

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет права, публічного управління та
національної безпеки
кафедра економічної теорії, інтелектуальної
власності та публічного управління»

*Кваліфікаційна робота
на правах рукопису*

ВИГОВСЬКА АЛЛА МИКОЛАЇВНА
(прізвище, ім'я, по батькові здобувача вищої освіти)

УДК 338
(індекс)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЬ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ У
ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я, ЩО НАДАЮТЬ ПЕРВИННУ
МЕДИЧНУ ДОПОМОГУ**
(тема роботи)

281 «Публічне управління та адміністрування»
(шифр і назва спеціальності)

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр
кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання
ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне
джерело

А. М. Виговська
(підпис, ініціали та прізвище здобувача вищої освіти)

Керівник роботи

Золотницька Юлія Вікторівна
(прізвище, ім'я, по батькові)

кандидат економічних наук, доцент
(науковий ступінь, вчене звання)

Висновок кафедри економічної теорії, інтелектуальної власності та публічного управління

за результатами попереднього захисту: _____

Протокол засідання кафедри економічної теорії, інтелектуальної власності та публічного управління № _____ від «_____» березня 2021 р.

Завідувач кафедри економічної теорії, інтелектуальної власності та публічного управління

к.е.н., професор
(науковий ступінь, вчене звання)

(підпис)

Якобчук В.П.
(прізвище, ім'я, по батькові)

«_____» березня 2021 р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Здобувач вищої освіти _____ захистив (ла)
(прізвище, ім'я, по батькові)

кваліфікаційну роботу з оцінкою:

сума балів за 100-бальною шкалою _____

за шкалою ECTS _____

за національною шкалою _____

Секретар ЕК

(науковий ступінь, вчене звання)

(підпис)

Пугачова Н.С.
(прізвище, ім'я, по батькові)

АНОТАЦІЯ

ВИГОВСЬКА А. М. Державне управління та контроль місцевих фінансів у закладах охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 281 «Публічне управління та адміністрування». – Поліський національний університет, 2021.

Зміст анотації. Досліджено систему управління та контролю місцевих фінансів у закладах охорони здоров'я та розроблено рекомендації щодо вдосконалення організаційно-правового механізму державного фінансового контролю у первинній ланці медицини. Визначено ключові засади реалізації внутрішнього контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації.

Ключові слова: державне управління місцевих фінансів, контроль місцевих фінансів, заклади охорони здоров'я, первинна медична допомога.

SUMMARY

VYHOVSKA A.M. Public administration and control of local finances in health care facilities that provide primary care. - Qualification paper manuscript copyright.

Qualification paper for a Master's degree, speciality 281 «Public Management and Administration». – Polissya National University, Zhytomyr, 2021.

Summary of the abstract: The system of management and control of local finances in health care institutions has been studied and recommendations for improving the organizational and legal mechanism of state financial control in primary care have been developed. The key principles of internal control of local budgets in the conditions of financial decentralization are determined.

Keywords: public administration of local finances, control of local finances, health care facilities, primary health care

ЗМІСТ

Вступ.....	5
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ.....	8
1.1. Сутність, завдання та елементи фінансового контролю місцевих фінансів.....	8
1.2. Нормативне забезпечення системи внутрішнього управління та фінансового контролю місцевими фінансами.....	12
Розділ 2. СУЧАСНИЙ СТАН УПРАВЛІННЯ МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	18
2.1. Особливості формування та використання місцевих фінансів закладів охорони здоров'я в умовах децентралізації.....	18
2.2. Внутрішній контроль місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації.....	22
Розділ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ЗА МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ ЗАКЛАДІВ ПЕРВИННОЇ МЕДИЧНОЇ ДОПОМОГИ.....	28
3.1. Пріоритетні напрями вдосконалення механізмів формування, розподілу та використання місцевих фінансів закладів первинної медичної допомоги.....	28
3.2. Реформування механізму оплати медичних послуг закладів первинної медичної допомоги в умовах децентралізації.....	33
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	40
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	43

Вступ

Через двадцять п'ять років після здобуття Україною незалежності, указом Кабінету Міністрів у 2016 році була затверджена Концепція реформи фінансування охорони здоров'я країни [44]. У жовтні 2017 року Верховна Рада ухвалила новий Закон про фінансування охорони здоров'я „Урядові фінансові гарантії медичних послуг” [42]. Зазначені законодавчі ініціативи створили підґрунтя правової та політичної бази, необхідне для впровадження нових реформ фінансування охорони здоров'я. Однією з важливих умов розвитку системи охорони здоров'я є вирішення проблем, пов'язаних з ефективним управлінням галузі, у тому числі й розробка та обґрунтування наукових підходів до розвитку механізмів державного управління фінансовими ресурсами закладів охорони здоров'я.

Зазначене робить актуальним дослідження теорії та практики створення та використання фінансових засобів закладів охорони здоров'я, встановлення найголовніших напрямків реформування управління та контролю фінансів відповідних медичних інституцій. Українські науковці присвячували свої праці дослідженню теоретичних і практичних напрямів фінансування закладів охорони здоров'я, зокрема О. Тулай, О. Василик, Д. Карамишева, В. Андрущенко, О. Кириленко, В. Галайда, С. Кондратюк, В. Рудий, В. Войцехівський, Н. Лакіза-Савчук, С. Михайленко, Н. Карпишин, В. Опаріна, В. Куценко, Я. Радиш, Г. Трілленберг, В. Лехан, С. Юрій, І. Радь та ін. Із кола зарубіжних вчених ці питання досліджували А. Малагардіс, Г. Поляк, Т. Акімова, Л. Трушкіна, В. Семенов, І. Шейман, Р. Салтман, та ін. Не применшуючи значимість проведених досліджень, слід зауважити, що вирішенню проблеми комплексного підходу до фінансового забезпечення галузі охорони здоров'я, зокрема первинної ланки медицини приділено недостатньо уваги.

Зазначене вище зумовлює актуальність, теоретичну і практичну важливість даної магістерської роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є аналіз системи управління та контролю місцевих фінансів у закладах охорони здоров'я та розробка рекомендацій щодо вдосконалення організаційно-правового механізму державного фінансового контролю у первинній ланці медицини.

З огляду на поставлену мету визначено наступні дослідницькі завдання:

- розкрити сутність, функції та завдання державного управління та контролю публічних фінансів;
- дослідити нормативне забезпечення системи внутрішнього управління та фінансового контролю місцевими фінансами;
- проаналізувати засади формування та використання місцевих фінансів закладів охорони здоров'я в умовах децентралізації;
- визначити ключові засади реалізації внутрішнього контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації;
- надати пропозиції щодо реалізації механізму формування, розподілу та використання місцевих фінансів закладів первинної медичної допомоги.

Об'єктом дослідження є система управління та контролю місцевих фінансів у закладах охорони здоров'я, що функціонує у сучасних умовах реформи бюджетування, її структурних змін і напрямів вдосконалення.

Предметом дослідження є державне управління та контроль місцевих фінансів у закладах охорони здоров'я.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці пропозицій щодо вдосконалення механізму управління та контролю місцевих фінансів закладів охорони здоров'я.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати кваліфікаційної роботи доповідались та обговорювались на щорічних всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме: «Соціально-економічні проблеми розвитку регіонів»: IV Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Житомир, 15 травня 2020 р.) [21]; «Наукові читання - 2020»: Науково-практична конференція науково-педагогічних працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених НІІ економіки та агробізнесу (м.

Житомир, 21 вересня 2020 р.) [22]; «Інструменти і практики публічного управління в контексті децентралізації»: II Всеукраїнська науково-практична конференція з міжнародною участю (м. Житомир, 23 червня 2020 р.) [8].

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи містить 48 сторінок, у тому числі основний текст – 42 сторінки. Робота містить 3 таблиці та 5 рисунків. Список використаних джерел налічує 49 найменувань на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ

1.1. Сутність, завдання та елементи фінансового контролю місцевих фінансів

Ефективне управління як державними так і місцевими фінансами може бути досягнуте завдяки достатньому та професійному менеджменту з боку державних та місцевих органів влади. Реалізація найважливіших функцій контролю за місцевими фінансами може бути забезпечена через систему державного фінансового контролю.

Загалом, термін контроль (франц. *controle* – від *contrerole* – подвійний список) науковцями розкривається як перевірка, спостереження за певним об'єктом, є елементом управління та спрямований на встановлення відповідності контрольованих об'єктів встановленим параметрам [19].

Стефанюк І.Б. вважає, що «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль» не тотожні поняття, оскільки термін «фінансовий контроль» не містить ознаки суб'єкта контролю [45, с. 13].

Дмитренко Г.В. «державний фінансовий контроль» розглядає як «...урегульовану фінансово-правовими нормами діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування і недержавних організацій із забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності та ефективності при мобілізації, розподілі і використанні фінансових ресурсів із метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян» [16].

Аудит (лат. *audit* — слухати) – форма фінансового контролю, що дозволяє виявляти відхилення від затверджених нормативних значень шляхом висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих позиціях законам України [19].

У Бюджетному кодексі України відсутнє трактування поняття «державний фінансовий аудит», лише зазначено, що це є однією з форм фінансового контролю за місцевими бюджетами [5].

Термін «державний фінансовий аудит» розкриває Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» як процес перевірки та діагностики формування, розподілу використання фінансових ресурсів місцевого бюджету, перевірки відповідності ведення обліку державним стандартам бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності; раціонального використання та збереження бюджетних ресурсів шляхом проведення коригуючих заходів [43].

