МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я

(за матеріалами Державної аудиторської служби України)

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня
ІІ курсу, групи **ОМА-21-3**
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»; освітня програма «Державний аудит; судово-економічна експертиза у фінансових розслідуваннях»

підпис здобувача вищої освіти

Нікітіної Софії Вадимівни
Ім'я та прізвище здобувача вищої освіти

Науковий керівник Скорик М.О.

Гарант освітньо-професійної програми Лісовий А.В.

Допущено до захисту за рішенням кафедри аудиту, державного фінансового контрою та аналізу протокол від «25» 01 2023 № 6/2

Завідувач кафедри А.В ЛІСОВИЙ, д.е.н., професор

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 11 25.01.23
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки 30. 05.01.2023
(до захисту, на доопрацювання) (дата)

Результат захисту 91/4/С 08.02.23
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: Суворов О.Ю.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії:
(підпис) Лісовий А.В.
(ініціали, ПІБ)
(підпис) Панасюк О.В
(ініціали, ПІБ)
(підпис) Рабчук О.Г.
(ініціали, П

Бланк оцінювання випускної роботи

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	20		05.01.23 Скофик М.О.
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	5		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	2		
4. Рецензент	від 0 до 5	3		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	30		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	24		
4. Апробація	від 0 до 10	12		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	41		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	71		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
71	C	4	08.01.23	

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	Д	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	ЄХ	2 (незадовільно)

ЗМІСТ

ВСТУП……10
РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ…….……..14
1.1. Економічний зміст та концептуальні основи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм……..……..14
1.2. Характеристика Державної аудиторської служби та її ролі у процесі здійснення аудиту у сфері охорони здоров’я……..22
РОЗДІЛ ІІ. АНАЛІЗ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я……..33
2.1. Аналіз фінансування галузі охорони здоров’я з державного бюджету України……...33
2.2. Організація та планування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я……...40
2.3. Методика державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та узагальнення його результатів…….…….47
РОЗДІЛ ІІІ. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ……...51
ВИСНОВКИ……...56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…….59
ІЛЮСТРАТИВНИЙ МАТЕРІАЛ…….64

ВСТУП

Актуальність. Впровадження принципів прийняття рішень про бюджетні витрати на основі показників бюджетного плану є поширеною практикою як серед розвинутих, так і країн, що розвиваються, проте досягнення у використанні програмно-цільового методу бюджетного планування дуже варіативні. Коли одним країнам вдалося підвищити якість управління державними фінансами за рахунок переходу до розподілу бюджетних коштів на основі довгострокових програм, інші зіткнулися з певними проблемами, які не дозволили реалізувати запланований потенціал інструменту державних програм. Оскільки в Україні процес переходу до програмно-цільового принципу бюджетного планування перебуває в активній фазі реалізації, а у сфері державних фінансів проблеми в останні роки лише наростають (доходи державного бюджету, що скорочуються, зростаючі показники дефіциту і державного боргу місцевих бюджетів тощо), питання підвищення результативності застосування державних програм є особливо актуальними, особливо у сфері охорони здоров'я.

Аудит виконання бюджетних програм є новою галуззю наукового дослідження. Ця галузь пов'язана із використанням програмно-цільового методу у здійсненні бюджетного процесу. ПЦМ полягає у тому, що із державного бюджету виділяються кошти згідно потреб, які закладені у бюджетній програмі. Бюджетна програма має виконуватись, про що установа складає результати оцінки ефективності бюджетної програми. Бюджетні програми та стан їх виконання оцінюються після виконання програми. У цих документах зазначено скільки разів був змінений план бюджетних асигнувань, скільки задач було фактично виконано та який стан розподілу фінансових ресурсів.

Інформаційна основа роботи. Питання здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я

є досить вузьким та відповідно мало дослідженим. Проте, на основі досліджень В.Ф. Піхоцького, Т.О. Пожар, Н.І. Рубан, Л.О. Сухаревої, І.Б. Стефанюка, Т.В. Федченко, які внесли вагомий внесок у виокремлення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у окремий блок аудиту, ця проблематика почала цікавити інших дослідників. Зокрема Трайлі В.Ю. були проаналізовані напрями модернізації цього виду аудиту. О. Хаблюк та С. Яцишин досліджувалось питання форм і методів здійснення державного фінансового контролю виконання бюджетних програм. Також, дане питання підіймали у своїх дослідженях такі науковці, як: М.Т. Білуха, В.І. Подольський, Ф.Ф. Бутниця, Л.П. Кулаковська, Дж.К. Роберсон. Сучасниками, які прямо чи побічно досліджували це питання є: О.С. Гончаренко, К.І. Редченко, О.В. Сапоговська та інші.

Метою написання роботи є дослідження особливостей здійснення аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я. Відповідно до мети, ми сформували наступні ***завдання:***

- проаналізувати економічний зміст бюджетної програми та критерії їх виконання;

- розглянути етапи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та його сутність;

- здійснити характеристику Державної аудиторської служби та її ролі у процесі здійснення аудиту у сфері охорони здоров'я;

- провести аналіз фінансування галузі охорони здоров'я з державного бюджету України;

- описати організацію та план державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я;

- навести методику державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та узагальнення його результатів;

- виокремити проблемні питання державного фінансового аудиту бюджетних програм у сфері охорони здоров'я;

- розглянути способи підвищення дієвості та ефективності до організації державного фінансового аудиту бюджетних програм у сфері охорони здоров'я.

Об'єктом дослідження є теоретичні та практичні аспекти здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я.

Базою дослідження обрано Державна аудиторська служба.

Предмет дослідження – державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я.

Методи дослідження. Система процедур узагальнення та вивчення об'єкта та предмета дослідження супроводжувалось наступними методами: теоретичні методи, такі як: аналіз та синтез, за допомогою яких вивчались узагальнювались теоретичні та літературні здобутки науковців, включаючи метод узагальнення теоретичних знань. Для формування проблемних питань та шляхів їх вирішення, був використаний емпіричний метод – узагальнення даних, яке проводилось на основі попереднього аналізу. На основі проведеного аналізу було здійснено оцінку ефективності запропонованих заходів.

Джерелами інформації виступали: наказ Міністерства охорони здоров'я від 24.02.2020 № 513 «Про затвердження паспорта бюджетної програми на 2020 рік», результати ефективності бюджетної програми за 2020 рік та аудиторський звіт Державної аудиторської служби за бюджетною програмою КПКВ 2301040 КФКВ 0740. Дані джерела інформації розміщені у додатках.

Наукова новизна дослідження полягає у тому, що дана робота вміщує у собі комплексне дослідження процесу здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я. Дана тема є такою, що майже не досліджувалась у науковому колі, тому виведення цієї теми у рамки дослідження у даній роботі свідчить про актуальність даного дослідження.

Практична значущість полягає у тому, що у роботі містяться рекомендації, які значним чином можуть допомогти покращити процес проведення державного фінансового аудиту у сфері охорони здоров'я.

Структура дипломної роботи складається із вступу, трьох розділів, восьми підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи складається із 136 сторінок, 64 основної частини та 72 додатків. Список використаних джерел містить 39 найменування.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

1.1. Економічний зміст та концептуальні основи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Держава за допомогою бюджетних коштів як сполучної ланки між розподілом і продуктивним споживанням забезпечує першочерговий розвиток найбільш прогресивних напрямків в економіці, регулювати рівні виробництва і безробіття, за допомогою податкової системи регулювати рівні активності виробничих і невиробничих секторів економіки та окремих галузей. Як наслідок, з'являється одне із завдань що стоять перед державними органами, що займаються питаннями бюджетного процесу – контроль за державними фінансами як найважливішим відтворювальним ресурсом економіки.

Існуюча теоретична база державного аудиту в цілому та держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема характеризується певною плутаниною та остаточною невизначеністю ключових понять. Крім того, існують проблемні питання системного характеру, що стосуються побудови системи державного аудиту та визначення місця в ній державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Якщо детально розглянути словосполучення «державний фінансовий аудит», то перший термін "державний" розкриває особливості суб’єктів, які представлені відповідними державними органами. Другий термін – фінансовий – становить собою предмет та зміст відповідної діяльності. Нарешті, третій термін – аудит – пояснює форму контролю, враховуючи стадії та методи її здійснення. Тобто, застосування другого терміну «фінансовий» в даному словосполученні значно звужує зміст державного аудиту. Це зумовлено тим, що державний аудит, окрім фінансової діяльності об’єкта

контролю, досліджує також інші сторони (управлінську діяльність, бюджетні програми, державне та комунальне майно тощо).

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15.12.2005 р. №3202–IV «Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю» [40].

У ст. 2 Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.93 р. № 2940- XII №3202–IV «державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудит, перевірки державних закупівель та інспектування» [41], тобто державний фінансовий аудит визначено як різновид державного фінансового контролю.

Що стосується бюджетних програм, то відповідно до Бюджетного кодексу України, 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].

Сологуб І. та Марчак Д.: «Бюджетна програма - категорія видатків, що об’єднує групи продуктів або підтримуючих послуг, спрямованих на досягнення єдиної цілі. Групи продуктів та підтримуючих послуг в рамках однієї бюджетної програми разом мають призводити до досягнення спільного результату» [2].

Марк Робінсон стверджує, що: «бюджетна програма має об’єднувати всі типи продуктів / послуг та / чи трансфертних платежів, які разом мають на меті

досягнення однієї цілі» [3, с.31]. Згідно визначення Маркович Г. то це «метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу» [4].

Крім того, існує думка, що бюджетна програма – це план реалізації поставлених завдань для досягнення мети із зазначенням виконавців, строку виконування, необхідного обсягу ресурсів та показників виконання [42].

Згідно наказу Міністерства фінансів №1098 від 29.12.2022 бюджетна програма має бути сформульована таким чином, щоб:

- завдання були спрямовані на вирішення конкретної проблеми;
- були чітко визначені дедлайни, часові межі;
- завдання відповідали меті самої програми;
- усі завдання і показники можна було чітко виміряти за зрозумілими показниками [4].

Бюджетні програми входять до цілого комплексу економічного розвитку, який складається у бюджетні програми, кожна з якої має відповідні завдання і мету [6]. Як зазначає В.В. Зубенко, існує певна ієрархія програмних документів та їх взаємовідношення із бюджетною програмою [6]. Кожна бюджетна програма має у собі показники результативності. Ці показники є різними у всіх країнах (табл.1.1).

Таблиця 1.1.

Показники ефективності бюджетних програм, що застосовуються у різних країнах

Україна	**США**	**Велика Британія**	**Австралія**	**Нова Зеландія**
Затрати	Затрати	Затрати	Затрати	Затрати
Продукт	Продукт Результативність	Результативність	Кількість Продукт Результативність	Кількість
Ефективність	Ефективність	Ефективність	Ефективність Своєчасність	Своєчасність
Якість	Якість	Якість	Якість Вплив Користь	Якість

Джерело: складено автором на основі інформації [6].

Отже, можна побачити, що саме за вищезгаданими показниками визначається те, наскільки результативною є бюджетна програма та результат від її впровадження. Такі показники можна використовувати й при проведенні аудиту виконання бюджетних програм.

Бюджетна програма, в залежності від того, чи вона є однотипною чи багатокомпонентною, складається із таких елементів (рис.1).

