

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Державний фінансовий аудит бюджетних програм

Студентки 2 курсу, 8-м групи,
спеціальності 072

«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації
«Державний аудит»

Янчук Віталії
Володимирівни

Науковий керівник
д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

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 2021

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ.....	6
1.1. Економічний зміст та роль державного фінансового аудиту бюджетних програм.....	6
1.2. Державний фінансовий аудит бюджетних програм у країнах з розвинутою та трансформаційною економікою	11
РОЗДІЛ 2. СТАН РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В УКРАЇНІ.....	19
2.1. Інституційні засади розвитку системи державного фінансового аудиту бюджетних програм.....	19
2.2. Аналіз здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм.....	26
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	35
3.1. Основні напрями підвищення результативності державного аудиту бюджетних програм	35
3.2. Державний аудит бюджетних програм як складова бюджетного процесу	39
ВИСНОВКИ	47
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	51
ДОДАТКИ.....	57

ВСТУП

Актуальність теми. На сучасному етапі одним із важливих питань виконання бюджету у більшості країн світу є ефективне використання бюджетних коштів. Саме тому одним із найважливіших напрямів діяльності вищих органів державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм.

Зазначимо, що необхідність удосконалення системи управління державними фінансами, підвищення якості надання державних послуг та ефективності використання бюджетних коштів зумовила формування та розвиток державного фінансового аудиту в Україні.

Поряд з цим, від ефективності державного фінансового аудиту значною мірою залежить довіра суспільства до влади та державних інституцій, що обумовлює актуальність дослідження питань ролі державного фінансового аудиту в реалізації бюджетних програм з метою забезпечення економічної стійкості держави.

Питання формування та розвитку системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Україні є предметом дослідження таких учених, як: Л.В. Дікань, Л.В. Лисяк, В.Ф. Піхоцький, Ю.Б. Слободяник, Л.О. Сухарева, А.В. Хмельков, І.Я. Чугунов, Н.В. Шевченко та ін.

Разом з тим, подальшого дослідження потребують питання щодо вдосконалення інституційних, фінансових механізмів функціонування державного фінансового аудиту щодо ефективного виконання бюджетних програм.

Враховуючи значні наукові здобутки вітчизняних науковців у сфері функціонування інституту державного фінансового аудиту, необхідні подальші наукові дослідження, спрямовані на визначення напрямів удосконалення інструментів державного фінансового аудиту бюджетних програм.

Дослідження теоретичних та практичних засад розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм, а також пошук перспективних напрямів його вдосконалення набуває особливої ваги та актуальності в умовах розвитку сучасних трансформаційних процесів як в Україні, так і в світі.

Метою роботи є розкриття теоретичних засад та практичних засад державного фінансового аудиту, визначення напрямів його розвитку для підвищення ефективності виконання бюджетних програм.

Об'єкт дослідження – державний фінансовий аудит бюджетних програм.

Предметом дослідження є теоретичні і практичні питання державного фінансового аудиту бюджетних програм.

Відповідно до мети дослідження в роботі визначено такі основні **завдання**:

- розкрити теоретичні засади функціонування державного фінансового аудиту;
- визначити економічний зміст та роль державного фінансового аудиту бюджетних програм;
- здійснити огляд розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм у країнах з розвинутою та трансформаційною економікою;
- визначити інституційні засади державного фінансового аудиту бюджетних програм;
- проаналізувати здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм;
- визначити напрями підвищення результативності державного аудиту бюджетних програм.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти, монографії вітчизняних та зарубіжних вчених, періодичні видання з питань

державного фінансового аудиту бюджетних програм, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів, аналітичні матеріали та фінансова звітність Міністерства фінансів України та інші джерела інформації.

Методи дослідження. У роботі використано як загальнонаукові, так і емпіричні методи досліджень: аналіз і синтез (під час дослідження економічного змісту державного фінансового аудиту бюджетних програм); конкретизація і абстрагування (при виділенні характерних ознак та особливостей здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм); статистичні методи (під час аналізу стану та особливостей державного фінансового аудиту бюджетних програм); графічні (для наочного відображення статистичного матеріалу та ілюстрації теоретичних і практичних положень; узагальнення (для формулювання висновків і пропозицій).

Практичне значення одержаних результатів. У випускній кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення розуміння особливостей формування та розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм і подано практичні заходи щодо вдосконалення інструментів державного фінансового аудиту бюджетних програм.

Елементи наукової новизни полягають в систематизації напрямів розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм.

За результатами виконання випускної кваліфікаційної роботи опубліковану статтю: // Державний фінансовий аудит бюджетних програм. Зб. наук. ст. студ. – К.: Київ. нац. торг-ек. ун-т, 2021. Обсяг статті становить: 0,3 д.а.

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

1.1. Економічний зміст та роль державного фінансового аудиту бюджетних програм

Реалізація ефективної політики у сфері державних фінансів посідає важливе місце у процесі регулювання економічного розвитку держави. Тільки належне застосування новітніх форм державного фінансового контролю, до яких відноситься державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, забезпечить належний розвиток та вдосконалення державної фінансової аудиторської діяльності, що безпосередньо вплине на результат діяльності всього господарського апарату держави.

Проблеми ефективності використання бюджетних коштів і здійснення державного фінансового контролю діяльності органів державного сектора економіки досить актуальні для України. Адже ефективність управління державними фінансовими ресурсами є запорукою стабільності економіки, забезпечення необхідних темпів економічного зростання й рівня суспільного добробуту, а також дотримання інтересів національної безпеки держави.

В сучасних умовах стрімкого реформування системи державного фінансового контролю України важливе місце займає впровадження та розвиток державного аудиту. Саме ця складова державного фінансового контролю є найбільш значущою в сфері бюджетного управління, адже державний аудит є своєрідним інструментом регулювання бюджетних відносин стосовно використання бюджетних коштів на різних рівнях управління (внутрішньому та зовнішньому).

Головним інструментом стратегічного розвитку держави є державний бюджет. В свою чергу, ефективне використання бюджетних коштів в процесі

реалізації програм соціально-економічного розвитку є головною метою формування державного та місцевих бюджетів.

Згідно з Бюджетним кодексом України, 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].

Також визначення поняття «бюджетна програма» наведено в Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, а саме, 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 [30].

Основою формування видатків бюджету за програмно-цільовим методом є паспорт бюджетної програми, який включає такі основні компоненти: мета програми, завдання програми, напрями діяльності та показники результативності. Паспорт бюджетної програми включає в себе також додаткову інформацію, зокрема, про розпорядника коштів за програмою та головну мету його діяльності, відповідального виконавця, законодавчі підстави для реалізації програми та альтернативні шляхи здійснення програми[46].

Відмітимо, що структура програми залишається незмінною з року в рік, але її мета, завдання та напрями діяльності можуть змінюватися відповідно до нових умов.

В той же час необхідно наголосити, що в основі побудови обґрунтованої системи програмно-цільового планування повинна лежати ефективна система контролю над формуванням і розподілом бюджетних коштів. Система контролю повинна бути спрямована на оцінку доцільності реалізації бюджетних програм, визначення соціальної і економічної їх ефективності. Тобто існує потреба в активізації інструментів державного

впливу на соціально-економічні процеси. Одним з таких інструментів виступає державний фінансовий контроль та його форма державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, який знаходиться у тісному взаємозв'язку як з системою державного управління зокрема, так і з соціально-економічним устроєм країни в цілому.

Крім цього, сьогодні платники податків мають бути впевненими в тому, що їхні кошти витрачаються за призначенням, а також використовуються ефективно та раціонально. Держава повинна розуміти, що саме довіра суспільства до влади є невід'ємним елементом стабільності держави в цілому [42].

Саме тому, контроль за використанням бюджетних коштів і матеріальних ресурсів вважається одним із найважливіших завдань державного управління.

В Україні, з 2005 року розпочалось реформування системи державного фінансового контролю та державного аудиту з урахуванням європейських вимог (Додаток А). В державному секторі поступово упроваджується модель державного внутрішнього фінансового контролю. Основою моделі внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. Державний фінансовий контроль набуває ознак попереднього та поточного контролю і вважається внутрішнім. Зовнішній контроль відповідно до ст. 98 Конституції України закріплений за єдиним органом – Рахунковою палатою – органом зовнішнього контролю [13].

Слід звернути увагу, в Україні початок становлення та розвитку державного аудиту було покладено у 1996 році при заснуванні Рахункової палати України, яка стала постійно діючим органом зовнішнього контролю державних фінансів.

Погоджуємося з думкою Качули С., що тільки за допомогою ефективного державного контролю вище керівництво правової держави може гарантувати захист фінансових інтересів суспільства, зміцнити його довіру

до державної влади, забезпечити досягнення єдиної мети влади і суспільства - добробуту громадян і стабільності державної влади. В сучасних умовах господарювання такий контроль реалізується за допомогою проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [11].

На сьогодні в законодавчій та науковій сферах існують різні думки стосовно визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм».

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України №1017 від 10.08.2004 р. 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 [26].

Розглянемо сучасні визначення поняття «державний фінансовий аудит бюджетних програм» (табл.1.1.).

Таблиця 1.1.

Сучасні визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» в економічній літературі та нормативно-законодавчих актах

Джерело	Визначення
Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 №1017	форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають

Продовження таблиці 1.1.

Проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю»	форма державного фінансового аудиту, яка передбачає оцінку економності, ефективності, результативності процесу управління державними (місцевими) фінансами, окремих його елементів (складових), використання державних і комунальних необоротних та інших активів, функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту
Прокопішина О.В.	форма контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей, і встановлення чинників, які цьому перешкоджають
Стефанюк І.Б.	форма контролю, яка є сукупністю статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладів у процесі реалізації запланованих цілей, встановлених цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів
Дікань Л.В., Шевченко І.О.	динамічна форма державного контролю, яка полягає у незалежній перевірці та аналізі державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю, наданні рекомендацій щодо запобігання виявлених правопорушень та підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта

На сучасному етапі розвитку державного управління публічними ресурсами становлення в Україні інституту державного фінансового аудиту відбувається суперечливо, нединамічно, під час тривалих дискусій – від цілковитого копіювання зарубіжних аналогів до пошуку національних особливостей і вільного трактування його методологічних та організаційних засад. Це зумовлено тим, що державний фінансовий аудит є відносно новим явищем в теорії та практиці державного фінансового контролю України. Суттєвою проблемою його сталого розвитку є перманентна неузгоджена зміна кодифікованого законодавства, законів та постанов, що мають унормувати питання його проведення.

Отже, проведення державного фінансового аудиту сприяє запобіганню різного роду фінансових порушень. Запорукою цього є перевірка адекватності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що дає змогу своєчасно виявити будь-які недоліки в

облікових процесах, правилах, процедурах та забезпечити достовірність складання фінансової звітності; забезпечити керівництво необхідною інформацією для підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та передбачити ризики в діяльності, які можуть перешкоджати досягненню поставлених цілей.

1.2. Державний фінансовий аудит бюджетних програм у країнах з розвинутою та трансформаційною економікою

В економічно-розвинутих країнах світу аудиту ефективності належить провідне місце серед форм державного фінансового контролю за ефективним використанням державних ресурсів, наданих бюджетним установам. Він дозволяє своєчасно та в повному обсязі виявляти та в подальшому попереджувати різного роду порушення, помилки та зловживання, які виникають під час діяльності бюджетних установ, а відтак – забезпечує отримання найкращих результатів від використання державних ресурсів.

Поява аудиту ефективності як самостійної та важливої форми державного фінансового контролю, спрямованої на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління, була зафіксована у «Лімській декларації керівних принципів контролю», прийнятій IX Конгресом Міжнародної організації найвищих контрольних органів в 1977 році [15].

