

Яценко А.А.

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

В статті розкрито сутність та методика державного фінансового аудиту в сфері охорони здоров'я в Україні. Здійснено порівняння практики застосування термінів «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» та «аудит ефективності». Здійснено аналіз основних напрямів та ключових питань проведення аудиту ефективності в зарубіжних країнах, в результаті чого виявлено значні відмінності в практиці здійснення аудиту ефективності в країнах Західної та Східної Європи. Запропоновано шляхи удосконалення окремих частин процесу здійснення державного фінансового аудиту в сфері охорони здоров'я України шляхом запровадження нових показників результативності виконання бюджетних програм.

Ключові слова: державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, аудит ефективності, сфера охорони здоров'я, показники результативності бюджетних програм.

Постановка проблеми. Сфера охорони здоров'я України має досить розгалужену структуру та представлена багатьма закладами, багато з яких отримує бюджетні кошти. Бюджетні кошти, що виділяються на охорону здоров'я потребують належного фінансового контролю. Одним з найбільш проблемних способів фінансування видатків на охорону здоров'я є використання програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Тому виділення коштів для спеціально створених бюджетних програм в сфері охорони здоров'я вимагає застосування специфічних методів державного фінансового аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм, в т.ч. в сфері охорони здоров'я, розглядали в своїх працях такі вчені як: Т.С. Невешкіна, О.Т. Оледій, О.І. Малецька, В.Ю. Трайтлі, Т.В. Федченко та інші. Проблема впровадження в процесі бюджетування програмно-цільового методу фінансування видатків з бюджетів, на основі виконання якого потім здійснюється державний аудит бюджетних програм присвячені праці Р.Л. Жебчука, Н.В. Ткаченко, С.М. Феденько та інших вчених. Праці цих вчених є ґрунтовними та розкривають окремі важливі проблеми функціонування державного фінансового аудиту, в т.ч. в сфері охорони здоров'я. Однак, деякі питання здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм в сфері охорони здоров'я в них не розкриті повною мірою, тому потребують подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою роботи є розкриття сутності методики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм охорони здоров'я та надання рекомендації щодо створення нових показників визначення результативності бюджетних програм.

Опис основного матеріалу дослідження. Державний фінансовий аудит є однією з форм здійснення державного фінансового контролю в Україні та світі. Одним з видів такої форми контролю є державний фінансовий аудит бюджетних програм.

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI бюджетна програма – це сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [1]. З цього визначення зрозумілим є те, що бюджетні програми можуть створюватися практично в будь-якій сфері діяльності органів державного управління, а головною рисою цих програм є чітка спрямованість на виконання поставленої мети.

Для здійснення контролю за витратами бюджетних коштів законодавством передбачено проведення такої форми фінансового контролю як державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм. Слід зауважити, що чинним законодавством визначення такого поняття як «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» не передбачено. Натомість, використовується термін «аудит ефективності». Це пояснюється застосуванням в процесі законотворчості міжнародних норм, в яких оцінка та контроль заходів, процесів схожих на бюджетну програму, здійснюється за допомогою

операційного аудиту, аудиту управлінських рішень чи аудиту ефективності.

Відповідно до п. 3 Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженого постановою Кабінету міністрів України від 10 серпня 2004 р. №1017, основними завданнями аудиту ефективності є[2]:

1) оцінка виконання результативних показників бюджетних програм;

2) оцінка ефективності виконання бюджетних програм;

3) виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній і якісній реалізації запланованих цілей;

4) визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на реалізацію запланованих цілей;

5) розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

З-поміж цих завдань найбільш важливим, на нашу думку, є процес оцінки результатів виконання бюджетної програми. Загальною рисою для всіх галузей є те, що для них застосовується 4 групи показників результативності виконання бюджетних програм: показники затрат, продукту, ефективності, якості [3]. Достатньо спірним є визначення поняття «показник ефективності» бюджетної програми, оскільки воно в деякій мірі взаємопов'язане із поняттям результативності в

цілому. Тому що, саме ефективність можна визначити як здатність досягати або не досягати запланованого результату.

В той же час аудит ефективності в зарубіжних країнах направлений на перевірку ефективності та економності використання державних ресурсів, а об'єктом такої форми контролю є вся управлінська діяльність, в т.ч. організаційна та адміністративна системи [8, с.106]. Отож, в інших країнах, аудит ефективності охоплює дещо ширше коло об'єктів контролю та є більш розвиненим в порівнянні з практикою застосування його в Україні.

