

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В МЕДИЧНІЙ СФЕРІ

SPECIAL FEATURES OF ACCOUNTING AND AUDIT IN THE MEDICAL FIELD

УДК 657.05:336.221

<https://doi.org/10.32843/infrastruct43-80>**Розіт Т.В.**

к.е.н., доцент,
доцент кафедри управління
та адміністрування
Харківський національний університет
імені В.Н. Каразіна

Слюніна Т.Л.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри управління
та адміністрування
Харківський національний університет
імені В.Н. Каразіна

Rozit Tatiana

Vasyl Karazin National University
of Kharkiv

Slunina Tatiana

Vasyl Karazin National University
of Kharkiv

У статті розглянуто деякі особливості обліку оборотних та необоротних активів у приватних медичних закладах, особливості їх інвентаризації з урахуванням специфіки низки лікарських засобів, особливості складського обліку медикаментів та відображення їх руху в первинних документах та облікових регістрах. Першочерговим завданням у медичній сфері є дотримання вимог стосовно якості послуг, котрі надаються населенню, що має величезний вплив на економіку держави. Організація аудиту у сфері охорони здоров'я має деякі особливості, зумовлені специфікою діяльності в галузі, що потрібно враховувати під час планування кожного етапу аудиту. Інструментарій аудиту, зокрема клінічного, дає змогу поліпшити роботу медичного закладу, що є вкрай важливим як для конкретної особи, так і для всієї держави. Деякі європейські країни мають значні досягнення у цьому напрямі, тому вивчення їхнього досвіду буде корисним для реалізації головної мети діяльності сфери охорони здоров'я.

Ключові слова: облік активів, інвентаризація, приватні медичні заклади, клінічний аудит, якість медичних послуг.

В статье рассмотрены некоторые особенности учета оборотных и не-оборотных

активов в частных медицинских учреждениях, особенности их инвентаризации с учетом специфики ряда лекарственных средств, особенности складского учета медикаментов и отображения их движения в первичных документах и учетных регистрах. Первоочередной задачей в медицинской сфере является соблюдение требований в отношении качества услуг, которые предоставляются населению, что имеет огромное влияние на экономику государства. Организация аудита в сфере здравоохранения имеет некоторые особенности, обусловленные спецификой деятельности в отрасли, что нужно учитывать при планировании каждого этапа аудита. Инструментарий аудита, в частности клинического, позволяет улучшить работу медицинского учреждения, что является крайне важным как для конкретного человека, так и для всего государства. Некоторые европейские страны имеют значительные достижения в этом направлении, поэтому изучение их опыта будет полезным для реализации главной цели деятельности сферы здравоохранения.

Ключевые слова: учет активов, инвентаризация, частные медицинские учреждения, клинический аудит, качество медицинских услуг.

The article considers some features of accounting for current assets, including general purpose drugs, in example, ordinary medicaments and medical devices and those that contain narcotic and psychotropic components, which are subject to careful subject-quantitative accounting in health care facilities; features of inventory check of assets taking into account the specifics of a number of drugs, features of warehousing of medicines and recordation of their movement in supporting primary documentation and accounting registers. It has been established that the accounting of non-current assets in private health care facilities have no differences in compared with other types of activity. The accounting of working hours (labor time) of medical staff took place by filling in standard forms of primary accounting; emphasize the mode of operation of the institution, which occurs during the revival or what is processed during working hours. The high-priority task in the medical field is to comply with the requirements for the quality of services provided to the population, which has a huge impact on the state's economy. Health care facilities need a specialized audit, which takes into account all the features of activities in the field, the specifics of interaction with state run public authorities, the social conditions of entrepreneurship. The organization of the audit in the field of health care has some features due to the specifics of activities in the branch, which must be taken into account when planning each stage of the audit. Audit toolset, in particular, clinical audit can improve the work of the medical institution, which is extremely important both for the individual and for the whole state. The existing conditions for accreditation of medical institutions require changes in which the audit will be conducted by independent expert institutions, which will allow to obtain an objective as-sessment of the institution and increase the efficiency of its activities. The need to create an independent body is beyond doubt, especially now. its purpose will be to conduct a health care audit, and without this, health care reform is extremely difficult and hardly possible. Some European countries have made significant progress in this area, so studying their experience will be useful for achieving the main goal of health care.