Основними передумовами виникнення аудиту ефективності в більшості країн світу є характерні недоліки існуючих систем державного фінансового контролю, які були їм притаманні на певному етапі розвитку економіки:

- ревізія та перевірка акцентують увагу на виявленні порушень і порушників, замість концентрації зусиль на визначенні їх причин;
- ревізії та перевірки, як правило, проводяться після завершення бюджетного року, коли витрачені кошти повернути майже неможливо;

- відсутність оцінки системи внутрішньогосподарського контролю, створеного керівником бюджетної установи з метою попередження фінансових порушень, якості контролю, запровадженого головним розпорядником бюджетних коштів, а також стандартів його організації;
- відсутність оцінки рівня відповідальності керівників щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю на усіх рівнях використання бюджетних коштів.

Варто зазначити, що запровадження аудиту ефективності в практику діяльності органів фінансового контролю зарубіжних країн вимагало внесення відповідних змін до їх організаційних структур. З цією метою були створені спеціальні відділи з аудиту ефективності в переважній більшості цих країн (Великобританія, Бельгія, Данія, Нідерланди, Норвегія, Швеція).

Особливістю аудиту ефективності в зарубіжних країнах є те, що він проводиться лише щодо державних видатків і державної власності (США, Канада, країни Західної Європи).

Відповідно до світової практики виокремлюють три форми здійснення аудиту ефективності [34]:

- спрощений аудит ефективності – відповідає на питання «Чи справляється управлінська система з поставленими завданнями?»;
- розширений аудит ефективності – відповідає на питання «Які перешкоди стоять на шляху діяльності належної якості?»;
- традиційний аудит ефективності – відповідає на питання «Чи відповідають результати роботи встановленим критеріям (завдання і цілі, плани, принципи, очікувані показники, що може статися)?».

Завдяки цьому досягається мета проведення аудиту ефективності – аналіз результативності бюджетних проектів і програм, причин неефективного використання державних коштів крізь призму вдосконалення бюджетного процесу, чинного законодавства та всієї економічної політики держави.

Відмітимо, що державний аудитор в більшості країн світу має не лише контрольну функцію, а більше консультативну, що залучає фахівця до активної участі в процесі покращення управління бюджетними коштами.

В європейських країнах державні аудитори при перевірці використання бюджетних коштів користуються трьома критеріями (економічність, ефективність, продуктивність), які пов'язані один з одним.

Під час проведення аудиту ефективності в зарубіжних країнах фахівці, науковці та громадськість приділяє велику увагу проблемам ефективності державного сектору та виконанням відповідних завдань аудиту ефективності.

У країнах Європейського Союзу державний аудитор виконує не тільки дослідження бухгалтерської документації та фінансових звітів, перевірку витрачання ресурсів державними структурами, а також має контрольні функції, що мають назву державного аудиту ефективності. В свою чергу Україна використовує аналог даного поняття – державний фінансовий аудит.

В таких країнах як Японія, Австралія, США, Швеція, Велика Британія накопичились фундаментальні традиції аудиту ефективності, які називаються управлінським аудитом.

Так, у Великій Британії та США необхідність проведення державного аудиту бюджетних програм була спричинена тим, що громадяни та політичні діячі вимагали детального звіту про використання бюджетних ресурсів та відповідальності уряду.

У США при аудиті державного сектору та уряду керуються стандартами адміністративного аудиту (GAGAS), прийнятими Головним обліковим управлінням США (US GAO). Стандарти оновлювались в 1994 році та отримали назву «Жовтої книги», через колір обкладинки. В даних стандартах є дві категорії, одна з них це фінансовий аудит, а інша – аудит ефективності.

В 1970 роках, як і в Японії так і у США було розпочато впровадження державного бюджетування. Розробка була поступовою та в 1993 році було

впроваджено закон «Про оцінку результатів діяльності уряду», в якому визначено покращення процедур створення цілей програм, визначення ефективності бюджетних програм, покращення звітності по бюджетних програмах, збільшення відповідальності виконавців бюджетних програм за їх результати, збільшення ефективності рішень уряду. Дана система діє і по сьогодні. Відповідно розробленої системи у США є необхідні плани та звіти, які зобов'язані робити кожне відомство до них відносяться: план роботи на рік, звіт про виконання даного плану та стратегічна концепція на п'ять років. Метою стратегічної концепції є чіткі плани на рік та вимір ефективності і результативності програм.

В США постійно вдосконалюється методологія визначення ефективності і результативності використання бюджетних коштів, здійснюється аналіз стану виконання бюджетних програм. Протягом бюджетного періоду застосовується система оцінки та аналізу бюджетних програм за п'ятибальною шкалою: ефективна, помірно ефективна, адекватна, неефективна, неможливість оцінки результатів. Даний інструмент спрямований на поліпшення результатів функціонуючих програм і на реформування або закриття неефективних програм. Він дозволяє виявити слабкі та сильні сторони кожної програми, на підставі чого приймаються відповідні управлінські рішення про подальше їх фінансування.

В міжнародній практиці інституційну основу для здійснення аудиторської діяльності органами зовнішнього аудиту, зокрема вищими органами аудиту (BOA), розробляє Міжнародна організація вищих органів аудиту (INTOSAI), а для реалізації аудиторської функції внутрішнім аудитом – Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА).

INTOSAI здійснює свою діяльність під гаслом «Спільний досвід на користь всім» (*Experientia mutua omnibus prodest*). INTOSAI є автономною, незалежною, професійною та неполітичною організацією, створеною як постійне представництво. Цілі цієї організації: надавати взаємну підтримку

ВОА; сприяти обміну ідеями, знаннями і досвідом; виступати як визнаний глобальний громадський голос ВОА в рамках міжнародного співтовариства; встановлювати стандарти для перевірки державного сектора; сприяти належному національному управлінню; підтримувати розвиток потенціалу ВОА, співпраці і безперервного вдосконалення. Сьогодні до складу INTOSAI входять 194 повних члена, п'ять асоційованих членів та один член Асоціації.

Обмін досвідом між членами INTOSAI є основою та гарантією того, що аудиторська функція й методологія її організації та проведення постійно розвивається, забезпечується передача знань, вдосконалення аудиту у всьому світі, що відображається, зокрема, шляхом розроблення відповідних стандартів. Міжнародні стандарти аудиту (ISSAI) мають рамкову чотирьохрівневу ієрархічну структуру від фундаментальних (базових) положень до спеціальних вказівок [4].

ISSAI встановлюють основні попередні умови для забезпечення впорядкованої роботи і професійної етики ВОА та керівні принципи проведення аудиту. Стандарти містять методологію, зокрема методичні вказівки для проведення аудиту без обмеження права всіх ВОА самостійно визначати ступінь використання інструментів, що містяться в структурі ISSAI. Стандарти та керівництво ґрунтуються на інформації, отриманій з різних джерел, включаючи документи INTOSAI та напрацювання стандартизуючих організацій – таких як Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) і Комітет з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації (IAASB). Розробку стандартів координує Комітет INTOSAI з професійних стандартів.

Стандарти INTOSAI не мають юридичної сили та примусового характеру, про що підкреслюється в кожному стандарті, зокрема в ISSAI 100 зазначено: «ISSAI містять вимоги до аудиту державного сектора на організаційному рівні, в той час як на рівні проведення окремих аудиторських перевірок їхня мета: сприяти членам INTOSAI в розробці власного

професійного підходу відповідно до їхніх повноважень і національних нормативно-правових актів. ISSAI встановлює основоположні принципи аудиту, незалежно від форм чи умов їхнього проведення. Принципи жодним чином не мають пріоритет перед національним законодавством, нормативними або іншими регламентуючими актами і не перешкоджають проведенню БОА аудиторських досліджень, перевірок або інших завдань, які спеціально не регламентовані існуючими ISSAI». Тобто, БОА зберігають повну незалежність у питаннях впровадження і ступеня застосування інструментів ISSAI.

Проте в світовій практиці аудиту ISSAI є свого роду настільною книгою для аудиторів та БОА, використання основних принципів якої для розроблення власних національних стандартів значно підвищує імідж, авторитет і довіру до БОА та його нормативно-методологічного забезпечення. Тому окремі БОА намагаються відповідати та імплементувати ISSAI до національної практики шляхом повної імплементації положень і узаконення їх на рівні країни, що імплементує як національні стандарти. Інші БОА використовують ISSAI як базу для розроблення власних національних стандартів.

Отже, орган зовнішнього аудиту кожної країни на власний розсуд та враховуючи національні особливості, зокрема законодавства, повноважень і пріоритетів розвитку, імплементує ISSAI шляхом гармонізації правових засад своєї діяльності з їхніми принципами або розробляє з урахуванням основних принципів ISSAI власні національні стандарти, які відповідатимуть тим завданням і цілям, що ставляться перед органом зовнішнього аудиту Парламентом та/або Урядом відповідної країни.

Слід звернути увагу, що організаційна структура, статус БОА, підпорядкованість і підзвітність у різних країнах може значно різнитись, незалежно від того, чи імплементовано ISSAI, чи на їхній основі розроблено національні стандарти аудиту. Зокрема, БОА можуть бути підпорядковані різним гілкам влади, хоча значна частка БОА, які є членами INTOSAI, підпорядкована саме парламенту своїх країн, а деякі навіть з конституційним

закріпленням статусу ВОА. Однак є такі країни, в яких орган зовнішнього аудиту незалежний від Уряду та Парламенту.

Для прикладу. Державне контрольне управління США (Government Accountability Office) очолює Генеральний контролер, якого призначає Президент США, а саме Управління підзвітне безпосередньо Конгресу США.

Відповідно до Конституції Франції голова Суду Рахунків Франції (Cour des Comptes) призначається Урядом, а інші члени палати Президентом Франції. Водночас цей орган не залежить від Уряду або Парламенту [34].

Тобто світова практика доводить, що організація зовнішнього аудиту та наділення повноваженнями відповідних органів зовнішнього аудиту або органу формується в кожній країні залежності, зокрема, від її потреб та законодавчого устрою. Тому ідеальної та універсальної формули здійснення аудиторської функції чи організації й функціонування відповідних інституцій не існує.

Варто зазначити, що кожен процес імплементації кращого світового досвіду чи адаптації нормативно-методологічного забезпечення до ISSAI або нормативно-правових актів ЄС доцільно здійснювати поетапно, на основі порівняльно-правового аналізу та врахування особливостей національного законодавства, устрою, побудови системи державних фінансів і економіки, пріоритетів і напрямів розвитку країни, спроможністю системи тощо.

Всю цю специфіку й можливі особливості функціонування органів зовнішнього аудиту та кращу практику здійснення аудиторської функції намагаються врахувати INTOSAI при розробленні ISSAI.

Четвертий рівень ISSAI відведений саме методичному забезпеченню аудиту (керівним принципам аудиту) та поділяється на два підрівні, а саме:

- загальні керівні принципи, які встановлюють вимоги до здійснення: аудиту фінансової звітності, аудиту відповідності та аудиту ефективності;
- спеціальні керівні принципи, які встановлюють вимоги до здійснення: аудиту міжнародних організацій, екологічного аудиту, аудиту з приватизації,

ІТ-аудиту, аудиту державного боргу, аудиту виділених коштів на допомогу попередження та ліквідації катастроф, аудиту запобігання корупції, спільного аудиту ВОА тощо.

Загальні та спеціальні аудити різняться цілями і зосереджуються на різних питаннях. До загальних аудитів можуть належати лише один тип аудиту або, в окремих випадках, комбінація декількох типів аудиту, а спеціальні аудити, по суті, є комбінованими (комплексними) аудитами.

Аудит державного сектору відповідно до ISSAI є систематичний процес, що дозволяє об'єктивно отримувати та оцінювати докази для визначення того, чи ефективно, результативно, згідно з етичними нормами, а також відповідними законами і нормативними актами установи державного сектору і державні службовці виконують свої функції. Тобто аудит розглядається як комплексний контроль за якістю управління державними фінансами уповноваженими органами.

