020. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/82044> .
48. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 29–35.
49. Островка Е. В. Державний фінансовий аудит як домінанта державного фінансового контролю. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2013. № 2 (141). С. 31–38.
50. Офіційний сайт Європейської організації вищих органів фінансового контролю (European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI)). URL: <https://www.eurosai.org/ru/about-us/about-eurosai/>.

51. Офіційний сайт Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)). URL: <https://www.intosai.org/ru/dokumenty/svobodnyi-dostup>.

52. Паньків Ю., Гупаловська М. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ. *PUBLIC COMMUNICATION IN SCIENCE: PHILOSOPHICAL, CULTURAL, POLITICAL, ECONOMIC AND IT CONTEXT*. 2020. URL: <https://doi.org/10.36074/15.05.2020.v1.20> .

53. Перелік лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку в аптечних і лікувально-профілактичних закладах : Перелік МОЗ України від 30.06.1994 р. № 117 : станом на 11 черв. 2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0174-94#Text> .

54. Перепічка П. Фінансовий контроль в епоху цифрових технологій. *Фінансовий контроль*. 2017. № 12 (143), груд. С. 43–49.

55. Першин В. Г. Державний фінансовий моніторинг: завдання та функції. *Публічне право*. 2017. № 1 (25). С. 45–50.

56. Піхоцький В. Ф. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми нормативно-правового забезпечення. *Регіональна економіка*. 2014. № 4 (74). С. 194–204.

57. Піхоцький В. Ф. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми нормативно-правового забезпечення. *Регіональна економіка*. 2014. № 4 (74). С. 194–204.

58. Положення про єдиний Державний реєстр імунобіологічних препаратів в Україні : Положення МОЗ України від 26.02.1996 р. № 37 : станом на 29 берез. 2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0339-96#Text> .

59. Попело О. В., Островська Н. С. ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ВИКЛИКІВ. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2023. № 12. С. 13–19. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.12.13> .

60. Попович С. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ. *Grail of Science*. 2022. № 17. С. 82–86. URL: <https://doi.org/10.36074/grail-of-science.22.07.2022.010> .

61. Порядок впровадження профілактики інфекцій та інфекційного контролю в закладах охорони здоров'я, які надають медичну допомогу в стаціонарних умовах : Наказ МОЗ України від 03.08.2021 р. № 1614. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1320-21#Text> .

62. Прасюк В. М. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. Т. 2, № 3(28). С. 97–102. URL: [https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3\(28\).367](https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3(28).367) .

63. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII : станом на 16 берез. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> .

64. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : станом на 1 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> .

65. Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки : Закон України від 31.05.2022 р. № 2285-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2285-20#Text> .

66. Про державний контроль якості лікарських засобів : Постанова Каб. Міністрів України від 12.05.1997 р. № 448 : станом на 24 квіт. 2009 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/448-97-п#Text> .

67. Про доповнення переліку суб'єктів господарювання, щодо яких проводиться державний фінансовий аудит окремих господарських операцій : Постанова Каб. Міністрів України від 22.06.2009 р. № 709 : станом на 26 груд. 2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/709-2009-п#Text> .

68. Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних

навчальних закладах : Постанова Каб. Міністрів України від 17.09.1996 р. № 1138 : станом на 29 лют. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1138-96-п#Text> .

69. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Держ. казначейства України від 10.12.1999 р. № 114 : станом на 6 серп. 2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99#Text> .

70. Про організацію профілактики інфекцій та інфекційного контролю в закладах охорони здоров'я та установах/ закладах надання соціальних послуг/ соціального захисту населення : Наказ МОЗ України від 03.08.2021 р. № 1614 : станом на 18 квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1318-21#Text> .

71. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII : станом на 19 серп. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> .

72. Про порядок проведення профілактичних щеплень в Україні та контроль якості й обігу медичних імунобіологічних препаратів : Наказ МОЗ України від 16.09.2011 р. № 595 : станом на 21 черв. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1159-11#Text> .

73. Про прийняття за основу проекту Закону України про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Постанова Верхов. Ради України від 16.11.2017 р. № 2214-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2214-19#Text> .

74. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII : станом на 4 трав. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> .

75. Про упорядкування статистичної звітності в закладах та установах системи Міністерства охорони здоров'я України : Наказ МОЗ України від 30.06.1998 р. № 180 : станом на 26 берез. 2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0452-98#Text> .

76. Про фінансування витрат, пов'язаних з підготовкою та проведенням в Україні наради керівників вищих органів фінансового контролю держав - учасниць Співдружності Незалежних Держав : Постанова Каб. Міністрів України від 14.05.2001 р. № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/489-2001-п#Text> .

77. Резолюція ІХ сесії Ради керівників вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав «Щодо ролі вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав у подоланні наслідків глобальної фінансово-економічної кризи» : Резолюція Співдружності незалеж. держав від 30.09.2009 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_139#Text .

78. Романів М. В. Державний фінансовий контроль і аудит : Навч.-метод. посіб. Київ : Ніос, 1998. 224 с.

79. Сивульський М. І. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: результати, проблеми та перспективи розвитку. *Фінанси України*. 2005. № 7. С. 8–18.

80. Сідор М. І. Фінансовий контроль. Нац. ун-т «Од. юрид. акад.», 2019. URL: <https://doi.org/10.32837/11300.12473> .

81. Скирта Д. Державний фінансовий контроль у сфері державних закупівель в світлі нового Закону України «Про здійснення державних закупівель». *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки*. 2011. Вип. 86. С. 101–103.

82. Стрижовець Є. М. Державний фінансовий контроль органів Державної аудиторської служби України: теорія та практика : thesis. 2019. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/10968> .

83. Трохимчук І. М. Фінансовий контроль в системі державного управління. *Малий і середній бізнес (право, держава, економіка)*. 2010. № 1/2. С. 212–224.

84. Федоришин М. В. Економіко-правові засади фінансування охорони здоров'я : thesis. 2012. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/28073> .

85. Футоранська Ю. М. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку. *Наукові праці НДФІ*. 2010. Вип. 2 (51). С. 69–76.

86. Хомутенко А. В. Державний фінансовий контроль за діяльністю суб'єктів господарювання України: аналітичний аспект. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 4. С. 55–60.

87. Яремчук І. В. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ У ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2020. № 5. С. 180–189. URL: <https://doi.org/10.33244/2617-5932.5.2020.180-189> .

88. Яремчук І. В. ДЕРЖАВНИЙ ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ ГАЛУЗІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2018. № 2. С. 408–422. URL: <https://doi.org/10.33244/2617-5940.2.2018.408-422> .

89. Прасюк В. М. Адміністративно-правове регулювання державного фінансового контролю за законодавством України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Запорізький нац. ун-т. Запоріжжя, 2020. 227 с.

ДОДАТКИ