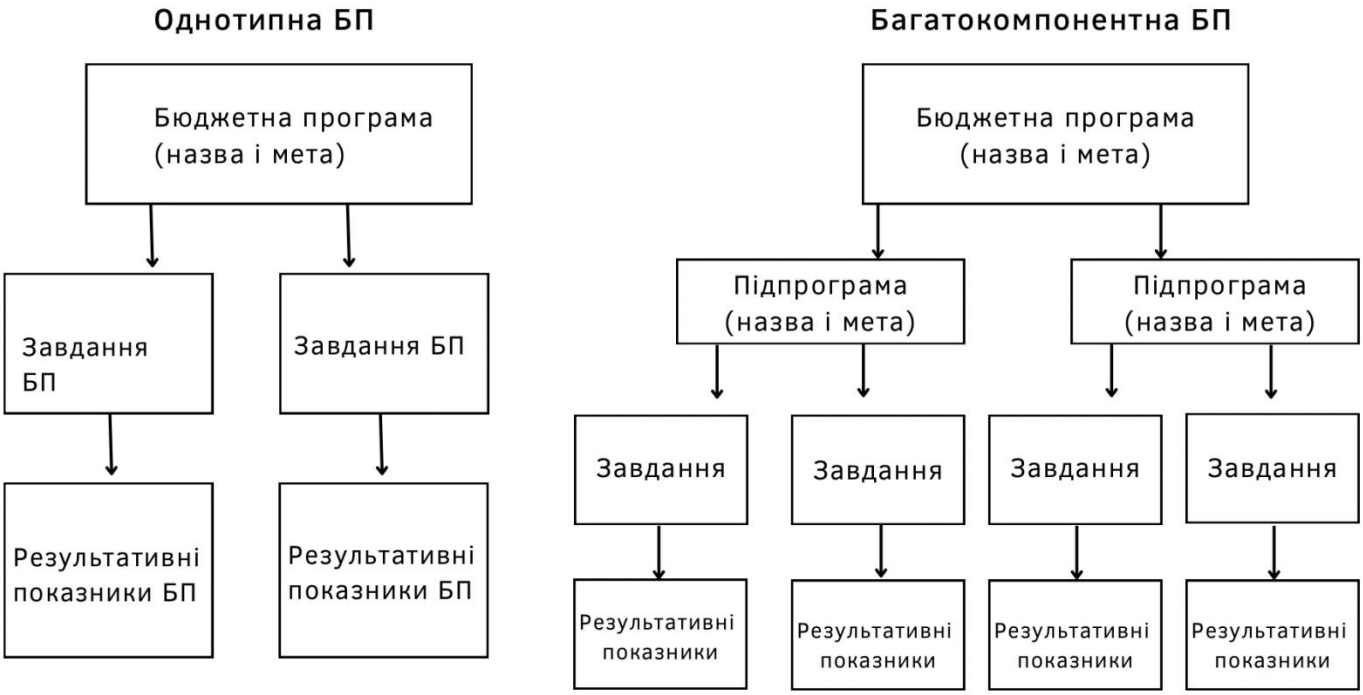


Рис.1.1. Складові однотипних і багатокомпонентних бюджетних програм
Джерело: складено автором на основі [6]

Практика реалізації бюджетних програм у всіх цих країнах показує, що використання програмного інструментарію відриває широкі можливості підвищення гнучкості управління бюджетними ресурсами у межах державних пріоритетів, сприяє мінімізації витрат та підвищення ефективності надання всіх видів бюджетних послуг [7, с.52].

Бюджетна програма є зв’язуючим елементом загальнодержавних програм з програмами міністерств і відомств, місцевих органів влади. На відміну від комплексних програм, бюджетна програма описує однотипну діяльність в

одному типі структур, а послуга про яку йдеться, направлена на задоволення конкретних потреб отримувачів такої послуги.

Державні програми України містять як бюджетні асигнування, а й усі інструменти, які є у розпорядженні держави задля досягнення поставленої мети: правове регулювання, контрольно-наглядові функції, ліцензування тощо.

Процес розробки, реалізації та оцінки результатів державних програм вимагає виконання низки умов, які безпосередньо впливають на їх ефективність:

- ув'язування стратегічних та програмних документів;
- підтримку практик проектного управління, як у приватній сфері, так і державному секторі;
- використання досвіду реалізації державних програм на загальнодержавному та місцевому рівнях;
- вдосконалення рекомендацій щодо складання та виконання місцевих бюджетів на основі державних програм;
- оптимізація бюджетних видатків;
- усунення складнощів у організаційно-технічному забезпеченні реалізації чинного бюджетного законодавства реалізації державних програм [7, с.51].

Відповідно до Бюджетного кодексу державною програмою може бути передбачено надання дотацій або субвенцій місцевим бюджетам на реалізацію програм, спрямованих на досягнення певних цілей. Тому держпрограми містять інформацію про обсяг видатків, методику їх розрахунку та умови надання [11].

У 2004 році 10 серпня було прийнято Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений постановою КМУ №1017 [12]. Даною постановою було

визначено основні терміни, зокрема «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм», а також описано формально-юридичні аспекти здійснення даного виду аудиту. Проте виконання бюджетних програм – це частина цілого програмно-цільового методу бюджетування.

Виникнення програмно-цільового методу пов’язано із 2002 року, оскільки у новій редакції Бюджетного кодексу України було зазначено та згадано про ПЦМ. З цього моменту він отримав своє законодавче закріплення, та наразі у статті 2 БКУ є визначення програмно-цільового методу у бюджетному процесі [1]. Програмно-цільовий метод було продекларовано при складанні проекту Державного бюджету України на 2002 р., а 14 вересня 2002 р. розпорядженням Кабінету Міністрів України № 539-р. було схвалено Концепцію застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі [11].

Програмно-цільовий метод бюджетування, за визначенням, повинен забезпечувати зв'язок між ресурсами, що виділяються, і результатами їх використання, оскільки регулює розподіл бюджетних коштів між окремими програмами, що підвищує ефективність, прозорість і відповідальність при витрачанні коштів [8, с.107]. У державній програмі має бути максимально чітко вибудувана система «мета – завдання – основні заходи – заходи – фінансування – результати». Це необхідно як для структуризації та систематизації державної програми, так і для адекватної оцінки ефективності її реалізації.

Формулювання мети має бути коротким, ясним і не містити спеціальних термінів, вказівок на інші цілі, завдання або результати, які є наслідками досягнення самої мети, а також опису шляхів, засобів та методів її досягнення. В більшості випадків державні програми потребують подальшого вдосконалення у частині формулювання цілей та вибору показників системи оцінки [9].

В частині суб'єктів та об'єктів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно зауважити, що згідно з діючим законодавством, в Україні суб'єктами державного аудиту є Державна фінансова аудиторська служба України та Рахункова палата України [41].

Державна аудиторська служба в Україні діє при Міністерстві фінансів та підпорядковується йому. За своїм статусом вона є органом державної виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Рахункова палата є одним із органів, який має повноваження щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Рахункова палата є постійно діючим та вищим органом зовнішнього державного фінансового контролю, який підпорядкований і підзвітний Верховній Раді України. Вона здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

Отже, у грудні 2002 року наказом Мінфіну було затверджено поняття, форму і зміст паспортів бюджетної програми. Це також є дуже важливим документом у ретроспективі розвитку бюджетної програми в Україні, оскільки саме паспорт бюджетної програми містить у собі всю необхідну та важливу інформацію, що розкриває зміст бюджетної програми. Пізніше, у 2004 році було прийнято Закон України «Про державні цільові програми» [12]. Даним законом визначено основні поняття, зазначені відомості про порядок розробки державних цільових програм та повноваження органів державної влади у цьому процесі. Цим законом на К міністрів України покладена роль контролю за виконанням бюджетних програм. А діяльність Держаудит служби України координується та керується Кабінетом міністрів України через Міністерство фінансів України. ДАС України займається аудитом виконання бюджетних програм Такий аудит полягає у тому щоб показати наскільки ефективно або неефективно здійснюється виконання бюджетної програми та відповідно – чи ефективно витрачаються кошти із державного бюджету.

Слід зазначити, що тільки за допомогою ефективного державного контролю вище керівництво правової держави може гарантувати захист фінансових інтересів суспільства, зміцнити його довіру до державної влади, забезпечити досягнення єдиної мети влади і суспільства - добробуту громадян і стабільності державної влади. В сучасних умовах господарювання такий контроль реалізується за допомогою проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. В той же час, необхідно звернути увагу, що на сьогодні в Україні не існує базового закону, який би встановлював основні поняття в сфері державного фінансового контролю, а отже й в сфері аудиту. Переважна більшість загальнодержавних та бюджетних програм носять декларативний характер, оскільки практично не визначать результативних показників для досягнення, не мають чітких термінів виконання кожного заходу, а також узгодженості дій відповідальних виконавців.

Отже, підсумовуючи вище наведену інформацію, робимо висновок, що пропонується розуміти – різновид державного аудиту, який передбачає систематичне дослідження законності, економічності та ефективності управління державними ресурсами при виконанні бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності.

На сучасному етапі розвитку вітчизняної науки державного аудиту відсутня цілісна і загальноприйнята концепція, яка розкриває теоретичні та методичні основи розвитку державного аудиту взагалі та державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема, її розробка перебуває лише на початковій стадії. Це обумовлено тим, що державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм є новим явищем в теорії та практиці державного фінансового контролю України. Тому для створення теоретичної та методичної бази застосування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідне його всебічне вивчення та наукове

осмислення, що досягається за рахунок часу та достатнього практичного досвіду його проведення з урахуванням національних умов і традицій.

1.2. Характеристика Державної аудиторської служби та її ролі у процесі здійснення аудиту у сфері охорони здоров'я

Відповідно до Положення про Державну аудиторську службу (далі ДАСУ), яке затверджено постановою КМУ від 03.02.2016 № 43 [14], ДАС України є центральним органом виконавчої влади, що реалізує політику у сфері державного фінансового контролю. Держаудит служба України уповноважений орган для здійснення контролю за використанням коштів із державного бюджету, оцінку правильності відображення даних у фінансовій та бухгалтерській звітності тощо. Повний перелік прав ДАС України передбачений пунктом 4 вищезазначеного Положення.

Структура Державної аудиторської служби складається з відділів, управлінь та департаментів. У структурі ДАС України знаходяться такі структурні одиниці:

- Відділ забезпечення діяльності керівництва;
- Відділ внутрішнього аудиту;
- Головний спеціаліст з питань мобілізаційної роботи;
- Департамент стратегічного планування, звітності та координації здійснення державного фінансового контролю;
- Департамент контролю у сфері будівництва;
- Департамент контролю у галузі освіти, науки, спорту та інформації;
- Департамент контролю у соціальній галузі та сфері культури;
- Департамент контролю у галузі промисловості, енергетики, транспорту та фінансових послуг;

- Департамент контролю у галузі ЖКГ, інфраструктури та зв'язку;
- Департамент контролю в аграрній галузі, екології та природокористування;
- Департамент контролю в галузі оборони, в правоохоронних органах та органах влади;
- Департамент контролю за місцевими бюджетами;
- Департамент взаємодії з правоохоронними органами;
- Департамент моніторингу закупівель;
- Департамент перевірок закупівель;
- Департамент якості заходів державного фінансового контролю;
- Управління ІТ аудиту;
- Департамент роботи з персоналом та організаційного розвитку;
- Департамент адміністративно-господарського забезпечення;
- Юридичний департамент;
- Управління інформації та комунікацій з громадськістю, розгляду звернень громадян;
- Управління нормативно-методологічного забезпечення процесу державного фінансового контролю;
- Департамент реалізації контрольних повноважень в рамках міжнародних угод та міжнародного співробітництва;
- Управління документообігу та контролю виконавської дисципліни;
- Управління ІТ забезпечення;
- Фінансове управління;
- Режимно-секретний сектор;
- Сектор з питань внутрішньої безпеки;
- Сектор запобігання та виявлення корупції [39].