Key words: asset accounting, inventory check, private health care facilities, clinical audit, quality of medical services.

Постановка проблеми. Виклики сьогодення, насамперед пандемія коро-навірусу COVID-19, є випробуванням для систем охорони здоров'я країн усього світу. Офіційні джерела, регулятори, професійні спілки відзначають величезний вплив кризи і на фінансову звітність, і на весь бізнес у цілому. У найближчій перспективі можуть бути зменшені витрати на оборону, тому що сегмент медицини потребує більш значних вкладень. Отже, сфера охорони здоров'я постає одним із першочергових об'єктів дослідження економічної науки, зокрема обліку і контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблематики обліку і контролю в приватних медичних закладах присвячено праці В. Сміянова [6], А. Степаненка [7], С. Яцишина [8].

Постановка завдання. Метою дослідження є вивчення нових об'єктів обліку та аудиту, що, своєю чергою, є підґрунтям для перегляду основних засад обліку і відображення операцій в облікових регістрах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік послуг в установах охорони здоров'я ведеться на підставі вимог П(С) БО. Здебільшого приватні медичні заклади (клініки) провадять декілька видів діяльності, наприклад надання медичних послуг і роздрібну торгівлю лікарськими засобами. За кожним видом діяльності ведеться окремий облік. Передача витратних матеріалів медичного призначення, лікарських засобів і медикаментів для надання послуг відбувається всередині одного підприємства.

Для узагальнення інформації про діяльність, яка пов'язана з наданням медичних послуг, використовуються рахунки 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво» та субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» тощо. Під час процедури ведення обліку саме основних засобів, нематеріальних активів та нарахування амортизації не існує суттєвих відмінностей між тим, як це відбувається у приватній медичній установі або на звичайному виробничому підприємстві.

Загалом основні постулати обліку незмінні, а саме:

- тотожні правила визначення первісної вартості основних засобів, однак слід звернути увагу на те, що медичні заклади можуть отримувати вартісне обладнання, яке потребує тривалого монтажу та налагодження;

- найчастіше використовується прямолінійний метод амортизації, а саме амортизація нараховується на різницю між первісною та ліквідаційною вартістю;

- амортизація нараховується щомісяця у гривнях із копійками (перший місяць амортизації – це місяць, наступний після місяця введення в експлуатацію);

- є поняття малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) – це основні засоби, які мають вартісний поріг 20 тис грн та менше (вартість рахується без ПДВ). Наказом про облікову політику можна встановити й інший поріг, але зазвичай беруть цей;

- для МНМА, крім методу амортизації 50/50, є метод 100%. За даним методом можна нарахувати амортизацію одразу у місяці введення в експлуатацію МНМА на 100% його вартості;

- є можливість дооцінки основних засобів (однак проведення дооцінки потребує залучення професійних оцінювачів, бухгалтер його провести самостійно не може);

- строки корисного використання визначаються керівництвом установи самостійно в наказі про облікову політику.

Однак необхідно звернути особливу увагу на питання обліку запасів у медичних закладах, що являють собою лікарські засоби та медичні вироби, – це оборотні активи (запаси), які належать закладу та забезпечують його функціонування, а саме: перев'язувальні засоби, стоматологічні матеріали, санітарно-гігієнічні вироби та матеріали й ін., що застосовуються в медичних цілях та будуть використані, як правило, протягом одного року і не беруться на облік як основні засоби, адже через великий обсяг медикаментів та кількість їх облікових реєстрів це питання є важливим та складним.

Облік більшості лікарських засобів та медичних виробів відповідає обліку інших видів запасів. Але є й такі, які підлягають особливому

предметно-кількісному обліку. До них відносять морфін, трамадол, просідол, метадон, атропін та ін., що визначені Переліком лікарських засобів, котрі підлягають предметно-кількісному обліку у закладах охорони здоров'я [4].

