Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм»

Студентки 2 курсу, 6 групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державний аудит»

Михальової Ірини
Ігорівни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Микитюк Ігор
Сергійович

Керівник освітньо-професійної програми
к.е.н., доцент

Маркуц Юлія
Ігорівна

Завідувач кафедри фінансів,
д.е.н., професор,
заслужений діяч науки і техніки України

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2020

ЗМІСТ

ВСТУП 3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ 5
1.1. Сутність, мета, завдання та особливості проведення державного фінансового аудиту 5
1.2. Зарубіжний досвід здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм 19
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ 27
2.1. Стан правового забезпечення державного фінансового аудиту в Україні та органи, що здійснюють аудит 27
2.2. Аналіз виконання фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Україні за 2015-2019 рр 34
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ 41
3.1. Сучасні аспекти проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Україні 41
3.2. Напрями вдосконалення здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм 47
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ 51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 54
ДОДАТКИ 58

ВСТУП

Актуальність. Контроль використання фінансових ресурсів держави є невід'ємною складовою реалізації державної політики кожної країни. Аудит виконання бюджетних програм або аудит ефективності, порівняно з традиційними фінансовими та операційним аудитами, є відносно новим видом аудиту, який виник серед проблем підзвітності у державному секторі. Економічні кризи, реформування нормативної бази та неефективність стали одним із поштовхів, які змусили громадськість вимагати кращих показників та більшої підзвітності у державному секторі. Впровадження аудиту ефективності в систему державного фінансового контролю в України спричинено необхідність контролювати призначення державних видатків та оцінювати їх економічність, ефективність та результативність у процесі виконання бюджетної програми.

Державний фінансовий аудит, як форма проведення фінансового контролю бюджетних програм, є предметом наукових досліджень таких вчених як В. Ю. Трайтлі**,** А. В. Мамишевої, І. Б. Стефанюк, Т. В. Мокієнко, М. Т. Білухи, Н. І. Рубан, С. Я. Зубілевич, Т. В. Федченко.

Метою роботи є визначення сутності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю, обґрунтування напрямів розвитку та шляхи запобігання недолікам здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Згідно з метою даного дослідження було поставлено такі завдання:

—дослідити теоретичні та методологічні засади державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

—обґрунтувати зарубіжний досвід практики проведення аудиту ефективності;

—проаналізувати сучасний стан розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм;

—визначити переваги і недоліки проведення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні;

—знайти шляхи підвищення ефективності державного аудиту виконання

бюджетних програм.

Об’єктом дослідження є державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Методи дослідження: структурно-логічний аналіз, синтез, логічне узагальнення, порівняльний та графічний метод.

Наукова новизна – аудит ефективності виконання бюджетних програм є новим видом аудиту у практиці системи фінансового контролю України.

Інформаційна база. Інформаційною базою є законодавчі акти, монографічні дослідження, періодична економічна література, наукові статті, статистичні дані.

Структура роботи. Робота містить 3 розділи, 9 рисунків, 6 додатків та 38 джерел літератури.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

1.1. Сутність, мета, завдання та особливості проведення державного фінансового аудиту

Одним з важливих завдань соціально-економічного розвитку як української держави, так і для більшості країн світу є ефективне використання фінансів, а саме, бюджетних коштів. На жаль, в Україні, ми можемо побачити незадовільний стан фінансових показників, зокрема видатків бюджету. Перш за все, це зумовлено нестабільною політичною ситуацією в державі, негативним тиском глобальної фінансової кризи, неузгодженістю чинних законодавчих актів тощо.

Державний бюджет – це основний фінансовий план країни. Відповідно до статті 2 Бюджетного кодексу України, бюджет – план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду [1].

Питання ефективності використання коштів піднімається в Україні серед представників як експертного середовища, так і органів державної влади протягом усього періоду незалежності країни. Щороку звіти Рахункової палати засвідчують неефективне використання від 5% до 11% коштів державного бюджету. З метою підвищення ефективності використання коштів бюджету було запроваджено програмно-цільовий метод (далі – ПЦМ) при складанні проекту державного бюджету України. 14 вересня 2002 року розпорядженням Кабінету Міністрів України № 539-р було схвалено Концепцію застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі.

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України, програмно-цільовий метод у бюджетному процесі - це метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу [1].

Програмно-цільовий метод формування та виконання бюджету (ПЦМ) суттєво відрізняється від традиційного для вітчизняної практики постатейного метода. ПЦМ ґрунтується на раціональному управлінні, спрямованому на вирішення соціально-економічних проблем. Метод передбачає визначення мети, якої необхідно досягти в результаті використання бюджетних коштів, і забезпечує інформацією про якість надання послуг та отриманий соціальний ефект [3].

Метою запровадження ПЦМ є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання. Запровадження ПЦМ у бюджетному процесі спрямоване на:

— забезпечення прозорості бюджетного процесу, що чітко визначає цілі і завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетних програм;

— забезпечення за результатами виконання бюджету здійснення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей та виконання завдань, а також проведення аналізу причин неефективного виконання бюджетних програм;

— упорядкування організації діяльності головного розпорядника бюджетних коштів щодо формування і виконання бюджетних програм шляхом чіткого розмежування відповідальності за реалізацію кожної бюджетної програми між визначеними головним розпорядником бюджетних коштів та відповідальними виконавцями бюджетних програм;

— посилення відповідальності головного розпорядника бюджетних коштів за дотримання відповідності бюджетних програм законодавчо визначеній меті його діяльності, а також за фінансове забезпечення бюджетних програм і результати їх виконання;

— підвищення якості розроблення бюджетної політики, ефективності розподілу і використання бюджетних коштів.[4]

Особливими складовими програмно-цільового методу у бюджетному процесі є бюджетні програми, відповідальні виконавці бюджетних програм, паспорти бюджетних програм, результативні показники бюджетних програм.

У ст. 2 Бюджетного кодексу України визначено: «Бюджетна програма – сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій» [1] Бюджетна програма складається з частин (опцій) та має такі елементи (Рис. 1.1.1.):

– назва бюджетної програми;

– мета бюджетної програми;

– назва підпрограми (за умови поділу бюджетної програми на підпрограми);

– завдання бюджетної програми / підпрограми (одне або більше для кожної програми / підпрограми);

– результативні показники виконання бюджетної програми / підпрограми (затрат, продукту, ефективності, якості),

Рис. 1.1.1. Структура бюджетної програми за чинним законодавством України

Ключовим елементом бюджетної програми є її мета, що визначає напрям діяльності розпорядника та спрямовує його на досягнення конкретного результату.[6]

Наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2014 року № 836 «Про деякі питання запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів» (зі змінами) визначено:

«Мета бюджетної програми – кінцевий результат, що досягається при виконанні бюджетної програми, відповідає пріоритетам державної та регіональної

політики і сприяє досягненню стратегічної мети розвитку держави та / або адміністративно-територіальної одиниці в середньостроковому періоді. Мета повинна бути реальною та досяжною і суттєво не змінюватися з року в рік, за винятком випадків, коли бюджетна програма має періодичний характер, закінчується строк її виконання або прийняття нових законодавчих актів передбачає внесення до неї змін»[7] В додатку А аведено фрагмент бюджетної програми.

Відповідно до мети бюджетної програми, головні розпорядники коштів розробляють завдання програми (або підпрограми). Завдання можна розглядати як короткострокові етапи в рамках середньострокової стратегії, що визначається метою бюджетної програми. За умови поділу бюджетної програми на підпрограми завдання формуються для кожної підпрограми.

Наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2014 року № 836 визначено: «Завдання бюджетної програми (підпрограми) – конкретний, спрямований на досягнення мети бюджетної програми комплекс заходів, який відображає основні етапи досягнення поставленої мети, визначає шляхи виконання програми (підпрограми), підлягає перевірці та повинен містити результативні показники бюджетної програми (підпрограми)»[7]

Спільними наказом Міністерства фінансів України та головного розпорядника затверджуються паспорти бюджетних програм. Цей наказ визначає, що паспорт бюджетної програми – це документ, який містить повну інформацію про бюджетну програму та застосовується для здійснення моніторингу, оцінки реалізації і контролю ефективності виконання бюджетної програми та цільового використання бюджетних коштів.

Важливість ПЦМ полягає також у тому, що виконання бюджетних програм, їх завдання та бюджетування/видатки бюджету повинні бути орієнтовані на досягнення стратегічних показників результативності / KPI (Ключові показники ефективності), визначених у стратегічних документах (Стратегія розвитку України, Коаліційна угода, План діяльності КМУ, міжнародні угоди, які підписує Україна,

галузеві стратегії тощо). Ці документи не повинні суперечити один одному в частині результативних показників / KPI.

У додатку Б показано взаємодію стратегічних документів розвитку держави та KPI в Україні. У стратегічному документі, який регламентує політику держави, визначено сфери для проведення реформ та окремі KPI.[9]

Відповідно до мети застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, основоположними елементами цього методу бюджетування є результативні показники бюджетної програми.

Наказом Міністерства фінансів України від 10 грудня 2010 року № 1536 було затверджено загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетної програми, яких мають дотримуватися головні розпорядники бюджетних коштів при плануванні, виконанні, звітуванні за виконання бюджетної програми.

Результативні показники бюджетної програми – особливий складник бюджетної програми, що характеризує хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Результативні показники використовуються для проведення оцінки ефективності бюджетної програми [10].

Результативні показники поділяються на такі групи: показники затрат, показники продукту, показники ефективності та показники якості.

Показники затрат визначають обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми, характеризують структуру витрат бюджетної програми та можуть включати штатну чисельність працівників бюджетної установи, у тому числі залучених до надання публічних послуг, кількість осіб, які мають право на отримання публічних послуг, розміри виплат, встановлені нормативно-правовими актами, кількість обладнання, площу будівель тощо, які потребують обслуговування (ремонту, реконструкції, реставрації), загальний обсяг робіт, які необхідно виконати у поточному та наступних роках (загальна потреба), загальну вартість інвестиційних проектів (проектів будівництва).

Показники продукту характеризують результати діяльності головного розпорядника за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми,

можуть відображати обсяг виробленої продукції, наданих публічних послуг чи виконаних робіт, кількість осіб, яким надано публічні послуги.

Показники ефективності характеризують економність при витрачанні бюджетних коштів, співвідношення між одержаним продуктом і витраченим ресурсом та визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту, відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсу.

Показники якості характеризують динаміку досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми, відповідність створеного продукту установленим стандартам (нормативам), рівень реалізації інвестиційних проектів (за весь період з початку реалізації цих проектів), виконання робіт, ступінь готовності об'єктів будівництва, якість створеного продукту; рівень задоволення користувачів публічних послуг відповідно до їх призначення, рівень забезпечення публічними послугами осіб, які мають на них право; висвітлюють послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій в економіці (відповідній сфері діяльності), користь для суспільства від реалізації бюджетної програми, у тому числі з точки зору забезпечення гендерної рівності. [11] У додатку В наведений приклад паспорта бюджетної програми (основні структурні елементи).

Обов'язковими компонентами ПЦМ є аналіз та оцінка бюджетних програм. Це питання врегульовано у п. 6 ст. 20 БКУ, де визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів та аудиту виконання програм.

Аудит є однією із форм контролю, яка порівняно недавно почала використовуватися в державному управлінні України. У міжнародній практиці контролю аудит вже перетворився на одну із основних форм його проведення, а у вітчизняній практиці контрольної діяльності цей вид діяльності є новим і малодослідженим як із практичного, так і з теоретичного боку.

Слід зауважити, що сьогодні в нормативно-правовій базі, а також серед науковців не існує єдиної думки щодо визначення змісту та завдань державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. Крім того, відсутнє передбачення розвитку державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ за певними напрямами.[16]

Аналіз законодавчих актів, досліджень вітчизняних науковців і міжнародних стандартів дає змогу сформувати класифікацію видів державного фінансового аудиту залежно від певних ознак(Рис. 1.1.2.):

Рис. 1.1.2. Класифікація видів державного фінансового аудиту залежно від певних ознак

Аудит виконання бюджетних програм – перевірка використання підконтрольним об'єктом бюджетних коштів і здійснення оцінки досягнення ним запланованих результатів, єдиної мети та завдань, передбачених паспортом бюджетної програми, а також формування пропозицій у випадку відхилення здійснюваних заходів від запланованих з метою усунення таких невідповідностей.[17]

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 1017 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її

міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм», державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності управління і використання коштів державного та місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм, досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Об'єктами аудиту ефективності є бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

Метою аудиту є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Джерелами інформації аудиту ефективності виконання бюджетних програм є:

- нормативно-правові акти, в тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми;
- стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма);
- паспорт бюджетної програми й обґрунтування до неї; кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори з виконання програми;
- порядок проходження та використання бюджетних коштів;
- порядок звітування про результати;
- матеріали внутрішнього та зовнішнього контролю;
- бухгалтерська та статистична звітність;
- внутрішньовідомчі річні звіти за сферою діяльності.[15]

Основними завданнями аудиту є:

1) проведення аналізу та перевірки:

- законності та ефективності планування і виконання бюджетних програм, досягнення їх результативних показників;
- законності та ефективності управління і використання бюджетних коштів, досягнення їх економії, цільового використання і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів під час виконання бюджетних програм;
- правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів;
- функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Реалізація завдань аудиту ефективності виконання бюджетних програм передбачає визначення послідовності його здійснення.

Для проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм, як правило, створюється аудиторська група. Аудитори, які входять до складу цієї групи, повинні мати достатні знання та навички з проведення аналізу, написання звітів з складних питань, які вимагають логічного й обґрунтованого викладу.

До початку проведення аудиту ефективності виконання бюджетних прог-рам головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше десяти днів до початку проведення аудиту ефективності, направляється повідомлення про проведення аудиторського дослідження ефективності виконання бюджетної програми(див. дод. Г)

Підготовка до аудиту полягає в початковому вивченні питань, пов'язаних з досліджуваною програмою (попередній аудит) в подальшому розробленні програми аудиту. Збирання інформації в процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів Держаудитслужби. Збирання інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі

направлення, виданого керівником органу Держаудитслужби або його заступником.

Аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.[15]

Аудит проводиться такими етапами:

1) планування та організація аудиту (попереднє вивчення об’єкта аудиту, розроблення плану, складення та затвердження програми аудиту).Програму аудиту складає керівник аудиту та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або його заступнику. Керівник аудиту подає для ознайомлення програму аудиту об’єкту аудиту.

2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;

3) звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження, формування, підписання та подання звіту об’єкту аудиту;

4) проведення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.[18]

Документування проведення аудиту здійснюється в паперовій формі.

Процес аудиту цільових бюджетних програм складається з трьох фаз його організації і проведення: підготовки до аудиту, проведення аудиторського дослідження, реалізації результатів аудиту.

Якість проведеного дослідження майже наполовину залежить від ретельної підготовки, яка містить процедури:

- вибір теми аудиту;
- визначення об’єкта аудиту;
- визначення проблеми аудиту;
- визначення гіпотез аудиту;
- підбір персоналу для проведення дослідження;

- розробка докладної програми аудиту.[12]

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється шляхом аналізу (перевірки) відповідності бюджетної програми:

- пріоритетам соціально-економічного розвитку країни та окремих галузей економіки (сфер діяльності, регіону);
- прогнозним та програмним документам економічного і соціального розвитку;
- плану діяльності головного розпорядника на середньостроковий період;
- нормативно-правовим актам, на підставі яких передбачається її виконання.

Під час попереднього вивчення бюджетних програм проводиться аналіз:

— мети, завдань бюджетної програми та напрямів використання бюджетних коштів на предмет реалістичності та доцільності їх виконання у плановому бюджетному періоді, їх спрямованості на досягнення певного результату, та на предмет відповідності нормам, встановленим наказом Мінфіну від 29 грудня 2002 року № 1098 «Про паспорти бюджетних програм», зареєстрованим в Мін'юсті 21 січня 2003 року за № 47/7368;

— результативних показників бюджетної програми, яких передбачається (передбачалось) досягти під час виконання бюджетної програми в плановому бюджетному періоді, зокрема їх відповідності меті та завданням бюджетної програми та нормам, встановленим наказом Мінфіну від 10 грудня 2010 року № 1536 «Про результативні показники бюджетної програми», зареєстрованим в Мін'юсті 27 грудня 2010 року за № 1353/18648;

— наявності та ступеня ризиків, що передбачає визначення чинників, які можуть негативно впливати на досягнення об'єктом аудиту цілей, завдань і конкретних результатів під час виконання бюджетних програм, зокрема управління бюджетними коштами;

— фактичних результатів виконання бюджетної програми за попередні бюджетні періоди;

— зобов'язань та стану розрахунків за ними.

Для комплексного аналізу та ідентифікації проблем на етапах формування та виконання бюджетної програми під час попереднього вивчення досліджуються:

— виконання бюджетної програми за напрямами використання бюджетних коштів;

— виконання бюджетної програми за джерелами надходжень;

— виконання результативних показників за напрямами використання бюджетних коштів;

— виконання показників бюджетної програми порівняно з показниками минулого року;

— наявність фінансових порушень за результатами попередніх заходів державного фінансового контролю;

— стан фінансової дисципліни розпорядника коштів;

— підстави та підходи для визначення обсягів коштів за бюджетною програмою, а також підходи до розподілу за напрямами використання коштів;

— якість результативних показників бюджетної програми з точки зору можливості оцінки досягнення мети і виконання завдань бюджетної програми;

— порівняння показників бюджетної програми з показниками попередніх бюджетних періодів, а також порівняння з показниками інших бюджетних програм;

— якість і достатність інформації, яку містять бюджетні запити, паспорти бюджетних програм, звіти про їх виконання та включені до них джерела інформації для оцінки ефективності бюджетної програми;

— стан усунення порушень бюджетного законодавства за результатами попередніх заходів державного фінансового контролю;

— наявність повернень органами Державного казначейства платіжних доручень об’єкта аудиту без виконання, повернення без реєстрації бюджетних зобов’язань та бюджетних фінансових зобов’язань та причини цього.

За результатами попереднього вивчення бюджетної програми визначаються проблеми/гіпотези аудиту. Гіпотези аудиту – припущення аудитора (здогадка)

щодо причини виникнення й існування проблем, недосконалості певних позицій в органі-зації виконання бюджетної програми.

Проблемами/гіпотезами під час формування і виконання бюджетної програми можуть бути:

— недосягнення мети, невиконання завдань бюджетної програми та використання бюджетних коштів не за встановленими напрямами, недосягнення результативних показників бюджетної програми, які передбачалося досягти під час виконання бюджетної програми в плановому бюджетному періоді, упущення та недоліки організаційного, нормативно-правового, фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній, якісній реалізації запланованих цілей та інші.[19]

На всіх етапах і стадіях аудиту ефективності застосовують такі методи порівняння: в динаміці показників діяльності галузі, міністерства, підприємства, установи (до і після затвердження програми); планових і звітних відповідних показників у отримувачів бюджетних коштів і суб'єктів господарю-вання, які не приймали участі у виконанні бюджетної програми; з кращим вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, технологічними й іншими нормами тощо. На всіх етапах і рівнях процесу дослідження може проводитися опитування у формі анкетування.

Завершальним етапом процесу державного аудиту є узагальнення та реалізація його результатів. За результатами державного аудиту державний аудитор складає аудиторський звіт – письмовий документ, в якому відображує результати аудиторського дослідження ефективності виконання бюджетних програм.

За результатами аудиту ефективності діяльності отримувачів бюд-жетних коштів складається довідка про участь в аудиті ефективності, один екземпляр якої залишається в отримувача бюджетних коштів. Рекомендується підписання довідки посадовцем, який проводив збирання інформації для аудиторського дослідження за місцезнаходженням отримувача бюджетних коштів, і посадовцем з боку отримувача.

Аудиторський звіт складається в довільній формі. Він повинен виключати можливість двоякого трактування або нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпеченою надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.

Типовий аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефек-тивності) має таку структуру:

- резюме (супровідний лист);
- вступ;
- фонова інформація;
- причини проведення аудиту;
- структура аудиту;
- опис об'єкту аудиту;
- результати аудиту;
- висновки аудиту;
- пропозиції;
- джерела інформації;
- додатки.

Аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) може бути надана Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади і місцевого самоврядування, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам і організаціям і тому подібне.

Орган Держаудитслужби здійснює моніторинг і облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті (інформації про участь в аудиті ефективності) пропозицій.[15]

Отже, на підставі ґрунтовного аналізу теоретичних засад фінансового аудиту виконання бюджетних програм, можна зробити висновок, що аудит є необхідною формою контролю у бюджетному процесі нашої держави. Аудит бюджетної

програми полягає в необхідності впровадження адекватних методів контролю системи видатків бюджету у формі бюджетної програми. Бюджетна програма – це динамічна система і її змінює результат аудиту як зовнішній фактор. Аудит бюджетних програм є незалежним критичним поглядом на виконання бюджетної програми

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Фінансовий аудит здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

1.2. Зарубіжний досвід здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

У зв’язку з прагненням України вступити у Європейський Союз, стає необхідним застосовувати нові принципи управління, а відповідно, й нові підходи до видів діяльності, функцій державних органів та їх структурної побудови.

Існують різні підходи до організації та функціонування контролю в державному секторі економіки. Обрання тієї чи іншої моделі базується на наступних чинниках: історично прийнятій у країні формі правління, у формі державного устрою, особливостях розподілу функціональних повноважень між гілками влади, а також ступені демократичного розвитку суспільства.

У багатьох країнах із розвинутою економікою розвиток державного управління у сфері надання суспільних, державних послуг, спрямованих на кінцевий результат, є чітко визначеною тенденцією протягом останніх років. Програмно-цільовий метод бюджетування, який забезпечує зв'язок між використаними ресурсами та отриманими результатами від їх використання, регулює розподіл бюджетних коштів між програмами на основі вимірюваних результатів, сприяє більшій ефективності та прозорості, в тому числі посилення відповідальності і підзвітності за витрачання коштів. [20]

З огляду на зміст бюджетних програм і обсяги залучених фінансових ресурсів, їх виконання є пріоритетним об’єктом державного фінансового контролю.

Формування системи фінансового контролю в державі відбувається під впливом конкретних історичних умов і національних традицій, залежить від форми державного устрою. Так, в умовах командно-адміністративної системи існувала значна централізація фінансового контролю, що відповідала ієрархічно побудованій вертикалі влади. Контроль проводився у формі ревізій і перевірок, направлених на виявлення законодавчих порушень і притягнення винних до відповідальності.

Загальний державний фінансовий контроль підприємницької діяльності у провідних зарубіжних країнах є першорядною функцією міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Японія, Швеція, Польща, Угорщина та інші). Міністерства фінансів під назвою державних казначейств функціонують у США, Великобританії, а як Міністерство економіки та промисловості – у Франції. Щодо організації спеціалізованого державного фінансового контролю, то у світі простежуються дві його провідні моделі, що обумовлені особливостями побудови правових систем зарубіжних країн.

У країнах з англосаксонською системою права та правовими системами, що тяжіють до неї (США, Великобританія, Канада, Австралія, Ізраїль, Малайзія, Таїланд та інші), домінує монократична структура. Тому в цих країнах з метою здійснення спеціалізованого державного контролю, в тому числі у сфері підприємництва, створені ієрархічно організовані структури під керівництвом президента чи генерального аудитора, які обираються прямими виборами або призначаються шляхом узгодження законодавчим органом і вищою посадовою особою виконавчої влади.

У країнах континентальної системи права (Німеччина, Франція, Італія й інші європейські держави) контрольні функції покладені на утворені вищими органами влади рахункові палати, які є незалежними у внутрішніх і зовнішніх питаннях їх діяльності.

Водночас для розвинених країн (які структуровані на сфери державної влади, місцевого самоврядування та громадського суспільства, де державна влада розподілена на законодавчу, виконавчу та судову) типова наявність кількох інституцій контролю, що ходять до цих сфер, розподіл між ними контрольних повноважень, організація взаємодії тощо.[15]

Сьогодні у міжнародній практиці існують різні типи вищих органів державного аудиту. Класифікація вищих органів державного аудиту наведена на рис. 1.2.1.

З метою визначення єдиних загальних принципів державного бюджетного аудиту, які могли б бути прийнятними для всіх держав, незважаючи на форму державного устрою, державного правління і водночас не порушуючи традицій здійснення вищого фінансового контролю, які складались в окремих державах упродовж сторіч, у жовтні 1977 року на Конгресі INTOSAI у місті Ліма (Індія) було прийнято відповідну Декларацію (Лімська декларація)[21].

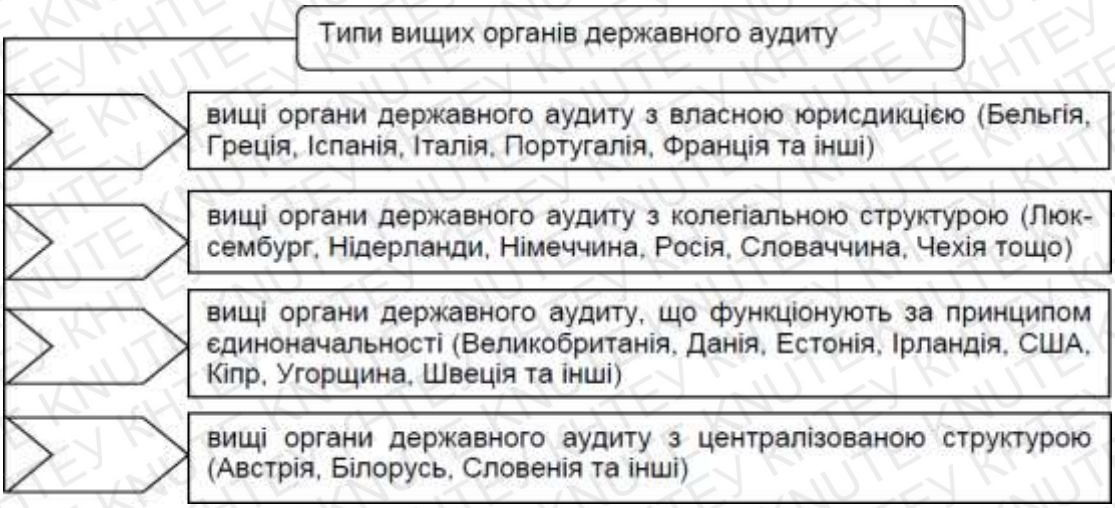


Рис. 1.2.1.. Типологія вищих органів державного аудиту в міжнародній практиці

Міжнародна організація вищих органів аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)), була створена у 1953 році яка на даний час налічує 194 країни – 190 повних і 4 асоційованих члени. INTOSAI є неурядовою організацією і згідно з її Статутом, що був прийнятий у 1992 році у Вашингтоні на XIV Конгресі, вона є самостійною, незалежною і неполітичною організацією, що має своєю метою забезпечення обміну ідеями і досвідом між вищими органами

аудиту різних держав світу. Штаб-квартира INTOSAI розташована у Відні (Австрія). Основними органами INTOSAI є: Конгрес, Керівна рада, Генеральний секретаріат, Регіональні робочі групи (зокрема, OLACEFS, AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, PASAI, CAROSAI, EUROSAI), постійно діючі Комітети, Робочі групи, а також тимчасові Оперативні групи.

Необхідно зазначити, що INTOSAI створена з урахуванням цілей і задач ООН, а, отже, заснована на принципах Загальної декларації прав людини, які передбачають підвищення ефективності та відповідальності використання суспільних ресурсів.[22]

Державний аудит у США – це система правового захисту май-нових прав держави на основі централізованого контролю правиль-ності звітності, законності господарської діяльності. Основна його мета – встановлення достовірності звітності державних підприємств.

Стандарти державного аудиту США виділяють три види державного бюджетного аудиту: фінансовий аудит, підтвердження відповідності, аудит ефективності.

Фінансовий аудит у США забезпечує незалежну оцінку і впевненість у достовірності відображених у звітності показників фінансового стану, фінансових результатів діяльності і використання бюджетних ресурсів у відповідності із загальноприйнятими нормами. У результаті фінансового аудиту складається думка про систему внутрішнього контролю органу державної влади, про його відповідність законодавчим та нормативним актам, умовам надання державних ресурсів.

Аудит підтвердження відповідності може охоплювати ряд фінансових або нефінансових цілей і забезпечувати різну ступінь впевненості залежно від об’єкта аудиту й інформаційних потреб ко-ристувачів. Результатом підтвердження відповідності буде до- слідження, огляд чи звіт про процедури щодо предмета обговорення.

Аудит ефективності у США – це перевірка, яка забезпечує формування висновків і надання гарантій, які базуються на достатніх і належних доказах

відповідно до визначених вимог, кількісних параметрів і чинної практики ведення діяльності. Аудит ефективності забезпечує осіб, які відповідають за управління та контроль, достовірною інформацією, необхідною для покращення ефективності виконання програм і напрямів діяльності, які реалізуються, зменшення витрат, допомога прийняттю рішень сторонами, що здійснюють контроль за виправленням існуючих недоліків [23].

У США функціонує Американський центр державного бюджетного аудиту (American Center for Government Auditing) зі штаб-квартирою в Altamonte Springs у штаті Флорида. Місія ACGA полягає в популяризації професійної практики аудиту у державному секторі [24].

Корисним досвідом США є те, що процес аудиту тут базується на стандартах, які містять ключові поняття, процедури і практики звітності. Державне контрольне управління встановлює стандарти державних аудиторів, розробляючи і постійно удосконалюючи Стандарти державного аудиту, що реалізують принципи Лімської декларації, Етичного кодексу INTOSAI, засновані на стандартах бухгалтерського обліку і мають назву Загальноприйняті стандарти державного аудиту (Generally Accepted Government Auditing Standards – GAGAS), або Жовта книга [26].

На розвиток аудиту в США значно впливають інформаційні технології, оскільки саме там зосереджені компанії, які спеціалізуються на створенні програмного забезпечення щодо обробки великого обсягу даних. США є світовим лідером з впровадження цих технологій.

Нині закладаються основи «аудиту майбутнього», наприклад, аудиторські стандарти не передбачають тестування 100 % усіх транзакцій замовника. Із застосуванням інформаційних технологій, що дозволяють здійснювати аналіз великого обсягу інформації такий аналіз сприяє кращому розумінню ситуації, визначенню основних сфер ризику і підвищенню якості аудиту. Таким чином, йдеться про створення штучного інтелекту для оцінки великого обсягу інформації із збереженням потреби в аудиторах для формування кінцевого професійного судження [23].

Вищим органом державного бюджетного аудиту в Канаді є Управління Генерального аудитора (The Office of the Auditor General) зі штатом понад 600 співробітників [25]. Центральний офіс Управління Генерального аудитора пербуває у столиці Канади Оттава. Ще у чотирьох містах Канади (Галіфакс, Монреаль, Едмонтон та Ванкувер) розташовані регіональні представництва Управління.

Значне місце у механізмі державного бюджетного аудиту в Канаді належить «зовнішнім» консультантам. Вони об'єднуються в групи консультантів, які діють при Генеральному аудиторі (наприклад, група консультантів з питань корінного населення).

Канада є однією з країн – початківців аудиту ефективності. Вона однією з перших відмовилася від практики перевірки тільки законності фінансової та економічної діяльності уряду. Управління Генерального аудитора і Комітет публічних рахунків нижньої палати парламенту, будучи інституційною основою законодавчого аудиту, проводять контроль за ефективністю виконання державних програм та, як наслідок, за ефективністю витрачання бюджетних ресурсів [23].

Особливе місце серед вищих органів аудиту посідає Суд рахунків Франції (Рахункова палата), вперше заснований у 1319 р. та відроджений після Французької революції у 1807 р., який функціонує як орган юрисдикції і має судову компетенцію. Відповідно до Конституції голова Рахункової палати призначається Урядом, а інші члени – Президентом Республіки (на практиці – за узгодженим рішенням Міністерства економіки і Міністерства бюджету) Рахункова палата Франції співпрацює з регіональними рахунковими палатами, які самостійно приймають рішення щодо перевірки рахунків, документи за якими їм зобов'язані у належний термін надавати державні чиновники, що ведуть бюджетні рахунки. Важливою, на наш погляд, особливістю побудови системи державного аудиту у Франції є те, що контроль переважно наступний, так як попередній контроль здійснюється міністерствами загальноекономічного регулювання. Тобто, добре розвинена система державного внутрішнього контролю і аудиту дозволяє не проводити суцільні перевірки, а ґрунтувати свою діяльність на оцінці ризиків та

управлінні ними. Крім того, з 2006 р. Всі державні звіти (рахунки) обов'язково сертифікуються Рахунковою палатою, тобто має бути підтверджена їх якість.[22]

У процесі дослідження державного бюджетного аудиту в інші європейській країні – Великобританії, бачимо, що одним із найважливіших органів, що здійснює такий контроль там, є Національна служба аудиту (National Audit Office, NAO) [27]. Вона була створена 1983 р. для перевірки обліку в урядових установах та оцінки ефективності використання бюджетних коштів.

Щороку Національна служба аудиту перевіряє близько 500 державних органів, підприємств та організацій і публікує 50–60 звітів щодо ефективності використання коштів. Такі звіти можуть стосуватися як системи, так і одного великого проєкту. Служба визначає ризикові сфери для перевірки у ході моніторингу й аудиторської діяльності. Аудиту ефективності найчастіше підлягають державні програми. Як критерії відбору програми, для перевірки враховуються інтерес до неї громадян, значення її для суспільства, витрати на проведення програми [23].

У Швеції аудит ефективності також є одним з ключових видів бюджетного аудиту. Шведська Національна аудиторська служба (Swedish National Audit Office) є вищим органом фінансового контролю і відповідає за аудит діяльності державних органів Швеції з метою забезпечення цільового використання ресурсів і ефективного управління [28].

Рахункова палата Швеції, як і багатьох інших європейських держав, здійснює два види державного аудиту: фінансовий аудит і аудит ефективності.

Аналіз діяльності органів державної влади та оцінка програм проводяться у Швеції з 1967 р. Разом з тим вважається, що аудит ефективності почав проводитися у Швеції ще 1921 р. Це найтриваліший період аудиту ефективності серед усіх європейських держав.

Метою аудиту ефективності у Швеції є удосконалення діяльності урядових органів за допомогою аналізу виконання ними державних програм та оцінки отриманого ефекту [23].

Отже, державний фінансовий аудит є перспективною формою контролю, тому що будь-який власник майна (у цьому випадку – держава) має потребу у

достовірній інформації щодо ефективного, якісного і законного управління його активами. І, як свідчить досвід зарубіжних країн, державний бюджетний аудит відіграє надзвичайно важливу роль у підтриманні на високому рівні якості управління у державному секторі економіки, сприяє його керованості і «прозорості», підвищенню відповідальності в бюджетних установах, суб'єктах господарювання, державних органах і структурах.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

2.1. Стан правового забезпечення державного фінансового аудиту в Україні та органи, що здійснюють аудит

Необхідною умовою існування фінансового аудиту виконання бюджетних програм є дієва законодавча база, яка забезпечувала б його легітимність і цілісність, чітко визначала взаємозв'язки всіх елементів його системи. Діюча нормативно-правова база у сфері фінансового аудиту не є досконалою, а досить розрізнена у підходах та принципах із протиріччями в законодавчих актах.

Упродовж усього існування незалежної України було прийнято низку нормативно-правових документів, що регламентують порядок здійснення фінансового контролю.

Основні нормативно-правові акти, що забезпечують здійснення державного аудиту в Україні, можна умовно розподілити на три рівні:

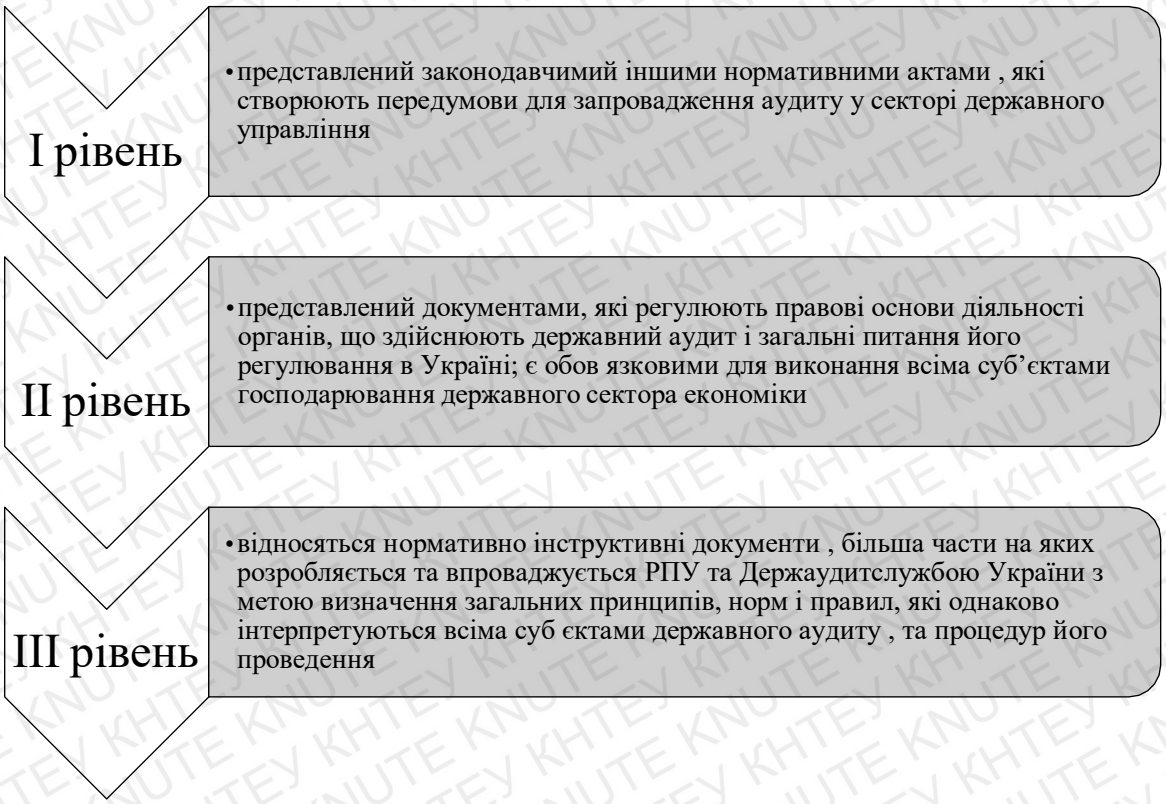


Рис. 2.1.1. Рівні нормативно-правового регулювання державного аудиту в Україні

Оскільки державний фінансовий аудит є елементом фінансового контролю, його історію доречно розглядати з моменту становлення незалежності України, а саме, введення в дію Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" З 1 лютого 1993 року.

Відповідно до статті 8 цього закону ДКР служба проводить ревізії та перевірки фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, достовірності обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, в державних фондах, в бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджету та з державних валютних фондів та проводить ревізії та перевірки правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів державної виконавчої влади, установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок державного бюджету[29].

Указом Президента України від 27.08.2000 № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади, який забезпечує в установленому порядку реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю за використанням відповідно до законодавства підприємствами, установами і організаціями, незалежно від форми власності, відомчої належності та підпорядкованості, коштів бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів, збереженням державного і комунального майна, веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності[32].

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 29 грудня 2002 року за № 1098 контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, а також аналіз виконання бюджетних програм здійснюються Державною фінансової інспекцією України на підставі їх паспортів, тобто «документів, які містять повну інформацію про бюджетну програму». Доречно зазначити, що розробка паспорта бюджетної програми покладається на головного розпорядника

бюджетних коштів, який є відповідальним за його затвердження спільно з Міністерством фінансів України у місячний термін з дня набрання чинності закону про державний бюджет [8].

Вперше термін державний фінансовий аудит згадується у Законі України з 15 грудня 2005 року Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна. Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті. Згідно статтею 8 цього закону Державна контрольно-ревізійна служба, Рахункова палата здійснюють державний фінансовий аудит виконання державних (бюджетних) програм, діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно"[30].

У Законі України Про Рахункову палату фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами[31].

14 вересня 2002 року Кабінетом Міністрів України було схвалено Концепцію застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Відповідно до даної концепції Метою запровадження програмно-цільового методу у

бюджетному процесі є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання. Запровадження програмно-цільового методу у бюджетному процесі спрямоване на:

- забезпечення прозорості бюджетного процесу, що чітко визначає цілі і завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетних програм;
- забезпечення за результатами виконання бюджету здійснення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей та виконання завдань, а також проведення аналізу причин неефективного виконання бюджетних програм;
- упорядкування організації діяльності головного розпорядника бюджетних коштів щодо формування і виконання бюджетних програм шляхом чіткого розмежування відповідальності за реалізацію кожної бюджетної програми між визначеними головним розпорядником бюджетних коштів відповідальними виконавцями бюджетних програм;
- посилення відповідальності головного розпорядника бюджетних коштів за дотримання відповідності бюджетних програм законодавчо визначеній меті його діяльності, а також за фінансове забезпечення бюджетних програм і результати їх виконання;
- підвищення якості розроблення бюджетної політики, ефективності розподілу і використання бюджетних коштів.

Бюджетна програма - систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети і завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.[37]

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України, програмно-цільовий метод у бюджетному процесі - це метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.[1]

Характерно, що аудит ефективності націлений на розроблення обґрунтованих пропозицій з приводу підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Для досягнення окресленої вище мети на новоутворену «форму контролю» покладається виконання громіздких завдань, зміст яких зводиться до порівняння звітних результативних показників виконання цільової бюджетної програми з заданими параметрами, виявлення упущень та недоліків, що стоять на перешкоді виконанню цільової бюджетної програми, і, насамкінець, визначення рівня впливу останніх на ефективність виконання цільової бюджетної програми.

Принцип ефективності використання бюджетних коштів, закріплений у ст. 7, передбачає досягнення запланованих цілей та максимальних результатів при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів. Внутрішній контроль, згідно зі ст. 22 здійснюють головні розпорядники, аналізуючи ефективність використання бюджетних коштів розпорядниками нижчого рівня. Відповідальність за заходи, спрямовані на проведення зовнішнього контролю, покладені на Рахункову палату України (ст.110) та Державну аудиторську службу України з контролю (ст.113). Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 29 грудня 2002 року за № 1098 контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, а також аналіз виконання бюджетних програм здійснюються Державною аудиторською службою України на підставі їх паспортів, тобто «документів, які містять повну інформацію про бюджетну програму». Доречно зазначити, що розробка паспорта бюджетної програми покладається на головного розпорядника бюджетних коштів, який є відповідальним за його затвердження спільно з Міністерством фінансів України у місячний термін з дня набрання чинності закону про державний бюджет[12].

Постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року №1017 Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм затверджено, що державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (далі - аудит) - вид державного фінансового аудиту,

спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності управління і використання коштів державного та місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм, досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту[18].

Відповідно до Указу Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України [33].

28 жовтня 2015 року на базі Державної фінансової інспекції України постановою Уряду створена Державна аудиторська служба України

Указом Президента України від 8 листопада 2019 року № 837/2019 Кабінету Міністрів України доручено до 30 червня 2020 року вжити заходів щодо забезпечення створення в установленому порядку нового органу державного фінансового контролю, який здійснюватиме аналіз інформації щодо використання державних ресурсів і контрольні заходи за високо ризиковими операціями, шляхом реформування Державної аудиторської служби України. 19 лютого 2020 року Урядом було затверджене положення про Офіс фінансового контролю.

20 травня 2020 року Постановою Кабінету Міністрів України №388 Про деякі питання органів фінансового контролю було скасовано рішення про реорганізацію Державної аудиторської служби та ліквідовано Офіс фінансового контролю[34].

У Бюджетному кодексі України визначаються ролі окремих органів державного контролю. У статті 26 БКУ затверджено, що Рахункова палата діє від імені Верховної ради України, а Держказначейство та Держаудитслужба – під контролем уряду.

У статтях 110, 112, 113 БКУ узагальнено контрольні функції РПУ, ДКСУ і ДАСУ. Більш детальних розпис цих функцій здійснено у ряді нормативно-

правових документів: Законі України "Про Рахункову палату" та постановах Кабінету міністрів України щодо діяльності підконтрольних йому ДКСУ і ДАСУ.

Загальним змістом сукупності представлених функцій є зовнішні контроль і аудит "об'єктів, що контролюються", як це зазначено у Положенні про ДАСУ або об'єктів контролю, як це називає Регламент РПУ. Перелік функцій та контрольних органів влади, які реалізують ці функції, є наведений у додатку Е.

Як бачимо у додатку Е дійсно існує дублювання функцій контролю та аудиту трьома контрольними органами. Але це дублювання не є тотальним, а деякі функції виконуються лише одним з контрольних органів.,[14]

Отже законодавчою базою для проведення державного фінансового аудиту за реалізацією в Україні бюджетних програм є, перш за все, Бюджетний Кодекс України, Закони України «Про Рахункову палату» та «Про Державну аудиторську службу», інші законодавчі та нормативно-правові акти, які деталізують бюджетні процедури, функції та повноваження учасників бюджетного процесу і контролюючих органів. Саме на забезпечення ефективності виконання бюджетних програм була спрямована схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 року Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Крім того, правову основу системи бюджетних програм складають Бюджетний Кодекс України, Закон України «Про державний бюджет на 20119 рік», Накази Міністерства Фінансів України від 29.12.2002 № 1098 «Про паспорти бюджетних програм» та «Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі» від 24.11.2010 № 1455.

2.2. Аналіз виконання фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Україні за 2015-2019 рр.

Діяльність органів державного фінансового контролю зосереджена на здійсненні державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів, а також забезпеченні належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі.

При цьому контролем та дослідженням охоплено такі важливі для суспільства сфери як оборона, освіта, охорона здоров'я і соціальний захист населення, наука і культура, житлово-комунальне господарство, паливноенергетичний та агропромисловий комплекси, інфраструктура і транспорт тощо. Заходи контролю здійснюються відповідно до квартальних планів роботи.

Державна аудиторська служба здійснює такі види контролю державних ресурсів:

1) ревізії фінансово-господарської діяльності;
2) державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів;
3) державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм;

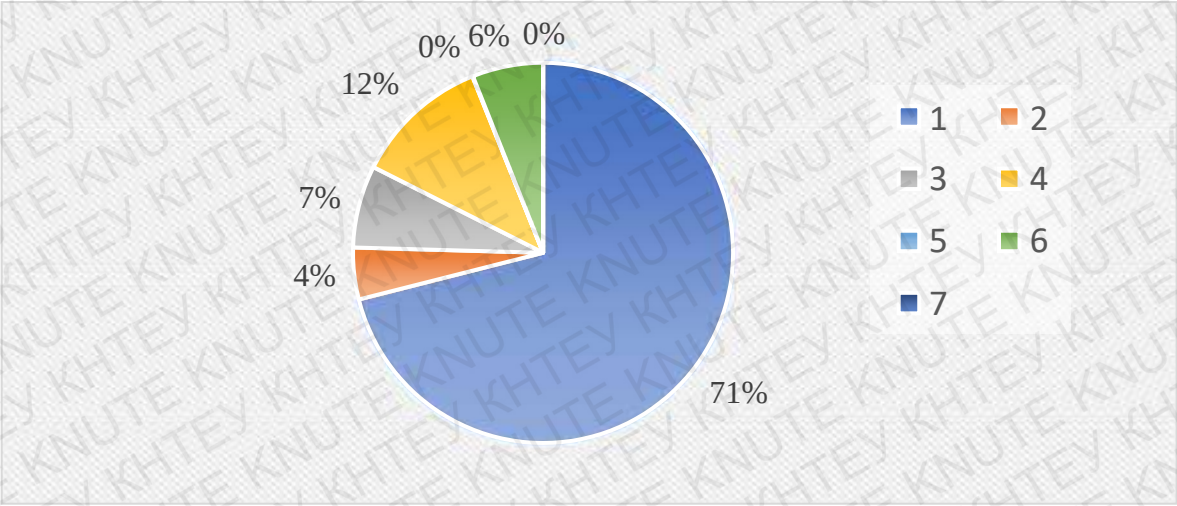


Рис. 2.2.1. Структура контрольних заходів Державної аудиторської служби, її міжрегіональних територіальних органів

Джерело: складено автором на основі [36]

4) державних фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки;

5) державних фінансовий аудит інвестиційних проектів;

6) перевірки державних закупівель (з 2019 року перевірки закупівель);

7) оцінка якості внутрішнього аудиту у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади.

Не дивлячись на те, що у вітчизняне законодавство державний фінансовий аудит було введено у 2005 р. як один із ефективних засобів попередження бюджетних порушень, нині він займає незначну частку в діяльності Держаудитслужби. Основним напрямом діяльності ДАСУ все ще залишається інспектування, яке здійснюється у формі ревізії. Так, протягом 2019 р. Держаудитслужбою було проведено 1392 ревізії певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності та 137 державних фінансових аудитів бюджетних програм, що становить лише 7 % від загальної кількості проведених контрольних заходів(див. Рис. 2.2.1).

Упродовж січня – грудня 2019 року проведено понад 10 тис. заходів державного фінансового контролю (у тому числі понад 1,5 тис. ревізій та перевірок, майже 8,8 тис. моніторингів закупівель, 449 державних фінансових аудитів) на підприємствах, в установах та організаціях різних форм власності. Проведені контрольні заходи засвідчили, що і надалі залишається досить розповсюдженою негативна практика використання державних ресурсів з недотриманням вимог законодавства. Так, у 2017–2019 роках органами Держаудитслужби щороку під час проведення ревізій і перевірок охоплювалось контролем в середньому 570,0 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів, у 2019 році під час ревізій та перевірок досліджено використання майже 895,2 млрд грн. У розрахунку ж на 1 перевірений об’єкт відповідний показник зріс в 2,6 раза – з 235,9 млн грн у 2017 році до 611,5 млн грн у 2019 році (рис. 2.2.2)

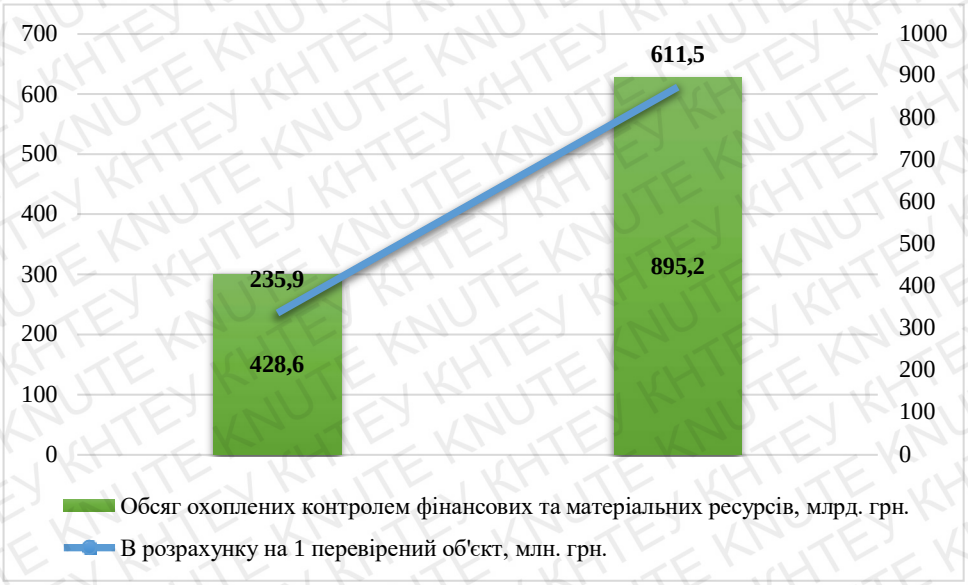


Рис. 2.2.2. Обсяг охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів за 2017-2019 рр ДАСУ.

Джерело: складено автором на основі [36]

Аналіз динаміки проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, виконання місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів господарювання за 2015–2019 рр. подано в додатку Д.

За даними додатку Д можна побачити постійне скорочення загальної кількості контрольних заходів у 2015-2018 роках, де показник змінився у 0,44 рази. В той час, як у 2019 ми бачимо значне збільшення кількості перевірок аж на 8499 од, у тому числі понад 1,5 тис. ревізій та перевірок, майже 8,8 тис. моніторингу закупівель, 449 державних фінансових аудитів на підприємствах, в установах та організаціях різних форм власності. Проведені контрольні заходи засвідчили, що досить розповсюдженою є негативна практика використання державних ресурсів з недотриманням вимог законодавства.

Протягом 2019 року проведено 449 державних фінансових аудитів, а саме: 86 аудитів місцевих бюджетів, 137 аудитів виконання бюджетних програм, 225 аудитів діяльності суб'єктів господарювання та 1 аудит інвестиційних проектів.

З початку звітного року державними фінансовими аудитами охоплено фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 365,1 млрд гривень, зокрема 109,2 млрд гривень в результаті аудиту бюджетних програм.

У 2019 році проведеними ДАСУ державними фінансовими аудитами виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до упущених вигод, неотриманих доходів чи непродуктивних/зайвих витрат на загальну суму понад 17,8 млрд гривень, 7,1 млрд з яких були зафіксовані фінансовим аудитом бюджетних програм, що на 5,2 млрд. грн більше порівняно з 2018 роком.

Серед порушень законодавства, що призводять до втрат фінансових і матеріальних ресурсів найбільше зустрічаються:

1) недоотримання фінансових ресурсів;
2) проведення витрат з порушенням законодавства;
3) нецільові витрати державних ресурсів.

Однією з основних переваг державного аудиту виконання бюджетних програм, що здійснюється Державною аудиторською службою України (далі – ДАСУ), є його відкритість, яка передбачає, що при необхідності до проведення державного аудиту виконання бюджетних програм можуть залучатись науковці, провідні фахівці підприємств, установ та організацій. Це здійснюється тому, що в окремих випадках тільки їхня кваліфікація, компетентність і застосування спеціальних науково-практичних методів у специфічних питаннях дозволяють забезпечити об’єктивні та аргументовані висновки і пропозиції, підготувати якісний аудиторський звіт [35].

Дані Рис. 2.2.3 свідчать, що кількість державних фінансових аудитів бюджетних програм протягом аналізованого періоду в складі усіх заходів фінансового контролю є незначною: 1,114 % у 2017 р., 1,332 % у 2018 р. і 1,278 % у 2019 році. Проте саме в останній рік обсяг перевірених об’єктів, які підпали під фінансовий державний аудит бюджетних програм, зростає: на 37 од. з 2017 р. і на 40 од. з 2018 року. Загалом у 2019 р. фінансовий державний аудит бюджетних програм був застосований до 137 об’єктів. Це свідчить про важливість ефективності та цільового використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм.

В умовах реформування системи державного фінансового контролю в частині попередження та недопущення порушень у фінансовій сфері країни спостерігаємо зростання частки аудитів у загальній кількості заходів контролю з 2016 року та паралельне скорочення обсягів ревізій. Зазначимо, що у 2019 році зростання кількості аудитів бюджетних програм (на 40 позицій порівняно з 2018 роком) пов'язано не тільки із скороченням кількості проведених ревізій, а і з запровадженням двох нових видів державного фінансового аудиту, зокрема державного фінансового аудиту інвестиційних проектів та державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

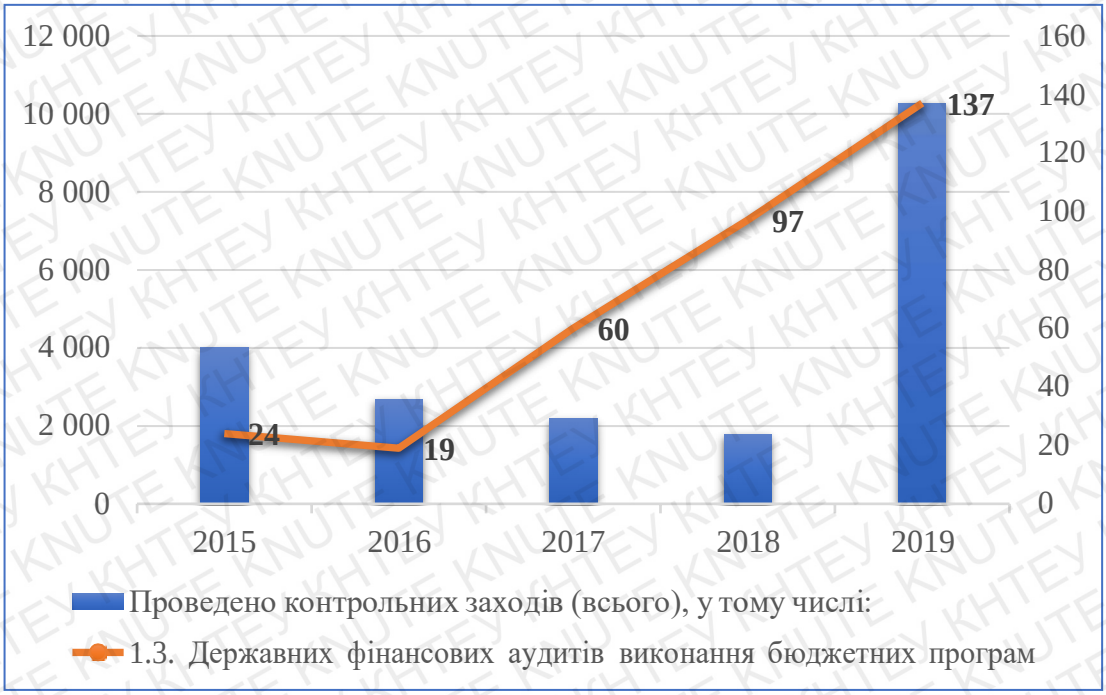


Рис. 2.2.3. Динаміка проведення державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм у 2015-2019 роках ДАСУ

Джерело: складено автором на основі [36]

Крім того, упродовж 2019 року за результатами державних фінансових аудитів бюджетних програм загальні обсяги надходжень коштів внаслідок впровадження (врахування) пропозицій та рекомендацій державних аудиторів склали понад 55,7 млн. грн. і надійшли до місцевих бюджетів усіх рівнів. Порівняно з минулим роком показник збільшився на 27,1 мільйонів гривень. В середньому кількість обсяги

надходжень отримані в результаті аудиту бюджетних програм сягає 20% від загальної кількості надходжень коштів фінансового аудиту загалом.

Відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. № 576-VIII Рахункова палата України здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності. Для нашого дослідження інтерес представляє саме аудит ефективності.

Обсяг порушень та недоліків, виявлених Рахунковою палатою за заходами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), здійсненими у 2019 році, становить майже 49,8 млрд грн, та є найбільшим показником за 2011–2019 роки. При цьому зазначений обсяг порушень та недоліків у 2019 році зріс у 2,9 раза порівняно з обсягом порушень та недоліків, виявлених Рахунковою палатою у 2018 році.

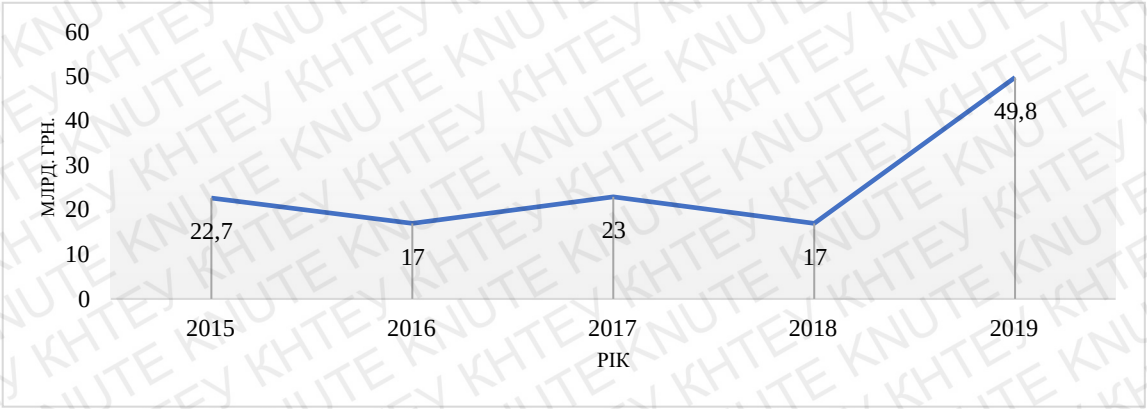


Рис. 2.2.4. Обсяги виявлених порушень та недоліків РПУ, млрд грн

Джерело: складено автором на основі [38]

Обсяги порушень бюджетного законодавства, виявлених під час проведення у звітному році контрольних заходів, є найбільшими за 10 років і становлять 32,1 млрд гривень.

Обсяг перевірених коштів посадовими особами Рахункової палати, що здійснюють заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), у 2019 році становить 763,2 млрд грн і є найбільшим показником за період 2010–2019 роки.

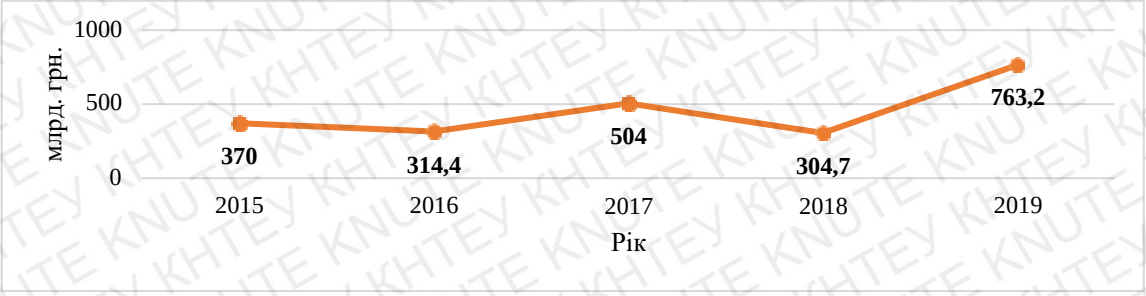


Рис. 2.2.5 Обсяг перевірених коштів Рахунковою палатою, млрд грн.

Джерело: складено автором на основі [38]

Обсяг перевірених коштів на 1 посадову особу, що здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), найбільший за 10 років і становить майже 2,6 млрд гривень. Порівняно з 2018 роком 1 посадова особа, що здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), у 2019 році перевірила у 2,4 раза більше коштів.

У 2019 році вперше за 23-річну історію інституції було затверджено Стратегію розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки. Головна мета розроблення Стратегії – запровадження в Україні дієвої моделі зовнішнього аудиту публічних коштів та державного майна для задоволення запиту суспільства, яка б відповідала міжнародним стандартам вищих органів аудиту та забезпечила виконання взятих Україною зобов'язань перед міжнародними партнерами. Стратегія побудована на практичному досвіді провідних ВОА країн – членів Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI) та з дотриманням вимог національного законодавства.

Отже, на основі наведених вище даних можна побачити, що частка аудитів бюджетних програм у загальній кількості контрольних заходів зростає і сприяє підвищенню дієвості превентивного контролю в частині попередження бюджетних правопорушень в процесі виконання державних та місцевих бюджетів. Аудит ефективності бюджетних програм постійно вдосконалюється та адаптується до структурних перетворень економіки спираючись на досвід розвинутих країн.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

3.1. Сучасні аспекти проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Україні

В той час як фінансовий аудит зосереджується в основному, на обліку й аналізі фінансових трансакцій, включаючи перевірку законності та аналіз фінансово-господарських операцій, аудит ефективності оцінює результат державних програм та послуги, засновані на їх економічності, ефективності та результативності. Аудит ефективності часто порівнюється з твердження як «вартість грошей».

Для ДАСУ є необхідним здійснення як фінансового аудиту, так і аудиту ефективності, оскільки найголовнішим завданням є довести населенню, що аудиторська робота максимізує цінність державних коштів та зменшує ризики для суспільства.

Аудит ефективності є досить новим у практиці аудиторської діяльності української держави, тому потрібно пройти шлях задля створення дієвої нормативної бази, яка б забезпечувана ефективне виконання аудиту бюджетних програм.

Оскільки Програмно-цільовий метод був введений досить нещодавно, при здійсненні аудиту ефективності виникає рад проблем, необхідних для вирішення.

По-перше, потрібно вирішити питання так званих «вразливих» доказів в аудиторських звітах. Порівняно з фінансовим аудитом, який зазвичай об'єктивно виявляє протиправну поведінку або порушення в аудиторських звітах, аудит ефективності представляє докази, які є більш вразливими для інтерпретації. Тобто аудиторські установи можуть аргументувати, що докази в результаті аудиту є суб'єктивними або невизначеними, оскільки часто походять від досліджень, як інтерв'ю, опитування або аналіз. На жаль, такі методи можуть призвести до неправильних висновків або безрезультативності при неправильному використанні. Наприклад, група аудиторів може поставити під сумнів наукову суворість отриманих доказів через соціальне опитування, або можна поставити під

сумнів дані, представлені зацікавленими сторонами, які не є “представниками” або елементами у процесі виконання аудиту.

У результаті чого, можна зробити висновок, що багато часу та енергії витрачається при отриманні якісних та правдивих доказів для аудиту. Одним із способів вирішення даного недоліку, є вдосконалити методику, а саме етап проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій. Наприклад, потрібно підвищити участь зацікавлених сторін в аудиті виконання бюджетних програм. До зацікавлених сторін входять ті, хто приймають політичні рішення, головні розпорядники бюджетних коштів, цільові групи та інші споріднені особи чи групи.

Відповідно до INTOSAI, підтримування міцних відносин із зовнішніми зацікавленими сторонами важливо не тільки на короткострокову перспективу задля отримання інформації стосовно бюджетної програми, а й не менш важливо на довгострокову перспективу. Це допоможе органам ДАСУ завоювати довіру, як до учасників аудиту, так і до населення. Сьогодні, через обмеження у часі, що надається для проведення аудиту ефективності, зацікавлені сторони які не входять до державного сектору, тільки іноді запрошуються для того, щоб висловити свою думку. Здебільшого, докази, представлені в аудиторських звітах, отримані від персоналу аудиторських органів. Якщо не всі зацікавлені сторони беруть участь в аудиті, то висновки можуть вважтися упередженими та неправдивими, тобто у випадку, головні розпорядники бюджетних коштів та цільова аудиторія на яку спрямована бюджетна програма не беруть участі в опитуванні, виникають труднощі правильно оцінити результативність та ефективність тієї чи іншої програми.

Аналізуючи звітність органів ДАСУ ми виявили, що є необхідним покращити її комунікацію з громадськістю та ЗМІ, тобто потрібно збільшити кількість звітів про ефективність виконання бюджетних програм та оприлюднення результатів аудиту у більш зручному форматі для користувача, які є у вільному доступі для на офіційному веб-сайті.

Відверто кажучи, це саме те, що намагається зробити ВОА в останні роки, хоча це відбувається повільно. Наприклад, ДАСУ провів 337 фінансових аудитів виконання бюджетних програм за 2015-2019 роки, але не всі результати доступні на веб-сайті ДАСУ. Тільки 17 звітів із 60 про аудит бюджетних програм було оприлюднено на веб-сайті у 2017 році, і жодного - у 2015-2016 році.

Кількість поступово зростала з часом. Зокрема, кількість звітів про аудит ефективності, що з'являються на веб-сайті, зросли з 17 у 2017 році - до 45 у 2018 році та 73 у 2019 році. Очікується, що кількість звітів, опублікованих на офіційному веб-сайті ДАСУ і надалі буде розширюватися.

Окрім розміщення на своєму веб-сайті більше звітів про аудит ефективності, ВОА також почав використовувати соціальні медіа, такі як Facebook задля оприлюднення результатів аудиту більш зручним способом для громадськості. Такий спосіб комунікації допоможе не тільки скорегувати асиметричність інформації наданої верхівками влади, а й також дасть змогу бачити населенню, хто проводить аудит саме аудиторів бюджетних програм. Платники податків зможуть переглядати звіти та результати аудиту та визначати чи ефективно була зроблена робота над аудитом державних коштів.

Аналізуючи методику проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, державних (регіональних) цільових програм та місцевих бюджетів та основні принципи аудиту ефективності відповідно до INTOSAI, можна побачити відсутність підходів аудиту у методиці української практики. У пунктів 26 ISSAI[2], «Основоположні принципи аудиту ефективності» зазначені такі аудиторські підходи:

- підхід, орієнтований на систему - досліджує належне функціонування системи управління, наприклад, системи фінансового управління;
- підхід, орієнтований на результат - оцінює, чи досягнуті кінцеві цілі і результати, як передбачалося, функціонують програми і служби, як очікувалося;
- підхід, орієнтований на проблему - перевіряє, підтверджує і аналізує причини конкретних проблем або відхилень від критеріїв.

Всі три підходи можуть бути реалізовані в послідовності «від загального до конкретного» або «від часткового до загального». Аудити від загального до конкретного, як правило, концентруються на вимогах, мотивах, цілях та очікуваннях органів влади та центрального уряду. Аудити від часткового до загального орієнтуються на проблемах, що турбують людей і суспільство.

Аудиторам необхідно вибрати підхід, орієнтований на результат, проблему або систему, або їх поєднання, для того, щоб забезпечити правильно спланований аудит. Загальний підхід до аудиту є центральним елементом будь-якого аудиту. Він визначає характер майбутньої перевірки. Крім того, він визначає необхідні знання, інформацію і дані, а також процедури аудиту, необхідні для їх отримання та аналізу.

Провівши аналіз законодавчої бази та дослідження сучасних науковців з питань застосування та особливостей розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, варто зазначити наступні проблемні аспекти практики аудиту:

- недосконаліть законодавчого врегулювання та практичної реалізації аудиту ефективності у порівнянні з основними вимогами до міжнародних стандартів INTOSAI;
- відсутність чітких норм щодо прав, обов'язків, відповідальності та основних функцій державних аудиторів під час проведення заходів перевірки;
- застаріле програмне забезпечення та відсутність автоматизації контрольно-перевірочного процесу;
- низький рівень результатів, що не завжди відповідає дійсності;
- недосконале законодавче та інформаційне врегулювання взаємовідносин між ДАСУ та іншими державними фінансовими органами під час проведення та реалізації результатів державного фінансового аудиту;
- нестворена єдина база основних документів, що складаються в процесі проведення державного фінансового аудиту.

В умовах нестабільної політичної ситуації, економічної кризи, розгортання пандемії COVID-19 в Україні стає все важчим проодити реформи бюджетного

процесу. Так, на сьогодні запроваджено лише окремі елементи програмно-цільового методу: форми бюджетних запитів, програму класифікації видатків державного бюджету, розподіл бюджетних програм за пріоритетами, розроблено результативні показники виконання бюджетних програм. Під час виконання учасники бюджетних програм зіштовхуються з такими проблемами:

- тривала розробка системи показників результативності виконання показників бюджетних програм;
- удосконалення показників для виконання кожного завдання програми;

В результаті чого, виникають труднощі проведення державного аудиту виконання бюджетних програм, а саме немає належної інформаційної бази, відсутня звітність про результати діяльності, відомості про якість наданих державних послуг.

Спираючись на зарубіжний досвід проведення аудиту ефективності ми можемо побачити що в більшості країн існує один вищий орган аудиту в той час як в Україні, здійснення аудиту виконання бюджетних програм проводить, як і Рахункова палата, так і Державна аудиторська служба.

В українській практиці обмежено застосовується внутрішній аудит, правове та методологічне забезпечення державного внутрішнього контролю та аудиту формується, а завдання, які вирішуються, визначаються нормативними вимогами, що висуваються до аудиту фінансової звітності. Важливо швидше запровадити поняття оцінки стану внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів на етапі планування та організації контрольних заходів.

Методична база аудиту ефективності дуже подібна до аудиту фінансової звітності. Це сприяє виникненню похибок оскільки показники комерційної звітності є неможливими для застосування у державному секторі. Контрольні процедури Рахункової палати та Держаудитслужби здебільшого спрямовані на бюджетні правопорушення, а не на оцінку якості управління та ефективності планування і використання розпорядників бюджетних коштів.

Сучасна практика аудиту показує, що в українській системі фінансового аудиту бюджетних програм відсутня дієва програма навчання і перепідготовки

державних службовців з аудиту та контролю. Наприклад, Державний Секретар штату Вашингтон прийняв Ініціативу 900, яка визначає функції та завдання державних аудиторів при аудиті ефективності і визначає основи з їх навчання. Також у ній визначаються місця економії людського капіталу.

На основі даних за останні роки, отриманих після аналізу результатів державного фінансового аудиту що був виконаним Державною аудиторською службою, Рахунковою палатою та спираючись на вектори розвитку, що були визначені владою для даної форми державного фінансового контролю, можна зробити наступні висновки:

1. На даний час продовжується реформування нормативно – методичної бази що могла б ефективно регулювати вітчизняну систему державного фінансового контролю бюджетної сфери.
2. Спостерігається реакція на виклики що кидають сьогоднішні реалії, що проявляється у поступовій модернізації та врегулюванні процедур, що виконуються під час проведення державного фінансового аудиту.
3. Все більше збільшується інтеграція роботи контролюючих органів в процеси, які виконуються під час державного аудиту та вводяться нові види фінансового аудиту.
4. За минулі 5 років була внесена велика кількість змін в усі чинні нормативні документи що регулюють процеси державного фінансового аудиту та їх порядок проведення.
5. Прийняті нові закони та були внесені правки до існуючих щоб забезпечити проведення таких видів фінансового аудиту:
   a) Державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України
   b) Державний фінансовий аудит фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування
   c) Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів
   d) Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм

3.2. Напрями вдосконалення здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Попри те, що на сьогоднішній день спостерігається, загалом, позитивний та динамічний розвиток процесів реформування в усіх напрямках державного управління, нажаль, треба відмітити що на цей процес досі впливає велика кількість негативних чинників. Це обмежує обсяг виконаних завдань, їх реалізацію та кількість досягнутих цілей що були поставленні державою.

Серед негативних факторів, що впливають на ці процеси, треба виділити наступні:

1. Недостатнє фінансування програм спричинене дефіцитом державного бюджету.
2. Неврегульованість у державній законодавчій базі
3. Низька кваліфікація серед розпорядників бюджетних коштітв та відповідальних за фінансове розподілення державних ресурсів та фінансів
4. Слабке регулювання взаємодії та обміном інформацією між державними органами, спричинене недосконалою нормативною базою, яка повинна ефективно регулювати ці процеси.
5. Недостатня ефективність контролюючих органів.
6. Низька ефективність при проведенні державного внутрішнього контролю та аудиту.

Аудит ефективності відіграє життєво важливу роль у наданні особам, що приймають рішення, та громадянам інформації, аналізу та рекомендацій, необхідних їм для реагування на це складне та взаємопов'язане середовище. Щоб найефективніше сприяти фундаментальним покращенням діяльності уряду 21 століття, ми вважаємо, що аудитори повинні все більше і більше зосереджуватися на управлінні, тобто оцінювати та покращувати зв'язки між організаціями, рівнями управління, секторами політики. Аналізуючи досвід зарубіжних країн можна визначити такі шляхи вдосконалення системи фінансового контролю нашої держави:

1. Перегляд орієнтації уряду на результати, наприклад, наскільки органи, підрозділи ДАСУ та РПУ визначають перспективи до запланованих результатів, а також використання інноваційних підходів для кращого досягнення результатів.

2. Оцінка механізмів співпраці, таких як зусилля з метою забезпечення того, щоб установи ефективно координували свої зусилля на різних рівнях управління та з іншими секторами.

3. Вивчення взаємодії низки інструментів державної політики, таких як гранти, контракти, податкові витрати та нормативні акти, які використовуються для досягнення результатів, щоб забезпечити їх ефективність.

4. Вивчення можливостей використання технологій Інтернету та соціальних медіа для покращення прозорості уряду та публічної звітності для сприяння більшій участі громадськості та залученню громадян.

Варто зазначити ще один важливий фактор який може вплинути на ефективність аудиту бюджетних програм та з яким стикаються органи ДАКСУ і РПУ Він полягає в тому, як змінити світогляд аудиторів та створити взаємну довіру між аудиторською групою та установою, що підлягає перевірці. Ретроспективно органи аудиту здійснюють моніторинг та притягнення до відповідальності перевірених установ. Однак, якщо мета проведення аудиту ефективності і надалі узгоджується з цією традиційною роллю (тобто фокус на пошуку похибок та притягненні відповідальних сторін до відповідальності), то, швидше за все, середовище аудиту не буде сприяти ефективному спілкуванню та взаємній довірі, а отже, і культурі партнерства між аудиторами та об'єктами аудиту. Тоді перевірені установи не будуть охоче співпрацювати під час процесу аудиту, і зібраної інформації, ймовірно, буде недостатньо для вироблення достовірних або корисних висновків та рекомендацій для установ, що перевіряються, для підвищення їх ефективності та результативності. Щоб допомогти створити аудиторське середовище з довірчими відносинами, аудитор повинен дотримуватися двох принципів. Одним із них є дотримання фундаментального принципу, що якість повинна бути на першому місці. Фокус сприяння аудиту ефективності повинен приділяється якості, а не кількості. Велика кількість аудитів ефективності без

вагомих висновків чи рекомендацій щодо якості додає незначної вартості надання державних послуг і навіть може знизити адміністративну ефективність, відволікаючи ресурси від реалізації політики, яка відповідає потребам громадян, на допомогу в аудиторській діяльності.

Другим принципом побудови довіри є більша повага до виконавчої влади. Наприклад, аудиторська група повинна формулювати аудиторські висновки таким чином, щоб надавати корисні пропозиції чи поради, а не інструкції. Аудиторським установам також слід надати можливість коментувати не лише суттєві факти звіту про аудит результатів діяльності, а й висновки та рекомендації, що містяться в ньому.

Крім того, якщо це не вимагається законом чи нормативними актами, виконавча установа, яка відповідає за кінцеві результати своїх державних програм, повинна мати право на розсуд визначати, приймати чи ні рекомендації аудиту. Це має місце у багатьох промислово розвинутих країнах, таких як Австралія та США.

Крім того, політики повинні враховувати глобальні та місцеві ризики, які виникають при забезпеченні безпеки громадян, реформування національного податкового законодавства, модернізація застарілих систем фінансового регулювання та захист громадської безпеки у сферах медичних товарів, продуктів харчування та споживчих товарів.

У звіті від січня 2012 року «Європейський парламент у 2025 році: підготовка до складності», Генеральний секретар Європейського парламенту, визначив чотири концепції, які дають уявлення про підвищену складність, яка може виникнути у 2025 році:

- політична багатополярність глобалізованого світу, перевага багаторівневого управління;
- збільшення кількості факторів, що сприяють складанню та здійснення державної політики;
- технологія як фактор швидкості змін.

У доповіді зроблено висновок, що «нова багатополярність глобалізованого світу, багаторівневий характер управління, численні гравці, які взаємодіють у законотворчості», швидше за все, створить новий контекст для Європарламенту прямо чи опосередковано. Ця підвищена складність може спричинити ризик роздробленості (економічного) управління, регулювання та права у світі.

Фрагментація може призвести до втрати узгодженості, систематичного накладання та тривалих конфліктів між юрисдикціями, а також до інституційного паралічу, а, отже, і до демократичного розчарування, оскільки стає все важче зрозуміти, хто спричиняє зміни в регулюванні та повинен нести відповідальність за успіхи та невдачі. Для того, щоб брати активну участь у запобіганні ризику політичної та регуляторної фрагментації, органи влади повинні бути готовими до майбутніх викликів.

На основі проведеного дослідження було визначено основні шляхи вдосконалення проведення державного фінансового аудиту бюджетних програм:

- доопрацювання та вдосконалення, відповідно до теперішніх реалій, механізму обміну та обробки інформації в сфері контролю державних ресурсів;
- розвиток та автоматизація систем та баз даних вітчизняних державних органів;
- покращення рівня підготовки та кваліфікації кадрів, що надасть їм розроблювати нові методи та технології для більш ефективного процесу контролю та аудиту;
- впровадження нових та перехід старих систем у цифровий вигляд;
- збільшення фінансування проведення аудиту ефективності;
- вдосконалення законодавчої бази формування та виконання бюджетних програм;
- оприлюднення результатів аудиту у більш зручному форматі для користувача.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Фінансовий аудит здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Об’єктами аудиту ефективності є бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

Метою аудиту є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Законодавчою базою для проведення державного фінансового аудиту за реалізацією в Україні бюджетних програм є, перш за все, Бюджетний Кодекс України, Закони України «Про Рахункову палату» та «Про Державну аудиторську службу», інші законодавчі та нормативно-правові акти, які деталізують бюджетні процедури, функції та повноваження учасників бюджетного процесу і контролюючих органів. Саме на забезпечення ефективності виконання бюджетних програм була спрямована схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 року Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Крім того, правову основу системи бюджетних програм складають Бюджетний Кодекс України, Закон України «Про державний бюджет на 20119 рік», Накази Міністерства Фінансів України від 29.12.2002 № 1098 «Про паспорти бюджетних програм» та «Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі» від 24.11.2010 № 1455.

Однією з основних переваг державного аудиту виконання бюджетних програм, що здійснюється Державною аудиторською службою України (далі –

ДАСУ), є його відкритість, яка передбачає, що при необхідності до проведення державного аудиту виконання бюджетних програм можуть залучатись науковці, провідні фахівці підприємств, установ та організацій.

Не дивлячись на те, що у вітчизняне законодавство державний фінансовий аудит було введено у 2005 р. як один із ефективних засобів попередження бюджетних порушень, нині він займає незначну частку в діяльності Держаудитслужби і становить лише 7 % від загальної кількості проведених контрольних заходів.

Провівши аналіз законодавчої бази та дослідження сучасних науковців з питань застосування та особливостей розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, варто зазначити наступні проблемні аспекти практики аудиту:

— недосконаліть законодавчого врегулювання та практичної реалізації аудиту ефективності у порівнянні з основними вимогами до міжнародних стандартів INTOSAI;
— відсутність чітких норм щодо прав, обов'язків, відповідальності та основних функцій державних аудиторів під час проведення заходів перевірки;
— застаріле програмне забезпечення та відсутність автоматизації контрольно-перевірочного процесу;
— низький рівень результатів, що не завжди відповідає дійсності;
— недосконале законодавче та інформаційне врегулювання взаємовідносин між ДАСУ та іншими державними фінансовими органами під час проведення та реалізації результатів державного фінансового аудиту;
— нестворена єдина база основних документів, що складаються в процесі проведення державного фінансового аудиту.

Підводячи підсумки, можна сказати що головну роль у вдосконаленні Державної аудиторської служби є виконання наступних кроків:

- Доопрацювання та вдосконалення, відповідно до теперішніх реалій, механізму обміну та обробки інформації в сфері контролю державних ресурсів
- Розвиток та автоматизація систем та баз даних вітчизняних державних органів
- Покращення рівню підготовки та кваліфікації кадрів, що надасть їм розроблювати нові методи та технології для більш ефективного процесу контролю та аудиту
- Впровадження нових та перехід старих систем у цифровий вигляд.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 07.10.2010. № 2592-VI, Відомості Верховної Ради. 2011. № 10. — Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920#Text

2. International Standards of Supreme Audit Institutions [Electronic recourse]. – Mode of access : http://www.issai.org/introduction/

3. Сучасна бюджетна система: правила та процедури: Навчальний посібник / [За заг. ред. В. В. Зубенка]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-ІІ) впровадження». – К., 2017. – 184 с.

4. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів / Т. Станкус. — Х.: Фактор, 2017. — 128 с. ISBN 978-966-180-710-4

5. Шевченко І. О. Обгрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудита виконання бюджетних програм,Ефективна економіка № 10, 2017

6. Планування та виконання місцевих бюджетів на основі програмно-цільового методу: Навчальний посібник / [за заг. ред. В. В.Зубенка]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-ІІ) впровадження». – [6-те видання, випр. та доп.] – К., 2017. – 144 с.

7. Про деякі питання запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2014 р. № 836 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1103-14

8. Наказ Міністерства фінансів України № 1098 від 29.12.2002 р Про паспорти бюджетних програм. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03#Text

9. Бюджетна система: тенденції розвитку / [В.М. Мазярчук та ін.]; під ред. В.М. Мазярчука. – Київ: «ФОП Лопатіна О.О.», 2019. 384 с.

10. Белец Ж. А. Особливості використання програмно-цільового методі бюджетного планування в сучасній Україні / Миколаїв: Наукові праці: науково-

методичний журнал. - Вип. 193.Т.205.Державне управління: Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2012, с. 108

11. Наказ Міністерства фінансів України № 1536 від 10.12.2010 р. Про результативні показники бюджетної програми [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#Text

12. Розвиток державного фінансового контролю в Україні : монографія / Є.М. Романів, С.М. Гончарук, С.В. Приймак, Л.Я. Даниляк ; за заг. ред. проф. Романіва Є.М. – Львів : Простір - М, 2015. – 174 с.

13. Закон України «Про Рахункову палату» від 11.06.1996 № 315/96-ВР. – http://zakon.rada.gov.ua

14. Махнарилов Ю.В., Якубівський Б.А. Аудит використання бюджетних коштів, "Ефективна економіка" №11, 2019

15. Державний аудит: підручник / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 412 с

16. Постанова №252 від 27 березня 2019 року про Затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text

17. Кравченко Ю. Державний фінансовий аудит: реалії застосування в Україні, Нуково-практичний журнал "Бухгалтерський облік і аудит", 2013, Випуск 10, с.46-51

18. Постанова Кабінету Міністрів України № 1017 Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text

19. СТАНДАРТ (МЕТОДИКА) проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту

виконання бюджетних програм, державних (регіональних) цільових програм та місцевих бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/152306;jsessionid=49F3583AD58953D57C79090D82D75792.app1

20. Гаврилова Л. В. Формування бюджету в країнах із розвинутою економікою, Економічна наука, Інвестиції: практика та досвід №16/2018, с.46-51

21. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. Київ: вид. підг. за сприяння програми ПРООН з врядування, 2003. С. 23–27.

22. Слободяник Ю.Б. Міжнародний досвід організації системи державного аудиту, Економічні науки. - Серія"Облік і фінанси".-Випуск 9 (33)-Ч.4.с.358-370

23. Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики: монографія / авторський колектив ; за заг. ред. О. А. Шевчука та А. В. Лісового ; Університет державної фіскальної служби України. – Ірпінь, 2020. – 390 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 144).

24. American Center for Government Auditing – ACGA. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.theiia.org/centers/psac/Pages/default.aspx

25. The Office of the Auditor General – OAG, Le Bureau du verificateur general. URL: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin_ e_41.html

26. Рахункова палата США [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.gao.gov/yellowbook/overview

27. Національна служба аудиту Об’єднаного Королівства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.nao.org.uk/

28. Swedish National Audit Office (SNAO) – Riksrevisionen. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.riksrevisionen.se/en/about-the-swedish-nao.html

29. Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" З 1 лютого 1993 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2003_11_27/T293900.html

30. Закон України Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3202-15#Text

31. Закон України Про Рахункову палату [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text

32. Указ Президента України Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1031/2000#Text

33. Указ Президента України Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010#Text

34. Постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2020 р. № 388 Про деякі питання органів фінансового контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-organiv-finansovogo-a388

35. Долбнєва Д.В. Сучасний стан проведення державного аудиту бюджетних програм Державною аудиторською службою України «Modern Economics», №10 (2018), с. 43-48.

36. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/32242

37. Розпорядження від 14 вересня 2002 р. N 538-р Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80#Text

38. Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://rp.gov.ua/home/

ДОДАТКИ

Додаток А

Фрагмент бюджетної програми

Бюджетна програма "Захист від шкідливої дії вод сільських населених пунктів і сільськогосподарських угідь"

1. Проведення робіт на річках та інших водних об'єктах:

будівництво гідротехнічних споруд (захисні протипаводкові дамби, насосні і компресорні станції, водознижувальні свердловини, підпірні та регулювальні споруди, водоскиди та водозабори), що захищають від затоплення паводковими та повеневими водами, а також від підтоплення ґрунтовими водами сільські населені пункти та сільськогосподарські угіддя; гідрометричних споруд, на яких проводиться вимірювання кількісних характеристик поверхневих вод;

берегоукріплення;

регулювання русел річок, очищення озер, ставків та інших водних об'єктів, забезпечення покращання санітарного стану річок;

упорядження водовідведення в сільських населених пунктах (перебудовування систем водовідведення, відведення паводкових і повеневих вод із затоплених територій).

2. Проведення проектно-розвідувальних робіт (розроблення проектно-кошторисної документації та документації, пов'язаної з винесенням в натуру прибережних захисних смуг, водоохоронних зон, зон можливого затоплення паводковими і повеневими водами).

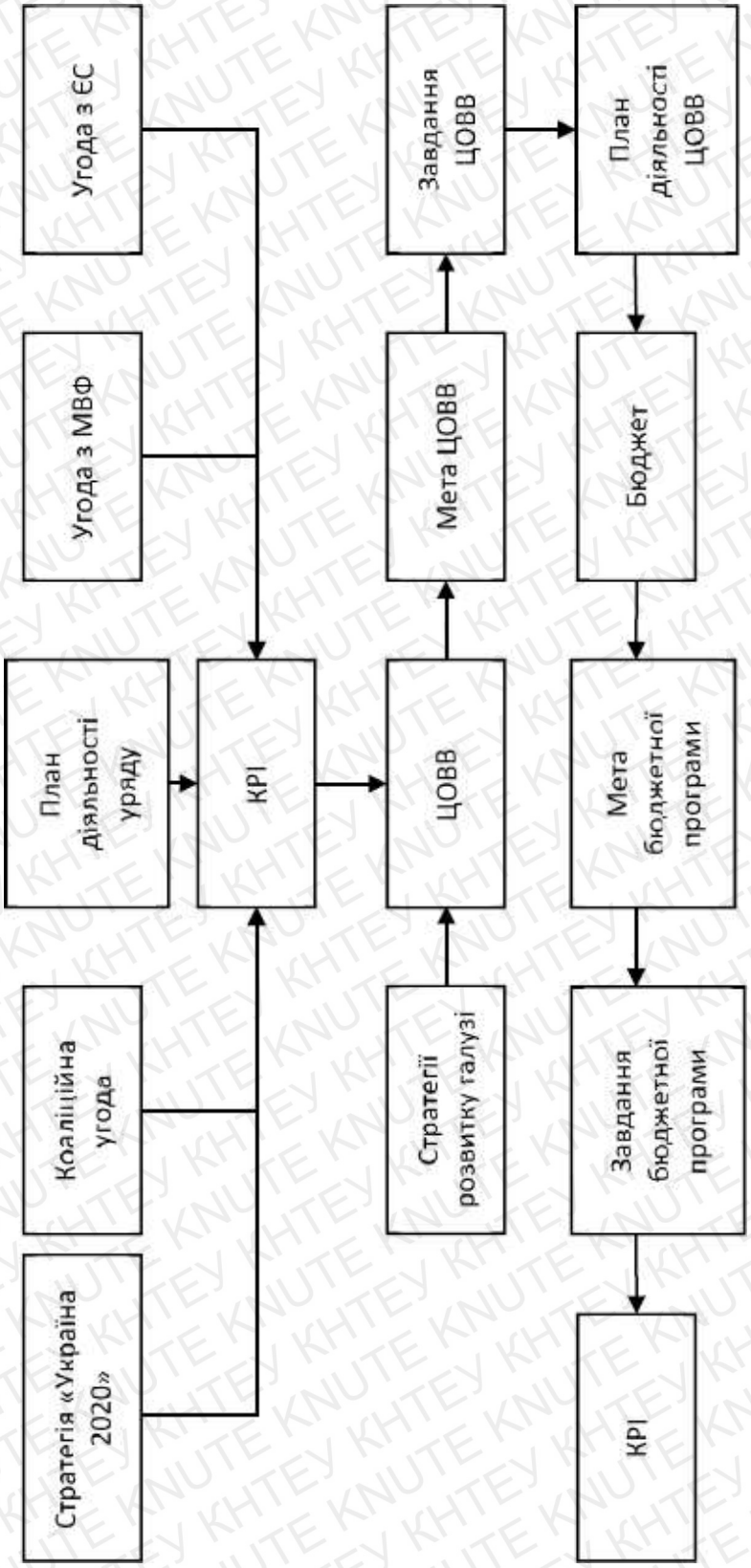
3. Будівництво та реконструкція об'єктів виробничого призначення для служб експлуатації протипаводкових споруд.

4. Придбання устаткування, машин і механізмів для загонів з проведення невідкладних та аварійних робіт (створення аварійного запасу матеріалів для миттєвого реагування на ситуацію, що склалася внаслідок шкідливої дії вод на об'єктах будівництва, реконструкції та відновлення гідротехнічних споруд).

5. Реконструкція та розширення існуючої мережі споруд для ведення гідрометеорологічних спостережень на річках та інших водних об'єктах

Додаток Б

Схема взаємодії між стратегічними завданнями для уряду та результативними показниками ПЦМ



Додаток В

Паспорт бюджетної програми (основні структурні елементи)

ПАСПОРТ
бюджетної програми на 2014 рік

1. 2300000 Міністерство охорони здоров'я України

(КПКВК ДБ) (найменування головного розпорядника)

2. 2301000 Апарат Міністерства охорони здоров'я України

(КПКВК ДБ) (найменування відповідального виконавця)

3. 2301050 0750 Розробки найважливіших новітніх технологій та фінансова підтримка підготовки наукових кадрів у сфері охорони здоров'я

(КПКВК ДБ) (КФКВК) (найменування бюджетної програми)

4. *Обсяг бюджетного призначення* – 267,8 тис. грн, у тому числі із загального фонду – 267,8 тис. грн та із спеціального фонду – тис. грн.

5. *Законодавчі підстави для виконання бюджетної програми:*

Закон України "Про вищу освіту" від 01.07.2014 р. № 1556-VII;

Закон України "Про наукову і науково-технічну діяльність" від 13.12.91 р. № 1977;

Закон України "Про пріоритетні напрями розвитку науки та техніки" від 11.07.2001 р. № 2623;

Закон України "Про пріоритетні напрями розвитку інноваційної діяльності" від 16.01.2003 р. № 433.

6. *Мета бюджетної програми:*

Розробки найважливіших новітніх технологій та фінансова підтримка підготовки наукових кадрів у сфері охорони здоров'я.

7. Напрями діяльності.

8. Категорії економічної класифікації видатків.

9. Категорії класифікації кредитування.

10. Розподіл видатків у розрізі територій.

11. Перелік державних цільових програм, що виконуються у складі бюджетної програми.

12. Результативні показники, що характеризують виконання бюджетної програми.

Додаток Г

Зразок листа-повідомлення про проведення аудиторського дослідження ефективності виконання бюджетної програми

_____ (бланк органу ДФІ)

«___» _____ 200__р. (дата)

№ _____

_____ (посада керівника підприємства, установи, організації, на ім'я якого надсилається повідомлення про проведення аудиторського дослідження)

_____ (ініціали, прізвище керівника)

Лист-повідомлення
про проведення аудиторського дослідження

Шановний _____!

_____ (назва органу ДФІ)

повідомляє, що на виконання вимог ст.ст. 26 і 113 Бюджетного кодексу України та згідно з _____

_____ (підстава для проведення аудиторського дослідження)

з «___» _____ 200__р. у _____

_____ (назва підприємства, установи, організації, де буде проводитись аудиторське дослідження)

буде проведено аудиторське дослідження за темою _____

_____ (назва теми аудиторського дослідження)

Метою даного аудиторського дослідження є _____

_____

_____

Просимо Вашого сприяння у наданні матеріалів, необхідних для проведення аудиторського дослідження.

З повагою,

_____ (посада керівника органу ДФІ) _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Додаток Д

Стан проведення контрольних заходів Державної аудиторської служби, її міжрегіональних територіальних органів за 2015-2019 роки

Показник/рік	2015	2016	2017	2018	2019
Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі:	4 002	2 668	2 181	1 777	10 276
1. Ревізій фінансово-господарської діяльності	3 692	2 361	1 809	1 392	1 392
2. Державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів	18	17	38	73	86
3. Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	24	19	60	97	137
4. Державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	97	86	189	212	225
5. Державних фінансових аудитів інвестиційних проектів	-	-	-	-	1
6. Перевірок державних закупівель (з 2019 року перевірок закупівель)	101	147	63	3	118
7. Оцінок якості внутрішнього аудиту у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади	8	11	0	0	0

Джерело: складено автором на основі [36]

Додаток Е

Функції органів влади щодо контролю і аудиту використання бюджетних коштів

№	Назва органу влади / Назва функції контролю	РПУ	ДКСУ	ДАСУ
1.	Фінансовий аудит щодо проведення витрат державного бюджету	+	+	+
2.	Аудит ефективності щодо проведення витрат державного бюджету	+		
3.	Використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій	+	+	+
4.	Фінансовий аудит щодо місцевого бюджету в частині використання коштів державного бюджету	+		
5.	Аудит ефективності місцевого бюджету в частині використання коштів державного бюджету	+		
6.	Контроль використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання місцевому самоврядуванню	+		+
7.	Здійснення заходів контролю (аудиту) щодо місцевих бюджетів за зверненням відповідних органів місцевого самоврядування	+		
8.	Перевірка відповідності взятих об'єктами контролю бюджетних зобов’язань бюджетним асигнуванням		+	+
9.	Перевірка досягнення економії бюджетних коштів і результативності в діяльності об'єктів контролю			+
10.	Контроль цільового використання і своєчасного поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії	+		+