Аудитом виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров’я займається Департамент контролю у соціальній галузі та сфері культури. Згідно наданих повноважень, цим Департаментом керується діяльність щодо

проведення аудиту у сфері охорони здоров'я. Відповідно до плану проведення заходів державного фінансового контролю розробляються заходи на чотири квартали та річний план роботи, згідно з яким проводиться аудит ефективності виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я та інші контрольні заходи. Безпосередні аудити проводяться регіональними управліннями за завданнями, скерованими Департаментом.

Робота ДАС України спрямована на проведення аудиторських перевірок різного спрямування та оцінки ефективності використання коштів державного бюджету. Аудиторська діяльність ДАС України складається з декількох важливих етапів.

Етап планування чи підготовка до аудиту. Мета цього етапу є організацією економічно виправданої та успішної перевірки. При плануванні формується стратегія та тактика, графік здійснення аудиту, загальна програма та план аудиту, організовується взаємодія, створюється аудиторська група, надсилаються листи-запити. На даному етапі аудитор повинен отримати уявлення про фінансово-господарську діяльність організації, що перевіряється, і дані про зовнішні і внутрішні чинники, що впливають на неї.

Проведення аудиту - збирання та аналіз інформації. Перевіряються всі первинні документації, регістри бухгалтерського обліку, статутні документи, коректність розрахунків, облікова політика підприємства. Усі зібрані відомості та достовірність їхньої обробки оцінюється з точки зору відповідності вимогам законодавства. Створюються рекомендації щодо усунення недоліків, які впливають результат бухгалтерської та фінансової складової діяльності і відбитих у звітності. Дані рекомендації та відомості про певні помилки та недоліки, які обґрунтовані документально, надаються керівникам.

Створення аудиторського висновку. Згідно з усіма зібраними та проаналізованими відомостями створюється аудиторський висновок про достовірність фінансової та бухгалтерської звітності компанії та формується

аудиторський висновок, який є основним результатом перевірки. Аудиторський висновок надсилається підприємству, установі, організації, органу влади тощо та містить у собі рекомендації, які може надати ДАСУ після проведення аудиторської перевірки.

Ключова роль системи охорони здоров'я нині в сучасній суспільній системі обумовлена певною особливістю, тобто саме охорона здоров'я, на відміну від інших сфер, має яскраво виражений зовнішній ефект. Завдяки цьому ефекту, послуги та вся допомога, що надається закладами охорони здоров'я, розглядається як соціально – значущі блага. Державна політика у цій сфері є сукупністю цілей, завдань, принципів, пріоритетів, стратегічних програм і планових заходів, які розробляють та реалізують органи державної влади, залучаючи для цього різні інститути громадянського суспільства [15,с.378]. Державна політика є цілеспрямованою діяльністю органів державної влади у сфері вирішення суспільних проблем, досягнення та реалізації загально-значимих цілей розвитку всього суспільства або його окремих сфер. Також, доцільно відзначити, що державна політика є засобом, що дозволяє досягти певних цілей та завдань у різних сферах суспільства, використовуючи правові, економічні, а також адміністративні методи впливу, спираючись на ті ресурси, які знаходяться в його розпорядженні.

Під державною політикою у сфері охорони здоров'я ми розуміємо систему комплексних заходів, а також комплекс управлінських заходів, за допомогою яких здійснюється профілактика різних за складністю захворювань, забезпечення та надання гідної та своєчасної медичної допомоги громадянам, проведення різних наукових досліджень у галузі охорони здоров'я, підготовка медичних та фармацевтичних працівників, а також підтримка та розвиток матеріально – технічної бази системи охорони здоров'я [16,с.245].

Таким чином, можна зробити висновок, що державна політика у сфері охорони здоров'я є одним із найважливіших напрямків для сучасної державної

політики. Державна політика у сфері охорони здоров'я є однією з актуальних і значущих проблем у сучасному суспільстві нашої держави вирішення яких необхідне, оскільки несвоєчасне втручання у цей процес веде до негативних наслідків для всього суспільства загалом. У сучасному суспільстві існує безліч проблем, які не обговорюються на інформаційних майданчиках, тобто в різних програмах новин, а також в радіопередачах.

Природа управління державними фінансовими ресурсами у галузі охорони здоров’я така, що на першому плані висувається проблема пошуку ефективної системи управління бюджетними коштами, особливе місце у якій займає державний фінансовий контроль як стратегічний мотиватор ефективного використання державних фінансових ресурсів. Теоретичні та практичні аспекти забезпечення дієвості та єдності системи державного фінансового аудиту у сучасній ситуації займають ключове місце.

Через ринкові перетворення у сфері охорони здоров'я склалася бюджетно-страхова модель фінансування з величезним переважанням бюджетної складової. Ми поділяємо позицію деяких дослідників, які зазначають, що багатоканальність фінансування галузі має такі недоліки:

- недосконаліть та незбалансованість взаємодії учасників системи управління та фінансування охорони здоров'я;

- зниження можливості перспективного планування витрат;

- ускладнення процесу управління фінансовими потоками загалом і, що особливо важливо, складність у здійсненні державного фінансового аудиту у сфері ефективного та раціонального використання державних фінансових ресурсів.

Введення нової моделі, яка отримала назву «переважно одноканального фінансування» не заперечує можливості залучення коштів бюджетів різних рівнів бюджетної системи, фінансових ресурсів системи обов'язкового медичного страхування, а також коштів суб'єктів

господарювання, особистих коштів громадян, безоплатних та благодійних внесків, пожертв та інших джерел, не заборонених законодавством [17].

Перехід до одноканальної моделі фінансування охорони здоров'я передбачає, що основна частина коштів спрямовується із системи обов'язкового медичного страхування, при цьому оплата медичної допомоги здійснюватиметься за кінцевим результатом на основі комплексних показників обсягу та якості наданих послуг. Застосування одноканальної моделі фінансування, на нашу думку, сприятиме покращенню показників ефективності використання ресурсів охорони здоров'я, а також спростить процедуру реалізації контрольних заходів.

Відомчий фінансовий контроль є видом державного фінансового контролю за підвідомчістю та здійснюється шляхом проведення перевірок, а також збору та аналізу інформації про своєчасність складання та подання документів, необхідних для виконання внутрішніх бюджетних процедур, точності та обґрунтованості інформації, відображеної у зазначених документах, а, крім того , законності скоєння окремих операцій. При здійсненні відомчого державного фінансового контролю обов'язково складається карта внутрішнього державного фінансового контролю, яка є підготовчим до проведення названого контролю документом, що містить по кожній операції, що відображається в ній, дані про посадову особу, відповідальну за виконання цієї операції, періодичність її виконання, посадових осіб , що здійснюють контрольні дії під час самоконтролю та (або) контролю за рівнем підпорядкованості (підвідомчості), періодичності контрольних дій [18,с.187].

Перед складанням Карти внутрішнього фінансового контролю обов'язково формується Перелік операцій, у якому оцінюються бюджетні ризики. Оцінка бюджетних ризиків полягає у їх ідентифікації та визначенні рівня ризику.

Ідентифікація проводиться за допомогою аналізу інформації, зазначеної в поданнях та приписах органів державного фінансового контролю, рекомендаціях (пропозиціях) внутрішнього фінансового аудиту, інших відомостей про наявні порушення та недоліки у сфері бюджетних правовідносин, їх причини та умови, у тому числі що міститься у звітах відомчого фінансового контролю [19].

Така ідентифікація полягає у визначенні щодо кожної операції можливих подій, настання яких негативно впливає на результат внутрішньої бюджетної процедури (наприклад, невчасність виконання операції, допущені помилки).

За кожним критерієм визначається шкала рівнів ймовірності (наслідків) ризику, що має не менше чотирьох позицій, наприклад:

- рівень за критерієм «імовірність» - неймовірний (від 0 до 20%), малоймовірний (від 20 до 40%), середній (від 40 до 60%), ймовірний (від 60 до 80%), очікуваний (від 80 до 100) %);
- рівень за критерієм «наслідки» – низький, помірний, високий, дуже високий [20,с.38].

Оцінки за критеріями «імовірність» та «наслідки» об'єднуються в матрицю бюджетного ризику, в якій по кожному поєднанню ймовірності та наслідків встановлюється рівень ризику (наприклад, низький, середній, високий, дуже високий). До матриці бюджетного ризику додаються обґрунтування рівнів ризику з пропозиціями щодо характеристик застосовуваної до операції контрольної дії (метод, вид, спосіб та періодичність контролю) та усунення причин ризику.

На нашу думку, питання ідентифікації та оцінки бюджетного ризику мають здійснюватись у процесі проведення оперативного контролю-моніторингу.

Узагальнюючи теоретико-методологічні підходи до моніторингу в різних галузях народного господарства, автори дають своє визначення моніторингу стосовно закладів охорони здоров'я: моніторинг - форма

державного внутрішнього фінансового контролю, що являє собою інформаційно-аналітичну, постійно діючу на галузевому рівні систему спостережень за динамікою критеріїв використання бюджетних коштів з метою виявлення результатів та оцінки наслідків управління ними на рівні бюджетних установ, а також аналіз одержуваних результатів.

Завданням моніторингу є визначення результатів управління державними фінансовими ресурсами на рівні закладів охорони здоров'я, оцінка наслідків управління ними, а також аналіз результатів, що одержуються в поточному періоді.

Першочерговим етапом реалізації алгоритму є насамперед визначення цілей та завдань моніторингу використання бюджетних коштів. Основним завданням є чітке формулювання цілей аудиту, що дозволяє визначити бажані кінцеві результати від використання бюджетних коштів у запланованому періоді [21,с.117]. Визначення цілей і завдань аудиту є основою побудови показників оцінки діяльності бюджетних установ, тобто безпосередніх отримувачів державних фінансових ресурсів.

Крім того, оперативний контроль у вигляді моніторингу дозволить установам охорони здоров'я під час внутрішнього державного фінансового аудиту не лише ідентифікувати та нівелювати бюджетні ризики, а й оперативно відстежувати досягнення показників ефективності діяльності закладу охорони здоров'я. Показники ефективності використання державних фінансових ресурсів установами галузі охорони здоров'я, які можуть бути використані під час проведення контрольних заходів із використанням аудиту ефективності у системі зовнішнього державного фінансового контролю необхідні для реалізації контрольного заходу із застосуванням аудиту ефективності, що дозволить дати оцінку результативно-орієнтованому управлінню якістю у лікувально-профілактичних установах та сприятиме оптимізації використання державних фінансових ресурсів.

Крім того, дані показники, на нашу думку, можуть бути використані органами зовнішнього державного фінансового контролю при проведенні контрольних заходів із застосуванням аудиту ефективності бюджетних видатків у галузі охорони здоров'я, адже повсюдне застосування інструментарію такого аудиту одна із перспективних напрямів розвитку зовнішнього державного фінансового контролю у різних галузях [22,с.140].

