

Косенчук С. Л.,

аспірант Науково-дослідного фінансового інституту

Академії фінансового управління

Міністерства фінансів України,

викладач кафедри економічної теорії

Дніпропетровської державної фінансової академії

ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ БЮДЖЕТУВАННЯ В УСТАНОВАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ

Упродовж багатьох років в Україні актуальною залишається проблема комплексного реформування системи охорони здоров'я, оскільки держава на сьогодні не має можливості повністю задовольняти потреби населення у медичних послугах за рахунок бюджетних коштів.

Науковцями розроблено чимало пропозицій щодо можливих шляхів реформування галузі охорони здоров'я, вивчається досвід інших країн.

У фінансовому аспекті варто звернути увагу на декілька основних пріоритетів, які формуватимуть аудит галузі у найближчому майбутньому.

По-перше, джерелом коштів, яких не вистачає, може стати розвиток страхової медицини. На цьому шляху є чимало проблем, зокрема, відсутність державних стандартів медичної допомоги. Проте загалом проекти реформ спрямовані на їх розв'язання. Підтвердженням цього є Національний план розвитку системи охорони здоров'я на період до 2010 року¹.

По-друге, необхідно підвищити економічну ефективність роботи лікарень, змінити механізм використання коштів. Оскільки державна система охорони здоров'я – це здебільшого бюджетні установи, то великий вплив матиме реформа бюджетної системи. Перехід на програмно-цільовий метод бюджетування передбачає орієнтацію фінансування зазначених установ на результат.

Нагальною потребою є розвиток управлінської інформаційної системи в лікарнях, впровадження сучасних методів фінансового менеджменту, обліку та управління витратами.

Водночас вимагає розробки методика бюджетування в установах охорони здоров'я України. Бюджетування – обов'язковий елемент сучасної організації, що планує власні витрати та діяльність. У багатьох розвинених країнах світу бюджетування активно використовується в державних установах охорони здоров'я. Методика бюджетування повинна стати основним механізмом, обґрунтованим та орієнтованим на досягнення результату прийняття рішень управлінським персоналом лікарень.

Питанню управління витратами у сфері охорони здоров'я приділяють увагу чимало авторів, особливо в США, де цей показник дуже високий. Безперечно, заслуговує на увагу книга М. Портера та Е. Тайсберг "Пересмислення системи охорони здоров'я", яка досліджує процес побудови

¹Про затвердження Національного плану розвитку системи охорони здоров'я на період до 2010 року : постанова Кабінету Міністрів України від 13.06.2007 № 815.

ланцюжка цінності в медичних послугах, підвищення конкурентних засад в галузі, створення конкуренції на основі цінності².

Важливе значення має вивчення досвіду Росії, де концепція бюджетування активно впроваджується в державний сектор. З цим пов'язана низка проектів у різних регіонах країни. Так, у рамках проекту Програми реформування регіональних фінансів Ленінградської області на принципах бюджетування, орієнтованого на результат, розроблено систему збалансованих показників ефективності для галузі, окремих лікарень³.

Питанням бюджетування в охороні здоров'я в нашій країні приділено увагу в рамках проекту ЄС "Реформа фінансування та управління охорони здоров'я в Україні". Методика проекту, запропонована у 2005 р., ґрунтувалася на підході до глобального бюджету, тобто передбачалося встановлення цільових показників для лікарні в цілому, надання фінансування із можливістю змін напрямку використання коштів у поточній роботі⁴.

Завданням статті є: розглянути можливі підходи до бюджетування в системі охорони здоров'я України, запропонувати варіант, який би найкраще відповідав потребам галузі, зважаючи на перспективи реформування бюджетної системи України та галузі охорони здоров'я.

Слід зазначити, що загальноприйнятого визначення поняття "бюджетування" немає, різні науковці тлумачать його залежно від конкретних методик, які вони пропонують. Мабуть, найузагальненіше трактування надає підручник з управлінського обліку Е. А. Аткинсона: "бюджетування – процес підготовки бюджетів". При цьому бюджет розглядається як кількісний вираз грошових притоків (надходжень) та відтоків (виплат), що передбачають наслідки поточних операційних рішень і показують, чи зможе фінансовий план задовольнити цілі організації⁵.

По суті, бюджетування – це складання бюджету і країни, і окремої організації. Чи можна говорити наразі про кошторис лікарні як бюджет? Частково, можливо. Кошторис – це також результат фінансового планування, що відображає суму грошових коштів, яку отримає установа, залежно від своїх потреб та можливостей держави.

Різниця в тому, що бюджетування – це не просто калькуляція витрат. Це інструмент, який дозволяє спрямувати діяльність організації на досягнення її цілей, підвищити ефективність використання витрат. Програмно-цільовий підхід набагато точніше буде відповідати поняттю "бюджетування", ніж постатейний розподіл коштів.

² *Портер М.* Переосмысление системы здравоохранения. Как создать конкуренцию, основанную на ценности и ориентированную на результат / М. Портер, Э. Тайсберг. – К. : Изд-во Алексея Капусты, 2007. – 620 с.