Загалом у зарубіжній практиці поняття «державний фінансовий аудит», який використовують в Україні, застосовують по-різному: у США – це «державний аудит»; у міжнародних стандартах використовують поняття: «аудит у державному секторі», «аудит публічного сектору», «аудит суспільних коштів», «аудит суспільних фінансів».

Отже, в міжнародній практиці методологія проведення аудиту ВОА забезпечена якісним рівнем системи стандартів, які визначають інституційні норми щодо організації та функціонування ВОА, забезпечення якості аудиту, фундаментальні принципи, загальну та спеціальну методику проведення. На сьогодні ISSAI є важливим інструментом для забезпечення якісного контролю за дотриманням принципів економічності, ефективності, результативності та прозорості в процесі управління ресурсами держави, який уніфікує підходи, принципи аудиту та напрями його розвитку на основі впровадження найкращих практик.

РОЗДІЛ 2

СТАН РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В УКРАЇНІ

2.1. Інституційні засади розвитку системи державного фінансового аудиту бюджетних програм

Система державного фінансового контролю в Україні побудована наступним чином: парламентський контроль здійснює Рахункова палата України (від імені Верховної ради України); урядовий контроль (від імені Кабінету міністрів України) здійснюють Державна аудиторська служба України, Міністерство фінансів України, а також органи державного внутрішнього фінансового контролю (Державна казначейська служба України, Державна фіскальна служба України, підрозділи внутрішнього аудиту центральних та місцевих органів виконавчої влади).

На інститут державного контролю покладено обов'язки проведення всебічного фінансового контролю, зокрема органами державної влади та місцевого самоврядування, громадськими інститутами за додержанням законності в розподілі, використанні та мобілізації фінансових ресурсів. Важливим є чітке розмежування функцій та повноважень між суб'єктами державного контролю, що буде сприяти ефективному використанню фінансових ресурсів (Додаток Б).

Так, на думку Л.В. Лисяк важливими умовами успішного функціонування державного фінансового контролю є досконалість його інституціональних засад, визначення повноважень його органів, меж сфер впливу, методів та форм здійснення, що у загальній сукупності формують механізм фінансового контролю як функціонального процесу [14].

Також А.В. Хмельков зазначає, що інститут державного контролю є елементом інституціональної інфраструктури, що містить формальний та

неформальний зміст, спрямований на контроль над формуванням, розподілом та використанням публічних фінансів [40].

Слід зазначити, що одним із найважливіших напрямів діяльності вищих органів державного фінансового контролю розвинених зарубіжних країн є саме аудит ефективності або державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (див. Додаток А). На сьогодні в Україні найбільш розвинена саме ця форма державного фінансового аудиту, який проводить Державна аудиторська служба України (далі-ДАСУ) та Рахункова Палата України.

У цьому контексті необхідно зауважити, що на сьогодні в Україні існують близько десяти різновидів і форм державного фінансового аудиту, суб'єктами здійснення яких є Державна Аудиторська служба України та Рахункова палата України (рис. 2.1.).



Рис.2.1 Форми державного фінансового аудиту та нарами їх проведення

Джерело: складено автором за даними [4, 36, 40].

Рахункова палата України є вищим органом фінансового контролю в Україні.

Бюджетним кодексом України до повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства віднесено контроль за: утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України; ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України; використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках [1].

Відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» №576 від 02.07.2015 р. її контрольні повноваження поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, Національний банк, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України. Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації, а також інші об'єднання незалежно від форм власності, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка пов'язана з використанням коштів Державного бюджету України [29].

У пункті 1 «Положення про Державну Аудиторську службу України» №43 від 03.02.2016 р. зазначено, що Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Зважаючи на це, Держаудитслужба здійснює наступні завдання:

- забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;
- надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг.

Держаудитслужба реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірки державних закупівель;
- інспектування (ревізії);
- моніторингу закупівель.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України №1017 від 10.08.2004 р. 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 [26].

Зазначимо, що основними завданнями державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є [26]:

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;
- розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому (далі - пропозиції та рекомендації).

В свою чергу, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм проводиться такими етапами:

планування та організація аудиту (попереднє вивчення об'єкта аудиту, розроблення плану, складання та затвердження програми аудиту).

Програму аудиту складає керівник аудиту та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або його заступнику.

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

звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту (далі - звіт), підписання протоколу узгодження, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;

проведення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

Також, наказом Міністерства фінансів України від 17.05.2011 р. №608 затверджені методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм [25]. Оцінка ефективності бюджетних програм

передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься в бюджетній документації (запитах, кошторисах, паспортах, звіти про виконання кошторисів, звіти про виконання програм).

При аудиті бюджетних програм аналізують відповідність бюджетної програми:

- пріоритетам соціально-економічного розвитку в масштабах країни та окремих галузей економіки регіонів;
- планам діяльності головних розпорядників на планові та наступні за плановим два бюджетні періоди;
- нормативно-правовим актам, на підставі яких передбачається її виконання;
- виконанню мети та поставлених завдань;
- напрямам використання бюджетних коштів в аспекті правдивості, доцільності їх виконання у плановому бюджетному періоді, їх спрямування на отримання необхідного результату; фактичних результатів за попередні бюджетні періоди; зобов'язань та стани рахунків за ними;
- результативних показників, що передбачені для досягнення під час виконання в плановому періоді, щодо їх відповідності меті та завданням.

Результативність враховує ефективність, якість товарів та послуг, а також показує кількісні та якісні показники, що характеризують виконання бюджетних програм.

При оцінюванні виконання бюджетних програм можна використовувати велику кількість результативних показників, а саме [25]:

- показники економічної ефективності, які повинні відображати співвідношення фінансових ресурсів та якості наданих бюджетних послуг;

- показники соціальної ефективності, що відображають дотримання мінімальних соціальних стандартів та їх поступове підвищення;
- показники результативності, які повинні враховувати ступінь виконання бюджетної програми за метою та завданнями, відобразити відхилення фактичного результату від цільового значення, та запланованих заходів;
- показники економічності, що визначають досягнутий економічний ефект від реалізації бюджетної програми, встановлюють обсяг витрачання коштів на одиницю виробленої продукції;
- показники якості, що відображають якісні характеристики наданих послуг (товарів, робіт).

Така система показників виконання бюджетних програм на думку законотворців дозволяє розподілити бюджетні ресурси не лише враховуючи наявність коштів, а й з урахуванням соціально-економічної ефективності. Також це дає можливість посилити відповідальність розпорядників бюджетних коштів за кількість та якість наданих населенню послуг (товарів, робіт). Крім того, використання зазначених показників зменшує загрозу прийняття неаргументованих суб'єктивних рішень щодо реалізації бюджетної політики, а контроль за ефективністю витрачання бюджетних коштів не втрачає своєї значимості.

Таким чином, державний аудит бюджетних програм в системі регулювання економічних відносин є вагомим інструментом реалізації фінансово-бюджетної політики. Важливим є подальший розвиток інституційних засад аудиту ефективності в центральних органах виконавчої влади, покращення рівня фінансового забезпечення функціонування системи внутрішнього та зовнішнього контролю, проведення підвищення кваліфікації та якісної підготовки кадрів для органів фінансового контролю, вдосконалення моніторингу діяльності контролюючих органів для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів.

2.2. Аналіз здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм

На нашу думку, для визначення стану й окреслення тенденцій розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм необхідно дослідити та проаналізувати результати здійснення такого державного аудиту основними його суб'єктами.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм здійснюється Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою з жовтня 2015 року. Рахункова палата України є вищим органом державного фінансового контролю та при здійсненні аудиту бюджетних програм застосовує термін аудит ефективності та фінансовий аудит, а Державна аудиторська служба України застосовує поняття «державний фінансовий аудит».

Діяльність Державної аудиторської служби України має на меті підтримання фінансово-бюджетної дисципліни в державі, здійснення відповідних контрольних-ревізійних заходів, надання рекомендацій та формування звітів. Процес державного фінансового контролю здійснюється за всіма сферами державної служби, особливо, звертається увага на великі фінансові потоки та сфери з високими ризиками.

Головна місія Державної аудиторської служби – це забезпечення економічного добробуту країни та виконання функцій держави шляхом здійснення державного фінансового контролю, сприяння ефективному державному управлінню [18].

Основна діяльність органів Державної аудиторської служби у 2020 році була 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 (Додатки В-Д).

Упродовж 2020 року було проведено понад 10,9 тис. заходів державного фінансового контролю (у тому числі понад 1,0 тис. ревізій та перевірок, майже 9,7 тис. моніторингів закупівель, 207 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 (Додаток Г).

У 2020 році під час ревізій та перевірок досліджено використання майже 835,2 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів. У розрахунку ж на 1 перевірений об'єкт відповідний показник зріс майже в 1,4 раза – з 599,6 млн грн у 2019 році до 825,3 млн грн у 2020 році (рис.2.1).

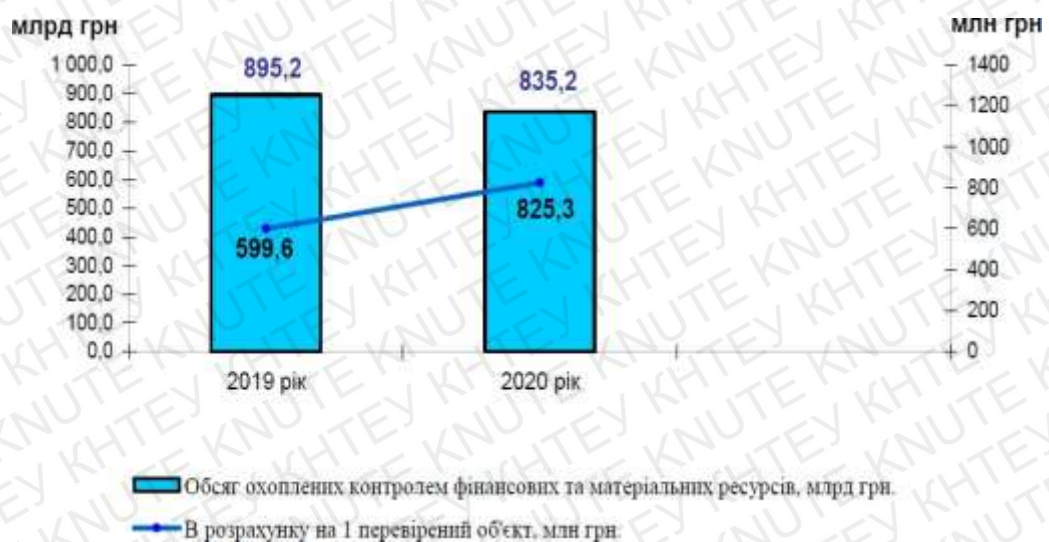


Рис.2.1. Обсяги охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів у 2019 - 2020 рр.

Джерело: Складено автором за даними Державної аудиторської служби України :
URL: <https://dasu.gov.ua/>.

Орієнтування заходів державного фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер у діяльності підприємств, установ і організацій та дослідження значних фінансових потоків дозволило забезпечити належну результативність заходів контролю.

Загалом за результатами ревізій та перевірок виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на понад 154,4 млрд гривень.

Відповідна динаміка наведена на рис. 2.2.

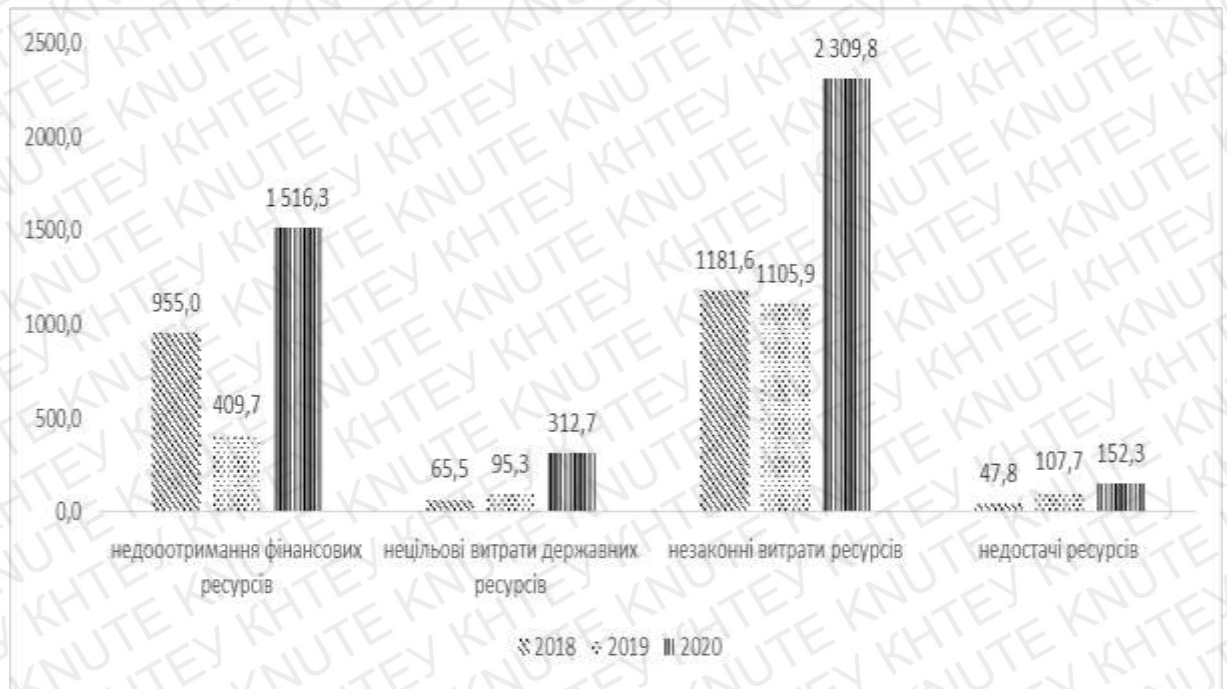


Рис. 2.1. Динаміка обсягів порушень, що призвели до втрат ресурсів, виявлених органами ДАСУ у 2018-2020 рр.

Джерело: Складено і побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України : URL: <https://dasu.gov.ua/>.

Зокрема, у 2020 році внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи на суму понад 151,6 млрд грн, у тому числі бюджетами різних рівнів – більш як 119,0 млрд гривень. Поряд з цим на 862 підприємствах, в установах і організаціях встановлено майже 2,8 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі близько 1,8 млрд грн – за операціями з бюджетними коштами [9].

Співвідношення зазначених порушень наведено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Структура порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами ДАСУ у 2020 році

Джерело: Складено і побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України : URL: <https://dasu.gov.ua/>.

На думку фахівців органів ДАСУ основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальність багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій при прийнятті управлінських рішень.

В той же час, слід відмітити, що завдяки вжитим заходам протягом 2020 року Держаудитслужба, її міжрегіональні територіальні органи забезпечили відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 1,1 млрд грн. Так до бюджетів, бюджетних установ і організацій та підприємств надійшло більш як 455,3 млн грн, а також забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та нестачресурсів на загальну суму майже 617,3 млн грн. Зокрема:

- надійшло доходів до державного бюджету (крім спеціального фонду бюджетних установ) – понад 255,7 млн грн;
- зменшено бюджетних асигнувань/призначень розпорядникам бюджетних коштів (у тому числі самостійно органами управління об'єктів контролю під час ревізії) за порушеннями щодо зайвого виділення

бюджетних коштів – на суму майже 58,5 млн грн та за порушеннями щодо нецільового використання бюджетних коштів – близько 102,7 млн грн;

- надійшло додаткових доходів до місцевих бюджетів (крім спеціального фонду бюджетних установ) на суму понад 68,6 млн грн
- та інші.

Разом з тим, розглянемо показники і результати саме державного фінансового аудиту бюджетних програм.

Зазначимо, що протягом 2020 року проведено 207 державних фінансових аудитів, а саме: 43 аудити місцевих бюджетів, 45 аудитів виконання бюджетних програм, 117 аудитів діяльності суб'єктів господарювання (в тому числі 1 аудит використання інформаційних технологій) та 2 аудити інвестиційних проектів [9].

Динаміка кількості проведених державних фінансових аудитів Державною аудиторською службою за 2018-2020 рр. наведено на рис.2.4.

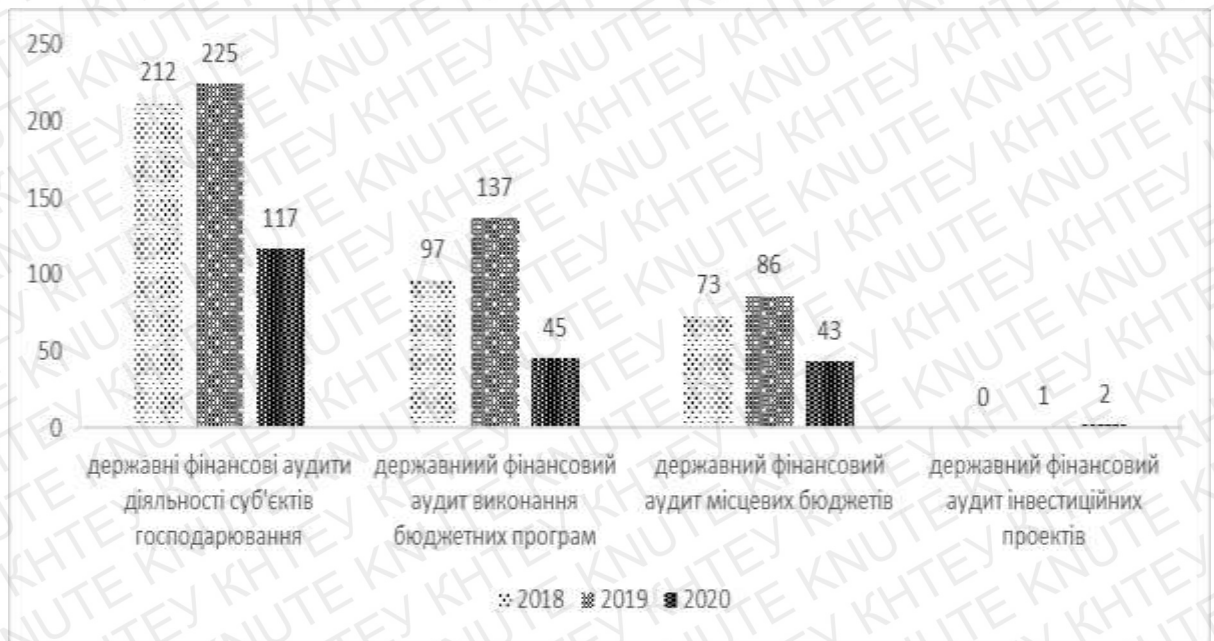


Рис. 2.4. Динаміка кількості проведених державних фінансових аудитів органами ДАСУ у 2018-2020 рр.

Джерело: Складено і побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України : URL: <https://dasu.gov.ua/>.

Як можна бачити з рис.2.4. кількість проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм у 2020 році порівняно з 2019 р. та 2018 р. зменшилася. Також, слід відмітити, що у 2020 році зменшився порівняно з 2018-2019 рр. обсяг фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених державним фінансовим аудитом. А саме, у 2020 році порівняно з 2019 роком в абсолютних показниках зменшення відбулося на 137,4 млрд грн. При цьому, обсяг виявлених фінансових порушень збільшився на 8,9 млрд грн у 2020 році, порівняно з 2019 роком (табл.2.1.).

Таблиця 2.1.

Результативні показники здійснення державного фінансового аудиту органами ДАСУ у 2018-2020 рр.

	2018	2019	2020	Абсолютне відхилення, 2020/2019	Абсолютне відхилення, 2020/2018	Темп росту 2020/2019, %	Темп росту 2020/2018, %
Державним фінансовим аудитом охоплено фінансових і матеріальних ресурсів на суму, млрд грн	679,5	365,1	227,7	-137,4	-451,8	62,4	33,5
Виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до упущених вигод, неотриманих доходів чи непродуктивних/зайвих витрат, млрд грн	15,5	26,4	35,3	8,9	19,8	133,7	227,7
Упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, млн грн	463,0	740,3	895,8	155,5	432,8	121,0	193,5
Кількість пропозицій, наданих за результатами державних фінансових аудитів, од.:	3900	3800	1800	-2000	-2100	47,4	46,2
- в т.ч. виконано та впроваджено пропозицій, од.	2200	2700	1400	-1300	-800	51,9	63,6

Джерело: Складено і розраховано автором за даними Державної аудиторської служби України : URL: <https://dasu.gov.ua/>.

Державна аудиторська служба України здійснює перевірку ефективності та результативності державних бюджетних програм тієї чи іншої сфери суспільства.

В межах нашого дослідження доцільно розглянути результати державного фінансового аудиту на прикладі конкретної бюджетної програми.

На наш погляд, в умовах реформування вітчизняної системи охорони здоров'я актуальним є розгляд конкретної бюджетної програми, яка реалізується головним розпорядником бюджетних коштів – Міністерством охорони здоров'я України.

Так, у 2020 році за даними Державної аудиторської служби України було проведено державний фінансовий аудит виконання бюджетної програми - КПКВ 2308020 "Надання первинної медичної допомоги населенню" за 2018-2019 роки у Національній службі здоров'я України (далі – НСЗУ) [9].

Так, органами ДАСУ встановлено низку чинників, які негативно впливають на виконання НСЗУ функцій відповідального виконавця зазначеної бюджетної програми та не дають змоги завжди ефективно використовувати бюджетні кошти, виділені для надання первинної медичної допомоги населенню.

Недосконалість технічної реалізації функціоналу електронної системи охорони здоров'я, а саме: незабезпечення автоматизації управління медичною інформацією у сфері медичного обслуговування населення може мати наслідком відсутність належного контролю у надавачів первинної медичної допомоги (далі-ПМД) за обліком і управлінням медичною інформацією.

Аудит засвідчив, що неналежна електронна взаємодія між центральною базою даних електронної системи охорони здоров'я НСЗУ та електронними медичними інформаційними системами надавачів ПМД призводить до низького рівня контролю з боку надавачів ПМД за обліком медичних послуг і

управлінням медичною інформацією і не дає їм змоги оперативно здійснювати звірки взаєморозрахунків із НСЗУ для визначення вартості наданих медичних послуг і виконувати умови укладених з НСЗУ договорів.

Відсутність належного обміну інформацією між електронною системою НСЗУ та електронними системами надавачів ПМД не дала змоги НСЗУ проконтролювати виконання лікарями посадових обов'язків та призвела до сплати НСЗУ у 2019 році коштів на загальну суму 1,1 млн грн надавачам ПМД за надання послуг лікарями, з якими укладено декларації, але які не надавали медичних послуг через перебування у відпустці по догляду за дитиною та за інших підстав [9].

Аудитом також встановлено, що лікар, який замінює під час відпустки та з інших причин лікаря, з яким громадяни уклали декларації, під час використання електронної системи охорони здоров'я не може надати пацієнту направлення до інших спеціалістів з медичної допомоги та виписати електронний рецепт на лікарські засоби і вироби медичного призначення, що впливає на якість та своєчасність надання надавачами ПМД медичних гарантій пацієнтам.

Відсутність чіткого визначеного алгоритму організації надання послуг надавачами ПМД призводить до того, що за однакових вимог до надання послуг кожний надавач ПМД організовує їх надання на свій розсуд із застосуванням різних алгоритмів дій, що ставить громадян в різні умови та не завжди забезпечує повноту та якість послуг.

Аудитом встановлено, що, незважаючи на однакові вимоги до надання первинної медичної допомоги та умови укладених договорів, немає єдиного механізму організації надання первинної медичної допомоги, через що у пацієнтів деяких закладів виникають складнощі з отриманням медичної допомоги, насамперед після закінчення часу прийому пацієнтів, а також у вихідні, святкові та неробочі дні.

Під час аудиту також виявлено, що послуги з первинної медичної допомоги, за які сплачує НСЗУ, передбачають проведення певного переліку лабораторних та інструментальних діагностичних досліджень.

Водночас збір інформації у надавачів ПМД засвідчили, що є низка медичних закладів, в яких пацієнтам за направленнями лікарів лабораторні дослідження проводилися в лабораторіях лікувально-профілактичних закладів вторинного рівня, які у 2018-2019 роках фінансувалися з місцевих бюджетів, без укладення договорів про відшкодування надавачами ПМД наданих послуг.

Зокрема, протягом жовтня-грудня 2018 року та у 2019 році НСЗУ сплатила семи надавачам ПМД за повний пакет послуг 393,5 млн грн без надання ними за рахунок цих коштів послуг з лабораторних та інструментальних досліджень.

Отже, аналіз стану проведення державного аудиту бюджетних програм органами Державної аудиторської служби України засвідчує тенденцію до скорочення кількості проведених державних аудитів бюджетних програм і виявлення ряду недоліків і порушень, що негативно впливають на повноту формування державних і місцевих бюджетів, і не забезпечують належної ефективності витрачання бюджетних ресурсів.

Виходячи з цього, необхідним є удосконалення методики організації і проведення державного аудиту бюджетних програм.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

3.1. Основні напрями підвищення результативності державного аудиту бюджетних програм

Результати проведеного дослідження у першому та другому розділах роботи дають підстави стверджувати, що без зрозумілого, прозорого та взаємопов'язаного процесу оцінки ефективності виконання бюджетних програм, а також без наукового обґрунтування необхідності існування окремих програм, що забезпечується завдяки державному фінансовому аудиті неможливо досягти правильного формування державного бюджету. Ефективність здійснення контрольних функцій сприяє підвищенню авторитету держави у світовому співтоваристві.

З огляду на актуальність цієї проблеми в умовах певної напруженості з фінансуванням багатьох важливих статей бюджету сьогодні основна увага повинна приділятися контролю ефективності бюджетних витрат, а також існує необхідність коригування окремих напрямів вказаних витрат.

Аудит ефективності набуває все більшої актуальності, що пов'язано з формуванням передумов, які визначають трансформації відносин у сфері використання державних ресурсів. Зокрема, мова йде про те, що [8]:

- підвищується відповідальність за витрачання державних коштів, їх цілеспрямоване, кваліфіковане, економічне та ефективне використання;
- відповідальність за використання державних ресурсів стає все більш реальною, посилюються вимоги до виконання законодавчо-правових норм у регулюванні ресурсно-майнових відносин;
- контроль ефективності використання державних коштів повинен мати високий рівень незалежності, оскільки це є передумовою його достовірності та результативності.

На нашу думку, на сучасному етапі державний аудит бюджетних програм функціонально має розширювати межі традиційного контролю та обліку щодо загальних оцінок формального спрямування бюджетних коштів з орієнтацією на контроль за досягненням конкретних цілей під час їх витрачання. Цей вид контролю має ширші завдання порівняно з аудиторськими перевітками правильності витрачання коштів, економії та результативності витрат. Він також може передбачати контроль фінансової звітності та правильного використання ресурсів.

На практиці завдання аудиту ефективності бюджетних програм можуть містити кілька взаємопов'язаних елементів або мати конкретну спрямованість, наприклад, аудит результативності окремої статті витрат.

Тобто завданням аудиту ефективності є не тільки суто аудиторська перевірка та аналіз результатів, але і стратегічний аналіз витрат, що дасть можливість здійснити рекомендації щодо управління державним майном за допомогою проведення аудиторських перевірок ефективності діяльності.

Маючи можливість аналізувати різні аспекти роботи державного сектору економіки, аудит ефективності дасть змогу визначити найкращі методи практичної роботи. Варто зазначити, що результати проведеного аудиту ефективності бюджетних програм можуть відобразитися не тільки у вигляді звіту, але і в інших формах, наприклад, у вигляді рекомендацій щодо впровадження найкращих методів практичної роботи [47].

Аналіз сучасної системи державного фінансового контролю дає змогу дійти висновку про те, що спроби оцінки ефективності використання бюджетних коштів носять фрагментарний характер. Це зумовлено складними умовами в економіці країни і процесами бюджетного регулювання. Ці труднощі пов'язані з тим, що пріоритетною поки що є не оцінка ефективності витрачання бюджетних коштів, а процес розподілу ресурсів, реальність доведення їх до споживачів, недопущення процесів їх розкрадання та кримінального використання.

Розглядаючи проблематику розвитку системи державного фінансового аудиту бюджетних програм, слід звернути увагу на той факт, що в цій сфері є низка проблемних моментів, які вимагають, на наш погляд, уваги. Аналіз стану справ, що має місце в сфері державного фінансового аудиту, дозволяє констатувати, що недоліками в цій сфері є:

- відсутність єдиної концепції розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм;
- дублювання повноважень контролюючих органів;
- наявність великої кількості нормативно-правових актів, їх неузгодженість.

У зв'язку з цим принципово важливим стає створення такої вагомої складової як, методологічна основа державного фінансового аудиту в Україні, що дозволить встановити чіткі орієнтири для всіх суб'єктів державного аудиту, маючи на увазі визначення їх завдань, функцій і повноважень. Це завдання потребує також законодавчого визначення видів, суб'єктів та об'єктів аудиту за державними фінансами.

Належної уваги також вимагає визначення статусу кожного органу фінансового контролю відносно органу аудиторського контролю, яким є Державна аудиторська служба України. Пріоритет аудиторського контролю в питаннях фінансового контролю слід закріпити законодавчо. Крім підвищення якості державного фінансового аудиту бюджетних програм, розробка системи стандартів дозволила б розмежувати функції і повноваження органів державного фінансового аудиту.

Зокрема, у питанні розробки системи стандартів державного фінансового аудиту слід врахувати досвід розвинутих країн, наприклад: Великобританія і США. У цих країнах розробкою подібних стандартів і їх впровадженням займається одна служба — вищий орган державного фінансового контролю [34; 39].

В Україні, для прикладу, розробкою таких стандартів має зайнятися Уряд, а також відповідні комітети Верховної Ради.

Подібні заходи можуть покласти початок переходу системи державного фінансового аудиту на абсолютно новий рівень якості, що забезпечує потреби сучасної державної фінансової політики України.

Також важливим фактором підвищення ефективності державного фінансового аудиту бюджетних програм, особливо в умовах економічної кризи, стає використання нових інформаційних технологій. Передові технології та їх використання у діяльності органів державного фінансового аудиту може відкрити перспективи для підвищення ефективності використання публічних фінансів.

Застосування нових інформаційних технологій дозволить ретельніше здійснювати контроль за доходами і видатками одержувачів коштів з бюджету держави в реальному часі, що має сприяти попередженню та припиненню порушень у цій області. Формування єдиного інформаційного простору вимагає забезпечення інформаційної сумісності результатів діяльності контрольних органів шляхом автоматизації та уніфікації обліку контрольних заходів і забезпечення обміну між ними відповідною інформацією.

Інформатизація діяльності органів державної влади, в цілому, і органів фінансового контролю зокрема, на основі передових технологій і під час використання оперативної інформації, створить можливість підвищення ефективності використання публічних фінансових ресурсів, сприятиме вирішенню завдань відкритості та незалежності органів державного фінансового контролю в Україні [39].

Поряд з цим важливим залишається питання покращення виконавчої дисципліни, управління бюджетними ресурсами та ефективності впровадження управлінських рішень. Для чого, на нашу думку, доцільно посилити відповідальність учасників бюджетного процесу за повторні

порушення та неврахування пропозицій наданих за результатами державного аудиту бюджетних програм, шляхом закріплення цієї відповідальності на законодавчому рівні.

Пріоритетним у забезпеченні та підтримці функціонування системи державних фінансів також є й підготовка й підвищення кваліфікації кадрів (у т.ч. і державних аудиторів), які уповноважені здійснювати аудит бюджетних програм з метою виконання своїх посадових обов'язків і функцій на високому рівні, якісно та ефективно.

Напрямом подальшого дослідження є необхідність у розробці і прийнятті комплексу заходів з удосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм відповідно до міжнародних стандартів.

3.2. Державний аудит бюджетних програм як складова бюджетного процесу

Бюджетна система нашої держави перебуває у процесі розвитку та пошуку свого варіанту ефективного управління державними програмами.

Головним інструментом стратегічного розвитку держави є ефективний бюджетний процес як основна складова частина державного бюджету. Ефективне використання бюджетних коштів та якісний контроль над цим процесом – головна ціль формування бюджетів.

Саме тому із розвитком державного фінансового контролю взагалі та державного фінансового аудиту, зокрема, однією з найважливіших умов упорядкування функціонування державного апарату, ефективного використання бюджетних коштів і державної власності, суттєвого покращення соціально-економічного стану країни є якісне здійснення контрольно-аудиторської діяльності.

Слід зазначити, що міжнародний досвід підтверджує, що у зарубіжних органах державного фінансового контролю питанням якості проведення контрольних заходів і результатів своєї контрольно-аудиторської діяльності приділяють велику увагу.

Так, ще у 2002 році керівники органів державного фінансового контролю країн Центральної і Східної Європи, Кіпру, Мальти, Туреччини, Європейської рахункової палати провели у Бухаресті спеціальне засідання на тему «Якість у контрольно-ревізійній роботі». На цьому засіданні на досвіді 27 країн обговорювалися проблеми підвищення якості планування, проведення та підготовки звітів про результати контрольних заходів. На цьому засіданні у резолюції було прийнято: «Вищим органам фінансового контролю слід забезпечити належну увагу і встановити строгий, дієвий і ефективний контроль якості своєї роботи як на індивідуальному, так і на інституційному рівні, а також на стадії планування, виконання та звітності [37]. Усе це досягається через:

- розробку та впровадження стандартів якості у процесі аудиту і підтримку цієї діяльності;
- впровадження у практику оцінки якості перевірок після їх завершення;
- зосередження уваги на тих елементах управління, які сприяють високі та загальній ефективності роботи органів державного фінансового контролю».

Проблема забезпечення якості проведення державного фінансового контролю та її оцінка актуальна і для Державної аудиторської служби України, і для Рахункової палати України, особливо під час здійснення фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

На думку Шевченко І. під якістю державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм можна розуміти здатність державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм проводити систематичне

дослідження законності, економічності та ефективності управління державними ресурсами при виконанні бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності [46].

Доцільно звернути увагу, що якість державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та рівень його розвитку знаходяться у прямій залежності. Так, рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є прямим наслідком рівня його якості, який й забезпечується високим кваліфікаційним рівнем державних аудиторів, наявністю достатнього правового, методичного, фінансового, технічного забезпечення дотриманням діючої законодавчої бази тощо.

З іншого боку, якість державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм – це здатність проводити систематичне дослідження тобто , чим вище буде його якість тим більш динамічним буде і його розвиток.

У контексті дослідження державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як методу державного фінансового контролю оцінка якості процесу його здійснення забезпечить:

- довіру до аудиторських перевірок та підвищить їх рейтинг у структурі контрольно-аналітичних заходів;

- мінімізацію часовитрат та трудовитрат під час здійснення аудиторських процедур;

- встановлення недостовірності або необ'єктивності висновків за результатами державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи.

При цьому для досягнення і підтримки необхідного рівня якості контрольно-аналітичних заходів повинна існувати система управління якістю їх проведення.

Задачами управління якістю контрольних процедур під час організації та проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є :

визначення необхідних правил і процедур проведення контрольних заходів;

виконання встановлених вимог і процедур планування, здійснення аудиту і оформлення результатів контрольних заходів, що визначають якість їх проведення;

усунення недоліків проведення і вдосконалення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, спрямованого на досягнення більш високого рівня якості його проведення.

На підставі проведеного аналізу теоретичних напрацювань [7; 45; 46] з питань якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм пропонуються такі критерії його якості:

дотримання діючого законодавства;

кваліфікаційна відповідність кадрового забезпечення;

реалізація рекомендацій наданих після проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

достатність правового, методичного, фінансового, технічного забезпечення.

Як свідчить зарубіжний досвід для повноцінного проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (аудиту ефективності) сьогодні необхідні не тільки пошук і визначення контрольними органами об'єктивних способів оцінки ефективного витрачання бюджетних коштів, але й постійна присутність контролюючих органів при реалізації таких бюджетних програм.

Також варто зауважити, що у вітчизняному та зарубіжному досвіді проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (аудиту ефективності) є як спільні, так і відмінні характеристики, свої

позитивні та негативні риси. Загальним в аудиті ефективності як в Україні, так за кордоном є необхідність досягнення підвищення відповідальності, прозорості та підзвітності в роботі органів виконавчої влади – розпорядників коштів, а також сприяти підвищенню рівня якості управління та ефективності використання державних бюджетних коштів.

Також до загальних рис здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм можна віднести необхідність при плануванні аудиторської перевірки здійснювати вибір можливих тем, а також об'єктів аудиту ефективності, який повинен бути заснований на застосуванні і оцінках кількісних значень різних критеріїв. До таких критеріїв відносять:

- соціально-економічна значимість теми,
- ступінь наявності зовнішніх і внутрішньо-системних ризиків,
- детальна оцінка можливих результатів здійснюваної перевірки,
- обсяг перевірених здійснених обсягів витрат державних коштів,
- ознайомлення з результатами попередніх перевірок у цій сфері або на даних об'єктах.

При цьому, на нашу думку, важливим є вибір тем та об'єктів перевірки при здійсненні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Він повинен здійснюватися таким чином, щоб існувала достатня ступінь впевненості в тому, що результати запланованого аудиту ефективності сприятимуть вирішення конкретних соціально-економічних проблем, які теж мають велике суспільне значення.

Проте, якщо розглянути практику звітування за підсумками проведеного державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, як в Державній аудиторській службі України, так і в Рахунковій палаті України, то можна зробити висновок, що на відміну від зарубіжного досвіду в Україні, до цього часу при перевірці наголос робиться на законність і повноту витрачання коштів державного бюджету.

При цьому у більшості випадків відсутнє посилення про соціальну значущість проекту і його соціальну віддачу. Хоча саме, на соціальну значимість і соціально-економічну віддачу роблять наголос контрольні органи інших країн.

Більш того, в Україні тільки в проектах програм є планові показники, які повинні бути досягнуті. У звітах за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм наявні як правило тільки обсяги понесених державних витрат, вказані виконавці і відповідальні за заходи, але, на жаль, не завжди визначається соціально-економічний ефект, який вдалося досягнути завдяки реалізації даної бюджетної програми [44].

Тому, на наш погляд, доцільно в звітах за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм ввести обов'язковий розділ про соціально – економічний ефект реалізації таких програм.

Поряд з цим методологія оцінки діяльності спеціалізованих органів фінансового контролю повинна базуватись не лише на результатах діяльності, тобто економічних і соціальних вигодах, які можуть надавати органи державного фінансового контролю суспільству, а також на оцінці дотримання фундаментальних принципів діяльності органів державного фінансового контролю і державного фінансового аудиту [44; 45]:

- ризикоорієнтований підхід до планування – ідентифікація, аналіз та оцінка ризиків, високоризикових операцій під час фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю дозволяють органу державного фінансового контролю та аудиту отримати максимальні результати при мінімальних затратах ресурсів;
- захист реальних (не формальних) державних інтересів – під час підготовки висновків за результатами державного фінансового контролю враховувати та відстоювати реальні державні інтереси;

- оперативність реагування на економічні загрози державі – здійснення оперативного контролю за пріоритетними напрямками, визначеними Урядом України та Міністром фінансів України
- виявлення втрат (збитків) та їх відшкодування – заходи державного фінансового контролю спрямовані передусім на встановлення порушень, які призвели до реальних втрат та недоотримання активів. Здійснення скоординованої роботи з іншими державними органами для забезпечення відшкодування виявлених втрат, надходження недоотриманих активів;
- запобігання фінансовим порушенням – попередження фінансових порушень та їх наслідків через здійснення державного фінансового аудиту та моніторингу закупівель;
- якість доказової бази, притягнення винних осіб до відповідальності – висока якість доказової бази та ефективні спільні дії з правоохоронними органами забезпечують невідворотність відповідальності винних осіб за вчинені порушення;
- мінімізація втручання в діяльність об'єктів державного аудиту – здійснення аналізу діяльності підконтрольної установи без виходу за її місцезнаходженням, що мінімізує строк проведення заходу державного фінансового аудиту на даній підконтрольній установі; використання наявних інформаційних ресурсів та заходів дистанційної комунікації.

Формування та розвиток системи ефективного державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дасть змогу:

- оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;
- здійснити контроль за використанням бюджетних коштів;
- визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань;

зберегти бюджетні ресурси шляхом внесення своєчасних змін; посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях використання бюджетних коштів [8].

Таким чином, можна стверджувати, що державний фінансовий аудит бюджетних програм є перспективним напрямом контрольної діяльності органів державної влади, а його необхідність зумовлена, перш за все, слабкою фінансовою дисципліною у сфері використання бюджетних ресурсів, недоліками в організації виконання бюджетних програм і трансформацією відносин у сфері використання державних ресурсів.

Тому на даний час актуальним і необхідним є формування концептуальних засад створення єдиного нормативно-методологічного забезпечення державного фінансового аудиту, стандартизації інструментів здійснення державного фінансового аудиту, унормування функцій інститутів, що його здійснюють, та забезпечення чіткого розподілу відповідних повноважень і ресурсів між ними.

Комплексне розв'язання зазначених проблем можливе за умови реалізації на державному рівні заходів, спрямованих на реформування та підвищення ефективності системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження теоретичних та практичних засад розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм сформульовано наступні висновки і пропозиції.

1. Державний аудит бюджетних програм – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають.

Метою здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм є розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

2. Суб'єктами здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм виступають Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України.

Основними завданнями державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є: 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; розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм проводиться такими етапами: планування та організація аудиту (попереднє вивчення об'єкта аудиту, розроблення плану, складання та затвердження програми аудиту); проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій; звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту; проведення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

3. Розгляд світового досвіду розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм засвідчив, що аудит ефективності належить провідне місце серед форм державного фінансового контролю за ефективним використанням державних ресурсів, наданих бюджетним установам. Він дозволяє своєчасно та в повному обсязі виявляти та в подальшому попереджувати різного роду порушення, помилки та зловживання, які виникають під час діяльності бюджетних установ, а відтак – забезпечує отримання найкращих результатів від використання державних ресурсів.

Обґрунтовано, що процес імплементації кращого світового досвіду чи адаптації нормативно-методологічного забезпечення відповідно до міжнародних стандартів аудиту (ISSAI) або нормативно-правових актів ЄС доцільно здійснювати поетапно, на основі порівняльно-правового аналізу та врахування особливостей національного законодавства, устрою, побудови системи державних фінансів і економіки, пріоритетів і напрямів розвитку країни, спроможністю системи тощо.

4. Аналіз стану проведення державного аудиту бюджетних програм засвідчив тенденцію до скорочення у 2020 році порівняно з 2019-2018 рр. кількості проведених державних аудитів бюджетних програм та виявлення ряду недоліків і порушень, що негативно впливають на повноту формування

державних і місцевих бюджетів, і не забезпечують належної ефективності витрачання бюджетних ресурсів.

За результатами державного фінансового аудиту встановлено, що основними видами фінансових порушень при виконанні бюджетних програм є: нецільові витрати державних ресурсів, незаконні витрати державних ресурсів та недостачі державних ресурсів. Визначено, що більшість порушень бюджетного законодавства продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та не високий рівень відповідальності багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій при прийнятті управлінських рішень.

5. Основними проблемами у сфері державного фінансового аудиту бюджетних програм є: відсутність єдиної концепції розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм; дублювання повноважень контролюючих органів; наявність великої кількості нормативно-правових актів, їх неузгодженість.

У зв'язку з цим, принципово важливим стає створення такої вагової складової як, методологічна основа державного фінансового аудиту бюджетних програм в Україні, що дозволить встановити чіткі орієнтири для всіх суб'єктів державного аудиту, маючи на увазі визначення їх завдань, функцій і повноважень. Це завдання потребує також законодавчого визначення видів, суб'єктів та об'єктів аудиту за державними фінансами.

Важливим також є прийняття ряду стандартів щодо загальних засад і процесу здійснення аудиту бюджетних програм, зокрема планування, проведення та реалізації його результатів. Стандартизація аудиту бюджетних програм – це встановлення норм, правил і характеристик, справедливих для всіх учасників контрольної діяльності. Стандарти аудиту бюджетних програм визначають архітектоніку контрольних дій державних аудиторів у процесі контролю за якістю управління та використання державних фінансів,

ефективністю управлінських рішень розпорядників бюджетних коштів, а також особливості здійснення нагляду за дотриманням законодавства. Дотримання стандартів при організації та здійсненні аудиту бюджетних програм надасть змогу забезпечити певний рівень гарантій якості, об'єктивності та результативності діяльності контролюючих суб'єктів державного фінансового аудиту.

б. Формування та розвиток системи ефективного державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дасть змогу: оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників; здійснити контроль за використанням бюджетних коштів; визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань; зберегти бюджетні ресурси шляхом внесення своєчасних змін; посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях використання бюджетних коштів.

В цілому, можна зазначити, що державний фінансовий аудит бюджетних програм є перспективним напрямом контрольної діяльності органів державної влади, а його необхідність зумовлена, перш за все, слабкою фінансовою дисципліною у сфері використання бюджетних ресурсів, недоліками в організації виконання бюджетних програм і трансформацією відносин у сфері використання державних ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України: Закон України № 2456-VI від 08.07.2010р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
2. Бюджетно-податкова політика у системі регулювання економіки: монографія/І.Я. Чугунов, Т.В.Канєва, М.Д.Пасічний та ін.; за заг. ред. І.Я. Чугунова. К.: Глобус-Пресс, 2018. 354 с.
3. Державне фінансове регулювання економічних перетворень: монографія/І.Я. Чугунов, Т.В. Канєва та ін.; за заг. ред. А.А. Мазаракі. К.: Київ. нац.торг.-екон. ун-т, 2018. 376 с.
4. Дікань Л. В. Державний аудит: підручник. Х.:ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 485 с.
5. Дікань Л. В., Шевченко І. О. Методичний підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (Харків, 17-18 листопада 2016 р.) Х.: ФОП Лібуркіна Л. М., 2016. С.137- 141.
6. Дікань Л.В. , Кожушко О.В., Шевченко І.О. та ін. Контроль в бюджетних установах: теорія та практика : монографія . Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 360 с.
7. Дікань Л.В., Шевченко І.О. Сутність дефініції «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм». Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, присвяченої видатному вченому-економісту О.Г. Ліbermanу «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (Харків, 18 – 19 листопада 2015 р.). Х. : ФОП Лібуркіна Л. М., 2015. С. 340 – 343.
8. Долбнєва Д. В. Сучасний стан проведення державного аудиту бюджетних програм Державною аудиторською службою України. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*. №10 (2018). С.43-48. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua>.

9. Звіти про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2018–2020 рр. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/51>.

10. Звіти Рахункової палати України. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/>.

11. Качула С. Інститут державного контролю як механізм посилення ефективності використання фінансових ресурсів на соціальний розвиток. *Економіка та суспільство*. 2020. №21. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/36>.

12. Кирій С. Л. Повноваження органів контролю України щодо здійснення аудиту адміністративної діяльності. *Держава та регіони*. 2015. №4. С. 129-134.

13. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

14. Лисяк Л.В. Розвиток державного фінансового контролю в Україні. *Економічний вісник університету*. 2015. Вип. 26/1. С. 200–206.

15. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text.

16. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність: монографія. К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2015. – 464 с.

17. Обушна Н. І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. *Вісник НАДУ при Президентові України*. 2016. №4. С. 64–71. (Серія “Державне управління”).

18. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України URL: <http://www.dasu.gov.ua>.

19. Офіційний сайт Рахункової палати України. URL: <https://rp.gov.ua/home/>.

20. Письменна М. С. Державний аудит та аналіз публічних закупівель: теорія, методологія та практика : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 451 с.

21. Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту: Постанова КМУ № 361 від 25.03.2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF#Text>.

22. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-XIX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

23. Про аудиторську діяльність: Закон України № 3125-XII від 22.04.1993 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.

24. Про державні цільові програми : Закон України від 18.03.2004 № 1621-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-15#Text>.

25. Про затвердження методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм : Наказ Міністерства фінансів України № 608 від 17.05.2011р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0608201-11#Text>.

26. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова КМУ № 1017 від 10.08.2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text>.

27. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів: Постанова КМУ № 698 від 12.05.2007р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF#Text>.

28. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України № 2939-ХІІ від 27.01.2018р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

29. Про Рахункову палату: Закон України № 576-VІІІ від 02.07.2015р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>.

30. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі: Розпорядження КМУ № 538-р від 14.09.2002 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/538-2002-%D1%80>.

31. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження КМУ №142-р від 08.02.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>.

32. Про управління об'єктами державної власності: Закон України № 185-V від 21.09.2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16#Text>.

33. Романів Є.М., Біляковська Х.І. Нормативно-правове забезпечення та особливості проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Науковий журнал «Економіка і фінанси». 2018. № 2. С. 91-99.

34. Слободяник Ю. Б. Державний аудит відповідності: міжнародний досвід і перспективи реалізації в Україні : монографія. Суми : Наталуха А. С. , 2016. 180 с.

35. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» : Постанова Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 р. № 28-6.

36. Табенська Ю.В. Державний фінансовий аудит як перспективна форма фінансового контролю. *Економіка і суспільство*. 2018. №16. С.818-821.

37. Трайтлі Ю.В. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм: стан, напрями модернізації та необхідність

стандартизації. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2017. Вип. 1. С. 207–218.

38. Хаблюк О. А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 827–831.

39. Хаблюк О.А. Яцишин С.Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. №10. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/140.pdf.

40. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: підручник. Харків : ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2017. 228 с.

41. Хомутенко В.П., Луценко І.С., Хомутенко А.В. Державний аудит публічних фінансів: навчальний посібник О.: Атлант, 2016. 412с.

42. Чугунов І.Я., Макогон В.Д. Бюджетна стратегія в умовах економічних перетворень. *Вісник КНТЕУ*. 2018. № 5. С. 5–18.

43. Чугунов І.Я., Самошкіна О.А. Видатки бюджету в системі державного регулювання соціально-економічного розвитку країни. *Вісник КНТЕУ*. 2019. № 2. С.103–121.

44. Шевченко І. О. Оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. *Сталий розвиток економіки*. 2017. № 4. С. 131–137.

45. Шевченко І. О. Теоретичні засади державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. *Бізнес Інформ*. 2015. № 10. С. 388–395.

46. Шевченко Н.В. Бюджетна програма як об'єкт державного фінансового контролю. *Гроші, фінанси і кредит*. 2018. Вип. 1. С. 424–428.

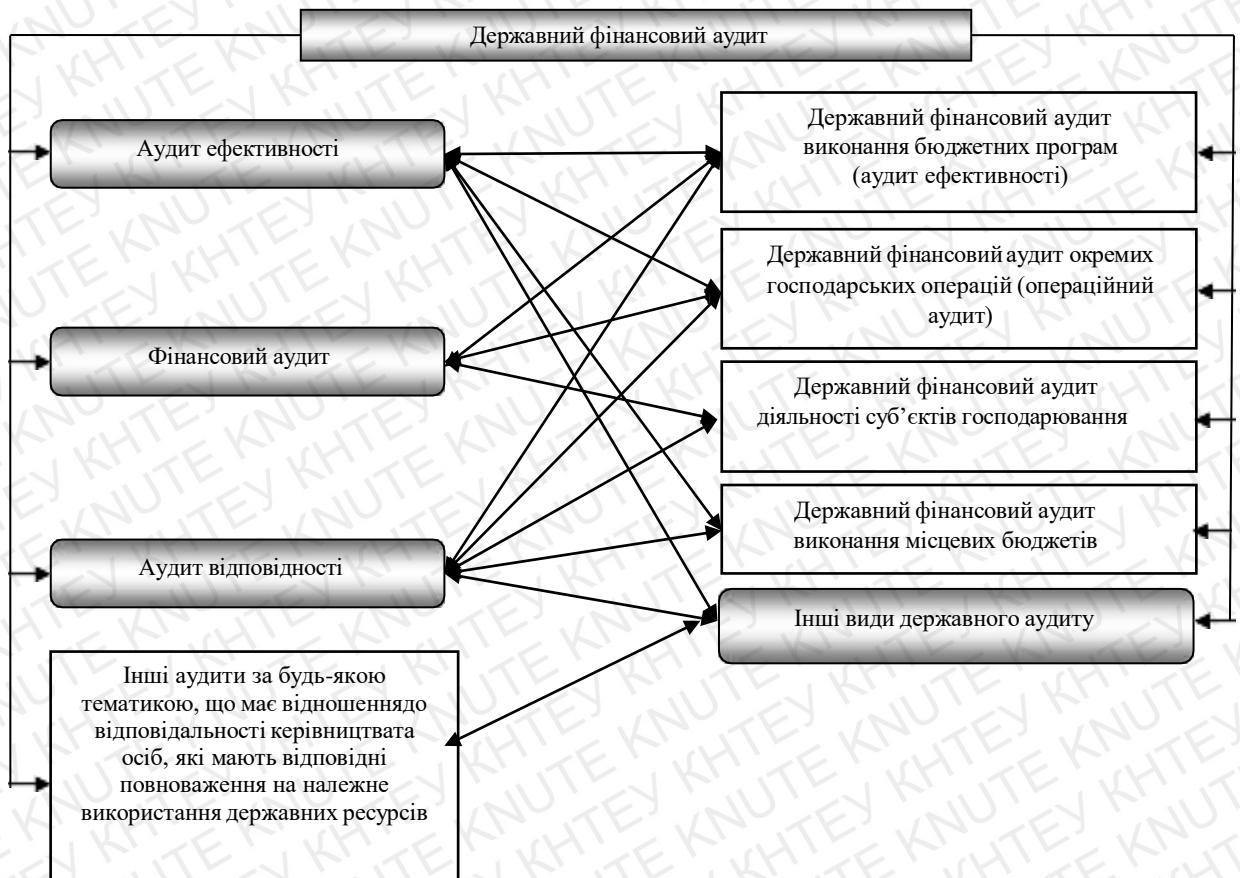
47. Шевченко Н.В. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм як нова форма державного фінансового контролю в Україні. *Сталий розвиток економіки*. 2018. № 10. С. 165–171.

48. Dikan L. The development of a typology of state audit in the international and national practice. *Економіка розвитку*. 2016. № 3 (79). С. 34–40.
49. Oleksich Zh. A. Principles of assessing the level of independence of the supreme body of external financial control. Socio-economic aspects of economics and management: Collection of scientific articles. Vol. 1 Aspekt Publishing, Taunton, MA, United States of America, 2015. P. 99-103.
50. Mazaraki A., Ukrainian economy growth imperatives: monograph. Prague: Coretex CZ SE, 2018. 310 p.
51. Budget Policy of Social Development: monograph / general editorship Doctor of Economics, Professor Honored Worker of Science and Technology of Ukraine I. Ya. Chugunov. Tallinn: Scientific Route, 2018. 362 p.
52. Chugunov I., Makohon V., Markuts Y. Budgetary policy of the emerging countries in conditions of institutional transformations. *Problems and Perspectives in Management*. 2019. Volume 17, Issue №4, pp. 252-261.

ДОДАТКИ

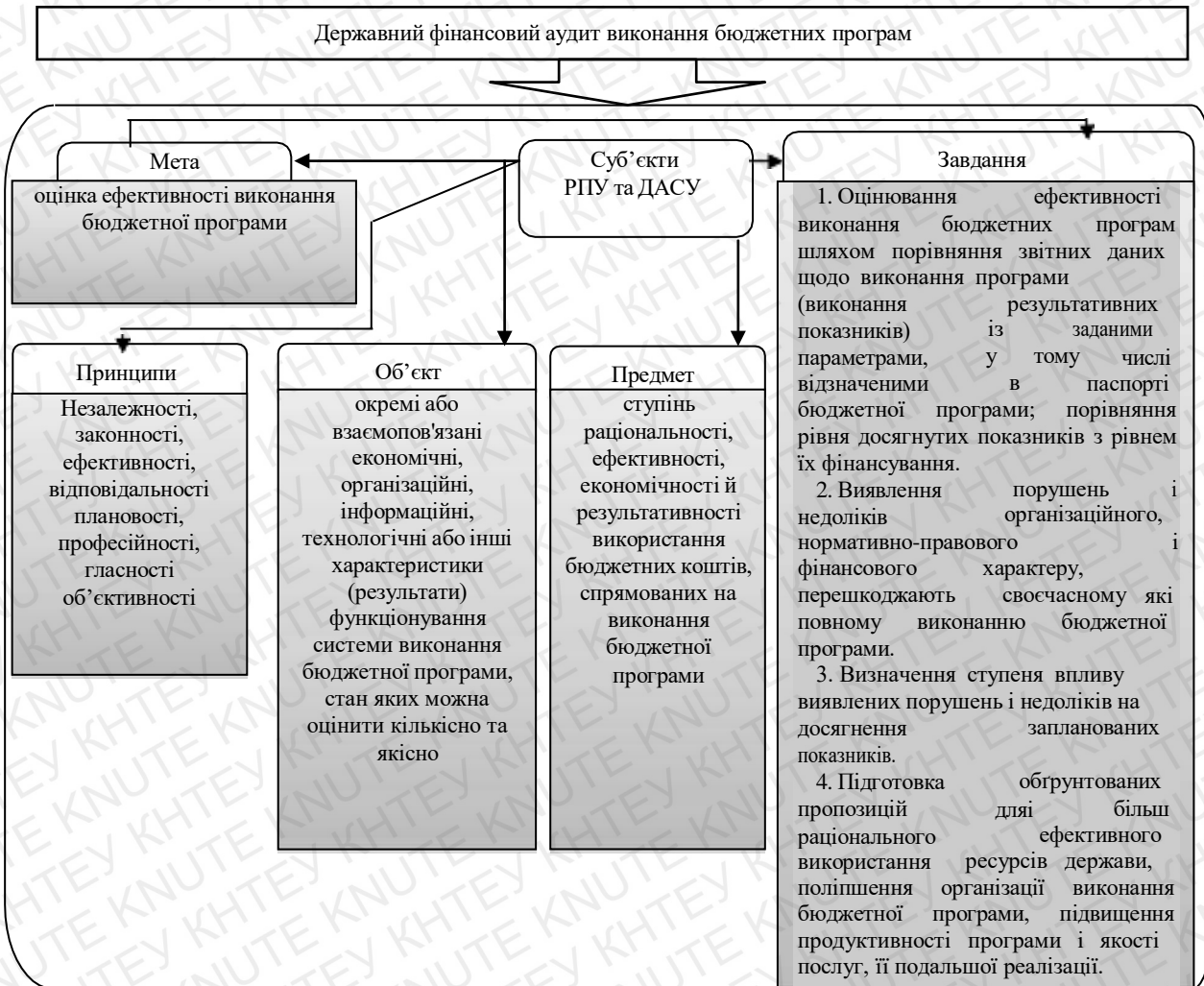
Додаток А

Взаємозв'язок між окремими видами державного фінансового аудиту (в частині державного фінансового аудиту, що здійснюється ДАСУ) в зарубіжній та національній практиці [47]



Додаток Б

. Структурні складові державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [45]



Додаток В

**Показники результативності державних фінансових аудитів
у 2020 році [9]**

ПОКАЗНИКИ	Кількість (фактів, об'єктів)	у тому числі:			
		за результата ми аудитів виконання місцевих бюджетів	за результата ми аудитів виконання бюджетних програм	за результатами аудитів діяльності суб'єктів господарюван ня	за результатам и аудитів інвестиційн их проєктів
1	3	4	5	6	7
Розділ IV. РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСОВИХ АУДИТІВ					
1. Кількість наданих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів (всього), у тому числі:	1 797	508	356	921	12
1.1 пропозицій, направлених на досягнення додаткового результату (економічного /соціального ефекту)	823	229	172	419	3
1.2. пропозицій нормативно-методологічного характеру	439	98	103	238	0
1.3. пропозицій, які були відхилені	1	0	1	0	0
1.4. прийнято пропозицій до виконання	1 590	440	277	861	12
2. Кількість виконаних пропозицій за результатами державних фінансових аудитів (всього), у тому числі:	1 447	319	305	817	6
2.1. пропозицій, за якими досягнуто підтверджених додатковий результат (економічного /соціального ефекту)	701	175	150	376	0

Продовження Додатку В

2.2. пропозицій нормативно-методологічного характеру	385	83	86	216	0
3. Кількість пропозицій прийнятих до виконання, які не впроваджено (всього), у тому числі:	742	170	154	412	6
3.1 пропозицій, направлених на досягнення додаткового результату (економічного /соціального ефекту)	350	89	63	195	3
3.2. пропозицій нормативно-методологічного характеру	158	39	39	80	0
3.3. пропозицій щодо яких не настав термін виконання	394	87	86	221	0
Розділ V. ВЖИТІ ЗАХОДИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСОВИХ АУДИТІВ					
1. Кількість користувачів, яким направлено аудиторські звіти та відповідні інформації для прийняття управлінських рішень	282	69	66	143	4
1.1 Прийнято управлінських рішень за результатами державних фінансових аудитів (всього)	629	278	122	227	2
2. Ініційовано прийняття законодавчих і нормативно-правових актів (в тому числі регуляторних)	17	8	7	2	0
2.1 Прийнято законодавчих і нормативно-правових актів (в тому числі регуляторних)	31	22	7	2	0

Закінчення Додатку В

3. Кількість переданих до правоохоронних органів (за їх зверненням) аудиторських звітів	37	6	10	20	1
3.1 Кількість розпочатих досудових розслідувань за переданими до правоохоронних органів (за їх зверненням) аудиторськими звітами	17	3	0	14	0
3.2 Кількість вручень письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення за переданими до правоохоронних органів (за їх зверненням) аудиторськими звітами	7	0	4	3	0
4. Кількість направлених до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом	9	0	1	8	0
5. Кількість направлених інформацій про результати аудитів органам управління об'єктів аудитів, головним розпорядникам бюджетних коштів, Кабінету Міністрів України	141	20	47	71	3
6. Інформування правоохоронних органів про результати аудитів	102	18	17	65	2
7. Кількість долучених аудиторських звітів та матеріалів аудитів до кримінальних проваджень	26	2	8	15	1

Додаток Г

Показники результативності державного фінансового аудиту бюджетних програм у 2020 році [9]

Розділ П. ВІДОМОСТІ ПРО ВИЯВЛЕНІ ПОРУШЕННЯ ТА НЕДОЛІКИ	Кількіс ть (фактів, об'єктів)	Сума, всього , тис. грн	Державні ресурси				Комунальні ресурси				
			всього, тис. грн	у т. ч. кошти державно го бюджету, тис. грн	у т. ч. кошти державни х цільових фондів, тис. грн	у т. ч. майно, тис. грн	у т.ч. кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародн их фінансових організацій , тис. грн	всього, тис. грн	у т. ч. кошти місцевих бюджетів, тис. грн	у т. ч. майно, тис. грн	у т.ч. кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародн их фінансови х організаці й, тис. грн
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Обсяг охоплених державними фінансовими аудитами фінансових та матеріальних ресурсів (всього), у тому числі:	х	227 714 439,57	87 990 606,74	38 181 834,84	0,00	16 885 205,44	5 352 502,50	133 945 626,33	127 190 238,21	2 057 149,95	238 445,30
- аудитами виконання бюджетних програм	х	57 915 117,46	47 276 016,32	31 208 854,24	0,00	15 015 275,28	0,00	10 639 101,14	10 321 935,52	317 165,62	0,00

Продовження Додатку Г

Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат	200	27 106 818,49	18 275 417,03	11 051 222,97	0,00	41 576,83	2 107 414,30	8 656 495,93	8 064 421,54	9 629,83	60 345,57
1. Упущені вигоди/неотримані доходи (всього), у тому числі:	157	10 038 916,33	5 027 228,02	717 535,11	0,00	3 957,30	0,00	4 959 913,98	4 680 802,58	0,00	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	21	837 391,62	694 673,37	694 673,37	0,00	0,00	0,00	142 718,25	142 718,25	0,00	0,00
2. Непродуктивні/зайві витрати (всього), у тому числі:	186	17 067 902,16	13 248 189,00	10 333 687,86	0,00	37 619,53	2 107 414,30	3 696 581,95	3 383 618,96	9 629,83	60 345,57
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	38	10 628 702,31	10 242 866,08	10 162 941,80	0,00	21 458,58	0,00	385 836,23	385 582,93	253,30	0,00 0,00

Продовження Додатку Г

Виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди/неотримані доходи або непродуктивні/зайві витрати	131	8 217 100,83	6 343 706,21	2 796 531,31	0,00	38 592,68	2 760 781,60	1 584 489,19	1 338 353,61	74 260,73	0,00
1. Упущені вигоди/неотримані доходи (всього), у тому числі:	92	2 955 968,19	1 683 165,66	1 055 454,25	0,00	5 698,00	0,00	1 272 687,53	1 188 105,05	389,94	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	12	1 053 019,14	1 012 589,30	1 011 789,30	0,00	800,00	0,00	40 429,84	40 077,70	352,14	0,00
2. Непродуктивні/зайві витрати (всього), у тому числі:	81	5 261 132,64	4 660 540,55	1 741 077,06	0,00	32 894,68	2 760 781,60	311 801,66	150 248,56	73 870,79	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	16	1 620 877,93	1 594 960,12	1 583 954,80	0,00	11 005,32	0,00	25 917,81	25 917,81	0,00	0,00
Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	76	732 393,06	64 087,18	58 095,86	0,00	2 560,28	0,00	667 923,08	666 361,69	231,16	0,00
1. Недоотримано фінансових ресурсів (всього), у тому числі:	31	16 119,58	5 190,45	4 073,13	0,00	0,00	0,00	10 929,13	10 298,07	56,60	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	4	3 984,48	3 818,66	3 818,66	0,00	0,00	0,00	165,82	165,82	0,00	0,00
2. Проведено витрат з порушенням законодавства (всього), у тому числі:	67	716 273,48	58 896,73	54 022,73	0,00	2 560,28	0,00	656 993,95	656 063,62	174,56	0,00

Продовження Додатку Г

- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	12	48 751,75	47 725,79	47 425,79	0,00	300,00	0,00	1 025,96	1 025,96	0,00	0,00
2.1. Нецільові витрати державних ресурсів (всього), у тому числі:	11	227 165,94	15 587,41	15 587,41	0,00	0,00	0,00	211 578,53	211 578,53	0,00	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	4	15 587,41	15 587,41	15 587,41	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.2. Незаконні витрати (всього), у тому числі:	60	488 715,60	43 007,77	38 435,32	0,00	2 258,73	0,00	445 325,03	444 485,09	84,17	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	11	32 864,34	31 838,38	31 838,38	0,00	0,00	0,00	1 025,96	1 025,96	0,00	0,00
2.3. Недостачі (всього), у тому числі:	8	391,94	301,55	0,00	0,00	301,55	0,00	90,39	0,00	90,39	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	1	300,00	300,00	0,00	0,00	300,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Виявлено порушень законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	15	1 738 298,73	1 696 424,18	1 286 600,00	0,00	438,00	18 666,50	7 283,05	272,34	7 010,71	0,00
1. Недоотримання фінансових ресурсів (всього), у тому числі:	8	1 667 410,58	1 667 138,24	1 277 000,00	0,00	0,00	0,00	272,34	272,34	0,00	0,00

Додаток Д

Показники стану врахування рекомендацій щодо усунення порушень та недоліків, виявлених під час державного фінансового аудиту бюджетних програм у 2020 році

Розділ II. ВІДОМОСТІ ПРО ВИЯВЛЕНІ ПОРУШЕННЯ ТА НЕДОЛІКИ	Кількість (фактів, об'єктів)	Сума, всього, тис. грн	Державні ресурси					Комунальні ресурси			
			всього, тис. грн	у т. ч. кошти державного бюджету, тис. грн	у т. ч. кошти державних цільових фондів, тис. грн	у т. ч. майно, тис. грн	у т. ч. кредитів в (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, тис. грн	всього, тис. грн	у т. ч. кошти місцевих бюджетів, тис. грн	у т. ч. майно, тис. грн	у т. ч. кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, тис. грн
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій	109	251 405,14	85 451,44	12 858,10	0,00	9 955,16	0,00	165 953,70	108 159,92	3 148,03	0,00

Продовження Додатку Д

1. Отримано надходжень/доходів (всього), у тому числі:	82	214 841,78	65 397,11	12 856,60	0,00	0,00	0,00	149 444,67	97 092,72	0,00	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	11	13 972,53	6 454,60	6 454,60	0,00	0,00	0,00	7 517,93	7 497,50	0,00	0,00
2. Забезпечено відшкодування непродуктивних (зайвих) витрат (всього), у тому числі:	38	36 563,36	20 054,33	1,50	0,00	9 955,16	0,00	16 509,03	11 067,20	3 148,03	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	6	15 847,80	9 934,81	1,50	0,00	9 933,31	0,00	5 912,99	5 912,99	0,00	0,00
Упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій	176	895 853,30	486 406,33	140 179,79	0,00	12 542,43	1 282,70	409 446,97	311 318,56	23 129,50	0,00

Продовження Додатку Д

1. Забезпечено отримання у майбутньому додаткових надходжень/доходів (всього), у тому числі:	101	416 648,14	253 087,44	15 363,89	0,00	5 792,83	1 282,70	163 560,70	136 244,87	538,94	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	18	43 304,11	6 000,00	6 000,00	0,00	0,00	0,00	37 304,11	37 143,68	160,43	0,00
2. Заощаджено ресурсів (всього), у тому числі:	101	479 205,16	233 318,89	124 815,90	0,00	6 749,60	0,00	245 886,27	175 073,69	22 590,56	0,00
- за результатами аудитів виконання бюджетних програм	33	101 285,99	14,50	14,50	0,00	0,00	0,00	101 271,49	101 271,49	0,00	0,00
Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	59	20 662,57	12 077,27	11 604,11	0,00	9,36	0,00	8 585,30	7 937,25	90,39	0,00
1. Надійшло фінансових ресурсів (всього), у тому числі:	22	15 693,82	10 507,77	10 193,00	0,00	0,00	0,00	5 186,05	4 933,02	0,00	0,00