До системи внутрішнього державного фінансового контролю належить також і внутрішньогосподарський державний фінансовий контроль (самоконтроль). Служби внутрішньогосподарського державного фінансового контролю створюються всередині окремих установ та організацій. Внутрішньогосподарський фінансовий контроль – процес, спрямований на отримання достатньої впевненості в тому, що економічний суб'єкт забезпечує:

- ефективність та результативність своєї діяльності, у тому числі досягнення фінансових та операційних показників, збереження активів;
- достовірність та своєчасність бухгалтерської (фінансової) та іншої звітності;
- дотримання застосовуваного законодавства, у тому числі при здійсненні фактів господарського життя та веденні бухгалтерського обліку [22,с.357].

У сучасних вітчизняних економічних джерелах термін «внутрішньогосподарський фінансовий контроль» досі є одним із найменш вивчених і дається дослідниками стосовно комерційних структур. Водночас у закладах охорони здоров'я існує власна методика проведення заходів внутрішнього фінансового контролю, які спрямовані на перевірку інформації про результати фінансово-господарської діяльності, про використання та збереження державної власності та стан бухгалтерського (бюджетного) обліку [23,с.138]. При створенні раціональної системи внутрішнього фінансового контролю у закладах охорони здоров'я з'являється ефективно функціонуюче контрольне середовище, що охоплює всі структурні підрозділи, що допомагає

керівництву установи у прийнятті управлінських рішень, спрямованих на подальше підвищення якості послуг, виявлення та нівелювання ризиків.

Отже, у системі державного фінансового контролю галузі охорони здоров'я існують деякі проблеми. У системі зовнішнього державного фінансового контролю галузі відсутні критеріальні оціночні показники ефективності не дозволяють повноцінно застосовувати аудит ефективності бюджетних видатків. Крім того, актуальними проблемами розвитку названого аудиту у системі державного фінансового контролю є:

- регламентація правової сутності аудиту ефективності державних витрат;

- розробка та правове закріплення критеріальних оціночних показників ефективності бюджетних видатків. Необхідно визначити та встановити в нормативних актах подібні показники стосовно кожної галузі національного господарства країни, при цьому вони повинні враховувати специфіку функціональної діяльності підприємств та установ;

- затвердження уніфікованого стандарту фінансового аудиту для всіх контрольних органів.

РОЗДІЛ ІІ. АНАЛІЗ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

2.1. Аналіз фінансування галузі охорони здоров’я з державного бюджету України

Під державною політикою у сфері охорони здоров’я ми розуміємо систему комплексних заходів, а також комплекс управлінських заходів, за допомогою яких здійснюється профілактика різних за складністю захворювань, забезпечення та надання гідної та своєчасної медичної допомоги громадянам, проведення різних наукових досліджень у галузі охорони здоров’я, підготовка медичних та фармацевтичних працівників, а також підтримка та розвиток матеріально – технічної бази системи охорони здоров’я [24,с.90].

Фінансування галузі охорони здоров'я характеризується різними показниками. На національному рівні для оцінки динаміки, для порівнянь між регіонами використовують такі показники: частка витрат на охорону здоров'я у валовому внутрішньому продукті (ВВП); подушові витрати на охорону здоров'я, оцінені за паритетом купівельної спроможності; подушові витрати у поточних та постійних цінах.

У зв’язку із проведенням реформування галузі охорони здоров’я, з’явились такі органи, як Національна служба здоров’я України та Державна служба з лікарських засобів та контролю за наркотиками. Національну службу здоров’я України (НСЗУ) було створено постановою Кабінету Міністрів України №1101 від 27.12.2017 [25]. Також одним із документів згідно з яким НСЗУ здійснює свою діяльність є Закон України «Про державні гарантії медичного обслуговування населення» [26]. Відповідно до постанови КМУ №1101 НСЗУ є центральним органом виконавчої влади, який реалізує

державну політику у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення. Діяльність НСЗУ спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра охорони здоров'я [26].

До основних завдань Національної служби здоров'я України входять:

- реалізація політики фінансових гарантій медичного обслуговування населення;
- здійснення функції замовника у медичних програмах;
- внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері фінансових гарантій медичного обслуговування населення Міністру охорони здоров'я [26].

За результатами ревізії окремих питань фінансово-господарської діяльності Національної служби здоров'я України за період з 01 квітня 2018 року по 30 червня 2021 року Державною аудиторською службою України установлено порушень фінансової дисципліни на загальну суму 75,9 млн грн, зокрема тих, що призвели до матеріальної шкоди (втрат), на суму 67,4 млн грн (з яких наразі усунуто 662,9 тис. грн) [43]. Матеріали ревізії передано до Національного антикорупційного бюро України.

Державна служба з лікарських засобів та контролю за наркотиками (Держлікслужба) була створена 10.09.2014 шляхом оптимізації діяльності двох служб – Державної служби з контролю за наркотиками та Державної служби з лікарських засобів. Відповідно до постанови Держлікслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра охорони здоров'я, який реалізує державну політику у сферах контролю якості та безпеки лікарських засобів, у тому числі медичних імунобіологічних препаратів, медичної техніки і виробів медичного призначення, та обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, протидії їх незаконному обігу [37]. Основним завданням Держлікслужби є:

- реалізація державної політики у сфері охорони медичних засобів, обігу наркотичних речовин;
- ліцензування господарської діяльності з виробництва лікарських засобів;
- технічне регулювання вищеназваних процесів[37].

Відповідно до Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я, розроблено систему заходів, що покликані реформувати систему охорони здоров'я та наблизити її до такої, що орієнтована на потреби цільової групи [38]. Реформа передбачає такі основні пріоритети:

- прозорі гарантії держави щодо безоплатної медичної допомоги;
- фінансовий захист громадян на випадок хвороби, тимчасової непрацездатності;
- створення фінансових стимулів щодо покращення якості медичної допомоги населенню [38].

Згідно ЗУ «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення», прийнятого 19.10.2017, держава забезпечує фінансування необхідних медичних послуг та ліків шляхом спрямування коштів у відповідні медичні програми [26]. Фінансування галузі охорони здоров'я здійснюється наступним чином. Кошти з державного бюджету виділяються безпосередньо на медичні програми. Такі програми включають в себе розподіл коштів із державного бюджету на пріоритетні галузі медичного забезпечення населення. Насамперед, громадянам гарантується надання екстренної, первинної, амбулаторної, госпітальної та паліативної медичної допомоги.

Обсяг коштів, які виділяються із державного бюджету має бути не менше ніж 5% ВВП. Також ці видатки є захищеними статтями. Проте, за всі роки впровадження реформи (з 2017) обсяг видатків не перевищував 3% ВВП, у 2021 році був випадок коли видатки склали 4,2% ВВП. Повністю реалізувати відсоток ВВП для видатків на галузь охорони здоров'я у розмірі 5% планується у 2023 році [27].

Якщо проаналізувати динаміку видатків на сферу охорони здоров'я у 2012-2022 роках можна побачити наступне (рис.2).

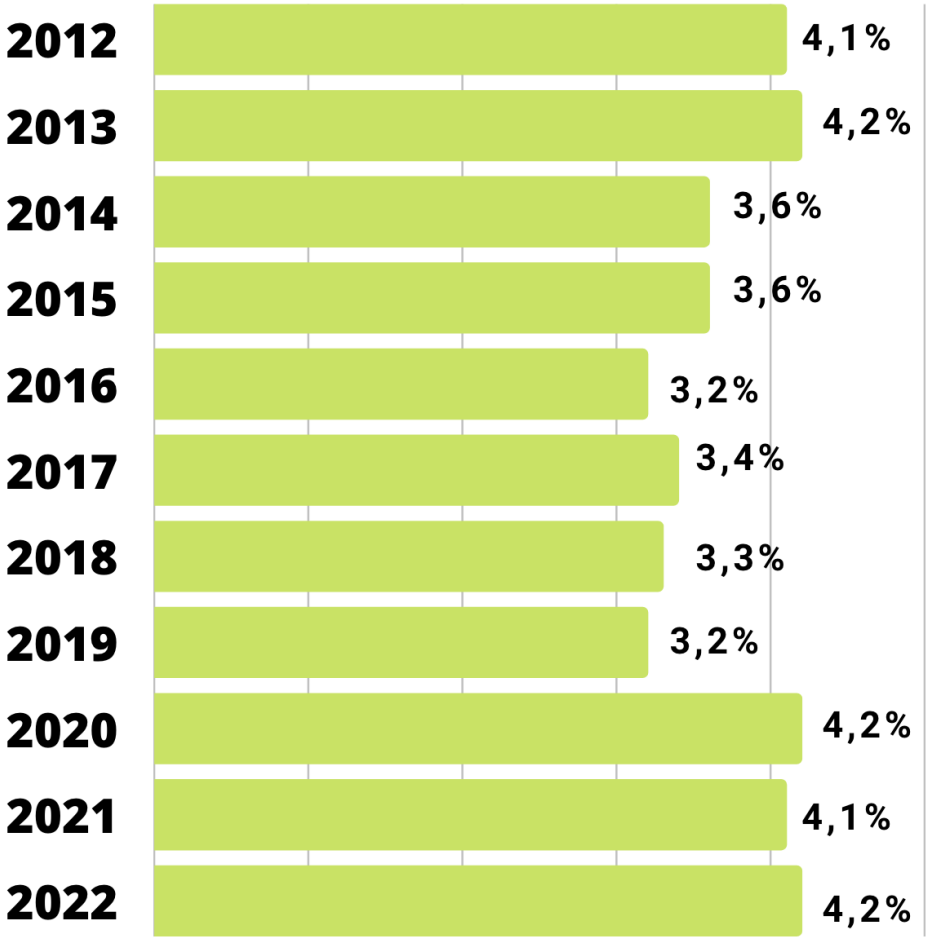


Рис.2.Стан розподілу видатків із державного бюджету 2012-2022 у %ВВП.

Складено автором на основі [27]

Слід зауважити на ще одному важливому аспекті реформи, як укладання декларацій. Цю політику реалізує безпосередньо НСЗУ – із цією службою укладаються контракти для надання медичних послуг і закупівлі необхідних лікарських засобів. Програма медичних гарантій стартувала 2020 року. За рік існування цієї програми було укладено 3862 договори між НСЗУ та 1675 закладами медичної допомоги [28].

Другий етап медичної реформи почався у 2020 році. Видатки у місцеві бюджети почали виділятись за бюджетними програмами КПКВК 2308060

“Реалізація програми державних гарантій медичного обслуговування населення” та КПКВК 2311500 “Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення підтримки окремих закладів та заходів у системі охорони здоров’я”.

Якщо проаналізувати видатки із державного бюджету на 2022 рік (додаток 4) за галузями, можна побачити якою мірою фінансується сфера охорони здоров’я, у порівнянні з іншими (табл.2.1.).

Таблиця 2.1.

Обсяг видатків із державного бюджету у 2022 році за галузями

Сфера	% видатків	Сума у млрд.грн.
Соцзахист та соцзабезпечення	21,6%	323,9
Субвенції місцевим бюджетам	12,9%	193,6
Охорона здоров’я	12,9%	193,5
Обслуговування державного боргу	12,1%	181,4%
Оборона	9,1%	136
Економіка, промисловість, сільське господарство	8,6%	128,5
Громадський порядок та безпека	8,5%	126,9
Освіта	4,8%	71,4
Функціонування державного апарату	4,1%	61,8
Судова влада	3,4%	50,9
Культура, мистецтво, спорт	1,4%	21
Охорона навколишнього серидовища	0,6%	9,4
Житлово-комунальне господарство	0,1%	1,2
Разом	100%	1 трлн. 499,5 млрд.грн.