³ Распоряжение Губернатора Ленинградской области от 19.11.2004 № 553-рг. – <http://www.lenoblzaks.ru>.

⁴ Методика расчета себестоимости медицинских услуг // Материалы проекта ЕС "Управление и финансирование в здравоохранении".

⁵ *Аткинсон Э. А.* Управленческий учет : Пер. с англ. / Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг. – 3-е изд. – М. : Изд. дом "Вильямс", 2007. – 880 с.

Спробуємо перевірити, наскільки постатейний підхід виконання бюджетів, частиною якого є складання кошторисів, відповідає задоволенню цілей організації. Лікарні складають проекти кошторисів на основі замовлень своїх підрозділів з досвіду минулих років. Потреби підрозділів певною мірою залежать від кількості пацієнтів того чи іншого напрямку. Спробуємо перевірити, хоча б приблизно, існування залежності розподілу витрат та наявних захворювань на прикладі м. Дніпропетровська.

З цією метою проведено кореляційний аналіз зареєстрованих випадків захворюваності 39 медичних установ м. Дніпропетровська за 2006 та 2007 рр. та планових і фактичних витрат на фінансування цих установ за кошторисами 2007 р.

В основу аналізу покладено перевірку декількох гіпотез. По-перше, якщо проекти кошторисів складаються з урахуванням потреб у минулому році і під впливом кількості захворювань у тому ж році, то вірогідна кореляція між планом у 2007 р. та захворюваністю у 2006 р. По-друге, якщо проект складається з урахуванням прогнозів захворюваності, то вірогідна кореляція між захворюваністю у 2007 р. та планом у 2007 р.

Обчислено коефіцієнти кореляції між захворюваністю та витратами.

З табл. 1 бачимо, що коефіцієнт кореляції незначний. Тобто залежність між кількістю зареєстрованих випадків захворюваності та коштами, що отримує лікарня, існує, але слабка.

Відповідно, якщо ми припустимо, що цілі в охороні здоров'я повинні встановлюватися залежно від рівня захворюваності, то процес планування кошторисів не відповідає категорії бюджетування, оскільки не орієнтований на цілі.

Як відправну точку для вибору адекватної методики бюджетування лікарні взято результати проекту ЄС "Реформа фінансування та управління охорони здоров'я в Україні", а саме метод глобального бюджету.

Проект ЄС був розроблений для експериментальних автономних лікарень. Отже, лікарня реєструвалася як комунальне підприємство, з відкриттям рахунку в банку, і співпрацювала з управлінням охорони здоров'я на договірних умовах, на принципах глобального бюджету, який передбачає

Т а б л и ц я 1

Коефіцієнти кореляції між витратами та зареєстрованими випадками захворюваності

Показник	2006	2007
План витрат	0,38	0,37
Факт витрат	0,38	0,36

Джерело: Звіт про кількість захворювань, зареєстрованих хворих, які проживають в районі обслуговування лікувального закладу по м. Дніпропетровську за 2006 та 2007 рр.; Звіт про надходження та використання бюджетних коштів за 2007 р. по лікувально-профілактичних закладах м. Дніпропетровська та управлінні охорони здоров'я Дніпропетровської міської ради.

фіксовану оплату за наперед встановлений обсяг послуг. Фактична відмінність такого автономного закладу від бюджетного полягала у вільному перерозподілі коштів лікарнею всередині установи. Тобто лікарня зобов'язувалася забезпечити безоплатне лікування на тих самих засадах, що й бюджетна установа, і отримувала за це фіксовану суму коштів. Як саме вона надасть ці послуги – її внутрішня справа.

Стосовно калькуляції витрат цей проект ґрунтувався на усередненій медичній послугі: “надання медичної послуги розглядається згори – з позиції керівника лікувального закладу, а не з точки зору конкретного пацієнта, нозології, набору всіх необхідних процедур у процесі його лікування. Таким чином, йдеться про аналіз середніх показників по відділеннях стаціонару, спеціалістах поліклініки, сімейних лікарях тощо”⁶.

Головним завданням був не розрахунок вартості окремої послуги, а розрахунок вартості глобального бюджету. В основу калькуляції собівартості послуги було покладено час надання послуги усередненими на рівні відділення лікарем та представником середнього медичного персоналу. Розраховувалася вартість одиниці часу середньої медичної послуги. Вартість конкретної послуги розраховувалася пропорційно часу її надання.

Глобальний бюджет має свої переваги та недоліки. Його можна досить просто пристосувати до програмно-цільового методу, встановивши цільові показники роботи лікарні, наприклад, щодо найпроблемніших напрямків захворюваності регіону, як це було зроблено у проекті Ленінградської області.

Залежно від прогнозу потреб варто обрахувати загальну вартість послуг лікарні та виставити цей рахунок головному розпоряднику коштів. Перспектива самостійно змінювати напрямки використання коштів в поточній роботі надає відчутну гнучкість в управлінні витратами. Зокрема, з'являється можливість мотивації праці. Мотиваційний аспект закріпився повною мірою при апробації методу глобального бюджету в проекті ЄС в Україні. Гнучкість в оплаті праці лікарів значно покращила результативність роботи.