Оскільки сфера охорони здоров'я має досить розгалужену систему закладів охорони здоров'я, то в процесі здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм виникає потреба в обчисленні значної кількості показників результативності цих програм. Саме тому, на нашу думку, варто порівняти показники результативності виконання бюджетних програм в лікарнях та поліклінічних закладах, як найбільш розповсюджених закладів охорони здоров'я в Україні в цілому (табл.1).

На нашу думку ці показники є досить узагальненими і не можуть врахувати специфіку діяльності кожного окремого закладу охорони здоров'я. Для проведення оцінки діяльності закладів охорони здоров'я під час державного фінансового аудиту необхідно розраховувати додаткові показники для більшої деталізації результатів аналізу та кращого розуміння діяльності закладів охорони здоров'я.

Таблиця 1

Показники результативності виконання бюджетних програм для поліклінік, лікарень та санаторно-курортних закладів*

Показники затрат	Показники продукту	Показники ефективності	Показники якості
Кількість ліжок (од.)	Кількість лікарських відвідувань (тис. од.)	Навантаження на одну лікарську посаду (осіб)	Зміна кількості випадків ускладнень після лікування (%)
Кількість установ (од.)	Кількість ліжко-днів (тис. од.)	Середня вартість одного ліжко-місця на добу (грн.)	Рівень захворюваності, в тому числі дитячої, у порівнянні з попереднім роком (%)
Кількість штатних одиниць (посад)	Чисельність пролікованих/ реабілітованих хворих (од.)	Завантаженість ліжкового фонду (%)	Рівень летальності (%)
	Кількість хірургічних втручань (од.)	Середній термін перебування на лікуванні одного хворого (днів)	
	Чисельність осіб, які отримали послуги санаторно-курортних закладів (осіб)	Середня вартість оздоровлення однієї особи в санаторно-курортних закладах (грн.)	Рівень забезпечення санаторно-курортним лікуванням (%)
	Кількість лабораторних досліджень (од.)		

* Складено автором на основі [3]

Результати ознайомлення з закордонною практикою здійснення фінансового контролю показують, що саме аудит ефективності становить значну частку серед здійснюваних контрольних заходів. В той же час в інших країнах відсутній окремий аудит виконання бюджетних програм. При цьому, аудит ефективності та фінансовий аудит є принципово різними, але взаємопов'язаними. За кордоном аудит ефективності є більш прогресивною формою фінансового контролю. Взаємозв'язок між державним фінансовим аудитом та аудитом ефективності полягає в тому, що останній використовує результати фінансового аудиту. В той час же час ніякого дублювання контролю не відбувається, оскільки мета, завдання, функції та принципи здійснення обох видів аудиту чітко визначені та неухильно дотримуються [6, с.8].

В зарубіжних країнах аудит ефективності в сфері охорони здоров'я досить розповсюджений,

особливо в медичних закладах. Основні напрямки та ключові питання аудиту ефективності в сфері охорони здоров'я в деяких країнах світу наведено в табл. 2. Розглядаючи табл. 2, можна зробити висновок, що аудит ефективності в сфері охорони здоров'я Росії та Великобританії має суттєві відмінності. Наприклад, у Великобританії значна увага приділяється питанням, безпосередньо не пов'язаним з господарською діяльністю медичних закладів, а з результативністю виконання головних завдань закладів охорони здоров'я, таких як дослідження якості управління персоналом закладів, ефективністю використання лікарських засобів та обладнання. Натомість в Росії основні напрями аудиту ефективності в більшій мірі охоплюють контроль та аналіз фінансово-господарської діяльності, що є в цілому характерним для всіх країн Східної Європи.

Таблиця 2

Напрями та ключові питання аудиту ефективності в галузі охорони здоров'я у Великобританії, США та Росії*