Якщо поглянути на структуру видатків із державного бюджету на 2022 рік можна побачити, що Міністерство охорони здоров’я отримує одну із

найбільших сум видатків, більше 185 млн. грн. із загального фонду та 9 млн. грн. із спец фонду. Ще 27 млн. більше 157 млн. грн. отримує Національна служба здоров'я України та трохи більше 100 тис. грн. Державна служба з лікарських засобів та контролю за наркотиками. Також МОЗ отримує 2 млн. грн. на кредитування і загальнодержавні видатки.

У 2022 році видатки були здійснені наступним чином (рис.3).

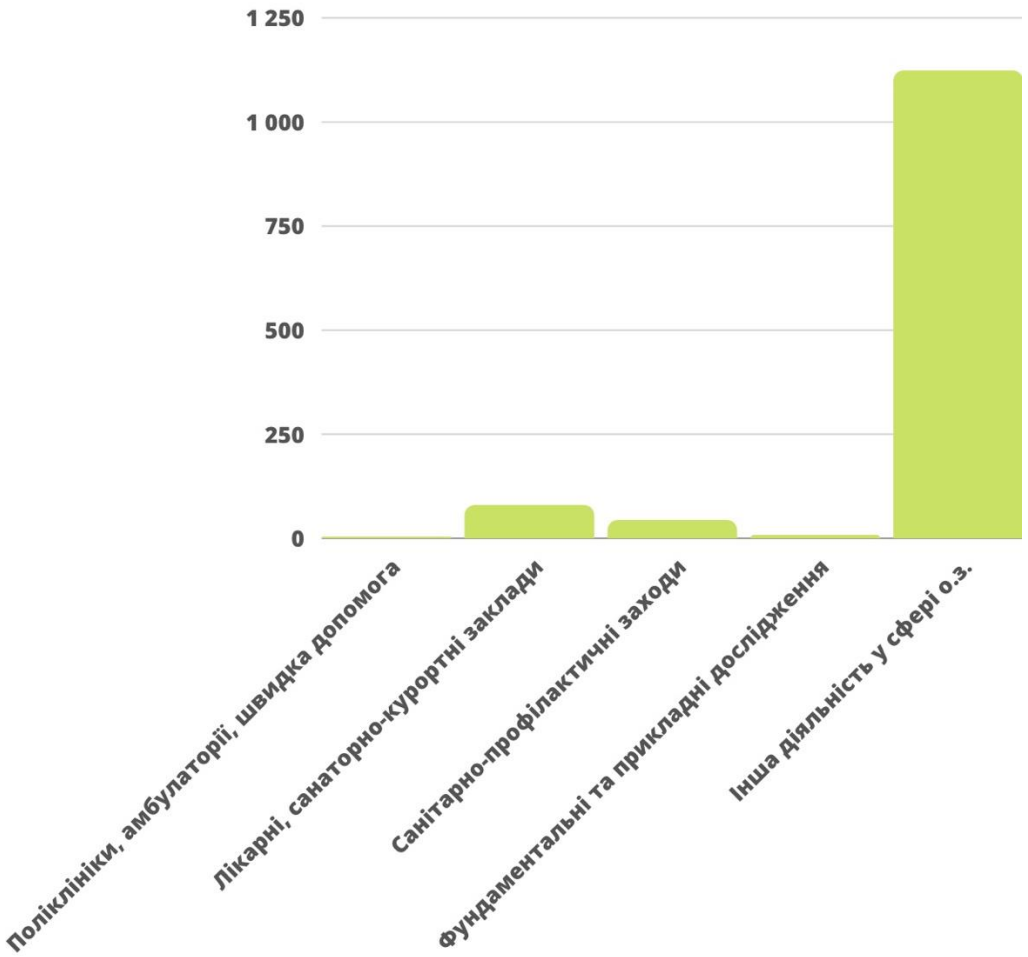


Рис.3.Фінансування видатків сфери охорони здоров'я за категоріями. Складено автором на основі [28]

Звернемо увагу на те, що серед видатків були такі:

- 0,2 млрд. грн. – поліклініки, амбулаторії, швидка і невідкладна медична допомога;

- 0,6 млрд. грн. – фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері охорони здоров’я;
- 4,2 млрд. грн. – санітарно-профілактичні та протиепідемічні заходи;
- 7,8 млрд. грн. – лікарні та санаторно-курортні заклади;
- 112,2 млрд. грн. – інша діяльність у сфері охорони здоров’я [28].

Здоров'я населення визначається соціально-економічними факторами, способом життя громадян, умовами зовнішнього середовища, доступністю та якістю безкоштовної медичної допомоги; останні безпосередньо залежить від рівня державного фінансування охорони здоров'я. У цьому ступінь впливу зазначених чинників різна [29,с.241].

Системи фінансування, які більшою мірою спираються на державні витрати, як правило, легше досягають поставленої мети у сфері охорони здоров'я населення, забезпечують контроль над витратами та значно краще реалізують досягнення загальнонаціональних пріоритетів. Таким чином, державне фінансування медичних послуг відповідає одночасно економічній ефективності та соціальній справедливості, забезпечуючи досягнення балансу між ними. Очевидно, що ключовими контекстами обсягу витрат, що виділяються на підтримку охорони здоров'я, виступає розмір національного доходу та бюджетна забезпеченість, але не меншу роль відіграють і пріоритети розподілу ресурсів, зокрема, співвідношення між державними витратами та приватними джерелами у справі забезпеченості здоров'я населення [30,с.830].

Перші роки реформування системи охорони здоров'я відбувалося в умовах постійного скорочення бюджетів різних рівнів через макроекономічну ситуацію, що склалася в країні. Падіння ВВП зменшило джерела фінансування всіх соціальних програм, у тому числі виділених коштів на медичну допомогу. Частково збіднення бюджетних ресурсів незначною мірою компенсувалося внесками роботодавців на обов'язкове медичне страхування [31,с.379].

Державні витрати на охорону здоров'я становлять велике навантаження на фінансову систему у будь-якій країні. За даними досліджень Міжнародного

валютного фонду, сукупні витрати на охорону здоров'я в країнах з розвиненою економікою та державах з ринком, що формується, істотно зросли в останні десятиліття [32]. Як основні причини цього зростання розглядаються: по-перше, збільшення тривалості життя населення багатьох країн, що природно супроводжується старінням населення, і, по-друге, розвиток самої охорони здоров'я.

Стрімке збільшення витрат змушує уряди практично всіх країн прагнути стримування державних витрат. Найбільш багатообіцяючі стратегії економії витрат держави пов'язані з поєднанням механізмів стримування витрат і реформами підвищення ефективності здійснення витрат. До них належать бюджетні обмеження для стаціонарів та інших медичних установ; координація між лікарями загальної практики та фахівцями з метою запобігання непотрібним послугам; раціонування використання високотехнологічного устаткування. Велику роль у цьому процесі відводять застосуванню різних ринкових механізмів, і зокрема розвитку конкуренції між страховиками та організаціями охорони здоров'я, використанню у більшому обсязі приватних послуг [33, с.95]. Останньому напрямку, що стосується розширення обсягу приватних послуг, приділяється особлива увага, так само як і реформам, які збільшують частку витрат, оплачуваних пацієнтами, за рахунок підвищення сплат або розширення приватного страхування.

2.2. Організація та планування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я

Основою методики фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я є нормативний підхід, тобто перевірка діяльності організації щодо дотримання правил здійснення фінансових та господарських операцій з державними коштами у сфері охорони здоров’я. У процесі аналізу

результатів роботи за бюджетними програмами, що перевіряються, проводиться порівняльна оцінка фактичних і запланованих результатів.

Особливістю аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я є те, що об'єктами перевірок можуть бути організації, підприємства та установи, а також соціальні групи громадян, на діяльності яких відбиваються результати використання державних коштів. Предметом аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я є діяльність розпорядників бюджетних коштів що здійснюється у зв’язку із розподілом видатків із державного бюджету на різні бюджетні програми. Її можна розглядати, з одного боку, як функціональну діяльність, яка пов'язана з виконанням покладених функцій. А з іншого – як економічну діяльність, що характеризується матеріальними, трудовими та фінансовими витратами на здійснення функціональної діяльності [33,с.93].

У процесі аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я має перевірятися як виробнича, і функціональна діяльність, що пов’язана із розподілом видатків на бюджетні програми та, відповідно, оцінюватися її прямі і кінцеві соціальні результати. Оцінка тих чи інших досягнутих результатів здійснюється шляхом їх порівняння з критеріями оцінки ефективності, обраними відповідно до цілей перевірки, і на цій основі визначається ефективність використання державних коштів та ефективності виконання бюджетної програми. Ефективність використання державних коштів може характеризуватись з різних сторін і включати, залежно від цілей перевірки, визначення економності та продуктивності використання державних коштів, а також результативності її діяльності з виконання поставлених завдань.

Продуктивність використання державних коштів визначається співвідношенням між випуском продукції, обсягом наданих послуг та інших результатів діяльності організації, що перевіряється, і витрачених на отримання цих результатів матеріальних, фінансових, трудових та інших

ресурсів. Показниками продуктивності є, наприклад, вартість одного метра квадратного житла, одного кілометра асфальтованого полотна, обслуговування одного пацієнта.

Результативність використання державних коштів характеризується ступенем відповідності фактичних результатів запланованим результатам. Більш складним завданням і складною процедурою є оцінка соціальної результативності, що з визначенням кінцевого соціального ефекту суспільству загалом чи певної частини населення, отриманого у результаті виконання певною організацією, органом чи установою покладених функцій і завдань. Для цього необхідна наявність сукупності конкретних та кількісно вимірних показників, що відбивають виконання тієї чи іншої функції чи завдання, а також характеризують заплановані соціальні результати. Відсутність таких показників вимагає проведення додаткової роботи щодо вибору критеріїв, на основі яких можна було б оцінити соціальну результативність використання державних коштів [34, с.42].

Аудит виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я зазвичай проводиться на три основних етапи: планування перевірки; здійснення перевірки; підготовка звіту про результати аудиту. Терміни проведення аудиту ефективності та співвідношення витрат часу між його етапами залежать передусім від предмета, цілей та масштабу кожної конкретної перевірки, а також обсягу фінансових ресурсів та кількості фахівців, виділених для її проведення. На кожному етапі аудиту повинні проводитись певні обов'язкові процедури, результати яких фіксуються у відповідних документах та робочих матеріалах.

На першому етапі аудиту ефективності здійснюється планування, завданням якого є вибір конкретних тем та об'єктів аудиту ефективності на черговий рік та підготовки програм проведення перевірок. Вибір тем і об'єктів аудиту ефективності черговий рік проводиться з урахуванням стратегічного плану роботи Міністерства.

На другому етапі проводиться збір інформації та фактичних даних, необхідні отримання аудиторських доказів. Складаються документи, що фіксують результати перевірки, та на їх основі здійснюється підготовка висновків, висновків та рекомендацій.