Проте недоліки методу глобального бюджету також суттєві і впливають безпосередньо із переваг.

Відсутність жорсткого механізму використання коштів певним чином ставить результативність роботи лікарні в залежність від організаторських здібностей головного лікаря. Здатність витратити кошти на будь-що зовсім не означає вміння витратити їх так, як треба.

Якщо ми ведемо мову про медичне страхування як майбутнє джерело фінансування галузі, то проблемним стає питання узгодженості методу глобального бюджету та оплати страхових послуг. Глобальний бюджет буде узгоджуватися із страховою медициною у тому випадку, якщо страхові платежі збиратимуться до централізованого фонду і потім розподілятимуться між лікарнями відповідно до встановлених ними цільових показників. Такий варіант впровадження страхування малоімовірний.

⁶Методика расчета себестоимости медицинских услуг // Материалы проекта ЕС “Управление и финансирование в здравоохранении”.

Вірогіднішим є варіант оплати конкретних страхових випадків. По-перше, це відповідає проекту Закону “Про загальнообов’язкове соціальне медичне страхування”, зокрема ст. 12, яка визначає, що застрахована особа має право “вільного вибору надавача медичних послуг у системі загальнообов’язкового державного соціального медичного страхування”⁷.

По-друге, зважаючи на проблеми щодо впровадження обов’язкового медичного страхування, доцільним є створення умов для розвитку добровільного медичного страхування. Цей варіант вже точно передбачає плату за конкретні послуги.

Важливою проблемою залишається визначення медичної послуги, оскільки не ухвалено державні стандарти медичної допомоги. Проте можна знову послатися на Національний план розвитку системи охорони здоров’я на період до 2010 р., який визначає такий стан як один із пріоритетів⁸. У 2008 р. Міністерством охорони здоров’я України видано Тимчасову уніфіковану методичку з розробки клінічних рекомендацій і медичних стандартів на засадах доказової медицини. Тобто процес прийняття медичних стандартів триває і набирає обертів.

З огляду на викладене, у перспективі за основу бюджетування лікарні, на нашу думку, необхідно взяти вартість окремої послуги, а не усередненої.

Це, у жодному разі, не суперечитиме програмно-цільовому підходу. Показники виконання для лікарні при цьому будуть встановлюватися за принципом “знизу вгору”, від прогнозу потреб у медичних послугах до прогнозу вартості надання цих послуг медичною установою. Хоча зрозуміло, що такий варіант бюджетування значно складніший та дорожчий порівняно з методом глобального бюджету, проте показники витрат обґрунтованіші.

У спрощеному варіанті процес бюджетування в лікарні міг би включати такі кроки:

- прогноз обсягів надання медичних послуг;
- схему формування витрат та віднесення витрат на окремі послуги;
- механізм формування прогнозного майстер-бюджету лікарні (прогнозного балансу, бюджету доходів та витрат, бюджету руху грошових коштів).

Яким чином реалізувати цю схему?

У методології бюджетування сьогодні поширено два основні підходи: бюджетування на основі центрів фінансової відповідальності та бюджетування процесів.

Підхід з центрами фінансової відповідальності фактично передбачає два рівні управління в організації: загальне керівництво та керівництво центрів відповідальності. З точки зору бюджетування як інструменту мотивації, такий підхід безперечно має свої переваги. Центром відповідальності може бути, наприклад, відділення лікарні, яке може формувати власний бюджет,

⁷Про загальнообов’язкове державне соціальне медичне страхування : проект Закону України від 12.12.2003 № 4505 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.

⁸Про затвердження Національного плану розвитку системи охорони здоров’я на період до 2010 року : постанова Кабінету Міністрів України від 13.06.2007 № 815.

власні цільові показники виконання, нести витрати та самостійно розпоряджатися надходженнями. Проте перспектива впровадження такого підходу у недалекому майбутньому малоімовірна. Вона безпосередньо не відповідає основним напрямкам найближчих реформ. Крім того, такий підхід об'єктивно вимагає великої кількості кваліфікованих менеджерів в галузі охорони здоров'я. Цього, поки що, також немає.

Бюджетування процесів передбачає виявлення та формалізацію видів діяльності організації, облік витрат на рівні виду діяльності та віднесення витрат на послуги, залежно від участі видів діяльності у створенні послуг. Це сучасніший підхід, який дає змогу ефективно управляти накладними витратами.

Впровадження такого підходу певною мірою реально вже сьогодні. Так, поки що не ми не в змозі розрахувати вартість окремої медичної послуги, але виявити види діяльності в лікарні, та визначити, з чого складається їх вартість, у принципі можливо. Сьогодні це дозволить вести мову про раціональне використання накладних витрат.

Досвід таких країн, як Польща, Чехія, Словаччина у реформуванні галузі охорони здоров'я довів наявність великого потенціалу підвищення ефективності, закладеного в управлінні накладними витратами. Широкої популярності в цих країнах набув сучасний напрям теорії управління facility management, в основу якого покладено саме процесний підхід бюджетування. Найближчим часом цей напрям з'явиться і в Україні.