Країна	Напрями аудиту	Ключові питання аудиту
1	2	3
Великобританія	Фінансова система	ефективність управління витратами, управління контрактами на постачання ліків
	Інформаційний менеджмент та технології	управління інформаційними потоками, управління додатками, інфраструктура
	Продуктивність	активність і якість даних (наприклад, реадмісія, невідкладна допомога, рак)
	Клінічна якість	структура управління якістю, клінічний аудит та якість метрики, забезпечення безпеки пацієнтів
	Робоча сила (працівники медичних установ)	пошук та підбір персоналу, дослідження відповідності рівня заробітної плати, планування і запровадження постійного навчання персоналу
	Управління ризиком та відповідність закону	управління структурою, управління ризиками з боку вищих керівників управління медичними установами, дотримання законодавства (повідомлення про інциденти та скарги, готовність до незвичних ситуацій.)
США	Фармація	придбання та отримання лікарських засобів, контроль укладання договорів адміністраціями медичних закладів на поставки ліків, оцінка регулювання обігу лікарських речовин та безпеки їх збереження в закладах
	Управління грошовими потоками	оцінка системи внутрішнього контролю при управлінні фінансами медичних закладів(особлива увага приділяється готівці)
	Допуск та реєстрація пацієнтів	оцінка системи контролю на відповідність законності реєстрації та перебування пацієнтів в медичних закладах, оцінка захищеності персональних даних пацієнтів.)
	Лабораторія	оцінка дотримання закладами охорони здоров'я всіх політик та процедур щодо застосування медичного обладнання, встановлення відповідності роботи обладнання та використання ліків за призначенням

1	2	3
Росія	Управління закупівлями	якість планування та виконання закупівель ліків, оцінка конкурентоздатності при закупівлях та чіткості виконання контрактів
	Управління майном	ефективність використання основних засобів закладів охорони здоров'я
	Управління персоналом	оцінка системи оплати праці в медичних закладах, відповідність кваліфікації працівників займаним посадам, підвищення кваліфікації, тренінги
	Розкриття інформації	наявність планів фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я, розміщення таких даних у засобах масової інформації
	Не бюджетні надходження медичних закладів	дослідження позабюджетних джерел надходження коштів до медичних закладів, законності такого надходження та ефективності використання коштів

* Складено автором на основі [4,9,10]

Для покращення державного фінансового аудиту бюджетних програм в сфері охорони здоров'я в Україні необхідно впровадження нових показників оцінки результативності бюджетної програми або зміна нині існуючих. Слід зауважити, що для системи охорони здоров'я в Україні основним завданням є виконання планів діяльності закладів охорони здоров'я щодо, наприклад, кількості ліжко-днів, лікарських відвідувань або зменшення рівня смертності. Це досить часто, призводить до маніпулювання даними з боку керівної ланки закладів охорони здоров'я з метою отримання бюджетного фінансування на наступні періоди.

Враховуючи викладене, варто доповнити результативні показники бюджетної програми такими показниками якості обслуговування населення у лікарні як «відмова від госпіталізації» (кількість випадків та їх частка у чисельності хворих, які поступили на лікування), «повторна госпіталізація» (кількість випадків та їх частка у загальній чисельності госпіталізованих) тощо.

Повертаючись до показників, наведених в табл. 1, слід підкреслити, що показники результативності виконання бюджетних програм в лікарнях та поліклініках є основними, але не вичерпними. На нашу думку до показників результативності бюджетних програм необхідно додати показники оцінки управління персоналом, наприклад, кількість працівників, що мають науковий ступінь або вчене звання,

кількість працівників, що пройшли стажування за кордоном.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Узагальнюючи наведене можна зробити висновок, що організаційно-правове забезпечення та нормативна база здійснення державного фінансового аудиту потребує вдосконалення. В першу чергу слід визначитися з термінологією та запровадити визначення поняття «державний фінансовий аудит бюджетних програм». Це необхідно, тому що поняття аудиту ефективності в Україні та за кордоном відрізняються між собою. Необхідна визначитися в подальшому з розвитком державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм охорони здоров'я. Напрямами цього розвитку може стати або запровадження в Україні стандартів країн Європейського союзу щодо аудиту ефективності, або вдосконалення діючої методики здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Україні. Перспективи подальших досліджень полягають у розробленні нових показників результативності виконання бюджетних програм охорони здоров'я, які будуть використовуватися в процесі здійснення державного фінансового аудиту. Також важливим напрямом подальших досліджень науковців має стати система організаційно-правового забезпечення здійснення аудиту у сфері охорони здоров'я із врахуванням становлення та розвитку таких систем в провідних країнах світу.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

2. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету міністрів України від 10 серпня 2004 р. №1017. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>

3. Про результативні показники бюджетної програми: Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 №1536 (в редакції від 24.07.2015). – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10>
4. Андреева О.В., Бударин С.С. Использование современных форм аудита эффективности в сфере здравоохранения / О.В. Андреева, С.С. Бударин // Вестник Росздравнадзора. – 2014. – №6. – С. 37 – 43.
Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/ispolzovanie-sovremennyh-form-audita-effektivnosti-v-sfere-zdravoohraneniya>
5. Невешкіна Т.С. Проблеми визначення показників результативності виконання бюджетних програм в Україні / Т.С. Невешкіна. // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2012. – Вип. 6(2). – С. 106 – 115.
6. Симоненко В.К. Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения/ В.К. Симоненко // Вісник КНТЕУ. – 2014. – №2. – С.5 – 14.
7. Феденько С.М. Програмно-цільовий метод у ресурсному забезпеченні охорони здоров'я / С.М. Феденько // Інноваційна економіка. – 2013. – №7. – С.53 – 56.
8. Федченко Т.В. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм в галузі охорони здоров'я / Т.В. Федченко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №3. – С.105 – 109.
9. Health care internal audit: Identifying prevalent risks within your organization [Електронний ресурс] / 2015 RSM US LLP. – Режим доступу: http://rsmus.com/pdf/health_care_internal_audit.pdf
10. Performance audits in the public sector: the National Health Service in England [Електронний ресурс] / Mersey International Audit Agency. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/dgs/internal_audit/pdf/conference_2012/crowley_pres.pdf

REFERENCES

1. Biudzhetniy kodeks Ukrainy: pryjniatyj 08.07.2010 № 2456-VI. [The budget code of Ukraine from July 08/2010 № 2456-VI.]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
2. Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia Derzhavnoiu finansovoiu inspektsiiei, ii terytorial'nymy orhanamy derzhavnogo finansovoho audytu vykonannia biu-dzhetnykh proham: postanova Kabinetu ministriv Ukrainy, pryjniata 10 serpnia 2004 r. №1017 [On approval of the State Financial Inspection and its territorial bodies of the state financial audit of budget programs: Resolution of Cabinet of Ministers of Ukraine from August 10, 2004 №1017.]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF> [in Ukrainian].
3. Pro rezul'tatyvni pokaznyky biudzhetnoi prohamy: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 10.12.2010 №1536 (v redaktsii vid 24.07.2015). [On the result indicators of budget programs: The order of Ministry of Finance of Ukraine from December 10, 2010 №1536 (in the wording of 24.07.2015).].(n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10> [in Ukrainian].
4. Andreeva O.V., Budaryn S.S. Yspol'zovanye sovremennykh form audyta efektyvnosti v sfere zdravookhraneniya [The use of modern forms of audit of effectiveness in the health sector]. *Vestnyk Roszdravnadzora [The Herald of Federal Service for Surveillance in Healthcare]*. Moscow, 2014, 6, pp. 37 – 43 [in Russian].
5. Nievieshkina T.S. Problemy vyznachennia pokaznykiv rezul'tatyvnosti vykonannia biudzhjetnykh proham v Ukraini [Problems of definition of performance indicators of budget programs in Ukraine]. *Visnyk Dnipropetrovs'koho universytetu. Serii «Ekononika»*. [Bulletin of Dnipropetrovsk University. Series "Economy"]. Dnipropetrovsk, 2012, 6(2), pp. 106 – 115 [in Ukrainian].
6. Symonenko V.K. Audyty efektyvnosti: problemy adaptatsyy y vnedreniya [Performance audit: problems of adaptation and implementation]. *Visnyk KNTEU [The Herald of KNTEU]*. Kyiv, 2014, 2, pp. 5 – 14 [in Russian].
7. Feden'ko S.M. Prohamno-tsil'ovyy metod u resursnomu zabezpechenni okhorony zdorov'ia [Program and target method in resources for healthcare]. *Innovatsijna ekonomika [Innovative Economy]*. 2013, 7, pp. 53 – 56 [in Ukrainian].
8. Fedchenko T.V. Otsinka efektyvnosti vykonannia biudzhjetnykh proham v haluzi okhorony zdorov'ia [Evaluation of efficiency of budget programs in health care]. *Visnyk ZhDTU [The Herald of Zhytomyr State Technological University]*. Zhytomyr, 2010, 3, pp. 105 – 109 [in Ukrainian].
9. Health care internal audit: Identifying prevalent risks within your organization / 2015 RSM US LLP. Retrieved from http://rsmus.com/pdf/health_care_internal_audit.pdf
10. Performance audits in the public sector: the National Health Service in England / Mersey International Audit Agency. Retrieved from http://ec.europa.eu/dgs/internal_audit/pdf/conference_2012/crowley_pres.pdf

Одержано 31.05.2016 р.