Завершує аудит виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я третій етап – підготовка та затвердження звіту про його результати. Звіт про результати аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я ДАС України або Рахункова палата направляють до органу, що був базою проведення аудиту.

При плануванні аудиту ефективності слід враховувати, що його проведення вимагає значно більших за обсягом процедур, витрат часу та ресурсів у порівнянні з перевірками законності та цільового використання бюджетних коштів (фінансовим аудитом). Це обумовлено тим, що для аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я необхідно вибирати найбільш суспільно значущі та великі бюджетні програми витрачання державних коштів, результати перевірок яких мають сприяти більш ефективному їх використанню на користь суспільства [35, с.75].

Крім того, попереднє дослідження об'єктів перевірок та особливо формування аудиторських доказів вимагають отримання великої інформації та вивчення великого обсягу документів та матеріалів, у процесі якого застосовуються різноманітні аналітичні та оціночні методи та процедури. Тобто аудит виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я за всіма основними параметрами контрольного заходу має складнішу технологію проведення порівняно з фінансовим аудитом.

Для аналізу процесу здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров’я, нами було проаналізовано бюджетну програму, затверджену наказом Міністерства охорони здоров’я України від 24.02.2020 №513 за КПКВК 2301040 (дод.1). За паспортом бюджетної програми головним розпорядником визначено

Міністерство охорони здоров'я (далі – МОЗ), відповідальним виконавцем є Апарат МОЗ. Обсяг бюджетних асигнувань – 3721399,2 тис.грн, в тому числі із загального фонду – 3264023,7 тис.грн. та із спеціального фонду – 457375,5 тис.грн.

У 2021 році Державною аудиторською службою було проведено аудит ефективності використання бюджетних коштів за бюджетними програмами «Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру» та «Громадське здоров'я та заходи боротьби з епідеміями». Дана програма передбачала собою здійснення закупівель медикаментів та препаратів для зниження рівня смертності, захворюваності, інвалідності тощо. Тобто мета – збереження і зміцнення здоров'я населення. Також варто зосередити увагу, що дана бюджетна програма виконувалась і була запланована в період розповсюдження коронавірусної хвороби [36].

Проведемо коротку характеристику самої програми та звіту, зупинимось на недоліках, які виявились за результатом проведеного аудиту. Для реалізації цієї бюджетної програми із державного бюджету було виділено 9480088,1 тис. грн, з них використано 8216305,8 тис. грн (86,7%). Однак цю мету не досягнуто, своєчасного доступу пацієнтів до всіх необхідних лікарських засобів, імунобіологічних препаратів (вакцин) і медичних виробів не забезпечено, як свідчить результат проведеного фінансового аудиту.

Закладам охорони здоров'я України було поставлено медикаментів у 2020 році – у відсотковому значенні 1,9% від загальної суми виділених коштів та у 2021 році – 89,9 % від виділених коштів. Тобто не використаними залишились 8,2% вже виділених на реалізацію бюджетної програми, коштів із державного бюджету. За результатом здійсненого аудиту було винесено висновок про не ефективне планування використання та розподілу коштів із державного бюджету, внаслідок чого через неефективні рішення МОЗ України бюджетні асигнування у сумі 1263782,3 тис. грн до кінця бюджетного року не використано.

Основною причиною цьому, як зазначила ДАС України, за аналогією із періодом з 2015 по 2018 роки стали прорахунки у процесі планування закупівель. Також, однією з причин є не використання у роботі рекомендацій Рахункової палати, наданих за результатом попередніх аудитів бюджетних програм.

Також, ДАС України зазначає на тому, що за результатом проведеного аудиту можна чітко побачити що МОЗ не організував належну роботу із вирішення процедурних питань при проведенні закупівель медичних препаратів. Через те, що МОЗ не надало відповідальним виконавцям державних підприємств чіткі вказівки та технічні завдання з розподілу матеріальних цінностей, виконавцям державних програм довелось вирішувати ці завдання самостійно в оперативному порядку. Не ефективний розподіл матеріальних ресурсів виконавцями державної програми призвів до накопичення матеріальних цінностей на складах та у інших місцях зберігання. Така політика свідчить про не ефективне управління і розподіл матеріальних ресурсів. Медикаменти є дуже специфічним видом ресурсу, у кожного препарату є особливості у термінах придатності та порядку зберігання. Відповідно – ДП, які розподіляли медикаменти у оперативному порядку, не забезпечили номенклатурне ведення обліків усіх матеріальних цінностей, у результаті чого ДП не могли швидко та ефективно проводити внутрішній облік запасів для формування списків медикаментів, які відсутні, протемрміновані або у яких щодня зростає потреба. Про неефективність реалізації бюджетної програми також свідчить динаміка захворюваності на коронавірусну інфекцію, яка збільшувалась щодня.

Також, значною проблемою неефективності виконання даної бюджетної програми стала не вдала співпраця МОЗ із профільними міжнародними організаціями, які реалізують завдання у сфері охорони здоров'я. МОЗ розробило вузьку та не ефективну форму методології відбору учасників закупівель, а саме: ціна, умови і строки поставки, умови і форма

договору. ДАСУ вважає такі показники недостатніми для всебічної оцінки відповідності міжнародних організацій тим критеріям, які встановлює Уряд. Проаналізовані публічні закупівлі були проведені із порушенням законодавства про публічні закупівлі на суму більше 200 тис.грн. Зокрема, частими порушеннями є допущення до аукціону тих учасників, чиї тендерні пропозиції не відповідали заявленим тендерним вимогам.

За результатом аудиту встановлено п’ять фактів відсутності контролю з боку МОЗ за умовами виконання угод із закупівлі медикаментів, що призвело до не виконання умов договору з боку міжнародних організацій ПРООН та ЮНІСЕФ. Порушення полягали в тому що через відсутність контролю, міжнародним організаціям було перераховано кошти із державного бюджету, проте через затримки поставок, поставку протермінованих ліків, не повернені МОЗ не використані кошти, до державного бюджету не повернуто 326 853, 6 тис. грн. Частіше за все МОЗ несвоєчасно повідомляло організації про те, що вони мають повернути кошти через брак або не виконання умов договору або не повідомляло взагалі та не зверталось до них із листами про необхідність повернення коштів.

Такі непоодинокі факти порушень свідчать про те, що МОЗ від етапу організації та здійснення державних закупівель до моменту розподілу матеріальних цінностей що вже закуплені, на кожному етапі припускається помилок які у своїй сукупності призводять до великих збитків, не ефективного розподілу бюджетних коштів, протермінування через не належне зберігання великої кількості ліків, утилізації ліків через їх прийняття з протермінованим терміном придатності, тощо. ДАС України виявила надлишок ліків за 12 закупівлями, який перебуває на складах двох державних підприємств – «Укрвакцина» та «Укрмедпостач». Не використаних ліків було підраховано на суму 127647,1 тис. грн, з яких підлягали утилізації ліки на суму 32705,3 тис. грн. На момент проведення аудиту, вищезазначені державні підприємства підрахували, що в подальшому підлягатимуть утилізації медикаменти на суму

більше 300 тис. грн. З них ліки сумою 257 тис.грн. були придбані для хворих на онкологічні захворювання лежали на складах ДП від 12 до 28 місяців та не використовувалися. Інші ліки сумою у 52 тис.грн. не використовуються понад 9 місяців. Вищеперераховані ліки будуть утилізовані оскільки вони занадто довго перебувають на складах і не можуть використовуватись у медичних цілях. Таким чином, порушення на кожному етапі реалізації бюджетної програми призводить до того, що через не використання матеріальних цінностей їх доводиться утилізувати. Мета бюджетної програми – захист здоров'я населення не виконується, а матеріальні ресурси, на які виділялись кошти із державного бюджету не використовуються за призначенням. Також, ДАСУ наголосила на неналежному веденні бухгалтерського обліку, в частині обліку операцій, пов'язаних із закупівлею матеріальних цінностей.

У період із 2015 по 2021 роки за результатом проведених аудитів виконання бюджетних програм, ДАСУ зауважила на тому, що МОЗ не виконує рекомендації, що надаються за результатом проведеного аудиту.

Варто зауважити на тому, що за результатом проведеного аудиту, у лютому 2022 року ДАСУ надсилала до МОЗ листи із рекомендаціями про усунення недоліків, що свідчить про низький рівень якості виконнаня двох бюджетних програм. У свою чергу МОЗ надіслало відповідь (лист від 30.08.2022 № 13-04/19947/2-22), проте у вказаному листі МОЗ не надав інформації про стан виконання рекомендацій ДАСУ. У відповідь на це Рахункова палата зазначила що буде у подальшому здійснювати моніторинг виконання рекомендацій Рахункової палати.

Також слід зауважити на недоліках, що були виявлені ще одним контрольним органом – Рахунковою палатою. За узагальненим звітом Рахункової палати за 2021 рік (до нього увійшли усі аудити за 2020 рік), МОЗ використав для здійснення публічних закупівель 8,2 млрд. грн. (87%) із виділених 9,5 млрд.грн. Рахункова палата визначила що 8,3 млрд. грн. коштів були витрачені неефективно, а 1,3 млрд. грн. були неефективно

використаними через неефективне управління, а також було встановлено, що через викривлення бюджетної і фінансової звітності було завдано збитків у сумі 1,3 млн. грн.

2.3. Методика державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та узагальнення його результатів

У попередньому пункті нами було розкрито основні аспекти досліджуваної бюджетної програми та зосереджено увагу на недоліках, що були встановлені під час аудиту. Для того, щоб більш детально побачити рівень неефективності виконання бюджетних програм, нами проаналізовано результати оцінки ефективності бюджетної програми. Використовувати у даному випадку розрахункові методи, зокрема метод ефективності не вбачається за доцільне, оскільки для розрахунку ефективності необхідним є більш глибокий аналіз, а у даному випадку автором аналізується бюджетна програма, що тривала один рік.

Проаналізуємо більш детально фінансові показники бюджетної програми (табл.2.3.). Насамперед, розглянемо виконання результативних показників бюджетної програми (за розділами, більш детальні характеристики за напрямками у (дод.2).

Таблиця 2.3.

Виконання результативних показників БП

Результативний показник	2019			2020			Відхилення		
	Всього	Заг. фонд	Спец фонд	Всього	Заг. фонд	Спец фонд	Всього	Заг. фонд	Спец. фонд
Показники ефективності	х	х	х	х	х	х	х	х	х

Здійснення лабораторних, інструментальних досліджень і випробовувань	3765423,9	2748923,2	1093741 2,5	4633373,3	3872561,2	1248732,4	1893753,4	1462855,3	-293842,5
Закупівля лікарських засобів і препаратів	-	-	-	1282032,2	1282032,2	-	1282032,2	-	-
Закупівля послуг із профілактики ВІЛ	-	-	-	356784,3	356784,3	-	356784,3	-	-
Виплата допомоги ВІЛ інфікованим	-	-	-	20506	20506	-	20506	-	-
Закупівля лабораторного обладнання для тестування на ковід-19	-	-	-	14588,0	14588,0	-	14588,0	-	-
Закупівля послуг громадського здоров'я	2209475,0	209384,5	2209475,0	-	-	-	-2209475,0	-	-

Далі здійснимо розрахунок основних параметрів оцінки:

а) розрахунок середнього індексу виконання показників ефективності: Іеф =(37654236,9+ 2209475,0) /2*100 = 1,99

б) розрахунок порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх періодів: Іі = 3765423,9/4633373,3 = 0,813

Розрахунок кількості набраних балів за параметром порівняння результативності бюджетних програм із показниками попередніх періодів.