Під час обліку в медичних закладах слід керуватися цим Переліком та Методичними рекомендаціями ведення обліку лікарських засобів і медичних виробів у закладах охорони здоров'я [3], якими затверджено форми документів, що стосуються обліку лікарських засобів та медичних виробів. В окремих журналах та формах ведеться предметно-кількісний облік отруйних, сильнодіючих та комбінованих лікарських засобів, облік наркотичних засобів, психотропних речовин, облік крові, її компонентів, препаратів і кровозамінників під час їх заготівлі та переробки на станціях і у відділеннях переливання крові.

Як і інші види запасів, лікарські засоби та медичні вироби у закладах охорони здоров'я обліковуються бухгалтерською службою та за місцем їх зберігання (знаходження) матеріально відповідальними особами.

Складський облік ведеться матеріально відповідальними особами за найменуваннями за кожним лікарським засобом окремо із зазначенням його назви, дозування, форми випуску (таблетки, ампули тощо), інформації про упаковку (коробки, флакони, туби тощо), назви виробника лікарського засобу, кількості, ціни та суми. Для аналітичного обліку медикаментів складу призначена Книга складського обліку лікарських засобів та медичних виробів.

У відділеннях медичних закладів старші медичні сестри видають медикаменти на пости (у маніпуляційні кімнати), тобто для фактичного лікування хворих, у суворій відповідності до листків-призначень хворим і записують у Журнал обліку фактично отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів. Фактичне використання медикаментів обов'язково повинно підтверджуватися записами в листку лікарських призначень. Він є оперативним документом для реєстрації режиму перебування хворого в стаціонарі, призначеного йому дієтичного харчування, методів обстеження, медикаментозного лікування, фізіотерапевтичних та психотерапевтичних процедур. Списання медикаментів без відповідних записів у листку лікарських призначень про їх фактичне використання розцінюється фахівцями Держаудитслужби як необґрунтоване й є порушенням п. 1 ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1].

Списання використаних медикаментів може здійснюватися бухгалтерією за балансовою вартістю чи середньозваженою собівартістю згідно зі звітами про фактичне використання, які складаються матеріально відповідальними особами.

Надважливою є інвентаризація лікарських засобів, що проводиться з періодичністю, визначеною законодавством у п. 5 Методичних рекомендацій [3]. Наприклад, інвентаризація спирту має проводитися не рідше одного разу на квартал. Лишки медикаментів, що виявлені під час інвентаризації, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на збільшення доходів, щоб у подальшому встановити причини виникнення цих лишків. У разі виявлення недостачі, у результаті втрати чи крадіжки у встановленому законодавством порядку відбувається стягнення сум із винних осіб.

Взаємний залік лишків і нестач унаслідок пересортування за необхідності може бути допущено виключно щодо матеріальних цінностей однакового найменування й у відповідній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той же період, який перевіряється, та в однієї і тієї ж матеріально відповідальній особі, котра перевіряється.

При цьому нестачі медикаментів у межах норм природних утрат, які виявлені в результаті інвентаризації, підлягають списанню за розпорядженням керівника у такому порядку:

- придбані в поточному році – на фактичні видатки;

- придбані в минулому році – на фінансові результати.

Що ж стосується обліку оплати праці, у медичних закладах установлюється поденний облік робочого часу, а сама робота проходить змінами, що забезпечує доступ до медичної допомоги протягом дня, а у безперервно діючих закладах охорони здоров'я робота здійснюється безперервно, змінно.

Роботодавець повинен чітко вести такий облік шляхом заповнення типових форм первинного обліку (табеля робочого часу працівників), що передбачає фіксування поіменного списку працівників із відмітками про відпрацьований час, понаднормовий час, запізнення і неявки; або ж реєструються лише відхилення від нормальної тривалості робочого часу.

У медичних закладах із цілодобовим режимом роботи застосовується щомісячний облік робочого часу за погодженням із профспілковим комітетом із дотриманням норми робочого часу за обліковий період: місяць, квартал, півріччя.

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

Якісний облік є не лише запорукою прийняття розумних управлінських рішень, а й успіху діяльності закладу.

Пріоритетною метою, важливим і обов'язковим елементом діяльності медичних закладів є постійне та безперервне поліпшення якості надання медичних послуг, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я.

В останні роки значну увагу спрямовано на проблеми організації та менеджменту в охороні здоров'я. Причиною цього є інтеграційні процеси, що відбуваються у системах охорони здоров'я, процеси, які у тому чи іншому обсязі забезпечують збереження і поліпшення здоров'я населення. Як на рівні національних систем охорони здоров'я, так і в міжнародних масштабах відбуваються процеси, спрямовані на перспективу змін.

Загалом організація аудиту об'єктів медичних закладів являє комплекс заходів із перевірки, що проводяться на організаційній, технологічній та фінальній стадіях. Такі заходи спрямовуються на раціональне поєднання методів та засобів перевірки для отримання документального підтвердження та обґрунтованої інформації, що у цілому фінансова звітність, яка складається медичним закладом, не містить у собі суттєвих неточностей та погрешностей.

Для закладів охорони здоров'я необхідним є спеціалізований аудит, який урахує всі особливості діяльності у сфері, специфіку взаємодії з органами державної влади, соціальні умови підприємництва. Результатом аудиту у сфері медицини є незалежна думка про виконання стандартів забезпечення громадян медичними послугами та достовірність наданої допомоги.

Усі особливості організації аудиту у сфері охорони здоров'я зумовлені специфікою діяльності в галузі та наявністю соціальної політики у сфері охорони здоров'я:

- включення організацій різноманітних форм власності у сферу ринкових відносин. Унаслідок економічної реформи у сфері охорони здоров'я з'являються медичні заклади різноманітних форм власності, і традиційні та ординарні форми здійснення контролю стають надзвичайно неефективними;

- складність нормативно-правової бази функціонування медичних закладів, досить часті зміни документів, що регулюють їхню діяльність. На жаль, потреба в консультаційній та методичній допомозі з організації обліку, звітності, контролю над виконанням кошторисів витрат, розрахунком доходів та прибутку задовольняється досить некомпетентними консультаціями, що значно зупиняє розвиток медичних закладів;

- достовірність оцінки реальності бухгалтерського балансу та фінансового стану медичних закладів;

- захист медичних закладів від неправомірних дій податкових органів, пенсійного фонду, банків, майнового фонду;

– потреба та необхідність захисту соціальних інтересів громадян. Для медичних закладів контроль майже скасований, чим створюються умови для безконтрольності та всюдозволеності.

Під час планування процесу аудиту діяльності медичних закладів можна виділити такі етапи, що пов'язані між собою:

– створення науково-методичної та нормативно-правової бази, яка забезпечує формування достовірної інформації для правового захисту соціальних інтересів працівників структур;

– формування механізму методичного забезпечення аудиту та організації бухгалтерського обліку, оперативної та статистичної звітності та, що не менш важливо, ревізійної роботи в системі охорони здоров'я. Аудит – це єдина можливість організованої форми діючого контролю та реальної оцінки результатів діяльності;

– підготовка аудиторів, що спеціалізуються на об'єктах охорони здоров'я, та створення умов для їхньої діяльності;

– попередження неефективних напрямів реформування об'єктів системи охорони здоров'я;

– забезпечення методичними матеріалами з аудиту та внутрішньогосподарського контролю щодо об'єктів системи охорони здоров'я.

Розвитку аудиту в медичній сфері сприяє низка пріоритетних чинників. Послаблення контролю над здійсненням господарських операцій у сфері медицини призводить до порушення законів. Суб'єкти системи охорони здоров'я зацікавлені в достовірності бухгалтерського балансу і реальній оцінці свого фінансового стану.

Проблема аудиту у сфері охорони здоров'я полягає у відсутності механізму та спеціалістів, які проводили б аудит на достойному рівні.

Спеціалісти повинні чітко розуміти використання уніфікованого протоколу перевірки за конкретними напрямками та адекватно оцінювати якість послуг.

Сьогодні ідея створення незалежного органу, вузькоспеціалізованих закладів, які займалися б аудитом у сфері охорони здоров'я, є надзвичайно актуальною, і без цього реформування сфери надзвичайно складне чи практично неможливе.

Нині процедура акредитації медичних закладів не є налагодженою, і це серйозна проблема, оскільки акредитація є одним із показників рівня медичних закладів, це свого роду гарантія наявності в закладі охорони здоров'я всіх умов для надання медичної допомоги. Відповідно до чинного законодавства, проходження акредитації – обов'язкова вимога для медичних закладів.

Якщо зміняться умови акредитації й аудит проводитимуть незалежні експертні заклади, буде отримана об'єктивна оцінка роботи медичного закладу.

Планується визначити для кожної експертної організації сферу компетентності та

підтвердити її відповідність раніше встановленим критеріям.

За умов ринкової конкуренції в медичній сфері аудит стає незамінним для медичних закладів, і тут це вже виражається більше в моніторингу ефективності роботи закладу, ніж в інструменті контролю і надзору. Аудит дає можливість просканувати роботу кожного об'єкта окремо та всіх загалом, простежити динаміку розвитку та зробити правильні висновки щодо роботи закладу.

Клінічний аудит досить непогано розвинений за кордоном, що є правильним, адже сутність такого виду аудиту полягає у контролі одного з найважливіших аспектів у сфері – якості надання послуг. Даний вид аудиту дає змогу знайти слабкі місця, проаналізувати та поліпшити якість надання послуг. На жаль, система охорони здоров'я в країні дещо відстає в розвитку від системи в європейських країнах.

Клінічний аудит у Великобританії є визнаним механізмом, що забезпечує якість лікування та надання послуг у закладах. Розробляються освітні програми та тренінги, державні програми на основі інформації, що була отримана в ході проведення аудиту. Усі ці процедури сприяють оптимізації використання ресурсів, поліпшенню взаємодії між персоналом та пацієнтами медичних закладів. У розробленні стандартів клінічного аудиту приймають участь різні організації, такі як Національний інститут охорони та вдосконалення медичних послуг (NICE), яка надає рекомендації щодо підвищення якості медичної допомоги, розробляє нормативні документи та проводить експертизу технологій, оцінюючи ефективність. Партнерство з питань якості медичних послуг (HQUIP) посилює вплив клінічного аудиту на якість медичних послуг в Англії та Шотландії.

Висновки з проведеного дослідження. Невід'ємною частиною управління медичними закладами став клінічний аудит із головною метою – вдосконалення медичної практики та впровадження оптимізаційних змін у медичних закладах охорони здоров'я. Є суттєві відмінності клінічного аудиту від процедур контролю, надзору та експертизи як інструменту поліпшення сфери медичних послуг та галузі у цілому.

За умови, що з боку керівників медичних закладів у всій галузі буде продемонстрована підтримка, а підготовка персоналу відповідатиме вимогам, клінічний аудит матиме всі шанси на успіх у впровадженні та розвитку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.11.2018 № 996-ХІV (редакція станом на 16.11.2018). База даних «Законодавство України». URL : <https://zakon.rada.go> (дата звернення: 18.05.2020).

2. Про затвердження Галузевої програми стандартизації медичної допомоги на період до 2020 року : Закон України від 16.09.2011 № 579 (редакція станом на 23.05.2014). *База даних «Законодавство України»*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/sho> (дата звернення: 21.05.2020).

3. Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я : Закон України від 09.09.2014 № 635 (редакція станом на 24.06.2019). *База даних «Законодавство України»*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14> (дата звернення: 01.03.2020).

4. Про затвердження переліку наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів : Закон України від 06.05.2000 № 770 (редакція станом на 23.07.2019). *База даних «Законодавство України»*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/770-2> (дата звернення: 01.05.2020).

5. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Закон України від 22.01.1996 № 1023-XII (редакція станом на 16.12.2011). *База даних «Законодавство України»*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF> (дата звернення: 22.04.2020).

6. Сміянов В.А. Актуальність питання впровадження клінічного аудиту в управління якістю медичної допомоги. *Актуальні питання теоретичної медицини. Актуальні питання клінічної медицини* : матеріали наук.-практ. конференцій студентів, молодих вчених, лікарів та викладачів, м. Суми, 10–12 квітня 2012 р. Суми : СумДУ, 2012. С. 92. URL : <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/27017> (дата звернення: 21.04.2020).

7. Степаненко А.В. Місце клінічного аудиту в системі управління якістю медичної допомоги. *Клінічна фармація, фармакотерапія та медична стандартизація*. 2011. № 1–2. С. 97–104. URL : <https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/32000> (дата звернення: 20.04.2020).

8. Яцишин С., Каплун О. Контроль якості проведення аудиту ефективності. *Економічний аналіз*. 2006. Вип. 15. С. 282–285. URL : <http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16473/1> (дата звернення: 25.03.2020).

REFERENCES:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.11.2018 р. # 996-XIV: Закон України від 19.12.1997 # 1023-XII (Redakcija stanom na 16.11.2018) Baza danykh

«Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (data zvernennja: 18.05.2020).

2. Pro zatverdzhennja Ghaluzevoji prohramy standartyzaciji medychnoji dopomogy na period do 2020 roku: Zakon Ukrainy vid 16.09.2011 # 579 (Redakcija stanom na 23.05.2014) Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/sho> (data zvernennja: 21.05.2020).

3. Pro zatverdzhennja Metodychnykh rekomendacij vedennja obliku likarsjkykh zasobiv ta medychnykh vyrobiv u zakladakh okhorony zdorov'ja: Zakon Ukrainy vid 09.09.2014 № 635 (Redakcija stanom na 24.06.2019) Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14> (data zvernennja: 01.03.2020).

4. Pro zatverdzhennja pereliku narkotychnykh zasobiv, psykhotropnykh rečovyn i prekursoriv: Zakon Ukrainy vid 06. 05. 2000. № 770 (Redakcija stanom na 23.07.2019) Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/770-2> (data zvernennja: 01.05.2020).

5. Pro zatverdzhennja Porjadku vyznachennja rozmiru zbytkiv vid rozkradannja, nestachi, znyshennja (psuvannja) materialjnykh cinnostej: Zakon Ukrainy vid 22.01.1996# 1023-XII (Redakcija stanom na 16.12.2011) Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF> (data zvernennja: 22.04.2020).

6. Smijanov V. (2012) Aktualnistj pytannja vprovadzhennja klinichnogho audytu v upravlinnja jakistju medychnoji dopomogy. [Actual problems of fundamental and clinical medicine] Proceedings of the *Aktualjni pytannja teoretynnoi medycyny. Aktualjni pytannja klinichnoi medycyny (Ukraine, Sumy, April 10 – 12, 2012)*, Sumy: SumDU, pp.92 Available at: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/27017> (accessed: 21 April 2020).

7. Stepanenko A. (2011) Misce klinichnogho audytu v systemi upravlinnja jakistju medychnoji dopomogy. [Clinical audit's place in quality management system of medical care] *Klinichna farmacija, farmakoterapija ta medychna standartyzacija* (electronic journal), vol. 1-2, pp. 97-104. Available at: <https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/32000> (accessed: 20 April 2020).

8. Yatsyshyn S. Kaplun O.(2006) Kontrol yakosti provedennja audytu efektyvnosti [Quality control of efficiency audit], *Ekonomichnyj analiz. Naukovi zapysky. Zbirnyk naukovykh pracj kafedry ekonomichnogho analizu TNEU* (electronic journal), vol. 15, pp. 282 – 285. Available at: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16473/1> (accessed: 25 March 2020).