Основними завданнями державного фінансового контролю та аудиту територіальних громад є:

- виявляти порушення принципів законності, ефективності, доцільності й економії при здійсненні будь-яких фінансових операцій,
- встановлювати відхилення від прийнятих норм та стандартів на стадії прийняття управлінських рішень щодо місцевих фінансів;
- встановлювати винних осіб у порушенні фінансової дисципліни та нераціонального, недоцільного використання фінансових ресурсів територіальних громад;
- забезпечувати відшкодування заподіяних збитків;
- не допускати порушення фінансової дисципліни у майбутньому[21].

Науковцями [21] було окреслено ряд зовнішніх та внутрішніх чинників, які впливають на ефективність здійснення державного фінансового контролю за місцевими бюджетами (табл. 1.1)[21].

Основні принципи фінансового контролю та аудиту закріплені у Лімській декларації керівних принципів контролю, яка 1977 року була затверджена Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів як основа безперервного світового співробітництва та обміну досвідом. Ця міжнародна організація функціонує під керівництвом ООН і сприяє конструктивному обговоренню й дискурсу щодо питань контролю фінансів між вищими

контрольними органами держав світу [25].

На рис. 1.1. представлені елементи державного фінансового контролю та аудиту.

Таблиця 1.1.

Чинники державного контролю за місцевими фінансами

Зовнішні чинники державного фінансового контролю	Внутрішні чинники державного фінансового контролю
законодавчо обмежений перелік місцевих податків і зборів та відсутність об'єктів оподаткування по деяких із них на багатьох територіях;	недостатність зусиль органів місцевого самоврядування щодо розвитку фінансового контролю на місцях
висока залежність місцевих бюджетів від трансфертів, особливо дотацій вирівнювання	непрозорість діяльності місцевих органів влади, небажання залучати громадян до врегулювання проблем територіальної громади
неврегульованість нормативно-правовими актами питань проведення громадських слухань та інших видів залучення громадян до створення та практичного виконання місцевої фінансової політики тощо	некомпетентність громадян у законодавстві, безініціативність у питаннях місцевих справ та мала довіра до місцевої влади

Джерело: узагальнено автором за [21]

Під час аудиту підрозділів сектору державних фінансів аудиторські організації оцінюються за різними критеріями. Основним критерієм є законність, тобто відповідність діяльності підконтрольного суб'єкта господарювання діючим правовим нормам. Також використовуються інші критерії, такі як: надійність, економічність та цілеспрямованість.

Надійність означає оцінку операції з точки зору проявлення належної ретельності під час впровадження. Економія пов'язана з оптимальним використанням фінансових та матеріальних ресурсів. Цілеспрямованість полягає в оцінці суб'єкта, контрольованого призмою ступеня реалізації поставлених перед ним цілей і завдань, і включає визначення, чи є дія раціональною і чи приносить вона очікувані результати.

Бюджет місцевого самоврядування підлягає попередньому, постійному та подальшому контролю. Її виконують: регіональна бухгалтерія, правління підрозділу, ревізійний комітет, Вища служба аудиту та Податковий аудиторський орган.

Попередня перевірка складається з перевірки поданих документів. Постійний контроль зводиться до контролю за виконанням фінансових планів. Однак наступний контроль господарських операцій здійснюється після їх розміщення.

Елементи державного фінансового контролю та аудиту за використанням коштів місцевих бюджетів	суб'єкти контролю та аудиту	органи державної влади і державного управління, виконавчі органи місцевих рад
	об'єкти контролю та аудиту	діяльність, пов'язана з використанням централізованих фінансових ресурсів місцевих бюджетів
	предмет контролю та аудиту	активи, що належать державі, у формуванні, володінні, використанні, розподілі яких бере участь територіальна громада; кошти, що залишаються у розпорядженні територіальної громади, згідно бюджетної децентралізації
	методи контролю та аудиту	сукупність аналітичних, методичних і технічних прийомів контролю, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність господарських і фінансових операцій з метою виявлення, усунення і попередження недоліків та порушень у використанні фінансових ресурсів
	принципи контролю та аудиту	на законодавчому рівні закріплена автономія фінансових контрольних органів як ознака демократії і як необхідний елемент управління фінансами; обов'язковість проведення попередньої перевірки й перевірки за фактичними результатами; існування внутрішнього та зовнішнього контролю як необхідної умови функціонування фінансового контролю; публічність та відкритість контрольних органів з неухильним дотриманням комерційної та іншої таємниці, що охороняється законом.
	форми контролю та аудиту	попередній, поточний і наступний; внутрішній і зовнішній; обов'язковий та ініціативний; стратегічний фінансовий контроль, тактичний фінансовий контроль.
	функції контролю та аудиту	інформаційна, аналітична, стабілізуюча, правоохоронна, запобіжна й виховна

Рис. 1.1. Елементи державного фінансового контролю та аудиту за використанням коштів місцевих бюджетів

Джерело: узагальнено автором на основі [15, 16, 20, 21]

Головний бухгалтер підрозділів сектору державних фінансів несе відповідальність за здійснення первинного контролю за дотриманням економічних та фінансових операцій фінансовим планам. Він також здійснює попередню перевірку повноти та достовірності документів щодо господарських та фінансових операцій. На початковій фазі контроль за бюджетом стосується

проекту бюджетної резолюції і органом, що приймає рішення суб'єктом господарювання. Поточне виконання бюджету підпорядковується правлінню та банку, що надає бюджетні послуги суб'єкту господарювання.

Враховуючі вище викладене, вважаємо, що *державний фінансовий контроль та аудит у територіальних громадах* – це процес забезпечення відповідності фінансової дисципліни чинному нормативно-правовому забезпеченню діяльності місцевих органів влади та встановлення достовірності фінансової та бюджетної звітності з метою ефективного та обґрунтованого розподілу та раціонального використання фінансових ресурсів територіальних громад.

1.2. Нормативне забезпечення системи внутрішнього управління та фінансового контролю місцевими фінансами

Запровадження системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в Україні з 2018 року регламентує:

- Ст. 26 Бюджетного кодексу України [4];
- Постанова Кабінету Міністрів України № 1062 від 12.12.2018 «Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів» [36];
- Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2019 №160 «Про затвердження форми Звіту про стан організації та здійснення внутрішнього контролю у розрізі елементів внутрішнього контролю» [34].

Окрім цих нормативних документів Україною ратифіковано також міжнародні законодавчі ініціативи (табл. 1.2).

Метою стандартів аудиту INTOSAI є узагальнення кращої світової практики в цій сфері та формування вимог для продуктивного управління державними ресурсами. INTOSAI - міжнародна організація, створена у 1953 р. з

метою сприяння обміну ідеями та досвідом між Вищими аудиторськими установами (ВАУ) щодо аудиту державних фінансів, з чинним членством у 185 країнах та Європейському Союзі (ЄС).

В основі загальної системи стандартів аудиту INTOSAI лежить Лімська і Токійська декларації – документи, прийняті на скликаннях INTOSAI, а також промови групи експертів ООН з питань бухгалтерського обліку в державній галузі та контролю публічних фінансів у країнах, що розвиваються. Стандарти INTOSAI окреслюють принципи та методи перевірки, у тому числі на підставі автоматизованих даних. Відповідно до конституційно-правового поля, зазначені стандарти регламентують фінансовий контроль на найвищому рівні[21].

Таблиця 1.2.

Перелік основних нормативно-правових актів щодо державного фінансового контролю та аудиту за місцевими фінансами

№ з/п	Нормативний акт	Зміст
1.	Господарський кодекс України (ст. 363)	Державний фінансовий аудит становить одну із форм державного фінансового контролю, проводиться Рахунковою палатою й органами ДКРС відповідно до законодавства.
2.	Бюджетний кодекс України (ст. 26)	Аудит фінансової та господарської діяльності, а також зовнішній контроль бюджетних інституцій проводиться Рахунковою палатою щодо контролю за реалізацією коштів Державного бюджету України, крім того Головним контрольно-ревізійним управлінням України – згідно з його законними повноваженнями.
3.	Закон України "Про ДКРС в Україні" (ст. 2)	Державний фінансовий контроль реалізується ДКРС за допомогою здійснення державного фінансового аудиту, інспектування та контролю державних закупівель. Державний фінансовий аудит також проводиться Рахунковою палатою в порядку і способом, визначених законом.
4.	Стандарти державного аудиту INTOSAI	Забезпечують організацію аудиторської діяльності вищих органів фінансового контролю країн світу. Діляться на чотири групи: основні принципи, універсальні стандарти (визначають питання автономії, повноважень, спеціалізації, досвіду тощо), стандарти проведення аудиту (встановлюють питання планування, моніторингу та огляду, внутрішнього контролю, перевірки на легальність, а також аудиторських доказів, аналітичних заходів), стандарти доповідання, що встановлюють правила складання звітів.
5.	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості	Складаються з додаткових пунктів до основних розділів із інструкціями про застосування рекомендацій у державному секторі.

	та етики	
--	----------	--

Джерело: узагальнено автором за [5, 9, 28, 33, 43, 46]

Стандарти аудиту INTOSAI складаються з: базових принципів, загальних стандартів, стандартів проведення аудиту, стандартів звітності. Стандарти проведення аудиту покликані сприяти чіткості, системності та неупередженості аудитора, забезпечують алгоритм збирання аудиторських доказів. Не зважаючи на існуючі керівні принципи стандартів аудиту, процедури перевірок з урахуванням законодавства кожної окремої країни стосовно державних фінансів регламентує вищий орган державного фінансового контролю.

З 2017 року керівництво INTOSAI від Ревізійного суду Нідерландів візьме на себе Мексика. На сьогодні цілями робочого циклу INTOSAI є:

- Широке визнання INTOSAI як інструменту розбудови потенціалу та для оцінки аудиторських висновків;
- Застосування INTOSAI у всьому світі з метою посилення доброчесності у аудиті та фінансах державного сектору;
- Направленість INTOSAI в стратегіях та операціях аудиторського контролю та регіональних організацій;
- Забезпечення створення додаткової вартості, розробивши систему моніторингу та активно просуваючи досвід та кращі практики через існуючі канали зв'язку INTOSAI;
- Забезпечення взаємодії між розгортанням INTOSAI та регіональними заходами для підтримки ISSAI 12 та впровадження SAI-PMF, ISSAI 30 та Програми протидії шахрайству та корупції IDI.
- Підтримка та сприяння INTOSAI для формування бюджету, а також для підтримки донорів для фінансування впровадження аудиторського контролю [26, 29, 48].

На сьогодні в Україні існує низка соціально-економічних проблем у системі забезпечення державних гарантій, тому державний фінансовий контроль та аудит за державними та місцевими фінансами є доволі актуальним. В умовах функціонування ринкових відносин конституційним обов'язком Уряду України є урядовий контроль. Враховуючи це, місцеве самоврядування

має здійснюватися на принципах поєднання місцевих та державних інтересів.

У сфері місцевих бюджетів контролюючими функціями наділені громадські інститути та органи державної та місцевої влади. Тому, підвищення ефективності контролю за місцевими фінансами залежатиме від чіткості, достатності та правильності розподілу контролюючих функцій між усіма суб'єктами контролю.

Засади місцевого самоврядування полягають у самостійності органів місцевої влади приймати рішення стосовно формування та розподілу місцевих бюджетів. Тому, до окреслення межі державної влади у цьому питанні, слід підходити доволі виважено, щоб не порушити ці засади.[25, 46].

Попередній контроль за коштами місцевих бюджетів починається ще на етапі затвердження таких бюджетів. Його здійснюють органи місцевого самоврядування під час аналізу бюджетного запиту. Бюджетний запит формується та подається головним розпорядником, містить опис мети, пріоритетності, дієвості та ефективності використання бюджетних коштів. Рішення щодо включення бюджетного запиту до пропозицій Проекту місцевого бюджету на підставі ретельного та всебічного аналізу приймає керівник місцевого фінансового органу [5].

У відповідності до чинного законодавства, контроль за місцевими фінансами окрім органів місцевого самоврядування можуть здійснювати: Міністерство Фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, органи Державної фіскальної служби України та інші органи державної виконавчої влади.

Державний фінансовий контроль України можна представити як трирівневу модель, у якій на першому рівні централізований зовнішній контроль здійснюється від імені Парламенту та Уряду. На другому рівні реалізацію контрольних функцій здійснюють децентралізовані підрозділи внутрішнього аудиту, які й підтримують ефективність державного фінансового контролю (рис. 1.2.).

На стадії розробки та виконання місцевих бюджетів фінансові органи

територіальних громад:

- контролюють дохідну та видаткову частину бюджету (здійснюють моніторинг доходів та відхилень у рівні витрат від запланованих);
- здійснюють попередній та поточний контроль за розподілом коштів місцевого бюджету між головними розпорядниками бюджетних коштів;
- беруть участь у підготовці звіту про виконання місцевого бюджету[43].

Місцеві державні адміністрації наділені повноваженнями проводити наступний контроль відповідності показників місцевих бюджетів нижчого рівня бюджетному законодавству України, а також контролювати виконання рішень про місцевий бюджет, затверджених місцевими радами. У випадку порушення норм Бюджетного кодексу та Закону «Про державний бюджет», органи виконавчої влади наділені правами призупиняти дію, ухваленого місцевою радою рішення про бюджет, в частині повноважень, делегованих державою.



Рис. 1.2. Система органів ДФК коштів місцевих бюджетів України

Джерело: узагальнено автором за [2, 5, 8, 15, 43, 45, 46, 47, 48]

Місцеві органи державного управління наділені широкими управлінськими повноваженнями у частині реалізації функцій виконавчої влади. Місцеві державні адміністрації мають право здійснювати контроль у комунальному секторі: контролювати стан та наявність комунального майна, комунальної інфраструктури, використання земель.

Відповідно до чинної законодавчої бази, місцевий фінансовий орган має наступні повноваження, щодо реалізації контрольних функцій за місцевими фінансами:

- здійснювати загальну організацію, управління та контроль за виконанням місцевих бюджетів;
- затверджувати розпис бюджету;

- забезпечує відповідність розпису місцевого бюджету встановленим бюджетним призначенням.

Відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України введення функцій внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (ВК-ВА) для органів місцевого самоврядування є обов'язковою. Проте, п 5. постанови №1001 рекомендує суб'єктам місцевого самоврядування утворити структурні підрозділи внутрішнього аудиту [5, 48].

У зв'язку з цим, переважна більшість органів місцевого самоврядування на чолі з головами ОТГ не компетентні в питаннях принципів законодавства і особливостей громадського контролю щодо реалізації системи внутрішнього контролю та аудиту як необхідної та виняткової функції органів місцевого самоврядування.

Розділ 2. СУЧАСНИЙ СТАН УПРАВЛІННЯ МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

2.1. Особливості формування та використання місцевих фінансів закладів охорони здоров'я в умовах децентралізації

Належним чином організована система внутрішнього фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів у територіальних громадах сприятиме реалізації права держави захищати свої інтереси та інтереси регіонів з метою забезпечення проведення державної і регіональної політики.

У територіальних громад організовано централізовані бухгалтерії, у функції яких, окрім ведення обліку та контролю відповідності та достовірності документообігу, необхідного для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) входить:

- внутрішній фінансовий контроль за виконанням бюджету громади та фінансових планів підприємств комунальної власності, наявністю і рухом коштів, майна, використанням фінансових, матеріальних та нематеріальних ресурсів;
- внутрішній фінансовий контроль за виконанням бюджетного законодавства, бюджетна підзвітність, своєчасне подання на реєстрацію таких звітів, проведення сплати відповідно до взятих бюджетних зобов'язань.

Повноваження з проведення внутрішнього фінансового контролю мають комісії місцевої ради з питань бюджету та ревізійні комісії. До їх безпосередніх повноважень входить здійснення аналізу обґрунтованості проекту бюджету місцевого самоврядування та звітів про виконання програм бюджету; перевірка процесу виконання рішень ради; оцінка діяльності підзвітних і підконтрольних раді та її виконавчому комітетові органів, підприємств, установ і організацій, їх посадових осіб [9].

Фінансові відділи районних державних адміністрацій зосереджуються на контролі виконання фінансових планів підприємств, утворених місцевими органами влади і самоуправління, а також дотримання бюджетного законодавства при плануванні і виконанні бюджетів об'єднаних територіальних громад.

Оцінку виконання органами місцевого самоврядування бюджетного законодавства в запровадженні систем управління та внутрішнього контролю було здійснено на прикладі Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Черняхівської селищної ради Житомирської області (КНП «ЦПМСД»). Головною метою заснування Підприємства є надання первинної медичної допомоги та проведення медичного обслуговування громадян, що постійно проживають (перебувають) на території Черняхівської територіальної громади, а також проведення запобіжних заходів зі стримування захворювань громадян та сприяння громадському здоров'ю. Черняхівська територіальна громада являє собою засновника, власника та орган управління майном Підприємства. Підприємство є підпорядкованим, підзвітним та підконтрольним Засновнику.

Підприємство проводить господарську некомерційну діяльність, направлену на досягнення соціального добробуту, не маючи на меті отримання прибутку. Під заборону перебуває розподіл отриманих доходів (прибутків) Підприємства або їх частини серед засновників (учасників), працівників комунального некомерційного підприємства (крім сплати заробітної платні, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб.

Заклад надає первинну медичну допомогу населенню у кількості 22514 осіб. Кількість підписаних декларацій станом на 01.01.2020 року становить 16532 од. Станом на 01.01.2020 року кількість штатних посад становить 87,0 одиниць, зайнятих посад – 80,25 одиниць, основних працівників – 84 ос. (табл. 2.1).

У 2019 р. КНП «ЦПМСД» отримано доходу 11634,6 тис.грн., що становить 96% від запланованої суми (12138,0 тис.грн.).

Таблиця 2.1

**Штатний розпис КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги»
Черняхівської сільської ради**

Персонал	Штатні		Фізичні особи (основні працівники)
	Штатні	Зайняті	
Лікарі	16,5	13,0	13
Середній медперсонал	41,5	39,75	39
Молодший медперсонал	10,25	10,25	16
Інший персонал	18,75	17,75	16
Всього	87,0	80,25	84

Джерелом надходження коштів у 2019 році були:

- Національна служба здоров'я України 10101,7 тис.грн. – виконання плану становило 95%.
- Дохід від операційної оренди активів - 12,7 тис.грн., (план – 19,5 тис.грн., виконання – 65%). Зменшення відбулось в зв'язку з достроковим розірванням договорів оренди аптеки та ФОП Гераймович Ю.М.
- Дохід з місцевого бюджету цільового фінансування на оплату комунальних послуг та енергоносіїв - 370,1 тис.грн., виконання – 61%. Через недостатність фінансування з місцевого бюджету виникла заборгованість з оплати тепlopостачання перед Черняхівським ТМО, станом на 01.01.2020 р. борг становив 85,8 тис.грн.
- Дохід з місцевого бюджету за цільовими програмами:

По «Програмі фінансової підтримки комунального некомерційного підприємства «Центр ПМСД» Черняхівської районної ради Житомирської області на 2018-2020 роки» за 2019 рік надійшло 988,9 тис.грн., виконання склало 128%.

По «Районній програмі раннього виявлення туберкульозу на період 2019 - 2021 років» за 2019 рік надійшло 145,5 тис.грн., виконання – 96%.

«Інші доходи» за 2019 рік становлять 15,7 тис.грн., а саме: відсотки банку за депозит – 11,4 тис.грн., та залишок коштів на поточному рахунку в банку на 01.01.2019 р. – 4,3 тис.грн.

Разом витрати КНП «ЦПМСД» за економічними елементами за 2019 рік становили 10880,8 тис.грн., (план 11762,5 тис.грн., виконання – 93%), в тому числі:

1) «Матеріальні затрати» – 1471,0 тис.грн.:

- Предмети, матеріали, обладнання та інвентар – 529,0 тис.грн.;
- Медикаменти та вироби медичного призначення – 125,0 тис.грн.;
- Туберкулін – 145,5 тис.грн.;
- Оплата послуг (крім комунальних) – 301,4 тис.грн.;
- Оплата комунальних послуг та енергоносіїв – 370,1 тис.грн.

2) «Витрати на оплату праці» – 7717,7 тис.грн.

3) «Відрахування на соціальні заходи» (сплата ЄСВ) – 1661,7 тис.грн.

4) «Інші операційні витрати» – 30,4 тис.грн., включають видатки на відрядження працівників та на навчання – 23,4 тис.грн., а також інші поточні видатки – 7,0 тис.грн. (сплата екологічного податку, касове обслуговування банку, плата за ліцензію, тощо).

Капітальні інвестиції за 2019 рік становили 502,9 тис.грн. (план 687,9 грн., виконання – 73%), а саме:

- придбання основних засобів (цільове фінансування з бюджету) – 57,6 тис.грн.;
- придбання (виготовлення) основних засобів та інших необоротних активів – 295,4 тис.грн.;
- капітальний ремонт – 149,9 тис.грн.

Залишок доходів станом на 01.01.2020р. складає 250,9 тис.грн.

Заборгованість з виплати заробітної плати та обов'язкових платежів за 2019 рік відсутня. Первісна вартість основних засобів за даними бухгалтерського обліку становить 2303,5 тис.грн.

Проведений аналіз дозволив встановити незначну частку власних надходжень у структурі фінансового забезпечення КНП «ЦПМСД». Це свідчить про низький фінансовий потенціал зазначеного Підприємства.

Відповідно до чинного законодавства обсяг бюджетного фінансування прямопропорційно залежить від кількості пацієнтів, які звернулися по медичну допомогу. Такий підхід можна аргументувати практикою планування бюджетних трансфертів, проте, на нашу думку, це знижує зацікавленість медичних закладів у зниженні числа хворих та штучному затягуванні термінів лікування.

Вважаємо, що задля підвищення ефективності використання бюджетних коштів та покращення стану здоров'я громадян, політика держави має бути спрямована на профілактику захворювань, пропаганду здорового способу життя та фізичної активності.

2.2. Внутрішній контроль місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації

Одним з важливих аспектів впровадження реформи децентралізації державної влади в Україні є фінансова самостійність територіальних громад. Сьогодні всі територіальні громади (ТГ) перебувають у прямих бюджетних відносинах із Державним бюджетом країни, самостійно збирають і розподіляють значну частину податків. Згідно з Податковим кодексом України збільшено самостійність органів місцевого самоврядування при зборах місцевих податків та за допомогою делегування права самостійного встановлення ставок податків та пільг з їх сплати.

Тому, в умовах фінансової децентралізації удосконалення системи державного фінансового контролю за рухом місцевих фінансів та пошук резервів їх збільшення є надзвичайно актуальним.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства здійснюється у відповідності до Бюджетного кодексу України (далі – БКУ). Внутрішній контроль - це сукупність заходів, що здійснюються керівником закладу для встановлення законності та ефективності використання бюджетних фінансів і отримання результатів згідно із поставленою метою, завданням, планами чи вимогами щодо діяльності отримувача бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, над якими він здійснює управління (ч.3 ст.26 БКУ) [5].

Державний контроль за публічними фінансами набуває наступних характеристик: 1) реалізується уповноваженими адміністративними органами; 2) проводиться в рамках збереження субординації; 3) становить означену в певний спосіб процедуру, комплекс систематичних дій, затверджених нормами права; 4) спрямований на встановлення ступеня дотримання підконтрольним суб'єктом приписів закону та виконання актів індивідуального плану щодо підконтрольного об'єкта; 5) результатом є початок притягнення до відповідальності порушників відповідно до приписів закону[27].

Після проведення реформи бюджетної децентралізації змінилась структура витрат місцевих бюджетів. Ріст частини видатків на виконання автономних доручень говорить про підвищення видаткової самоврядності місцевих бюджетів та ефективного залучення бюджетних коштів на місці. Розмір власних доходів місцевих бюджетів територіальних громад також має тенденцію до зростання (рис. 2.1). Так, за останні шість років власні доходи громад зросли на 158,3 млрд.грн.

Проте, через відсутність відповідного кадрового потенціалу, існує проблема раціонального розподілу та контролю за місцевими фінансами. Принциповим є те, що в умовах децентралізації додаткові кошти можна отримувати винятково на конкурсних засадах.

Відповідальність за належну організацію та функціонування служби внутрішнього контролю за місцевими фінансами несе безпосередньо керівник установи (головний розпорядник бюджетних коштів). Таким чином, внутрішній

контроль треба розглядати не як окремий випадок чи явище, а як неподільний процес, який проводять керівництво та працівники установи.

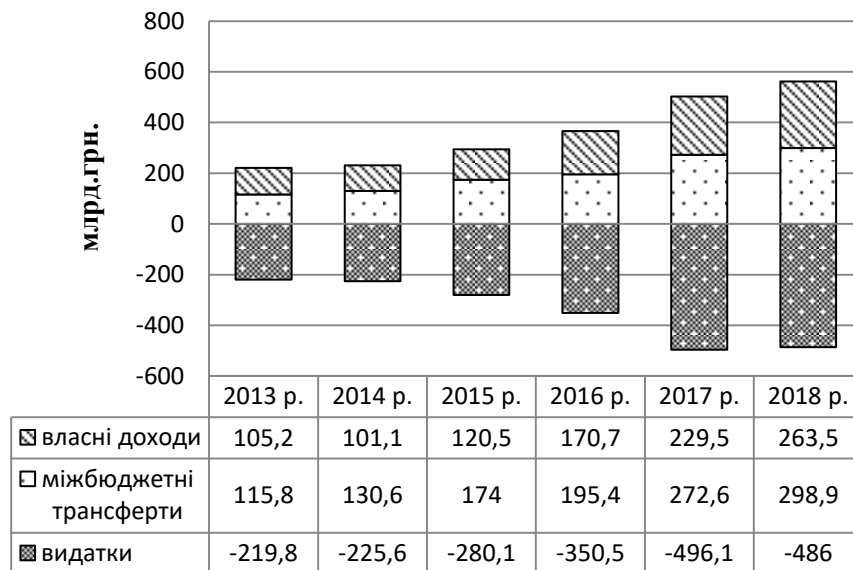


Рис. 2.1. Доходи і видатки місцевих бюджетів України, млрд.грн.

Джерело: узагальнено автором за [40]

Вважаємо, що для успішної організації внутрішнього контролю за місцевими фінансами слід забезпечити наступне:

1. Підготувати та прийняти керівником закладу внутрішні документи, направлені на підтримку функціонування елементів внутрішнього контролю.
2. Ввести в рамки системи чітке планування діяльності, контролю за її здійсненням та звітування про дотримання планів, завдань і функцій, оцінку фактичних результатів та за потреби своєчасного коректування планів діяльності інституції.
3. Виконати адміністрацією та робітниками закладу плани, завдання і покладені на них функції відповідно до закону та прийнятих керівником закладу внутрішніх документів, проінформувати керівництво закладу про ризики під час здійснення встановлених завдань і функцій, проведення заходів контролю, моніторингу, інспекції, обміну інформацією.

Визначення ефективності фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів територіальних громад залежить від багатьох зовнішніх чинників: соціальних, правових, економічних та політичних. Також, на ефективність

використання місцевих фінансів значною мірою впливає рівень довіри в середині громади між її членами та до органів місцевого самоврядування.

На сьогодні відсутній єдиний загально-визначений підхід до оцінки ефективності державного фінансового контролю та аудиту загалом, та й за використанням коштів місцевих бюджетів зокрема. Це пов'язане з відсутністю нормативно-правової бази. У процесі складання Бюджетів вживаються наступні поняття: «мета надання коштів бюджету», «запланований результат витрачання бюджетних коштів», «найкращий результат витрачання бюджетних коштів». Проте, у нормативних джерелах також відсутнє їх однозначне трактування, що призводить до, певної міри, вільного трактування.

Досягнення передбаченої мети надання коштів бюджету визначається як запланований результат витрачання бюджетних коштів, а найкращий результат – як досягнення передбаченої мети надання бюджетних коштів у повному обсязі за істотної економії коштів бюджету і за істотного скорочення строків виконання державних функцій, надання державних послуг.

Також при перевірці досягнення мети надання бюджетних коштів оперують наступними термінами:

- економія бюджетних коштів – істотне зниження розміру витрат бюджетних коштів за умови досягнення мети надання коштів бюджету в повному обсязі;
- строк витрачання бюджетних коштів – установлений період часу, необхідний і достатній для здійснення розпорядником коштів бюджету дій, спрямованих на досягнення мети надання коштів бюджету [6, с. 28].

Одним з критеріїв, що свідчить про неефективне витрачання бюджетних коштів є їх нецільове використання, визначення якого розкривається Бюджетним кодексом України: «Нецільове використання бюджетних коштів, ...витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису...» [5, ст. 119].

Також у Бюджетному кодексі наведено трактування поняття «ефективності»: «при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів» [5], проте, вважаємо, що наведене формулювання не у повній мірі розкриває механізм здійснення оцінки ефективності.

Шевченком Н.В. було окреслено ключові критерії ефективності витрачання бюджетних коштів, а саме:

- законність характеризує відповідність операцій, що перевіряються, а також дії посадових осіб вимогам законодавства та іншим нормативно-правовим актам;
- раціональність відображає досягнення запланованого результату при використанні найменшої суми коштів, спрямованих на фінансування відповідного заходу;
- ефективність відображає досягнення найкращих результатів при використанні найменшої суми бюджетних коштів.
- цільове використання коштів характеризує таке їх використання, яке відповідає меті й умовам одержання вказаних коштів, визначених бюджетом, планом асигнувань, кошторисом бюджетної установи або іншою підставою для їх одержання [24, с. 172].

Для оцінки ефективності державного фінансового контролю доцільно встановлювати кількість: контрольних заходів, виявлених правопорушень і заходів по них, приписів у відповідні органи державної влади і управління, справ, переданих у слідчі органи тощо.

Однак, вважаємо, що головною метою фінансового контролера має бути не стільки усунення порушень, скільки їх недопущення. Проте, на практиці доволі важко довести факт попередження порушення фінансової дисципліни. Є можливість лише встановити ефективність витрачання коштів громади на реалізацію різних бюджетних програм. Таким чином, до оцінки ефективності

реалізації контрольних процедур слід підходити виважено та комплексно.

З метою оцінки ефективності внутрішнього контролю та аудиту місцевих фінансів, використаємо Аудиторський звіт бюджету Коростишівської міської об'єднаної територіальної громади, складений ДАСУ [8].

Протягом 2020 р. Державною аудиторською службою України було проведено аудит Черняхівської територіальної громади, період аудиту – з 1 січня 2017 р. по 31 березня 2020 р. У процесі оцінки міжбюджетних трансфертів та стану виконання бюджету ДАСУ було визначено проблемні питання, які підлягають аудиторському дослідженню, а саме:

- ефективність прийняття відповідних управлінських рішень, які забезпечували б максимальне залучення всіх наявних у громаді ресурсів та максимальне наповнення дохідної частини бюджету громади;
- вплив міжбюджетних трансфертів на формування бюджету громади та забезпечення належного контролю головними розпорядниками коштів за ефективним використанням наявних бюджетних ресурсів;
- здійснення аналізу видатків на утримання органів місцевого самоврядування, темпи та рівень їх зростання у порівнянні з видатками на інші галузі та видатками бюджету розвитку;
- аналіз забезпечення/достатності фінансування основних гарантованих державою соціальних послуг;
- стан проведення оптимізації освітніх установ, ефективність її проведення та відповідно рівень забезпечення надання соціальних гарантій населенню згідно вимог законодавства [18].

Розділ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ЗА МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ

3.1. Пріоритетні напрями вдосконалення механізмів формування, розподілу та використання місцевих фінансів закладів охорони здоров'я

Запровадження протягом останнього десятиліття політичних та соціально-економічних реформ в Україні, на жаль, не привело до позитивних зрушень у медичній галузі. Основною причиною такої ситуації є невідповідність програм реформування медицини потенціалу медичних установ та їх готовності працювати у нових умовах.

Беззаперечно, що існуюча система надання медичної допомоги населенню знаходиться у незадовільному стані, оскільки комунальні заклади охорони здоров'я практично не забезпечені сучасним лікувально-діагностичним обладнанням, оплата праці медичних працівників доволі низька, а у закладах присутні «тіньові розрахунки». Все це не сприяє підвищенню рівня довіри громадян до таких закладів та призводить до соціальної напруженості.

Проте, слід зауважити, що загальні ресурси галузі охорони здоров'я України в окремих випадках мають вищі показники ніж у розвинутих країнах [41, с. 17].

На нашу думку, головною проблемою вітчизняної галузі охорони здоров'я є не стільки дефіцит фінансів, скільки – низька ефективність їх використання та зловживання посадових осіб.

Вважаємо, що в умовах розвитку та впровадження новітніх лікувально-діагностичних технологій, зростання вартості медичного обладнання та препаратів, проблема дефіциту фінансового забезпечення системи охорони здоров'я швидко не вирішиться. Прикладом цього є навіть США – найрозвинутіша країна, у якій на фінансування охорони здоров'я витрачається 15% ВВП, проте навіть за таких умов галузь усе ж відчуває дефіцит ресурсів.

Вважаємо, що реалізація медичних реформ має здійснюватися шляхом ефективнішого розподілу та використання обмежених фінансових ресурсів.

Слід зауважити, що нормативно-правове забезпечення, яке покликане сприяти реалізації намічених заходів, в цілому відповідає вимогам. Проте, ситуація з надання медичних послуг населенню не поліпшилась. Тому, вважаємо, що Україні слід враховувати світовий передовий досвід з управління фінансовими ресурсами медичних установ (рис. 3.1).

Перша група заходів розкриває шляхи подолання дефіциту фінансових ресурсів, які пов'язані з безпосереднім збільшенням обсягів фінансування, та складаються з:

- перерозподілу ресурсів з інших секторів бюджетної сфери на користь системи охорони здоров'я;
- пропозицій щодо введення нового податку (збору) на кшталт соціального медичного страхування [10].

Існує можливість запропоновані заходи використовувати одночасно, проте цьому на заваді можуть стати соціально-політичні та макроекономічні проблеми в країні. Також, якщо керуватися першою пропозицією, то як наслідок може виникнути недофінансування інших бюджетних сфер. До того ж, в умовах соціально-економічної та політичної нестабільності держава не завжди готова збільшувати асигнування сфери охорони здоров'я за рахунок інших галузей.

Якщо піти шляхом запровадження нових податків, то це може допомогти вирішити проблему недофінансування лише тимчасово, оскільки з часом може призвести до посилення соціальної напруженості серед платників податків. Посилення податкового навантаження на суб'єктів господарювання – суперечитиме загальній державній стратегії підтримки малого та середнього бізнесу.

Вважаємо, що основним напрямком подолання дефіциту фінансового забезпечення системи охорони здоров'я України та підвищення ефективності

використання публічних та місцевих фінансів може стати запровадження соціального медичного страхування (табл. 3.1).

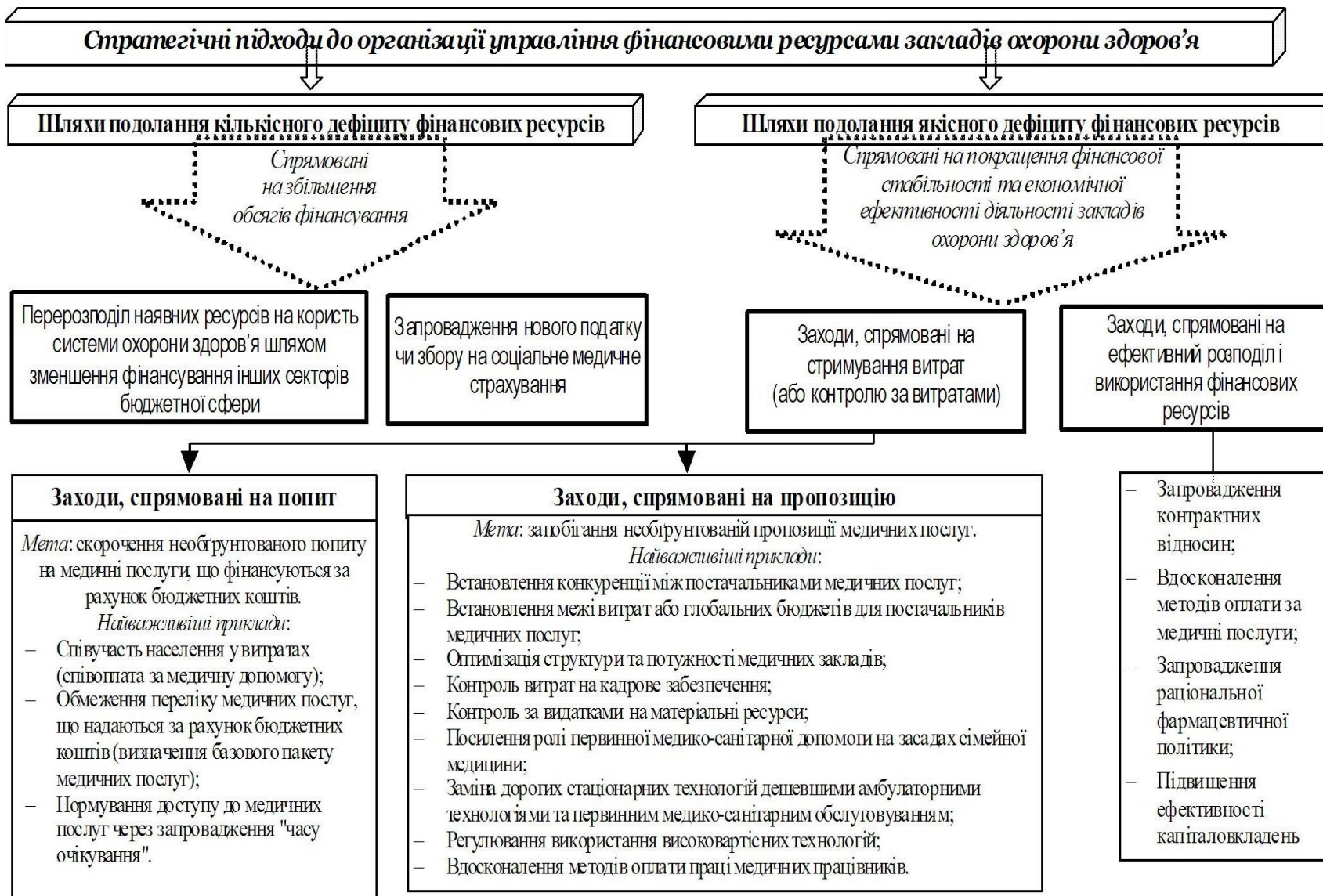


Рис. 3.1. Стратегія управління фінансовими ресурсами закладів охорони здоров'я

Досвід провідних європейських країн показав, що соціальне медичне страхування сприяє досягненню цілей політики охорони здоров'я [1]. Проте, за окремих обставин соціальне медичне страхування впроваджувати недоцільно, а саме:

- недостатній рівень економічного розвитку країни є причиною недофінансування системи охорони здоров'я;
- розвиток медичної галузі та збереження здоров'я громадян не є ключовим національним пріоритетом;
- відсутня відповідна законодавча база та невідпрацьовані адміністративні механізми реалізації медичного страхування;
- спостерігається високий рівень безробіття та значне податкове навантаження на працюючих;
- значна частка тіньової економіки та неформальних розрахунків за медичні послуги;
- невідповідність існуючої медичної інфраструктури сучасним вимогам до надання медичних послуг застрахованим особам.

Таблиця 3.1

Соціальне медичне страхування: переваги та недоліки

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> – можливість отримання стабільного джерела фінансування; – забезпечення наочності притоку ресурсів у систему охорони здоров'я; – можливість забезпечення становлення прав пацієнтів як споживачів медичних послуг; – можливість комбінації об'єднання ризиків і взаємної підтримки: надання послуг згідно з потребами та розподіл фінансового навантаження відповідно до можливості здійснювати оплату; – певна незалежність від держави та одночасна з цим можливість участі у реалізації державної політики охорони здоров'я; – можливість сприяння ефективному наданню медичної допомоги 	<ul style="list-style-type: none"> – високий рівень адміністративних витрат; – наявність проблем у сфері стримування витрат; – наявність проблем із забезпеченням охоплення страхуванням працівників сільського господарства та працівників, які отримують заробітну плату у "конверті"

Джерело: узагальнено автором за [16, с. 15]

На сьогодні в Україні присутня значна частина перелічених вище факторів. Фінансування медицини здійснюється з врахуванням економічних можливостей, тому очікувати збільшення бюджетних трансфертів у галузь не варто. Відомо, що в Україні частка тіньової економіки становить 50-60% ВВП, що звичайно призводить до дефіциту бюджету та недофінансування державних програм [16, с. 20].

У разі, якщо внески на соціальне медичне страхування накопичуватимуться за рахунок відрахувань від доходу працівників та нарахувань на фонд заробітної плати для роботодавців, - це призведе до підвищення податкового навантаження. Результатом цього може стати перехід у «тінь» частини офіційно нарахованих доходів, що не лише не призведе до збільшення надходжень у бюджет, а навпаки, до їх зменшень.

Також на сьогодні в умовах децентралізації та фінансової самостійності постає проблема відсутності ефективних менеджерів, які здатні забезпечувати управління фінансовими ресурсами закладів охорони здоров'я. Вважаємо, що для організації роботи лікувально-профілактичних установ керівники повинні володіти двома якісними критеріями: вони повинні вміти керувати лікувально-профілактичною діяльністю установи та забезпечувати організацію планово-економічної та фінансової роботи зазначених установ. Система охорони здоров'я потребує переходу від інтуїтивних, прагматичних методів управління до науково обґрунтованих методів і форм класичного менеджменту. Для України є актуальним питання формування якісно нового кадрового ресурсу менеджерів охорони здоров'я.

Отже, швидке запровадження обов'язкового соціального медичного страхування не може розглядатися як на панацея від усіх проблем. Зазначена модель страхування може бути, наряду з іншими, лише інструментом підвищення ефективності функціонування системи охорони здоров'я, проте спершу слід реалізувати більш нагальні реформи у медичній галузі.

3.2. Реформування механізму оплати медичних послуг закладів охорони здоров'я в умовах децентралізації

Як показав досвід європейських країн, фінансовані державою медичні послуги оплачуються відповідно до моделі активних (стратегічних) закупівель. Держава виступає в особі органів управління охороною здоров'я чи державного страхового фонду - є замовником таких послуг. Оплата зазначених послуг здійснюється відповідно до підписаних публічних контрактів.

З 1 квітня 2020 року почалась реалізація Програми медичних гарантій на рівні вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги, згідно з якою було розпочато надання вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги за договорами з НСЗУ. Станом на вересень 2020 року з НСЗУ було підписано 3095 контрактів з надавачами медичних послуг населенню та виплачено 51,6 млрд. грн. за Програмою медичних гарантій. З них: 13,3 млрд. грн. виплачено закладам первинної ланки; 29,7 млрд. грн. - закладам, що надають вторинну (спеціалізовану) допомогу; 3,7 млрд. грн. - закладам екстреної медичної допомоги. Також 4,9 млрд. грн. виплачено медичним закладам, що надають допомогу пацієнтам хворим на COVID-19, або з підозрою на нього [38].

Сьогодні реформа здійснюється за такими пріоритетними напрямками:

- медична реформа;
- громадське здоров'я;
- спеціалізована медицина;
- доступні та якісні лікарські засоби.

Потреба у реформуванні медичної галузі назріла давно, оскільки до цього кошти платників податків витрачалися на ресурси (утримання будівель лікарень, зарплат у їх персоналу тощо), замість оплати медичних послуг. Склалася ситуація, коли лікарням вигідно було утримувати зайві площі приміщень, оскільки значне фінансування спрямовувалось саме на утримання медичної інфраструктури, а не на надання медичних послуг. Як результат, Україна посідає друге місце в Європі за кількістю лікарняних ліжок (8,8 на 1000

населення у 2013 році), в 1,5 рази більший ніж в ЄС показник перебування пацієнта в стаціонарі(в середньому 11,8 днів, при 8 в ЄС) [].

Тому, на сьогодні Україна має найнижчий показник задоволеності громадян системою медичного обслуговування у порівнянні з громадянами розвинутих європейських країн та, відповідно, одні з найгірших показники здоров'я населення.

Уряд реформує медичну галузь з метою перенаправлення публічних коштів з утримання інфраструктури на закупівлю безпосередньо необхідних громадянам медичних послуг. Утримання інфраструктури закладів здійснюється з місцевого бюджету. Також менеджери медичних закладів мають можливість залучати страхові компанії та інших інвесторів.

Відповідно до прийнятих нормативних документів, які мають сприяти реалізації медичної реформи, передбачено можливість здійснення закупівель медичних послуг. Проте відсутній чітко прописаний механізм надання громадянам безоплатної медичної допомоги. Тому, це вносить суттєвий дисонанс у процес закупівель.

Задля вирішення цієї проблеми Концепцією передбачено запровадження в Україні державного гарантованого пакету медичних послуг, які будуть виступати предметом договірних відносин між державою (єдиним національним замовником медичних послуг) та медичними закладами. Також, Концепцією передбачено запровадження нових методів розрахунків з постачальникам на основі результатів їх діяльності – за принципом «гроші йдуть за пацієнтом».

Реалізація ключових принципів медичної реформи дозволить чітко визначити безкоштовні та платні медичні послуги, що дозволить позбутися корупційної складової у медицині. Формальність та необ'єктивність застарілих радянських принципів безкоштовної медицині на сьогодні вже ні у кого не викликає сумніву.

Тому, державний гарантований пакет медичних послуг (ДГП) чітко визначений та відповідає ключовим пріоритетам в охороні здоров'я та

економічному стану країни. Відповідно до міжнародного принципу універсального доступу до медичної допомоги, ДГП зможуть скористатися всі без винятку громадяни України. Первинна медична допомога є однією з ключових складових ДГП та є максимально доступною за будь-яких умов для всіх. До державного гарантованого пакету також входить екстрена медична допомога, у тому числі в стаціонарі. У відповідності до економічних можливостей, до ДГП включено основні види спеціалізованих амбулаторних послуг за направленням лікаря первинної ланки, а також основні види планової стаціонарної медичної допомоги за направленням лікаря первинної ланки чи лікаря-спеціаліста [44].

Перелік послуг, які не включено до ДГП, передбачають спів-оплату або повну оплату отримувачем такої послуги. До таких послуг належить:

- робота лікаря первинної ланки поза робочими годинами,
- послуги спеціалістів без направлення,
- окремі види діагностичних чи лікувальних послуг, лікарських засобів тощо [44].

Характерною особливістю розробленого механізму системи спів-оплати за такі послуги є її простота, прозорість, чіткість у формуванні ціни та відповідність якості наданих послуг. Також позитивним моментом є те, що вартість цих медичних послуг є прийнятною для громадян, а запропонований підхід запобігає випадкам відмови від надання медичної допомоги через фінансову неспроможність пацієнта. Суттєвим поштовхом до успішної реалізації медичної реформи може стати добровільне медичне страхування. За допомогою накопичених коштів буде змога фінансувати послуги, які не входять до ДГП, а також послуги приватних медичних постачальників.

Обсяг фінансування ДГП затверджується рішенням Верховної Ради України та є інструментом забезпечення стабільності та прогнозованості фінансування медичної галузі. У перелік ліків згідно ДГП, за призначеннями лікарів первинної ланки та спеціалістами амбулаторного рівня буде

ґрунтуватися на основі пріоритетів сектору охорони здоров'я у відповідності до тенденцій захворюваності.

Можливість надавати ДГП мають постачальники всіх форм власності – державні, комунальні, приватні. Послуги ДГП закуповуються державою через єдиного національного замовника, враховуючі принципи ефективності та доцільності — тобто є відповідність між стандартами якості та ціни, а також потребою таких послуг серед населення.

Прогрес на шляху оптимізації лікарняної інфраструктури та догляду є головним викликом для реформування системи охорони здоров'я. Дуже важливо розробити трансформаційні / інвестиційні плани для неефективних лікарень та розглянути питання про їх закриття чи перепрофілювання. Рационалізація лікарняних послуг та встановлення максимальної кількості ліжок та персоналу на душу населення призведе до сильного опору як керівництва охорони здоров'я, так і численного медичного персоналу на місцевому рівні. Для перших це означало б скорочення фінансування, а для других - перерозподіл, втрата робочих місць та перебої в роботі. Міністерство охорони здоров'я працює над оптимізацією кількості лікарень та ліжок для створення ефективної регіональної лікарняної мережі.

Як і в будь-якому іншому процесі реформ попереду грізні виклики; однак реформа сектору охорони здоров'я в Україні повинна зосереджувати свою увагу на побудові нової системи, яка працює ефективно і здатна покращити стан здоров'я населення. Соціальна мета полягає у забезпеченні доступу до інтегрованої та сучасної системи первинної медико-санітарної допомоги та лікарні, яка надає безкоштовні якісні послуги.

Покращення продуктивності системи стане можливим, якщо впровадження дотримується чіткого бачення, відповідає надійній стратегії, підтримує мотивацію робочої сили та забезпечує ефективне виконання. Очікується, що запровадження стратегічних закупівель, укладання контрактів та систем електронного охорони здоров'я покращить поведінку постачальників, сприятиме підвищенню продуктивності, підвищить прозорість та забезпечить

ефективні результати. Іншими словами, реформування системи оплати медичних послуг призведе до підвищення ефективності та співвідношення ціни та якості.

Впровадження в Україні рішень щодо підвищення ефективності є основною стратегічною метою вдосконалення системи охорони здоров'я. На першому етапі реформи уряд здійснює структурні реформи, які мають на меті підвищити ефективність системи. На даний момент введення більшої кількості грошей в систему не забезпечить поліпшення показників настільки, щоб відповідати соціальним очікуванням. Поки ці структурні та оперативні реформи не продемонструють результатів, до сектору охорони здоров'я потрібно залучити більше ресурсів. Зв'язок між інвестиціями в охорону здоров'я та економічним зростанням підтверджується дослідженнями [46].

За даними держстату державні витрати на охорону здоров'я в Україні становили 3,5% ВВП у 2017 році, тоді як витрати домогосподарств становили іншу половину загального фінансування охорони здоров'я. Витрати з власних кишень - це оплата ліків, допоміжних лабораторій та діагностики, а також неофіційні збори. Багатоцільовий аналіз показує сильний зворотний взаємозв'язок між державними витратами на охорону здоров'я та витратами громадян власних коштів [31].

Коли державні витрати збільшуються приблизно до 6% ВВП, виплати з власних кишень знижуються нижче 20% від загальної суми, витраченої на охорону здоров'я. Також було помічено, що лише тоді, коли виплати з власної кишені опускаються нижче цього порогу в 20%, рівень фінансової кризи та зубожіння падає до незначного рівня (49). Країни, у яких все населення має доступ до гарантованого пакету послуг, зазвичай мають відносно високий рівень обов'язкових об'єднаних фондів - близько 5–6% ВВП (50).

Для того, щоб успішно ліквідувати неформальні платежі та забезпечити захист фінансових ризиків для здоров'я в Україні, уряд повинен підвищити ефективність використання ресурсів та мобілізувати додаткові ресурси для охорони здоров'я. Вищі державні витрати з фінансовим захистом не тільки

розширюють доступ до охорони здоров'я, але й представляють ще одну стратегію зменшення бідності. Без державного фінансування деякі люди не зможуть дозволити собі необхідний догляд і будуть позбавлені можливості пролікуватися.

Витрати на охорону здоров'я в Україні на одну особу становлять 177 доларів США, що нижче, ніж в Естонії (1300 доларів США), Польщі (907 доларів США) та Румунії (555 доларів США) [27]. Тому поступове збільшення державних витрат на охорону здоров'я через НСЗУ до 6% ВВП є обґрунтованою ціллю для України.

Надання безкоштовних медичних послуг та скасування неформальних виплат в умовах низьких зарплат лікарів та медсестер є надзвичайно складною проблемою. Виключення неформальних платежів зменшує дохід медперсоналу. Без чіткого розуміння структури стимулів для медперсоналу, скорочення цього джерела фінансування швидше за все вплине на мотивацію медиків та якість послуг. Це також може зменшити доступ до охорони здоров'я та використання послуг. Зарплата медичного персоналу, яка становить менше 200 доларів на місяць, нижча за прожитковий мінімум, а заклади охорони здоров'я використовували кошти від неформальних виплат для доповнення заробітної плати медичного персоналу.

Потенційні рішення включають збільшення доходу медичного персоналу та створення системи спільних платежів. Фінансові заохочення лікарів за неформальних платежів, що є фактичною системою оплати послуг, часто спонукають до дій, які йдуть на шкоду пацієнтам, які часто стикаються з непотрібними та необґрунтованими рецептами та непотрібними направленнями на дорогі лабораторні дослідження та діагностику.

Посилення ролі менеджменту та управління Міністерством охорони здоров'я, їх спроможності впроваджувати інструменти для моніторингу, контролю, забезпечення та поліпшення роботи всіх суб'єктів системи також є критично важливим. Міністерство охорони здоров'я має посилити контрольні функції, забезпечувати сертифікацію та акредитацію медичних працівників,

щоб вони мали право підписувати контракти з НЦЗУ. Потрібно вдосконалити спроможність Міністерства охорони здоров'я проводити інспекції, проводити аудит та розробляти чіткі правила та критерії регулювання системи.

Отже, медична реформа в Україні вимагає виваженого підходу. Вважаємо, що додаткові ресурси не вирішили б операційних та управлінських проблем у медицині. Незважаючи на політичну волю щодо мобілізації додаткових ресурсів на охорону здоров'я, у часи макрофіскальних хвилювань це залишається політичним та технічним викликом. Реформа та запропоновані рішення вимагають стратегічної послідовності та виваженості.

Першим кроком є досягнення структурної реформи та робота над вдосконаленням процесів для ефективного використання обмежених ресурсів, одночасно розвиваючи управлінську та клінічну спроможність медпрацівників. Реалізація Програми медичних гарантій збільшить швидкість реагування медичних закладів та призведе до збільшення кількості наданих послуг населенню. Це передумови для переходу до другої фази реформи, заснованої на більших інвестиціях у систему, що працює ефективніше. Стійкість системи охорони здоров'я в Україні залежить від ефективності реформи щодо зменшення захворювань, доцільності покриття витрат на медичну допомогу, з одночасним покращенням стану здоров'я населення та стимулюванням економічного зростання.

ВИСНОВКИ

Дослідження системи державного управління та контролю місцевих фінансів у закладах первинної медичної допомоги дозволяють сформулювати наступні висновки:

1. Встановлено, що ефективне управління як державними так і місцевими фінансами може бути досягнуте завдяки достатньому та професійному менеджменту з боку державних та місцевих органів влади. Реалізація найважливіших функцій контролю за місцевими фінансами може бути забезпечена через систему державного фінансового контролю. У сфері місцевих бюджетів контролюючими функціями наділені громадські інститути та органи державної та місцевої влади. Тому, підвищення ефективності контролю за місцевими фінансами залежатиме від чіткості, достатності та правильності розподілу контролюючих функцій між усіма суб'єктами контролю.
2. Основними завданнями державного фінансового контролю та аудиту територіальних громад є: виявляти порушення принципів законності, ефективності, доцільності й економії при здійсненні будь-яких фінансових операцій; встановлювати відхилення від прийнятих норм та стандартів на стадії прийняття управлінських рішень щодо місцевих фінансів; встановлювати винних осіб у порушенні фінансової дисципліни та нераціонального, недоцільного використання фінансових ресурсів територіальних громад; забезпечувати відшкодування заподіяних збитків; не допускати порушення фінансової дисципліни у майбутньому.
3. Місцеві державні адміністрації наділені повноваженнями проводити наступний контроль відповідності показників місцевих бюджетів нижчого рівня бюджетному законодавству України. Також місцеві адміністрації контролюють виконання рішень про місцевий бюджет, затверджених місцевими радами. У разі порушення вимог Бюджетного кодексу та Закону «Про державний бюджет», органи виконавчої влади наділені правами

призупиняти дію, ухваленого місцевою радою рішення про бюджет, в частині повноважень, делегованих державою.

4. Повноваження з проведення внутрішнього фінансового контролю мають комісії місцевої ради з питань бюджету та ревізійні комісії. До їх безпосередніх повноважень входить здійснення аналізу обґрунтованості проекту бюджету місцевого самоврядування та звітів про виконання програм бюджету; перевірка процесу виконання рішень ради; оцінка діяльності підзвітних і підконтрольних раді та її виконавчому комітетові органів, підприємств, установ і організацій, їх посадових осіб.
5. Оцінку виконання органами місцевого самоврядування бюджетного законодавства в запровадженні систем управління та внутрішнього контролю було здійснено на прикладі Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Черняхівської селищної ради Житомирської області (КНП «ЦПМСД»). Основною метою створення Підприємства є надання первинної медичної допомоги та здійснення управління медичним обслуговуванням населення, що постійно проживає (перебуває) на території Черняхівської територіальної громади, а також вжиття заходів з профілактики захворювань населення та підтримки громадського здоров'я.
6. У процесі оцінки міжбюджетних трансфертів та стану виконання бюджету ДАСУ було визначено проблемні питання, які підлягають аудиторському дослідженню, а саме: ефективність прийняття відповідних управлінських рішень, які забезпечували б максимальне залучення всіх наявних у громаді ресурсів та максимальне наповнення дохідної частини бюджету громади; вплив міжбюджетних трансфертів на формування бюджету громади та забезпечення належного контролю головними розпорядниками коштів за ефективним використанням наявних бюджетних ресурсів; здійснення аналізу видатків на утримання органів місцевого самоврядування, темпи та рівень їх зростання у порівнянні з видатками на інші галузі та видатками бюджету розвитку; аналіз забезпечення/достатності фінансування основних

гарантованих державою соціальних послуг; стан проведення оптимізації освітніх установ, ефективність її проведення та відповідно рівень забезпечення надання соціальних гарантій населенню згідно вимог законодавства.

7. Реформа охорони здоров'я в Україні характеризується п'ятьма основними рисами: (I) охоплення фінансуванням всіх ланок медичної галузі, (II) оптимізація використання обмежених ресурсів, (III) оплата результатів та ефективності, (IV) надання повноважень громадяни за принципом "гроші йдуть за пацієнтом" та (V) шляхом покращення співвідношення ціни та якості, забезпечуючи довгострокову стійкість системи охорони здоров'я. Політики повинні зміцнити інституції, які захищатимуть процес реформ і які забезпечують стійку та інклюзивну систему охорони здоров'я.

Список використаної літератури

1. Білинська М. М. Розвиток інтелектуального та кадрового менеджменту в державному управлінні охороною здоров'я [Електронний ресурс] / М. М. Білинська, Т. П. Попченко // Державне управління: теорія та практика. – 2006. – № 1. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/e%2Djournals/DUTP/2006%2D1>
2. Білоус О. Аналіз формування і використання фінансових ресурсів підприємства: методичний аспект / О. Білоус, В. Вовк, Р. Федорович. – Тернопіль: Астон, 2005. – 224 с.
3. Буздуган Я. Поняття, принципи, форми фінансового забезпечення охорони здоров'я в Україні / Я. Буздуган // Віче. – 2008. – № 9–10. – С. 26–28.
4. Бюджет України за 2018 рік: Статист. зб. Міністерства фінансів України. – К.: Міністерство фінансів України, 2009. – 295 с.
5. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
6. Василик О. Д. Бюджетна система України: підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
7. Васишин Р. Й. Технології розрахунку собівартості і цін медичних процедур та нозологічної одиниці. Алгоритми визначення коефіцієнтів перерозподілу накладних витрат у закладах охорони здоров'я – основа для створення медико-економічних стандартів / Р. Й. Васишин // Український медичний часопис. – 2006. – № 6. – С. 28–34.
8. Виговська А. М. Реформування механізму оплати медичних послуг закладів охорони здоров'я в умовах децентралізації / А. М. Виговська // Інструменти і практики публічного управління в контексті децентралізації. Збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 23.06.2020, ПНУ, м. Житомир. С. – 254-259.

9. Гідна праця: імперативи, українські реалії, механізми забезпечення : монографія / [А. М. Колот, В. М. Данюк, О. О. Герасименко та ін.] ; за наук. ред. д.е.н., проф. А. М. Колота. — К. : КНЕУ, 2017. — 500
- 10.Гладун З. С. Державна політика охорони здоров'я в Україні (адміністративно-правові проблеми формування і реалізації): монограф./ З. С. Гладун. – Тернопіль: Екон. думка, 2005.– 460 с.
- 11.Глоссарий терминов, используемых в серии “Здоровье для всех” [Електронний ресурс]. – № 1–8. – Женева: ВООЗ. –1984. – Режим доступу: <http://www.who.int>
- 12.Глухова В.І Джерела фінансового забезпечення системи охорони здоров'я в Україні/ В.І. Глухова, М. О. Булах// Гроші, фінанси і кредит - № 10 – 2016. – ст. 760-764
- 13.Гомон Д. О. Проблеми фінансування сфери охорони здоров'я в Україні/ О.Д. Гомон// Південноукраїнський правовий часопис - №3(40) – 2014. – ст. 124-126
- 14.Гончарук С.М.. Сучасний стан і проблеми фінансування установ охорони здоров'я в Україні/Гончарук С.М., Приймак С.В., Даниляк Л.А.//Бізнес інформ. - №1. – 2016. – си.190-194
- 15.Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю місцевих бюджетів та шляхи його покращення в Україні // *economy and society: modern foundation for human development*. Leipzig university. 2016. С. 176-178.
- 16.Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 – Механізми державного управління /Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. Київ, 2011. С. 36. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Ефективність державного фінансового контролю місцевих бюджетів // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 18. URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017>.

- 17.Долбнєва Д.В. Необхідність та основні напрямки вдосконалення порядку формування та використання ресурсного потенціалу охорони здоров'я в Україні/Долбнєва Д.В., Гончарук С.М.//Проблеми економіки. - №3.- 2016. – с. 46-52.
- 18.Долот В. Домінанти державної політики України в галузі охорони здоров'я: нова парадигма / В. Долот, Л. Радиш, Я. Радиш //Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України. – 2006. – № 1. – С. 207 – 211.
- 19.Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [Мочерний С. В., Ларіна А. Я., Устенко О. А., Юрій С. І.]; за заг. ред. С. В. Мочерного. – Т.1. – Львів: Світ, 2005.– 616 с.
- 20.Золотницька А.В. Сучасний стан системи державного управління та контролю публічних фінансів в Україні / А.В. Золотницька, А.М. Виговська // Наукові читання –2020: зб. тез доповідей наук.-практ. конф. науково-педагогічних працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ економіки та агробізнесу Поліського національного університету. Житомир: Поліський національний університет, 2020. – С. 147-149.
- 21.Золотницька Ю.В. Ефективність державного контролю та аудиту місцевих фінансів в умовах децентралізації / Ю.В. Золотницька, А.М. Виговська, А.В. Золотницька // Соціально-економічні проблеми розвитку регіонів: матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Житомир, 15 травня 2020 року. – Житомир: ЖНАЕУ, 2020. – С. 15-20.
- 22.Карамішев Д. Соціальне страхування в системі охорони здоров'я: суперечності та перспективи / Д. Карамішев, Я. Радиш //Зб. наук. праць НАДУ при Президентіві України. – 2006. – Вип. 1. –С. 95-105.
- 23.Карпишин Н. Зарубіжний досвід фінансового забезпечення охорони здоров'я та можливості його використання в Україні / Наталія Карпишин // Методологічні проблеми фінансовоїтеорії та практики в

постстабілізаційний період: наук. конф. проф.викл. складу, 18 квіт. 2007 р.: тези доп. / відп. ред.: С. І. Юрій. –Тернопіль, 2007. – С. 75-78.

24. Когут І. А.. Проблеми та перспективи фінансування системи охорони здоров'я / І. А. Когут // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2013. - № 1(1). - С. 248-257.
25. Лімська декларація керівних принципів контролю // Декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.10.1977. Офіційний сайт Рахункової палати України. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>
26. Маркович Г. Все про програмно-цільовий метод у бюджетному процесі: важливо для об'єднаних громад // Галина Маркович / Децентралізація дає можливості: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://decentralization.gov.ua/news/3906>
27. Медична реформа / Урядовий портал. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/rozvitok-lyudskogo-kapitalu/reforma-sistemi-ohoroni-zdorovya>
28. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-audita-msa-isa-ukrayinska-mova/>
29. Офіційний сайт INTOSAI. URL: <https://www.intosai.org/about-us/members>
30. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>
31. Офіційний сайт Державної служби статистики України - <http://www.ukrstat.gov.ua/>
32. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України / Верховна Рада України від 21.12.2017 N 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

33. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення: Закон України від 19.10.2017 № 2168-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19#Text>
34. Про затвердження Загальнодержавної програми розвитку первинної медико-санітарної допомоги на засадах сімейної медицини на період до 2011 року : Закон України від 22 січ. 2010 р. № 1841-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1841-1746>
35. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386>
36. Про затвердження Основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів від 02.08.2010 № 805. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=358806&cat_id=355989
37. Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах: Постанова Кабінету Міністрів України; Перелік від 17.09.1996 № 1138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1138-96-%D0%BF#Text>
38. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Охорона здоров'я»: Наказ Міністерства фінансів від 26.05.2010 № 283/437. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0403-10?lang=ru>
39. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>

40. Про місцеві державні адміністрації: Закон України від 9 квіт. 1999 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1999. – № 20/21. – С. 190.48.
41. Про Національну програму інформатизації : Закон України від 2 груд. 2012 р. № 74/98-вр, підстава 5463-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/74/98-вр49>
42. Про невідкладні заходи щодо реформування системи охорони здоров'я населення: Указ Президента України від 6 груд. 2005 р. № 1694/2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.zakon.rada.gov.ua/>
43. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України / Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 13. — Ст. 110.
44. Про схвалення Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я / Розпорядження Кабінету Міністрів України № 1013-р від 30 листопада 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.kmu.gov.ua/npas/249626689>
45. Стефанюк І.Б. Державне управління і фінансовий контроль в умовах ринку // Фінанси України. 1999. № 8. С. 76-78.
46. Фінансовий аудит об'єднаних територіальних громад – ключові проблеми та шляхи їх вирішення. – Аналітичний звіт. URL: https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/520/12.2019_2.pdf
47. Чумакова І. Ю. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2013. – № 11. – С. 109-126. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_11_10
48. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Суми, 2011. 21с.
49. de Koning R. PIFC (Public Internal Financial Control) / R. P.J. De Koning. – 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pifc.eu/wp-content/uploads/2017/11/PifcEbook-EN.pdf>

50. Overview of external audit systems in local government 2018 / EUROSAI

TFMA

SECRETARIAT

/

URL:

http://www.eurosaio.org/docs/upload/documents/TFMA_Overview_external_audit_systems_2018_1555656170.pdf