Оскільки Іі = 0,813, що відповідає критерію оцінки 0,85 < Іі<1, то за цим параметром для даної програми нараховується 15 балів. При порівнянні отриманого значення зі шкалою оцінки ефективності бюджетних програм можемо зробити висновок, що дана програма має низьку ефективність програми.

Нижче наведемо основні аргументи щодо низької якості виконання результативних показників (табл.2.4)

Таблиця 2.4.

Коментарі щодо неефективності виконання підпунктів плану бюджетної програми

№ з.п.	Назва підпрограми	Пояснення щодо причин неефективності, визначення факторів через які не досягнуто запланованих показників неефективності
1	Здійснення лабораторних, інструментальних досліджень і випробовувань	Не надано пояснень
2	Закупівля лікарських засобів і препаратів	Не виконання сталось через коригування заявок на закупівлю товарів, в результаті чого МОЗ здійснив перерозподіл ресурсів, в результаті чого виник дефіцит коштів.
3	Закупівля послуг із профілактики ВІЛ	Не надано пояснень
4	Виплата допомоги ВІЛ інфікованим	Не виконання через наявну кредиторську заборгованість та установи, які знаходяться на непідконтрольній Україні, території.
5	Закупівля лабораторного обладнання для тестування на ковід-19	Не виконано через плинність кадрів, зокрема через запровадження карантину та швидкого поширення коронавірусної інфекції, у зв'язку з чим постійно збільшувалась потреба у лабораторних дослідженнях для виявлення фактів інфекційних захворювань.
6	Закупівля послуг громадського здоров'я	У зв'язку із поширенням коронавірусної хвороби, кошти були перерозподілені відповідно до потреб населення(для закупівлі тест-систем, засобів медичного призначення).

Джерело: Складено автором на основі аналізу бюджетної програми [36]

За результатом аналізу піднапрямів бюджетної програми можна сказати що у більшості програма не виконана. За поясненнями МОЗ, що відображені у звіті про виконання паспорту бюджетної програми, не виконання сталось через поширення коронавірусної хвороби. У зв'язку із карантинними заходами актуальною проблемою стала плинність кадрів. Це все у своїй сукупності не дозволило у повній мірі виконати бюджетну програму відповідно до планів.

Проте, якщо проаналізувати недоліки, які виділила ДАС України – найбільша проблема постійного не виконання БП полягає у неефективному

управлінні та порушенню процедур проведення закупівлі матеріальних цінностей, їх подальшого розподілу та використання. Ми погоджуємось із такими висновками, оскільки при застосуванні ефективного управління, навіть за наявності плинності кадрів та впроваджених карантинних заходів, можливо було б уникнути таких розходжень між планом і фактом виконання БП.

Якщо підсумувати, основними проблемами, що свідчать про не виконання БП є:

- не ефективна робота в секторі публічних закупівель. Зокрема, допущення до аукціону організацій, у яких немає в наявності усіх необхідних документів, відсутність контролю за поставками (в частині термінів придатності) та виконання умов договору;
- не вірний обрахунок потреб відповідно до запитів, внаслідок чого виділені із бюджету кошти не були розподілені повністю, а велика частина вже закуплених ліків опинилась на складах та не використовувалась від 9 до 24 місяців;
- ненадання МОЗом рекомендацій або алгоритмів щодо розподілу матеріальних ресурсів. Тобто, фактично ліки були закуплені та поставлені в Україну, а розподілити їх по закладах охорони здоров'я не вдавалось, оскільки були відсутні будь-які вказівки щодо цього;
- не вірний бухгалтерський облік та подання фінансової звітності, що призвело до викривлень та не вірного відображення даних у документах бухгалтерської звітності.

Впевнено можна сказати про те, що програма не виконана, її виконання є не ефективним з управлінської та фінансової точки зору.

РОЗДІЛ ІІІ. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

При проведенні державного фінансового аудиту бюджетних програм у сфері охорони здоров'я державними контрольними органами має перевірятись відповідність отриманих результатів поставленим цілям з використанням оптимального обсягу державних ресурсів [32,с.57]. Проте кінцевою точкою – аудиторським звітом більшість перевірок завершуються. Хоча, за нашим дослідженням МОЗ не виконує рекомендації ДАСУ починаючи із 2015 року. Тобто значною проблемою у даному випадку є збір, аналіз та узагальнення даних щодо виправлення недоліків.

ДАС України в межах компетенції розробляє план заходів з виконання аудиторських рекомендацій та надсилає до міністерств, які у свою чергу централізовано здійснюють збір цієї інформації. Проте у даному випадку відсутні дані щодо правильності виконання цих рекомендацій та зворотного зв’язку. Тобто не налагоджена система подальшої роботи із вже зібраною інформацією що значно нівелює ефективність аудиту. Рекомендації можуть не виконуватись або виконуватись не належним чином, а виконавці цих заходів можуть не знати про це оскільки вони не отримують коментарів.

Також певні проблеми при проведенні державного фінансового аудиту бюджетних програм у сфері охорони здоров'я полягають у тому, що без надання запитів до відповідальних органів неможливо дізнатись про те, чи несуть відповідальність виконавці, які винні у неефективному розподілі та використанні коштів із державного бюджету. У аудиторському звіті за досліджуваною у цій роботі програмою, зазначено, що з 2015 року рекомендації не виконуються. Проте на думку автора, це не є правильним. Якщо тривалий час не виконуються аудиторські рекомендації, постає питання – з якої причини. Адже аудиторські рекомендації покликані виправити

недоліки, які у деякий випадках є суттєвими: порушення процедури здійснення публічних закупівель, порушення законодавства про публічні закупівлі, викривлення даних у бухгалтерській звітності тощо. За не ефективне виконання бюджетних програм, яка досліджена у даній роботі, Рахунковою палатою, за зверненням ДАС України ініційоване відкриття кримінальної справи. Проте важливим питанням залишається те, чи було ініційоване проведення службових розслідувань впродовж 2015-2021 років через не належне виконання службовими особами своїх посадових обов'язків при виконанні бюджетних програм.

Аудит з максимальною користю можливо проводити лише тоді, коли будуть розроблені та законодавчо затверджені принципово нові для нашої країни механізми стимулів та прийняття рішень на всіх рівнях бюджетного процесу, які б орієнтували на ефективність результатів. Повинна з'явитися безпосередня зацікавленість у цьому одержувачів державних коштів із одночасним посиленням відповідальності у разі неефективного управління ними [33, с.93].

Потрібно розробити такі механізми фінансування, які дозволяли б суттєво підвищити, з одного боку, ефективність використання ресурсів усередині бюджетної організації, а з іншого боку – знизити втрати, пов'язані з необґрунтованим субсидуванням неефективної, незатребуваної бюджетної мережі, яка не потрібна самим споживачам соціальних послуг, але забирає на себе значні кошти і не дозволяє повноцінно фінансувати пріоритетніші напрямки соціальних витрат там, де вони справді потрібні.

Досягнути в найкоротші терміни найбільш суттєвих результатів для суспільства, з погляду підвищення ефективності бюджетних видатків, можна у тому разі, якщо розробка принципово нових механізмів фінансування бюджетної сфери буде йти попереду, а запровадження нових механізмів оцінки ефективності цих витрат має здійснюватися майже паралельно. Це дозволить, у рамках розширеної самостійності бюджетоотримувачів, жорстко

контролювати їхні зусилля, спрямовані на підвищення ефективності та розумності витрачання бюджетних коштів. Без цього нові бюджетні механізми, як і без зусиль, спрямованих на підвищення прозорості бюджету, не працюватимуть.

Для України державний фінансовий аудит бюджетних програм у сфері охорони здоров'я є новим інструментом, він охоплює безліч питань, що мають велике значення для суспільства, особливо за умов формування нових підходів до державного фінансового менеджменту. Його перевагою є необхідність розробки рекомендації та пропозицій щодо усунення причин нераціонального використання державних коштів, які асигнуються у сферу охорони здоров’я. Виявлені проблеми практичної реалізації аудиту, дозволили намітити шляхи їх усунення: підготовка більш кваліфікованих кадрів, залучення експертів; розробка комплексу методичного забезпечення організації та проведення аудиту ефективності, що враховує його відмінні характеристики. Цей інструмент контролю має активніше розвиватися, оскільки він покликаний захистити як інтереси держави, а й усього суспільства.

Питання організації аудиту виконання бюджетних програм та якісного його проведення у тому чи іншому аспектах порушувалося у науковій літературі багатьма дослідниками. Пропонуються різні способи організувати та здійснити на практиці таку перевірку, виходячи з тієї позиції, яку розділяє автор щодо її сутності та того, що автор розуміє безпосередньо під такого роду аудитом. Здебільшого вчені зазначають, що «проблема ефективної організації аудиту потребує оперативного вирішення». Ми також поділяємо позицію про те, що процес проведення аудиту в сучасних умовах об'єктивно потребує уваги науковців та практиків.

На нашу думку, для якісного проведення аудиту дуже важливо забезпечити цей процес методологічно. Перед початком перевірки аудитору слід вирішити, як її організувати, вибрати, якою буде сама методика перевірки, врахувати інші важливі нюанси. Виникає необхідність визначення логічного

ланцюжка надання послуги, а також базових положень, на які слід під час перевірки спиратися для досягнення поставленої мети та намічених результатів, а також забезпечення належної якості перевірки. Комплексно таке завдання може бути забезпечено, з погляду, шляхом розробки моделі організації та проведення такий перевірки, тобто моделювання цього процесу, з виділенням та аналізом ключових елементів такої системи.

Моделювання може бути пов'язане із застосуванням кількох підходів до наукового пізнання. Пропонується позиція, що ґрунтується на можливості застосування системного, а також структурно-функціонального підходів до наукового дослідження при моделюванні процесу проведення аудиту.

Системний підхід у цьому випадку буде реалізовано наступним чином:

1) при системному підході думка рухається від складного до простого, від цілого до складових частин, від системи до елементів;

2) при системному підході будь-яка система (об'єкт) розглядається як сукупність взаємозалежних елементів (блоків), що має вихід (мету), вхід (ресурси), зв'язок із зовнішнім середовищем, зворотний зв'язок;

3) при системному підході система є елементом системи вищого порядку.

Використання системного підходу забезпечить обґрунтування системності об'єкта дослідження з усіма його специфічними зв'язками та взаємодіями.

Окремо хотілося б торкнутися питання узагальнення результатів аудиту. Оскільки стандартної форми звіту з аудиту виконання бюджетних програм немає, цей робочий документ складається у формі, розробленої безпосередньо самими аудиторами. Однак він повинен відповідати вимогам об'єктивності, ясності, лаконічності, конструктивності та своєчасності. Безпосередньо перед складанням аудиторського звіту доцільно провести процедуру завершальної наради між аудиторами, щодо уточнення остаточних думок та позицій сторін щодо перевірки.

В аудиторському звіті доцільно виділити два окремі блоки - вступну та описову частини. У вступній частині аудитор представляє загальну інформацію про перевірку: мета, об'єкт та предмети перевірки; період, що перевіряється; склад аудиторської групи; терміни проведення перевірки.

Описова частина звіту є найбільш об'ємним та інформативним блоком, що містить результати перевірки. Тут рекомендується оформлювати результати контрольних процедур робочими документами табличної форми. Наприклад, контроль надходжень плати та розрахунок заборгованості здійснюються у відомостях оплати у відповідній розбивці. На основі співвідношення фактичної та нарахованої оплати розраховується відсоток надходжень коштів за, що можна оформити робочим документом.

Для привернення уваги вищого керівництва до найважливіших аспектів, виявлених під час аудиту, а також для спрощення процесу формування звітності доцільно відокремити найбільш суттєві висновки про недоліки аналізованої програми, а також включати рекомендації аудитора щодо усунення причин та зниження наслідків найбільш високих ризиків, які властиві даній програмі і негативно впливають на досягнення її цілей.

Необхідно зазначити, що якщо під час узгодження проекту аудиторського звіту не вдалося досягти єдиного рішення, в остаточному звіті слід зазначити думку особи, яка перевіряється, з поясненням, чому її заперечення не було прийнято аудиторами. До звіту необхідно додавати протокол розбіжностей та план коригувальних заходів.

Порядок підписання аудиторського звіту та доведення даних до зацікавлених користувачів має бути регламентований документами, що регулюють організацію та функції аудиту.

ВИСНОВОК

У першому розділі було досліджено теоретичні аспекти даної роботи, зокрема:

1. Встановлено, що визначення поняття «бюджетної програми» у науковому колі доволі мало, проте у науці виробились підходи до аналізу бюджетної програми через визначення, які характеризують її як окремий елемент, або у сукупності з іншими, що складають собою програмно-цільовий метод у бюджетному процесі. Програмний бюджет є найважливішим інструментом управління державними видатками, що дозволяє перейти від традиційних методів планування та виконання бюджету, побудованих на витратах (ресурсів), до програмного бюджетування. Про це свідчить досвід США, Франції, Швеції, Південної Кореї, Канади та багатьох інших країн.

2.Досліджено етапи розвитку аудиту БП. У 2004 році було прийнято Закон України «Про державні цільові програми». Даним законом визначено основні поняття, зазначені відомості про порядок розробки державних цільових програм та повноваження органів державної влади у цьому процесі.

3.З’ясовано роль ДАС України у процесі здійснення аудиту у сфері охорони здоров’я. Робота ДАС України спрямована на проведення аудиторських перевірок різного спрямування та оцінки ефективності використання коштів державного бюджету. Аудиторська діяльність ДАС України складається з декількох важливих етапів. Ключова роль системи охорони здоров'я нині в сучасній суспільній системі обумовлена певною особливістю, тобто саме охорона здоров'я, на відміну від інших сфер, має яскраво виражений зовнішній ефект. Завдяки цьому ефекту, послуги та вся допомога, що надається закладами охорони здоров'я, розглядається як соціально – значущі блага.

У другому розділі нами було проаналізовано бюджетну програму, визначено показники, що вказують на її ефективне або неефективне виконання.

4. Якщо поглянути на структуру видатків із державного бюджету на 2022 рік можна побачити, що Міністерство охорони здоров’я отримує одну із найбільших сум видатків, більше 185 млн. грн. із загального фонду та 9 млн. грн. із спец фонду. Державні витрати на охорону здоров'я становлять велике навантаження на фінансову систему у будь-якій країні. За даними досліджень Міжнародного валютного фонду, сукупні витрати на охорону здоров'я в країнах з розвиненою економікою та державах з ринком, що формується, істотно зросли в останні десятиліття.

5. Для аналізу процесу здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров’я, нами було проаналізовано бюджетну програму, затверджену наказом Міністерства охорони здоров’я України від 24.02.2020 №513 за КПКВК 2301040. За паспортом бюджетної програми головним розпорядником визначено Міністерство охорони здоров’я, відповідальним виконавцем є Апарат МОЗ. Обсяг бюджетних асигнувань – 3721399,2 тис.грн, в тому числі із загального фонду – 3264023,7 тис.грн. та із спеціального фонду – 457375,5 тис.грн.

6. За результатом аналізу піднапрямів БП можна сказати що у більшості програма не виконана. За поясненнями Міністерства охорони здоров’я, що відображені у звіті про виконання паспорту бюджетної програми, не виконання сталось через поширення коронавірусної хвороби. У зв’язку із карантинними заходами актуальною проблемою стала плинність кадрів. Це все у своїй сукупності не дозволило у повній мірі виконати бюджетної програми відповідно до планів.

У третьому розділі було наведено напрями удосконалення аудиту бюджетних програм у сфері охорони здоров'я.

7. При проведенні державного фінансового аудиту бюджетних програм у сфері охорони здоров'я державними контрольними органами має перевірятись відповідність отриманих результатів поставленим цілям з використанням оптимального обсягу державних ресурсів. ДАС України в межах компетенції розробляє план заходів з виконання аудиторських рекомендацій та надсилає до міністерств, які у свою чергу централізовано здійснюють збір цієї інформації. Проте у даному випадку відсутні дані щодо правильності виконання цих рекомендацій та зворотного зв’язку. Тобто не налагоджена система подальшої роботи із вже зібраною інформацією що значно нівелює ефективність аудиту. Рекомендації можуть не виконуватись або виконуватись не належним чином, а виконавці цих заходів можуть не знати про це оскільки вони не отримують коментарів.

8. Повинна з'явитися безпосередня зацікавленість у цьому одержувачів державних коштів із одночасним посиленням відповідальності у разі неефективного управління ними. Для України державний фінансовий аудит бюджетних програм у сфері охорони здоров'я є новим інструментом, він охоплює безліч питань, що мають велике значення для суспільства, особливо за умов формування нових підходів до державного фінансового менеджменту. Його перевагою є необхідність розробки рекомендації та пропозицій щодо усунення причин нераціонального використання державних коштів, які асигнуються у сферу охорони здоров’я.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text
2. Сологуб І., Марчак Д. Як забезпечити максимальне використання потенціалу програмно-цільового методу бюджетування в Україні URL: https://kse.ua/wp-content/uploads/2019/04/Marchak-Darina-Diplom-mppg19.pdf
3. Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 Шевченко Ірина Олександрівна ; Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. - Харків, 2018. 20 с.
4. Маркович Г. Все про програмно-цільовий метод у бюджетному процесі: важливо для об'єднаних громад URL: https://decentralization.gov.ua/news/3906
5. Наказ Міністерства фінансів України №1098 від 29.12.2002 р. зі змінами «Правила складання паспортів бюджетних програм, квартального та річного звіту про їх виконання, а також здійснення моніторингу та аналізу Розпорядження Кабінету міністрів України від 14.09.2002 р. No 538-р «Про схвалення Концепції застосування виконання бюджетних програм». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03#Text
6. Ватаманюк-Зелінська У. З., Н. В. Шевчук Макрофінансове бюджетування. 2015. 140 с. URL: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/11/B-3-20.pdf
7. Лисяк Л.В. Теоретичні засади оцінки ефективності бюджетної політики. *Світ фінансів.* 2017. № 3 (12). С. 50 - 57.
8. Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2017. 498 с.

9. Health care internal audit: Identifying prevalent risks within your organization 2015 RSM US LLP. URL: 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 URL: http://ec.europa.eu/dgs/internal_audit/pdf/conference_2012/crowley_pres.pdf
11. Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі. – Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 року №538-р URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80#Text
12. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text
13. Закон України «Про державні цільові програми» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-15#Text
14. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text
15. Татарин Н.Б. Бюджетування в Україні: становище та перспективи розвитку. *Гроші. Фінанси. Кредит.* Випуск 24. 2018. – No 6/4. – С. 373-379
16. Калиневич Г. Аудит ефективності як засіб покращення фінансового контролю. *Ефективність державного управління.* 2017. № 1 (50), ч. 2. С. 241–249
17. Лімська декларація керівних принципів контролю. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/604_001

18. Голинська О. В. Базові підходи та категорії управлінської оцінки ефективності бюджетних програм. *Теорія та практика державного управління*. 3(58). 2017. 205 с.
19. Стандарти внутрішнього аудиту URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11
20. Організація медичної справи : навч. посіб. В. П. Самодай, А. І. Кравченко. Суми:Вид-во СумДПУ імені А. С. Макаренка, 2015. 424 с.
21. Лютік О.М., "Оцінка ефективності бюджетних програм". Міжнародний науковий журнал «Інтернаука».No 11(51), 2 т., 2018. 371 с.
22. Василюк М.М. Концептуальні основи якості аудиту: монографія. Івано-Франківськ: Видавець Кушнір Г.М., 2019. 588 с.
23. Дрозд І.К. Управління ефективністю аудиторських послуг. Концепція ефективності в аудиті: монографія В.А. Абасов, Н.М. Заєць, та ін. за редакцією І.К. Дрозд – К.: «ТОВ Видавництво «СОВА», 2019. 320 с.
24. Костирко Л.А., Лубенченко О.Е., Костирко Р.О. Міжнародні стандарти контролю якості і аудиту: навчальний посібник. – Северодонецк: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2017. С. 89-91.
25. Про утворення Національної служби здоров'я України URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2017-%D0%BF#Text
26. Закон України «Про державні гарантії медичного обслуговування населення» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19#Text
27. Мінфін пропонує скасувати норму, яка спрямовує 5% ВВП на медицину. Чим це загрожує? URL: https://hmarochos.kiev.ua/2021/09/29/minfin-proponuye-skasuvaty-normu-yaka-spryamovuye-5-vvp-na-medyczynu-chym-cze-zagrozhuye
28. Програма медичних гарантій 2021: НСЗУ розповіла про пріоритети та оновлення URL: https://uacrisis.org/uk/nszu-pmg-2021
29. Шульга С.В. Методичні аспекти оцінки ризиків при наданні аудиторських послуг. *Науковий вісник Одеського національного*

економічного університету. Науки: економіка, політологія, історія. 2019. No 5 (268). С.233-256.

30. Хаблюк О., Яцишин С. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство.* 2017. № 10. С. 827–831
31. Шевчук О. Напрями поліпшення використання аудиту ефективності. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка».* 2015. № 2(46). С. 377–382
32. Звіт про фінансову стабільність URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/FSR_2022-H1.pdf?v=4
33. Василюк М.М., Лубенченко О.Е. Організаційні засади аудиту фінансової звітності в Україні. *Статистика України*. 2019. No2 (85). С.92-98.
34. Дорош Н.І. Оцінювання ризиків при проведенні аудиту Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2017. No4. С. 40-46
35. Куспляк Г.І. Запровадження програмно-цільового методу в Україні. *Actual problems of public administration.* 2016. No 3(67). С. 73–82
36. Звіт Рахункової палати України за 2021 рік URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2021/ZVIT_RP_2021.pdf
37. Про Державну службу України з лікарських засобів та контролю за наркотиками URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/647-2015-п#Text
38. Про схвалення Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1013-2016-р#Text
39. Структура апарату Державної аудиторської служби України URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/17
40. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Закону України від 15.12.2005 р. №3202–IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text

41. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України від 26.01.93 р. № 2940- XII №3202–IVURL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text
42. Сукач О. М. Принципи класифікації бюджетних програм місцевого рівня.URL:http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_24/articles/42_sykach.pdf
43. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2021 рік. Державна аудиторська служба України. 2021. URL: https://dasu.gov.ua/attachments/7a31d72d-f34b-4d72-b1fe-1c54e72f9edf_%D0%A0%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82_2021_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf