

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія**

МАРЧЕНКО Дмитро Євгенійович

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ
ПРОГРАМ В УКРАЇНІ: ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
освітньо-наукова програма «Публічні фінанси»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент
групи ФПФм-21
Марченко Дмитро Євгенійович

підпис

Науковий керівник:
д.е.н., професор
Кириленко О.П.

підпис

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

«___» _____ 20__р.

Завідувач кафедри

_____ д. е. н., проф. А. І. Крисоватий

підпис

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	7
1.1. Понятійно-категоріальний апарат державного фінансового аудиту	7
1.2. Бюджетна програма, як об'єкт фінансового аудиту	11
Висновки до розділу 1.....	19
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	20
2.1. Інформаційне забезпечення проведення державного фінансового аудиту	20
2.2. Оцінка здійснення аудиту бюджетних програм	25
2.3. Зарубіжна практика та підходи до аудиту виконання бюджетних програм	33
Висновки до розділу 2.....	40
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОКРАЩЕННЯ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	41
3.1. Проблемні питання ефективності використання коштів за бюджетними програмами	41
3.2. Напрямки підвищення ефективності аудиту виконання бюджетних програм в умовах євроінтеграції України	45
Висновки до розділу 3.....	49
ВИСНОВКИ.....	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	55

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогоднішній день економіка України перебуває на шляху інтеграції у європейське співтовариство та, водночас, розвивається в умовах воєнного періоду. Значні обсяги фінансової допомоги, яку Україна постійно отримує від зарубіжних партнерів для відновлення пошкодженої бойовими діями інфраструктури та підтримки соціально-економічної стабільності, мають бути використаними з максимальною прозорістю та економічною ефективністю.

Державна політика Уряду реалізується через виконання бюджетних програм, завдання яких встановлюються виходячи із обсягів фінансування різних сфер діяльності та з метою забезпечення інтересів держави й громадян.

Для ефективного управління бюджетними коштами важливим інструментом виступає державний фінансовий контроль, новою формою якого став фінансовий аудит. В умовах становлення та адаптації сфери державного фінансового аудиту до європейських вимог та міжнародних стандартів необхідним є підвищення дієвості контролю за використанням бюджетних коштів.

Система діючого державного фінансового аудиту потребує такої організації, яка дозволяла не лише виявляти недоліки в роботі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, але й систематично аналізувати причини їх виникнення, по можливості своєчасно усувати та не допускати у майбутньому.

На сьогодні планування та виконання бюджетних програм має ряд недоліків, що проявляються у формальному підході до обрання результативних показників бюджетних програм, нечіткому зазначенні цілей та завдань бюджетних програм, нерациональному розподілі бюджетних призначень для їх виконання та інші.

Тож актуальним питанням є удосконалення підходів до організації та проведення державного фінансового аудиту за результативністю використання бюджетних коштів у складний для фінансового ресурсу держави період, а зокрема,

виявлення найбільш розповсюджених причин неефективного виконання бюджетних програм з метою їх усунення або зменшення негативного впливу на економіку країни.

Дослідження стосовно проблематики державного фінансового аудиту та ефективності виконання бюджетних програм здійснювали: Л. Дікань, О. Височан, Н. Здирко, О. Кириленко, В. Піхоцький, Т. Пожар та інші вчені.

Мета роботи полягає в аналізі організації здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та визначення перспектив його розвитку в Україні.

Досягнення поставленої мети реалізовується шляхом вирішення таких **завдань**:

- визначити понятійно-категоріальний апарат державного фінансового аудиту;
- розкрити сутність бюджетної програми, як об'єкту фінансового аудиту;
- поглибити дослідження інформаційного забезпечення проведення державного фінансового аудиту;
- оцінити здійснення аудиту бюджетних програм;
- співставити зарубіжну практику та підходи до аудиту виконання бюджетних програм з вітчизняною;
- проаналізувати проблемні питання ефективності використання коштів за бюджетними програмами;
- запропонувати напрямки підвищення ефективності аудиту виконання бюджетних програм в умовах євроінтеграції України.

Об'єкт дослідження – показники та результати виконання бюджетних програм.

Предмет дослідження – механізм організації здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувано індуктивний підхід шляхом визначення ролі, яку аудит ефективності відіграє в діагностиці точок дефекту зовнішнього контролю, щоб перейти від загального до конкретного. Використано дедуктивний підхід для переходу від конкретного до загального шляхом узагальнення рекомендацій і виділення елементів дослідження (економічність, ефективність, ефективність). За допомогою графічного методу відображено дані дослідження у вигляді графіків, схем та рисунків.

Інформаційною базою дослідження стали: закони України, укази Президента України, постанови Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України; нормативно-правові акти Міністерства фінансів України, статистичні дані Державної аудиторської служби України, Державного вебпорталу бюджету для громадян, теоретичні праці вітчизняних та зарубіжних вчених, статистичні дані та інформація в мережі Інтернет.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості застосування основних положень, обґрунтувань та висновків у практичній діяльності органів державного фінансового контролю та розпорядників бюджетних коштів, які є відповідальними виконавцями бюджетних програм.

Наукова новизна полягає у розробці напрямів удосконалення фінансового аудиту бюджетних програм: чітке означення цілей аудиту, посилення відповідальності за невиконання попередніх рекомендацій, посилення перевірки потреби у закупівлі, збирання актуальних та достовірних даних, вивчення та використання зарубіжної практики, ефективне інформування про висновки та рекомендації. Це сприятиме підвищенню дієвості аудиту та результативності використання бюджетних коштів.

Апробація результатів дослідження. Окремі положення та результати дослідження обговорювалися на наукових семінарах кафедри фінансів ім. С. І. Юрія ЗУНУ та опубліковані у збірниках наукових праць кафедри: стаття «Джерела отримання інформації для проведення фінансового аудиту виконання

бюджетних програм» і 2 тез доповідей «Аудит виконання бюджетних програм: основні причини неефективності використання коштів» і «Зарубіжна практика та підходи до аудиту виконання бюджетних програм».

Структура роботи. Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатку. Загальний обсяг роботи становить 61 сторінка, з яких 52 сторінки – основний текст. Список використаних джерел містить 44 найменування.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

1.1. Понятійно-категоріальний апарат державного фінансового аудиту

Вивчення проблематики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм перш за все потребує розкриття або уточнення сутності понять, які використовуються у цій сфері задля уникнення неоднозначного трактування у процесі дослідження.

У нормативно-правовій базі України основні поняття та організація здійснення державного фінансового контролю регулюється Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [1], відповідно до статті 3 якого визначається що державний фінансовий аудит «полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю» [1].

Тож в Україні контроль за ефективністю виконання бюджетних програм здійснюється у формі державного фінансового аудиту.

У міжнародній практиці поняття аудиту ефективності, як нового виду бюджетного контролю, вперше з'явилося у 1977 році і було зафіксовано у Лімській декларації керівних принципів контролю (англ. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) [2]. Сутність аудиту ефективності трактується як форма державного фінансового аудиту, що спрямований на ефективне і раціональне забезпечення фінансово-бюджетної дисципліни на всіх стадіях бюджетного процесу [2].

Отже, у зарубіжній практиці поняття «аудит ефективності» тотожне «державному фінансовому аудиту», адже завдання в них схожі в частині забезпечення контролю за дотриманням законності, ефективності і раціональності використання державних коштів.

У міжнародній практиці сфери фінансового контролю державний фінансовий аудит вже давно існує як окрема форма здійснення контролю, проте в Україні цей вид контролю є новим, а дослідження щодо його застосування здійснювалися в недостатній мірі. Функції державного фінансового контролю реалізує Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ).

Якщо порівняти види державного фінансового контролю в зарубіжній та національній практиці, то можна побачити взаємозв'язок між окремими видами державного фінансового аудиту (рис. 1.1).

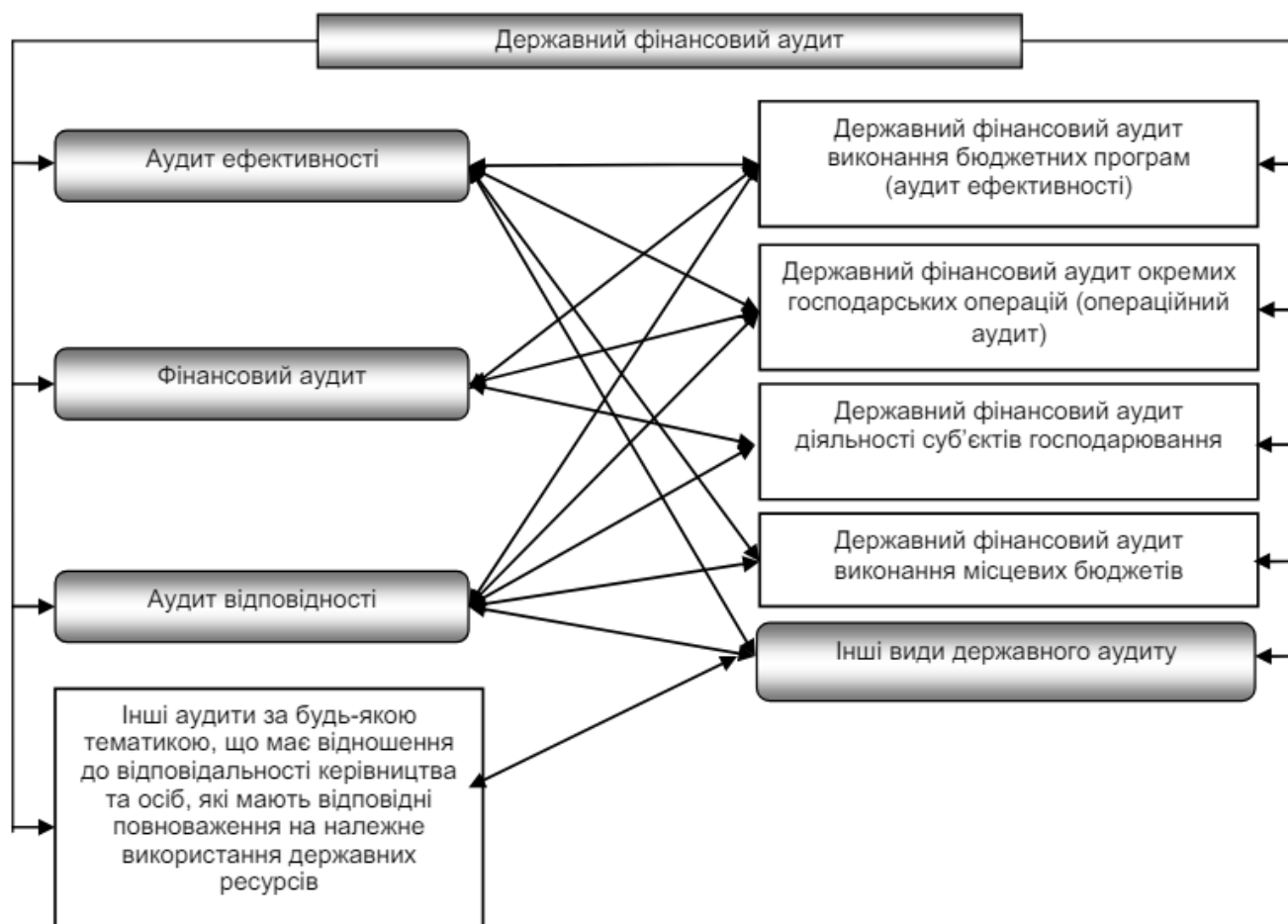


Рис. 1.1. Взаємозв'язок між окремими видами державного фінансового аудиту в зарубіжній та національній практиці*

*Джерело: складено автором на підставі [1; 2].

Варто зазначити, що на сьогодні одним із найважливіших напрямів контролюючих органів у розвинених зарубіжних країнах є аудит ефективності або виконання бюджетних програм.

Дослідження теоретичних аспектів аудиту ефективності використання бюджетних коштів за критеріями результативності, продуктивності та економності здійснювали О. Височан та Н. Литвиненко, які представили модель взаємозв'язку фінансового аудиту та аудиту ефективності використання бюджетних коштів, а також підтвердили можливість практичного застосування технології встановлення ефективності використання ресурсів за параметрами результативності, ефективності (продуктивності) та економності [3, с. 44].

Розглядаючи аудит виконання бюджетних програм, як нову форму державного фінансового контролю, Н. Шевченко [4, с. 166] наголошує, що процес оцінки виконання бюджетних програм повинен бути чітко зрозумілим, прозорим та взаємопов'язаним. Автором обґрунтовано теоретичні основи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а також побудовано структуру такого аудиту, яка враховує мету та завдання його проведення [4, с. 168].

Вивчаючи характеристики аудиту ефективності, вчені приділяли увагу визначенню його якості. Так, зокрема, Т. Пожар стверджувала, що аудит ефективності вважається якісним якщо під час його здійснюється перевірка «наявності та належної реалізації необхідних контрольних заходів на всіх його етапах, підтвердження якості аудиторської практики і звітів щодо достовірності, об'єктивності і ефективності результатів контрольних заходів, який проводиться персоналом, що має необхідні здібності, компетентність та відданість етичним

принципам, а також визначення потенційних способів вдосконалення процесу проведення аудиту ефективності» [5, с. 171].

Варто погодитись із В. Ганущак, яка визначає поняття «система контролю якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм», якою пропонує вважати «сукупність організаційних і контрольно-аналітичних дій, методів і процедур», що спрямовані на дослідження питання щодо якості процесу аудиту бюджетних програм, який здійснюється відповідним органом контролю (аудиту), а також здатні забезпечити високий рівень якості під час реалізації ними контрольних функцій [6, с. 80].

Із теоретичної точки зору контроль якості аудиту бюджетних програм доцільно класифікувати за різними ознаками (рис. 1.2).

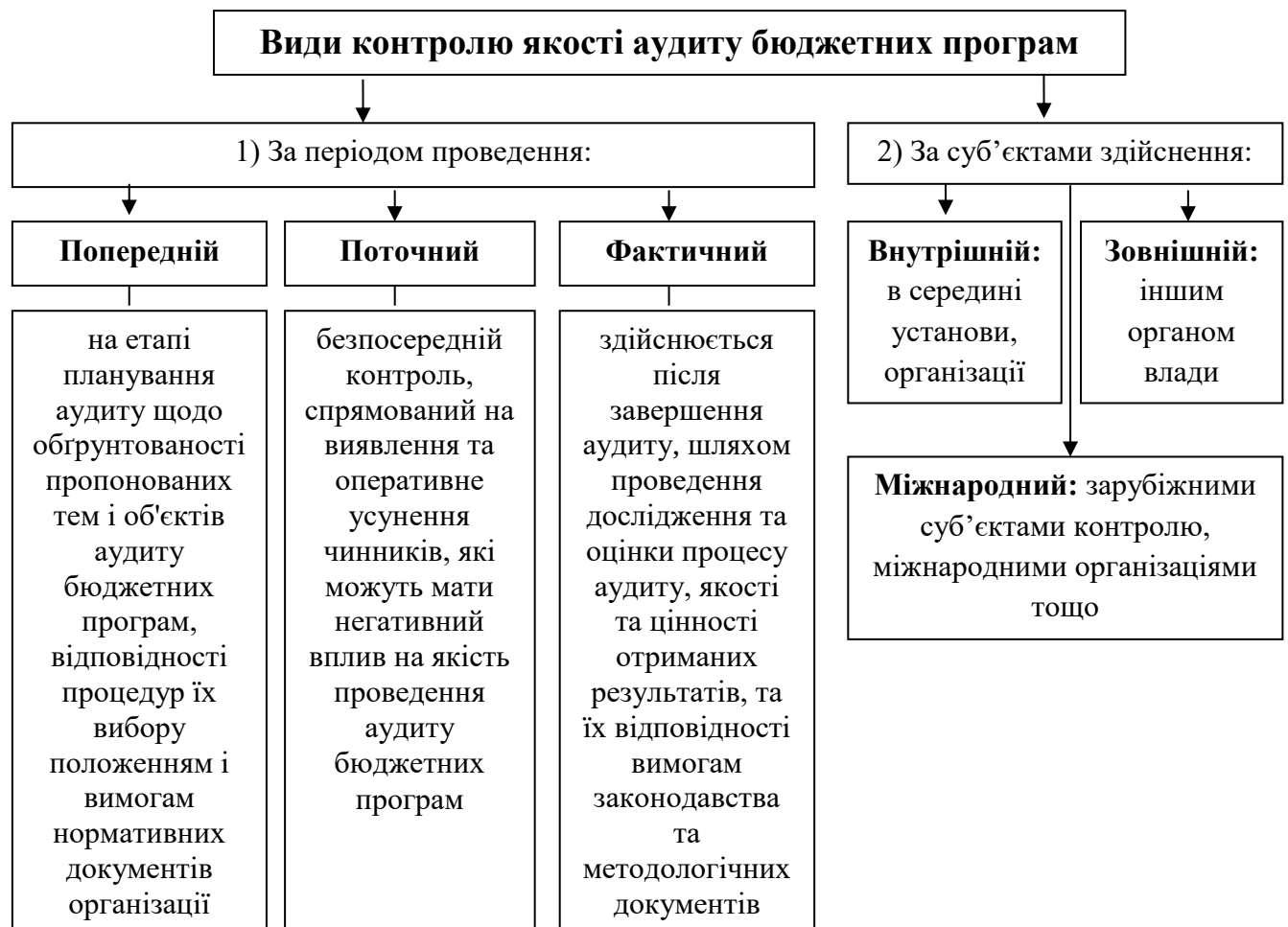


Рис. 1.2. Класифікація видів контролю якості аудиту бюджетних програм*

*Джерело: складено автором.

Виходячи із описаних вище видів контролю, слід зазначити, що аудит може вважатися таким, який проведено якісно за умов:

- виконання правил, вимог та процедур, які регламентують процес здійснення такого аудиту;
- повного виконання програми аудиту, досягнення її мети і завдань, вирішення проблем і доведення гіпотез, які було сформульовано на початку, зібрання усіх необхідних доказів;
- наявності необхідних даних, достатніх підтверджень, доказів, фактів, що підтверджують результати проведеного аудиту;
- обґрунтування змісту і висновків на підставі відповідних нормативно-правових актів та інших документів;
- спрямування пропозицій і рекомендацій на виявлення та усунення причин допущення порушень при виконанні бюджетних програм.

Отже, аудит ефективності бюджетних програм має стати дієвим інструментом контролю за результативністю та раціональністю використання бюджетних коштів, а його результати використовуватися для підвищення якості фінансово-бюджетної дисципліни.

1.2. Бюджетна програма, як об'єкт фінансового аудиту

У процесі здійснення аудиту ефективності використання фінансових ресурсів держави об'єктом такого аудиту може виступати бюджетна програма, за якою заплановано та обґрунтовано витрачання бюджетних коштів.

Відповідно до статті 2 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) [7], у якій визначено сутність основних термінів та понять, бюджетною програмою є «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».

Бюджетна програма є основним елементом процесу бюджетування на основі результативності, тобто підходу до бюджетування, за умовами якого рішення щодо фінансування базуються на досягненні конкретних, вимірюваних цілей ефективності та результатів. Він систематично розподіляє ресурси для програм, проектів або заходів відповідно до їхніх продуктів, ефективності та ефективності [8].

На практиці застосування програмно-цільового методу (далі – ПЦМ) існує кілька основних характеристик і керівних принципів, які визначають бюджетування на основі ефективності [8], а саме:

1) зосередженість на результатах: досягнення конкретних, вимірюваних результатів і заохочення відстежувати прогрес у досягненні своїх цілей;

2) зв'язок із показниками ефективності: розподіл ресурсів чітко прив'язаний до показників ефективності, які забезпечують основу для оцінки успіху бюджетних програм;

3) прозорість і підзвітність: використання бюджетування створює чіткий зв'язок між рішеннями про фінансування та очікуваними результатами, що допомагає підвищити підзвітність і прозорість у бюджетних установах;

4) постійне вдосконалення: бюджетування заохочує установи вдосконалювати та покращувати свою продуктивність шляхом регулярного оцінювання та зворотного зв'язку, що веде до впровадження найкращих практик та ефективного використання ресурсів;

5) гнучкість і адаптивність: бюджетування на основі ефективності підтримує інновації та дозволяє організаціям адаптувати свої стратегії та розподіл ресурсів відповідно до мінливих обставин або необхідності вирішення нових пріоритетів.

Бюджетну програму, як складовий елемент ПЦМ досліджувала К. Крамаренко [9, с. 2], наголошуючи, що цей метод передбачає узгодження показників результативності та оцінювання ефективності бюджетних програм. При цьому вчена зауважила, що коригування таких показників є складним та довготривалим процесом.

Науково-методичний підхід до бюджетного планування через застосування ПМЦ вивчали О. Рожко, Н. Ткаченко та Ю. Коваленко, які працювали над формуванням ключових напрямів оцінювання ефективності бюджетних програм на різних стадіях виконання: планування, виконання та звітування. Вчені розглянули різні методи оцінювання ефективності бюджетних програм: аналіз витрат і вигод, аналіз витрат і результативності, «витрат – ефективності», витрат і корисності [10, с. 338].

Ефективність реалізації бюджетних програм вивчала О. Рябчук, яка обґрунтувала необхідність державної підтримки розвитку та забезпечення благополуччя населення та реалізації бюджетних програм [11]. Водночас авторка зауважила, що виконання бюджетних програм в екологічній сфері відбувається не достатньо ефективно, а за результатами аналізу методики здійснення оцінки ефективності виконання бюджетних програм запропонувала заходи для її підвищення [11].

Ключову роль бюджетів в управлінському контролі розглядав Р. Шейв та наголошував, що метою розробки та впровадження системи бюджетування є створення інструменту ефективної організації управління діяльністю установи та її структурних підрозділів шляхом планування, контролю доходів і витрат, аналізу економічних і фінансових показників [12, с. 912]. Автор зазначає, що проблеми складання бюджету виникають через недосконалість у використанні бюджетів, водночас інші вчені зазначають, що процес складання бюджету потребує систематичного перегляду. Проте, бюджети більшості компаній продовжують

використовуватися для цілей контролю та сприймаються як додана вартість [12, с. 913].

Бюджетні програми виконуються відповідальними виконавцями, які призначаються головним розпорядником бюджетних коштів.

Серед переліку завдань та повноважень, покладених на відповідальних виконавців слід виділити наступні:

- аналіз видатків, затверджених за бюджетними програмами (підпрограмами) на поточний рік за кодами економічної класифікації видатків у відповідності до кошторису установи, підготовка пропозиції щодо потреби у бюджетних коштах на наступні бюджетні періоди;

- надання до структурних підрозділів запланованих обсягів видатків на наступний та подальші два роки, якщо їх зміна відбувається у зв'язку зі змінами показників, наприклад, розпису бюджету, проведення детальних розрахунків та надання відповідних обґрунтувань;

- внесення пропозиції щодо уточнення найменувань бюджетних програм, визначених в них напрямів витрачання бюджетних коштів, оптимізація бюджетних програм з детальним обґрунтуванням;

- прийняття рішень щодо пріоритетності використання бюджетних коштів, виділених відповідно до заходів;

- своєчасне подання до органів Державної казначейської служби України документів, що підтверджують взяття бюджетних зобов'язань, та необхідних платіжних документів для здійснення видатків;

- планування та виконання заходів внутрішнього контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів в обсягах та за напрямками, визначеними бюджетними програмами (підпрограмами);

- забезпечення повного та цільового використання бюджетних асигнувань, отриманих протягом бюджетного року;

- здійснення оцінки ефективності бюджетних програм (підпрограм) за звітний період.

Наприклад, відповідальні виконавці для бюджетних програм у сфері діяльності Міністерства оборони України визначається відповідним Порядком, затвердженим наказом Міністерства оборони України від 01.10.2021 р. № 300 [13], відповідно до якого робота цих виконавців спрямована на: складання, супроводження, виконання бюджету Міністерства оборони України та звітування про його виконання.

Крім цього відповідальні виконавці в межах наданих їм повноважень здійснюють:

- оцінку ефективності бюджетних програм (підпрограм),
- контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу, який спрямований на досягнення результативних показників за кожною програмою (підпрограмою), а також дотриманням визначених у програмі напрямів діяльності.

Відповідальними за формування і виконання бюджетних програм (підпрограм) Міністерства оборони України визначено керівників:

- структурних підрозділів Міністерства оборони України, Генерального штабу Збройних Сил України;
- командувань видів (сил) Збройних Сил України, на яких покладені обов'язки щодо виконання бюджетних підпрограм в системі головного розпорядника;
- Адміністрації Державної спеціальної служби транспорту;
- інших уповноважених органів військового управління.

Процес розробки та реалізації бюджетних програм представлений чотирма етапами (рис. 1.3).

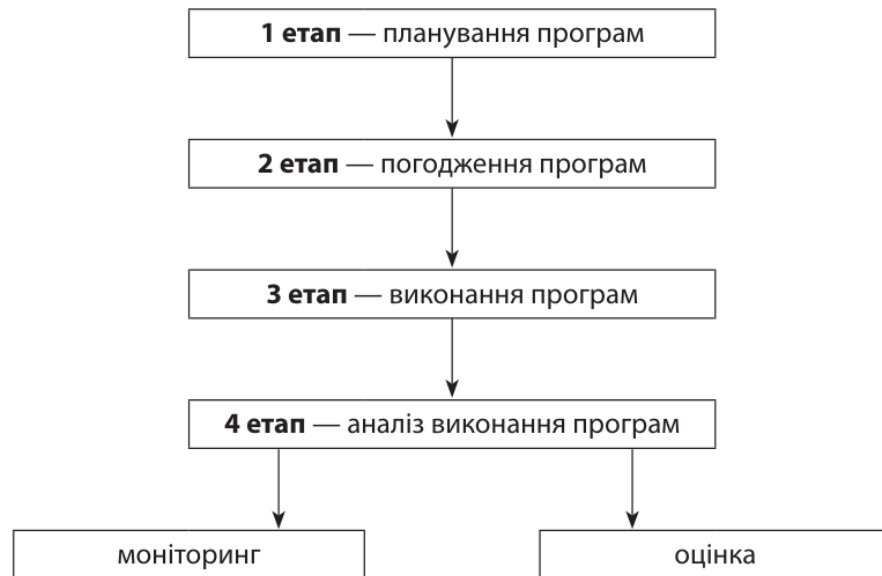


Рис. 1.3. Етапи реалізації бюджетної програми*

*Джерело: складено автором на підставі даних [7; 14].

Окремі бюджетні програми можуть бути поділені підпрограми, для кожної з яких виділяється декілька завдань та результативних показників. Такий поділ може бути необхідним у випадку наявності комплексу заходів в межах однієї програми та необхідності їх конкретизації. Однак за таких умов для всіх підпрограм залишається метою досягнення загальних результатів. Якщо програма поділяється на підпрограми, то вона вважається багатокомпонентною. Структуру багатокомпонентної бюджетної програми можна представити так (рис. 1.4).

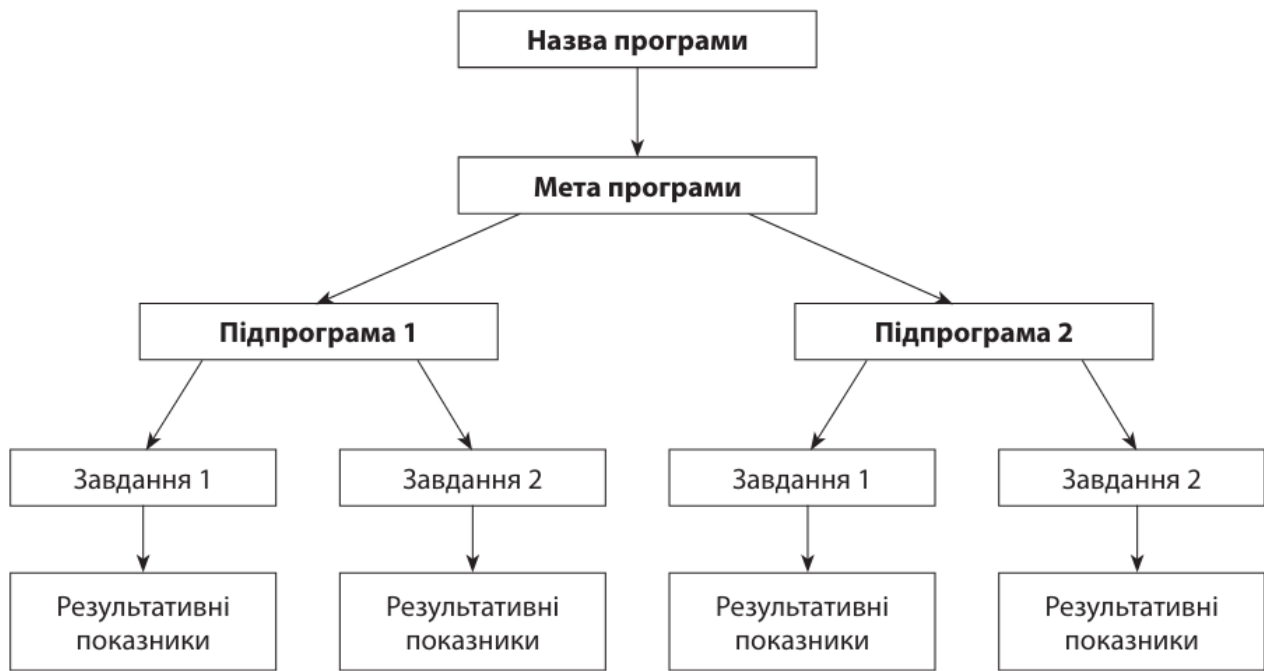


Рис. 1.4. Структура багатокомпонентної бюджетної програми*

*Джерело: складено автором на підставі даних [7; 14].

Сутність складових бюджетної програми (мета, завдання, результативні показники та інші) описано у Правилах складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання [14].

Для того щоб зрозуміти чи необхідною є бюджетна програма та яку вона користь приносить для суспільства, необхідно оцінити її ефективність.

Бюджетна програма може вважатися ефективною у разі якщо відповідає таким критеріям: економність, продуктивність, та результативність (рис. 1.5).

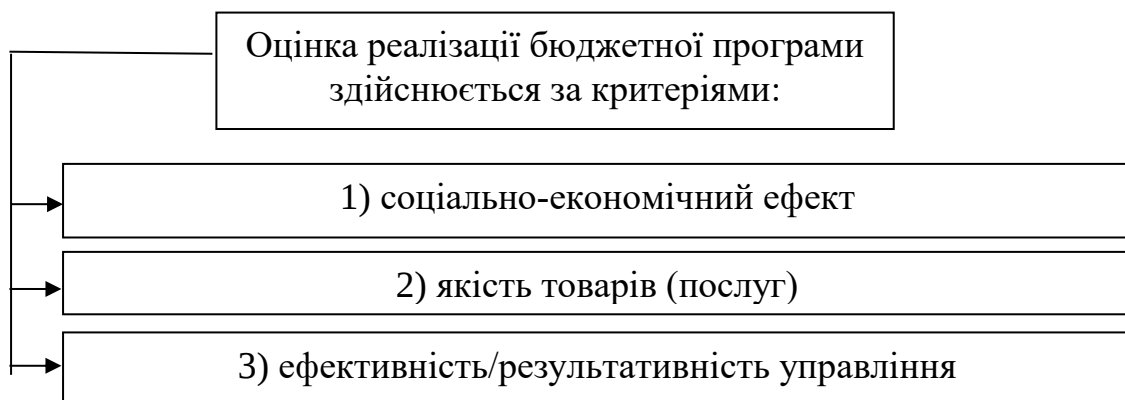


Рис. 1.5. Критерії оцінки ефективності бюджетних програм*

*Джерело: складено автором на підставі даних [7].

Методологічні засади здійснення оцінки ефективності бюджетних програм головними розпорядниками коштів визначає Порядок, затверджений наказом Міністерства фінансів України 19.05.2020 р. № 223 (далі – Порядок № 223), відповідно до якого оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на етапах: складання Бюджетної декларації та проекту державного бюджету; під час виконання державного бюджету; за звітний період.

Механізм здійснення оцінки ефективності бюджетної програми на стадії виконання державного бюджету можна представити у наступному вигляді (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Оцінка ефективності бюджетної програми на стадії виконання державного бюджету*

*Джерело: складено автором на підставі даних [7; 15].

Як видно з рисунку оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на певних умовах, яких необхідно дотримуватися щоб така оцінка дала правильні результати.

Отже, бюджетна програма має досить широкий спектр даних, а для того щоб під час аудиту виконання програм всі її показники були оцінені достовірно, то в ній повинні правильно розкриватися кожен з її компонентів: мета, завдання, результативні показники та інші.

Висновки до розділу 1

Проведене дослідження теоретичних основ державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дозволило дійти таких висновків.

1. У зарубіжній літературі та нормативно-правовій базі поняття «аудит ефективності» тотожне «державному фінансовому аудиту», адже завдання в схоже в частині забезпечення контролю за дотриманням законності, ефективності і раціональності використання державних коштів. Наведено класифікацію видів контролю за якістю аудиту ефективності бюджетних програм. Доведено, що умовами, за яких аудит виконання бюджетних програм можна вважати якісним, є: виконання правил, вимог та процедур, визначених аудитом, досягнення мети та отримання очікуваних результатів, наявність достатніх підтверджень, доказів, фактів.

2. Бюджетна програма є основною складовою програмно-цільового методу бюджетування та складається на основі плану заходів, спрямованих на реалізацію покладених на розпорядника бюджетних коштів функцій. Бюджетна програма має досить широкий спектр даних, а для того щоб під час аудиту виконання програм всі її показники були оцінені достовірно, то в ній повинні правильно розкриватися кожен з її компонентів: мета, завдання, результативні показники та інші.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

2.1. Інформаційне забезпечення проведення державного фінансового аудиту

Застосування програмно-цільового методу при плануванні та виконанні коштів державного й місцевих бюджетів має на меті підвищення результативності й ефективності їх витрачання. В умовах гострої нестачі фінансових ресурсів в державі під час війни відповідальність за використання бюджетних коштів повинна бути на вищому рівні. Контролюючі органи, здійснюючи аудит виконання бюджетних програм повинні охопити всі важливі питання. З метою підвищення дієвості фінансового аудиту бюджетних програм актуальним є дослідження методики проведення, зокрема визначення способів отримання інформації, необхідної для аудиторського дослідження, що дозволить розробити пропозиції з удосконалення та покращення якості контролю.

В процесі дослідження сутності державного аудиту бюджетних програм, аналізу результатів аудитів, проведених контролюючими органами, Д. Долбнєва виявила, що порушення фінансово-бюджетної дисципліни зумовлюють необхідність удосконалення порядку проведення аудиту бюджетних програм з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду [16, с. 44].

Значний внесок у вивчення державного фінансового аудиту зроблено В. Піхоцьким, який наголошує на відсутності єдиних методологічних основ побудови ефективної системи аудиту в державному секторі, що призводить до недостатності аудиторської інформації, зниженні якості аудиторської діяльності, та, як наслідок, до зниження ефективності управлінських рішень [17, с. 209].

Основні функції органів ДАСУ визначені статтею 8 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [1]. В частині аудиту державних програм, то до функцій органів ДАСУ належить контроль, який можна класифікувати за стадіями здійснення на попередній, поточний та фактичний (рис. 2.1).

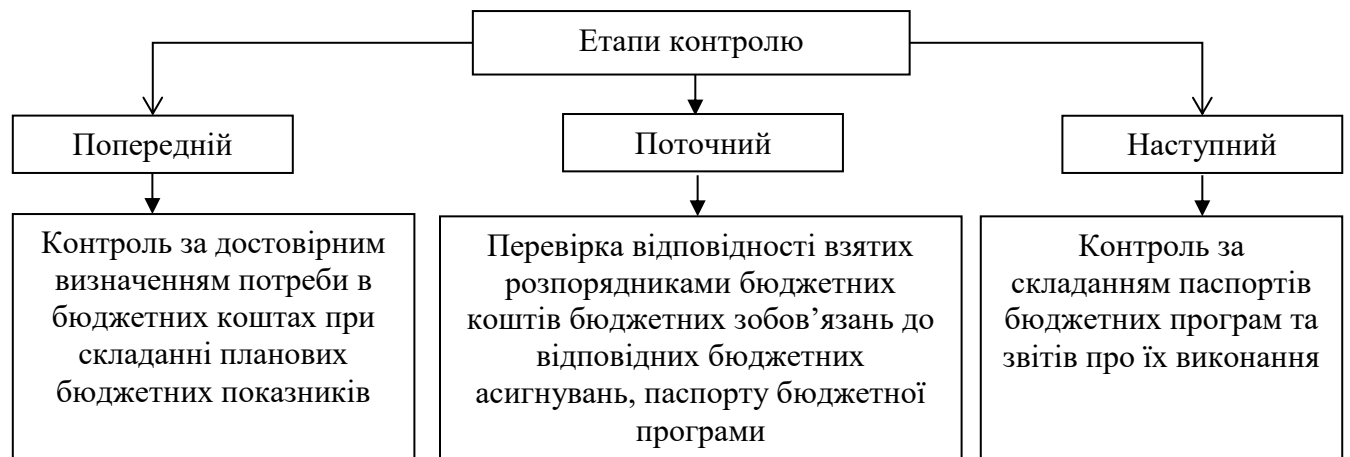


Рис. 2.1. Етапи контролю органами ДАСУ за виконанням паспортів бюджетних програм*

*Джерело: складено на основі даних [1].

З рисунку видно, що органи ДАСУ на різних стадіях виконання бюджетної програми здійснюють контроль, який дозволяє вчасно попереджати випадки неефективного витрачання фінансових ресурсів держави.

На дієвість та результативність фінансового контролю серед різних факторів впливає також вибір методики його проведення, зокрема методи збору та отримання даних, необхідних для формування результатів аудиту.

Розуміючи цілі аудиту, плануючи та документуючи, враховуючи численні джерела, використовуючи методи вибірки, документуючи докази та використовуючи технологію, аудитори можуть збирати надійні та відповідні докази на підтримку своїх висновків та думок. Якість зібраних доказів значною

мірою впливає на достовірність і цінність аудиту, тому життєво важливо підходити до збору доказів уважно та старанно.

Аудитори можуть забезпечити точність, надійність і цілісність доказів, які вони збирають. При зборі даних аудиторам важливо [18]:

1) зрозуміти цілі аудиту, які визначають сферу аудиту та допомагають визначити конкретні сфери, потребують збору доказів. Наприклад, якщо метою аудиту є оцінка ефективності внутрішнього контролю, аудитор може зосередитися на зборі доказів, пов'язаних із діяльністю з контролю, розподілом обов'язків і контролем доступу;

2) план і документ: добре спланований підхід є важливим для ефективного збору доказів. Вкрай важливо розробити план аудиту, який визначає процедури, яких необхідно дотримуватися, джерела доказів і методи, які будуть використовуватися. Документування цього плану забезпечує послідовність збору доказів і допомагає аудиторам залишатися організованими протягом усього процесу;

3) враховувати кілька джерел: збір доказів з багатьох джерел допомагає аудиторам отримати повне уявлення про перевірену компанію. Ці джерела можуть включати фінансові звіти, рахунки-фактури, контракти, співбесіди з персоналом, спостереження за процесами та аналіз систем і засобів контролю. Наприклад, під час оцінки точності фінансових звітів аудитори можуть перевіряти банківські звіти, записи головної книги та підтверджуючі документи, такі як квитанції про продаж або замовлення на купівлю;

4) використовувати методи вибірки: вибірка передбачає відбір репрезентативної підмножини предметів для дослідження. Наприклад, під час великого аудиту запасів аудитори можуть вибрати вибірку предметів і перевірити їх існування, стан і оцінку, щоб зробити висновки щодо всього запасу;

5) документування доказів: належне документування має вирішальне значення для підтримки висновків аудиту. Аудитори повинні чітко фіксувати

зібрані докази, включаючи їх джерело, дату та актуальність. Ця документація допомагає аудиторам підтримувати цілісність аудиторського сліду та полегшує перевірку іншими особами, наприклад зовнішніми аудиторами чи регуляторними органами. Наприклад, якщо аудитори знаходять розбіжності в рахунку-фактурі, вони повинні задокументувати номер рахунку-фактури, дату, суму та будь-які підтверджуючі документи, які підкреслюють цю розбіжність.

б) використання технологій: аудитори можуть використовувати інструменти аналізу даних для аналізу великих обсягів фінансових або операційних даних, визначення закономірностей і виявлення аномалій. Крім того, системи електронного документообігу можуть допомогти в організації та безпечному зберіганні доказів. Наприклад, аудитори можуть використовувати інструменти візуалізації даних для виявлення тенденцій або викидів у фінансових даних, роблячи процес збору доказів більш глибоким.

Здійснення аудиту бюджетних програм регулюється Порядком проведення ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (далі – Порядок) [19], в якому визначено способи збору (отримання від учасника аудиту) необхідної інформації, а саме:

- за письмовим запитом органу ДАСУ;
- державними аудиторами за місцезнаходженням учасника аудиту.

При цьому у другому випадку результати зібраної інформації (наприклад, зустрічних звірок) відображаються в довідці, яка додається до аудиторського звіту.

На практиці методи та способи збору необхідної інформації можна розглянути на прикладі фінансового аудиту виконання бюджетних програм Відділом освіти, молоді та спорту Краснопільської районної державної адміністрації за період з 01.01.2016 р. по 31.10.2020 р. [20], проведеного відповідно до Порядку (рис. 2.2).

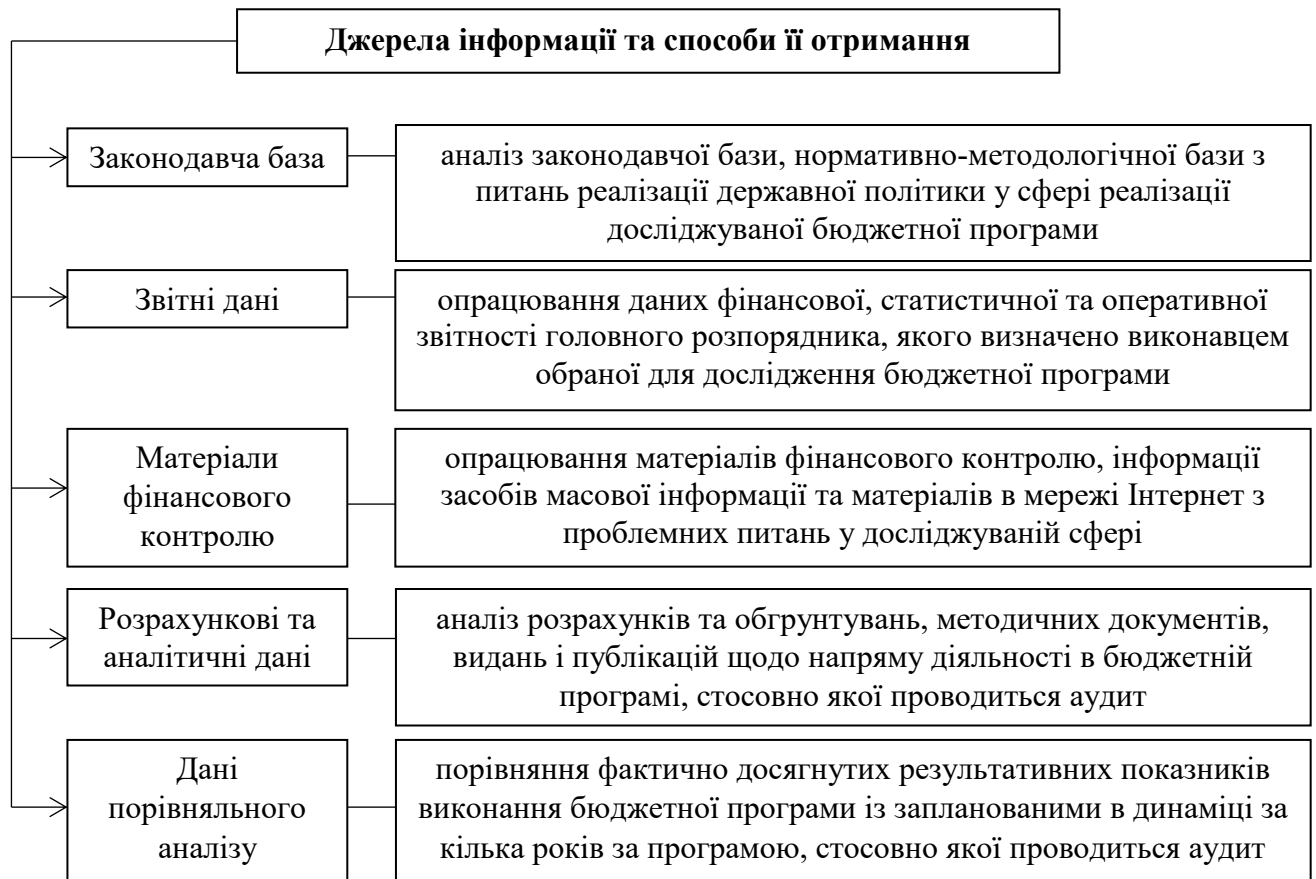


Рис. 2.2. Основні джерела та способи отримання інформації, необхідної для здійснення аудиту бюджетної програми*

*Джерело: складено на основі даних [20].

Зображені на рисунку джерела та способи (методика) дозволяють отримувати для інформацію, необхідно для аналізу показників бюджетних програм, проте потребують перегляду з урахуванням змін у суспільному житті та розвитку економіки країни.

Важливими для надійності, якості та професіоналізму аудиту у державному секторі є професійні стандарти та рекомендації, які застосовуються на міжнародному рівні. Одним із таких є стандарт аудиту ефективності ISSAI 3000, розроблений Міжнародною організацією вищих органів аудиту (з англ. INTOSAI),

спрямований на сприяння незалежному та ефективному аудиту (далі – ISSAI 3000) [21].

Так, відповідно до вимог положень ISSAI 300 аудитор повинен в повній мірі детально сформулювати мету аудиту, що дозволить чітко визначити питання, на які буде дано відповідь, а також забезпечити логічний розвиток плану аудиту.

Крім цього, в ISSAI 300 наголошується, що аудитор повинен розглядати суттєвість на всіх етапах процесу аудиту, включаючи фінансові, соціальні та політичні аспекти предмета перевірки.

До соціальних аспектів можна віднести рівень задоволення потреби суспільства в процесі витрачання коштів державної програми. Оцінити суттєвість бюджетної програми для суспільства можна через проведення опитування кінцевих отримувачів послуги (товару), надання (отримання) яких передбачено бюджетною програмою.

Отже, перелічені вище способи отримання інформації для проведення аудиту варто доповнити методом опитування, який можна успішно застосовувати для оцінки результативності бюджетної програми. Контролюючим органам слід взяти до уваги соціальні аспекти предмета дослідження шляхом врахування думки суспільства стосовно доцільності реалізації бюджетної програми, що дозволить у подальшому сформулювати правильні висновки про об'єкт перевірки.

2.2 Оцінка здійснення аудиту бюджетних програм

Для формування напрямів підвищення ефективності аудиту бюджетних програм необхідним є аналіз проведення такого аудиту, що дозволить зрозуміти проблемні напрямки та надати пропозиції щодо їх вирішення.

Основні проблемні аспекти проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм вивчала Н. Здирко яка запропонувала удосконалити підходи

до обрання результативних показників, та наголосила, що це забезпечить дієвість фінансового контролю та економічність при здійсненні бюджетних видатків. Автор підкреслює, що викривлення інформації, яку отримує аудитор про об'єкт, впливає на ефективність проведення аудиту [22, с. 18].

Розкриваючи значення державного фінансового аудиту за виконання бюджетних програм, О. Рябчук вказувала на доцільність удосконалення підходів оцінювання ефективності таких програм та обґрунтовувала пріоритетність аудиту ефективності виконання бюджетних програм в освітній сфері [23, с. 121].

Основним завданням виконання бюджетних програм є задоволення потреб держави та населення у певних товарах або послугах.

Відповідно до статті 49 Конституції України, кожен громадянин має право на охорону здоров'я, медичну допомогу та страхування, а держава має створювати умови для ефективного і доступного для всіх громадян медичного обслуговування [24]. Правові, організаційні, економічні та соціальні засади охорони здоров'я в Україні визначено відповідно до Основ законодавства України про охорону здоров'я [25]. Тож охорона здоров'я є одним із пріоритетним напрямом політики держави.

Головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, є Міністерство охорони здоров'я (далі – МОЗ) [26]. У 2015 році Урядом було прийнято нормативно-правовий документ, яким передбачено, що Україна протягом 2015–2022 років (включно до 31.03.2022) може здійснювати державні закупівлі лікарських засобів, імунобіологічних препаратів і медичних виробів із залученням міжнародних спеціалізованих організацій [27]. Правові та економічні засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб держави та територіальної громади визначаються Законом України «Про публічні закупівлі» [28].

З метою аналізу фактичного стану використання бюджетних коштів, зокрема здійснення оцінки щодо продуктивності, результативності, економності їх використання коштів за бюджетними програмами “Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру” (КПКВК 2301400) і “Громадське здоров’я та заходи боротьби з епідеміями” (КПКВК 2301040) Рахунковою палатою України було проведено аудит виконання зазначених бюджетних програм [29].

Для розуміння фактичних даних щодо виконання зазначених бюджетних програм слід розглянути потребу та результативні показники за окремими видами закупівель (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Інформація щодо потреби, результативних показників, затверджених для бюджетної програми за КПКВК 2301400, та рівня забезпеченості потреби на 2021 рік

Напрями закупівлі	Бюджетний запит млн грн)		Дані паспорта бюджетної програми на 2021 рік, млн грн		Рівень забезпеченості потреби, %
	індиві- дуальний	додат- ковий	обсяг коштів	залишки станом на 01.01.2021	
Закупівля медикаментів для лікування туберкульозу	408,2	0,0	378,2	706,2	265,7

Продовження таблиці 2.1

Закупівля тестів, витратних матеріалів для діагностики туберкульозу	56,3	18,9	7,1	89,7	128,8
Закупівля імунобіологічних препаратів для проведення імунопрофілактики населення та виробів для забезпечення умов температурного контролю імунобіологічних препаратів та медичних виробів	45,2	113,0	112,4	527,4	404,5
Закупівля медикаментів для антиретровірусної терапії дорослих, підлітків і дітей	419,3	17,5	240,6	394,9	145,5

Закупівля лікарських засобів та медичних виробів для лікування дітей, хворих на онкологічні та онкогематологічні захворювання	664,0	0,0	235,6	858,1	164,7
Закупівля лікарських засобів для забезпечення дітей, хворих на гемофілію типів А або В або хворобу Віллебранда	590,9	33,8	318,8	920,4	198,4
Закупівля медикаментів для громадян, які страждають на легеневу артеріальну гіпертензію	153,8	8,8	80,2	118,6	122,3
Закупівля лікарських засобів та медичних виробів для закладів охорони здоров'я для забезпечення лікування хворих із серцево-судинними та судинно-мозковими захворюваннями	1276,0	0,0	1087,7	1001,4	163,7
Закупівля медикаментів для лікування хворих на розсіяний склероз	337,9	19,3	135,0	290,2	119
Закупівля витратних матеріалів для визначення рівня глюкози в крові, глікованого гемоглобіну	30,2	0,0	512,2	32,8	1806,3

*Джерело: складено на основі даних [29].

Як видно з таблиці, по всім напрямкам закупівель рівень забезпечення потреби перевищує 100%, це означає, що розрахунок потреби у медичних препаратах здійснюється не досить точно, а із завищеним показником.

Методами, що застосовані під час проведення аудиту є:

- аналіз нормативно-правових та організаційно-розпорядчих документів, що застосовувалися у процесі діяльності МОЗ;
- перевірка і аналіз первинних документів бухгалтерського обліку та звітних даних;
- аналіз джерел інформаційних ресурсів;

- опрацювання, систематизація та узагальнення відповідей на запити, подані контролюючим органом до об'єкту аудиту стосовно сліджуваного питання.

Основні результати аудиту бюджетних програми “Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру” (КПКВК 2301400) і “Громадське здоров'я та заходи боротьби з епідеміями” (КПКВК 2301040), відповідальним виконавцем яких є МОЗ, свідчать про стан виконання цих програм та їх ефективності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Основні результати аудиту бюджетних програми МОЗ за КПКВК 2301400 та 2301040, що виконувалися у 2021 році

Питання	Стан справ
<i>Оцінка організаційної роботи МОЗ щодо закупівель лікарських засобів, імунобіологічних препаратів і медичних виробів</i>	Зауважено, що у 2020 році МОЗ не організовано належним чином здійснення закупівель лікарських засобів, імунобіологічних препаратів (вакцин) і медичних виробів, зокрема, недостатньо приділено уваги ретельному відбору міжнародних спеціалізованих організацій. Причиною цього стало несвоєчасний початок МОЗ відбору, а саме наприкінці бюджетного року. Крім цього, виявлено, що показники, які визначалися для оцінювання відповідності міжнародних спеціалізованих організацій за критеріями(ціна товарів та послуг, умови та строки постачання, умови та форма договору про закупівлю) не є достатніми для підтвердження такої відповідності

Продовження таблиці 2.2

<i>Оцінка планування та затвердження видатків на виконання медичних заходів</i>	МОЗ не забезпечено належного планування коштів державного бюджету для виконання медичних заходів. До бюджетного запиту на 2020 рік включено видатки загального фонду державного бюджету, при цьому відсутні детальні розрахунки. Результативні показники бюджетних програм не пов'язані із здійсненням оцінки ефективності цієї програми та не визначають результату її виконання, ступеня досягнення мети та цілей державної політики, що є порушенням частини п'ятої статті 20 Бюджетного кодексу та пункту 3 Загальних вимог вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм
---	---

<i>Оцінка проведення процедур закупівель та укладення договорів</i>	У порушення Закону України «Про публічні закупівлі» не відхилено пропозицій учасників, які не відповідали умовам тендерній документації при закупівлі медикаментів
<i>Оцінка виконання умов договорів на закупівлю</i>	Не забезпечено належний контроль за виконанням умов договорів із закупівлі та своєчасного повернення міжнародними спеціалізованими організаціями невикористаного залишку коштів

*Джерело: складено на основі даних [29].

Із таблиці видно, що діяльність МОЗ щодо планування видатків для бюджетної програми, проведення процедур закупівель та виконання укладених договорів не здійснювалася належним чином та мала за кожним окремим напрямком суттєві недоліки.

Слід зазначити, що аудит бюджетних програм “Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру” (КПКВК 2301400) і “Громадське здоров’я та заходи боротьби з епідеміями” проводився попередній раз у 2018 році [30]. Тому з метою дослідження результатів аудиту бюджетних програм варто проаналізувати рівень виконання розпорядником бюджетних коштів зауважень та рекомендацій, наданих при проведенні попереднього аудиту (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Інформація щодо виконання МОЗ попереднього аудиту бюджетних програм, проведеного у 2018 році

Сутність пропозиції	Виявлений стан справ	Стан виконання рекомендацій
Покращити якість та ефективність договірної роботи із міжнародними спеціалізованими організаціями	Вимоги щодо вирішення спорів та розбіжностей стосовно договорів	Не виконано

	залишилися без змін	
Визначити механізм відбору міжнародних організацій за критерієм «умови та строки постачання»	У кошторисах витрат початок строку поставки встановлюється з дати підписання контракту, а в деяких – з дати підпису МОЗ кошторису або конкретна дата	Не виконано
Вжити заходів щодо розроблення та затвердження нового Порядку вибору МОЗ спеціалізованих організацій, що здійснюють закупівлі	Відповідний порядок розроблено	Виконано
Розподіл коштів за напрямками закупівель здійснювати з урахуванням досягнення мети бюджетної програми за КПКВК 2301400 з урахуванням соціальної справедливості і забезпеченням прав громадян на охорону здоров'я	Розподіл видатків здійснюється із застосуванням критеріїв: поширеність захворювання, аспекти інноваційності товарів, ефективність використання фінансових ресурсів для програм закупівель і відшкодування вартості товарів	Виконано частково

Продовження таблиці 2.3

Нормативно врегулювати питання планування коштів на закупівлю лікарських засобів і медичних виробів за окремими напрямками, за якими відсутні законодавчі підстави	Врегульовано	Виконано
Запровадити дієву систему внутрішнього контролю за використанням коштів державного бюджету і закуплених матеріальних	Встановлено випадки відмов закладів охорони здоров'я від отримання закуплених товарів та невикористання їх до завершення терміну	Не виконано

цінностей	придатності	
Забезпечити належний контроль за дотриманням вимог договорів (угод) щодо своєчасного повернення цими організаціями невикористаних коштів державного бюджету	Встановлено випадки неповернення міжнародними організаціями невикористаних коштів державного бюджету в терміни, визначені в договорах	Не виконано
Забезпечити своєчасне погодження кошторисів на закупівлю лікарських засобів і медичних виробів та інформування про використання залишку коштів після проведення закупівель	Встановлено випадки несвоечасного інформування міжнародних спеціалізованих організацій про використання залишку коштів після проведення закупівель	Виконано частково
Забезпечити ефективне використання лікарських виробів засобів, імунобіологічних препаратів (вакцин) і медичних виробів	Не забезпечено	Не виконано
Притягнути до відповідальності посадових осіб, дії чи бездіяльність яких призвели до виявлених порушень	Не притягнуто до відповідальності	Не виконано

*Джерело: складено на підставі даних [29; 31].

Із наведених у таблиці пропозицій Рахункової палати України після проведеного аудиту виконання бюджетних програм, більша частина з них не виконана. Загалом із 16 рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати України об'єктом контролю повністю виконано лише 2 рекомендації, частково – 5, а не виконано – 9.

Отже, це свідчить про недостатній рівень врахування пропозицій та рекомендацій Рахункової палати України керівництвом МОЗ щодо підвищення

ефективності бюджетних програм, результати яких важливі для підтримання здоров'я населення країни.

2.3. Зарубіжна практика та підходи до аудиту виконання бюджетних програм

Аудит у державному секторі зарубіжних країн розвинутий вже досить давно, має напрацьовані та ефективні засоби контролю за бюджетними коштами та є прикладом за багатьма напрямками його проведення для України. У зв'язку з цим необхідно дослідити основні принципи застосування аудиту бюджетних програм в інших країнах з метою виокремлення кращих практик, які можна в Україні.

Вчені зарубіжних країн приділяли у своїх працях значну увагу державному фінансовому аудиту. Так, Г. Гроссі, Д. Хей, Х. Куруппу, Д. Ніллі досліджували зміну меж державного фінансового аудиту в країнах Європи та США [32, с. 424]. Вчені розглядали мінливі межі аудиту державного сектору, зокрема, можливості і проблеми аудиту ефективності, аудиту сталого розвитку та цифрового аудиту державного сектору. Автори слушно зауважили, що «зміна меж» аудиту державного сектору може ускладнити управління в державних установах невизначеністю та ризиками, пов'язаними не лише з корупцією, але й розвитком державного управління (спільного, цифрового та надзвичайного) [32, с. 425].

Теоретичні та практичні аспекти аудиту ефективності вивчали А. Абдулабасс, М. Хасан, які наголошували, що через тривалі відпустки, надані аудиторам, які працюють у Федеральному бюро фінансового нагляду, відбувається марна трата наявної енергії, з точки зору компонента ефективності, знизилася ефективність роботи аудиторів щодо реагування на скарги, що надходять на службу інформування фінансових установ в державних установах, а

також відбулося зниження елемента ефективності при використанні асигнувань, виділених їм у річному фінансовому бюджеті [33, с. 5]

У зарубіжних країнах Вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК) відіграють вирішальну роль у посиленні реалізації Цілей сталого розвитку (далі – ЦСР) і забезпеченні відповідності бюджету країни [34]. Перевірка та звітність про законність і точність публічних рахунків, а також довіру до бюджетів можуть допомогти урядам виконати свої обіцянки щодо сталого розвитку та досягти цілей ЦСР. Важливість довіри до бюджету визнається в індикаторі 16.6.1 ЦСР і актуальна для всіх ЦСР. Відсутність довіри до процесів планування та бюджетування може поставити під загрозу надання критично важливих послуг, необхідних для досягнення ЦСР, і загалом загальмувати трансформацію до сталого та стійкого суспільства [35].

Громадський контроль є невід'ємною частиною демократичних систем. Усі 27 країн, які зараз утворюють Європейський Союз (далі – ЄС), запровадили заходи для забезпечення підзвітності, прозорості та жорсткого контролю державних витрат [35].

ВОФК проводять незалежні розслідування ефективного, результативного та економічного використання державних ресурсів, а також відповідності державних витрат і збору доходів чинним правилам. Вони підтримують парламентський контроль над урядами своїми обґрунтованими, об'єктивними та неупередженими аудиторськими звітами, і таким чином допомагають покращити політику, програми, державне управління та управління фінансами своєї держави. Це допомагає зміцнити довіру громадян до системи стримувань і противаг у суспільстві та сприяє подальшому розвитку демократії.

У країнах ЄС переважно застосовуються три види аудиту у державному секторі [35]:

- 1) фінансовий аудит, який включає перевірку документів, звітів, систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, бухгалтерських і фінансових

процедур та інших записів, щоб переконатися, що фінансові звіти відображають достовірний і чесний фінансовий стан, а результати фінансової діяльності відповідають прийнятим стандартам бухгалтерського обліку і принципам;

2) аудит відповідності – перевіряє чи відповідає економічне та фінансове управління суб'єктом аудиту, діяльністю чи програмою застосовним правовим та нормативним положенням;

3) аудит ефективності – передбачає перевірку програм, операцій, систем управління та процедур, що використовуються органами та установами, які управляють ресурсами, для оцінки економічного, ефективного та результативного використання цих ресурсів.

ВОФК ретельно перевіряють доходи та витрати державних бюджетів на центральному чи федеральному рівнях, а в деяких державах-членах можуть також проводити перевірки на регіональному, місцевому чи муніципальному рівнях. Незважаючи на те, що їхні аудити зосереджені насамперед на міністерствах та урядових органах, суб'єкти аудиту також можуть включати державні підприємства, такі як телерадіомовні корпорації, вищі навчальні заклади або національні банки.

Процес відбору та планування аудиту враховує різні критерії, такі як ризик і вплив, а також майбутній розвиток конкретних сфер політики. Багато ВОФК працюють із процедурами щорічного програмування та планами аудиту, які вони складають на основі багаторічної стратегії та щорічної оцінки ризиків. Таке поєднання середньострокового та довгострокового планування забезпечує гнучкість і дозволяє ВОФК реагувати на непередбачені події.

Усі ВОФК ЄС є членами міжнародних організацій. Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (далі – INTOSAI) забезпечує інституційну основу для ВОФК для сприяння розвитку та передачі знань, покращення державного аудиту в усьому світі та підвищення професійної спроможності, статусу та впливу ВОФК-членів у відповідних країнах.

INTOSAI була заснована в 1953 році як автономна, незалежна та неполітична організація. Вона має спеціальний консультативний статус при Економічній і соціальній раді (далі – ЕКОСОР) ООН. Генеральним секретаріатом INTOSAI керує ВОФК Австрії [36, с. 130].

ВОФК ЄС беруть участь у різних проектах INTOSAI, таких як Форум професійних положень INTOSAI (FIPP), який розробляє міжнародні стандарти аудиту (ISSAI), встановлюючи основні передумови для ВОФК та фундаментальні принципи аудиту державних установ.

Європейська організація вищих органів фінансового контролю (далі – EUROSAI) є однією з регіональних груп INTOSAI [37, с. 98]. Він був створений у 1990 році і складається з 30 членів (ВОФК 29 європейських держав та Європейська Рахункова палата). У 2023 році членство становило 51 ВОФК. ВОФК Іспанії виконує функції Генерального секретаріату EUROSAI.

Для більш детального аналізу зарубіжної практики щодо державного аудиту ефективності бюджетних програм варто розглянути особливості такого аудиту в окремих країнах ЄС (табл. 2.4)

Таблиця 2.4

Особливості здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів у зарубіжних країнах

Країна	Планування роботи аудиту	Сутність та застосування аудиту ефективності
--------	--------------------------	--

Хорватія	Річна програма аудиту та робочий план затверджуються Генеральним аудитором, як і вказівки щодо підготовки річної програми та робочого плану. Аудит виконання державного бюджету є обов'язковим аудитом, який ґрунтується на положеннях Закону про Державну аудиторську службу, а інші обов'язкові аудити визначаються положеннями Закону «Про фінансування політичної діяльності, виборчої агітації та референдумів». Перевірки інших суб'єктів, що належать до повноважень Державної аудиторської служби, визначаються на основі критеріїв, визначених Законом про Державну аудиторську службу	Аудити ефективності оцінюють економічність та ефективність операцій, а також те, наскільки ефективно були досягнуті загальні цілі – або цілі окремих фінансових операцій, програм і проектів. ВОФК проводить аудит відповідно до міжнародних стандартів аудиту (ISSAI) та власного кодексу етики. Використовуються посібники з аудиту ефективності та фінансового аудиту, а також інструкції.
Естонія	ВОФК самостійно вирішує, які теми він буде перевіряти, які типи аудиту він проводитиме та як ці аудити будуть плануватися. Він публікує детальну інформацію на своєму веб-сайті про свою програму аудиту та хід поточних аудитів.	Під час аудиту ефективності ВОФК перевіряє, чи державний сектор використовує кошти економно, ефективно та результативно. Аудит ефективності також можна визначити як процес дослідження того, чи досягають перевірені установи поставлених цілей і чи роблять вони це належним чином або з найменшими витратами. Аудит ефективності оцінює діяльність державного сектору щодо вирішення проблем на стратегічному рівні, глибоко аналізує причини проблем та пропонує ідеї щодо їх подолання. Метою аудиту ефективності також є визначення найкращої адміністративної практики та сприяння її поширенню
Франція	Теми аудиту вибираються на основі оцінки ризиків, графіків обов'язкових організаційних аудитів різних органів, досвіду аудиту та з урахуванням рівня суспільного інтересу. Відповідно до стратегічного плану на 2020-2025 роки, відкрита для громадськості платформа дозволить їм брати участь у деяких планах аудиту з 2023 року	Аудити ефективності та відповідності в основному поділяються на «організаційні аудити» (конкретної організації) та «тематичні дослідження» (на тему, що стосується державного управління чи державної політики).

Продовження таблиці 2.4

Італія	На початку кожного року ВОФК самостійно затверджує свій загальний план аудиту, який включає аудиторську політику, стратегію та критерії для центральних аудиторських палат, а також вказівки для регіональних аудиторських палат. Кожна центральна та регіональна контрольно-ревізійна палата також затверджує власний план перевірок.	ВОФК здійснює: аудит ефективності всієї діяльності державного управління з метою оцінки відповідності результатів цілям, встановленим законом. Для проведення аудиту ефективності ВОФК готує звіти, що містять аналізи, оцінки та рекомендації. Суб'єкти аудиту повинні дотримуватися цих рекомендацій, щоб усунути будь-які проблемні питання, що виникають в управлінні державними фінансами, і таким чином забезпечити ефективне управління. Вони також повинні оновити ВОФК щодо будь-яких заходів, запроваджених пізніше на основі рекомендацій
Іспанія	ВОФК планує свою аудиторську роботу в річній програмі на основі свого середньо- та довгострокового планування. Цю щорічну програму аудиту затверджує Пленум ТКУ, який передає її до Об'єднаного комітету Конгресу та Сенату парламенту Іспанії, відповідального за зв'язки з ТКУ.	Аудити ефективності мають на меті забезпечити оцінку всіх або частини операцій, систем управління та процедур суб'єкта аудиту, програми чи діяльності з точки зору їх економічного та фінансового обґрунтування, а також чи вони дотримуються принципів раціонального управління

*Джерело: складено на підставі даних [35].

Дані таблиці свідчать, що характерними рисами аудиту ефективності виконання бюджетних програм у зарубіжних країнах є дослідження ступеня досягнення відповідальними розпорядниками бюджетних коштів поставлених цілей, а також дотримання максимальної економії при цьому.

Окремої уваги заслуговує вивчення практики застосування аудиту ефективності в Індії [38]. Аудит ефективності зазвичай оцінює впровадження схеми, а також використання коштів. Висновки складаються у звіті, який потім розповсюджується у відповідний департамент. Звіт про аудит ефективності

виявляє основні системні недоліки в бюджетній програмі, за якою витрачаються кошти, а також надає рекомендації щодо їх усунення. Немає фіксованого правила щодо проведення аудиту ефективності для всіх бюджетних програм. Зазвичай Генеральний контролер і аудитор Індії, який є вищим органом аудиту в Індії, вирішує, які програми потрібно перевірити [38]. У деяких випадках департаменти надсилають запит на проведення аудиту ефективності. Приймаючи рішення про аудит ефективності, аудитор може розробити низку показників залежно від характеру бюджетних програм. Ілюстративний перелік показників для вимірювання ефективності бюджетної програми щодо організації харчування дітей у школах може бути представлений такими показниками:

- регулярне забезпечення обіду;
- якість, поживність та достатність порції;
- ступінь бюджетного забезпечення/використання;
- використання центральних коштів для будівництва кухонь/шкіл без кухонь;
- охоплення шкіл/програми гарантій освіти /центрів альтернативної та інноваційної освіти;
- наявність питної води в школах;
- вимірювання впливу харчування на здоров'я;
- моніторинг і нагляд

Наведено лише кілька показників. Аудиторський звіт містить детальний аналіз різноманітних таких якісних аспектів.

Отже, аудит ефективності оцінює діяльність державного сектору щодо досягнення стратегічних цілей, аналізує причини проблем, які перешкоджають їх досягненню та пропонує ідеї щодо їх подолання. Зарубіжний досвід є досить корисним для застосування його в аудиті бюджетних програм в Україні.

Висновки до розділу 2

Проведений аналіз стану організації здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дозволив дійти таких висновків.

1. Вивчення інформаційного забезпечення проведення державного фінансового аудиту дозволити означити джерела інформації, необхідної для здійснення аудиту бюджетної програми, та способи її отримання: законодавча база, звітні дані, матеріали фінансового контролю, розрахункові та аналітичні дані, дані для порівняльного аналізу. Запропоновано наявні способи доповнити методом опитування, який можна успішно застосовувати для оцінки результативності бюджетної програми, що дозволить у подальшому сформулювати більш точні висновки про об'єкт перевірки.

2. Результати аналізу проведеного аудиту бюджетних програм МОЗ, за якими передбачено придбання лікарських засобів, імунобіологічних препаратів і медичних виробів для населення, показали, що рекомендації та позиції контролюючого органу, надані при попередньому аудиті, виконувалися на незадовільному рівні. Невиконання рекомендацій набуло системного характеру. Доведено, що для підвищення ефективності аудиту виконання бюджетних програм необхідно посилити відповідальність керівників розпорядника коштів вимоги головного розпорядника до відповідальних виконавців за своєчасність та результативність витрачання бюджетних коштів.

3. Дослідження зарубіжної практики аудиту бюджетних програм показало, що в країнах ЄС такий контроль здійснюється у вигляді аудиту ефективності. Доведено, що характерними рисами аудиту ефективності виконання бюджетних програм у зарубіжних країнах є дослідження ступеня досягнення відповідальними розпорядниками бюджетних коштів поставлених цілей, а також дотримання максимальної економії при цьому.

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОКРАЩЕННЯ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

3.1. Проблемні питання ефективності використання коштів за бюджетними програмами

В умовах реалізації курсу національної економіки на європейську інтеграцію особливого значення набуває врахування стандартів та правил діяльності міжнародних організацій, а також досвіду країн Європейського Союзу (далі – ЄС).

Дослідження результатів аудиту бюджетних програм у країнах ЄС здійснили І. Гнидюк, Г. Даценко та інші науковці, які виявили, що 39% транзакцій містять порушення та помилки переважно у програмах спрямування бюджетних коштів на наукову та інноваційну діяльність. За спостереженнями вчених основними помилками у звітності за іншими бюджетними програмами були: відшкодування витрат на відрядження, не пов'язані з реалізованою бюджетною програмою ЄС та помилковий обмінний курс [39, с. 843].

Вивчаючи проблематику аудиту бюджетних румунський вчений К. Драган [40, с. 1004] слушно зауважив, що обираючи бюджетну програму, яка є об'єктом аудиту, слід здійснювати аналіз усієї сфери, частиною якої є ця програма. Автор висвітлив інформацію, яку необхідно взяти до уваги на попередньому етапі підготовки до зовнішнього аудиту на прикладі аудиту діяльності Національного агентства фіскальної адміністрації Румунії.

Фінансовий контроль за використанням бюджетних коштів в ЄС відображає різні аспекти оцінки результативності та результативності діяльності, у тому числі сильні та слабкі сторони, що проявляються на національному рівні окремих країн ЄС. Бюджетна практика ЄС містить різні ефективні та інноваційні аспекти, що є прикладом для урядів інших щодо бюджетних реформ, орієнтованих на

ефективність. Одним із ефективних компонентів системи бюджетування в ЄС є аудит бюджетних програм.

Водночас результати проведених аудитів бюджетних програм свідчать про наявність у державах ЄС порушень щодо використання бюджетних коштів та значну кількість помилок при проведенні аудитів. Так було виявлено, що на кількість помилок у використанні бюджетних коштів значно впливає рівень поінформованості виконавців бюджетних програм щодо чинних правил фінансування та порядку проведення аудиту видатків бюджету. Також більшість результатів аудиту використання бюджетних коштів виявляють помилки у звітній документації, яка складається після виконання програми [39, с. 848].

Останніми роками аудит ефективності отримав широкий розвиток та розповсюдження у більшості країн світу і отримав перевагу над іншими формами контролю за виконанням державного бюджету. В українському законодавстві поняття аудиту ефективності трактується у Законі України «Про Рахункову палату» та передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів [41]. Уповноваженим органом на здійснення аудиту ефективності є Рахункова палата України.

Аналіз звітів Рахункової палати України, які відображають результати здійснення аудиту бюджетних програм дозволяє виокремити найбільш розповсюджені порушення, на які слід звернути увагу в подальшому всім учасникам бюджетного процесу. На прикладі інформації, зазначеної у Звіті про результати аналізу використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію заходів, спрямованих на підвищення доступності широкосмугового доступу до Інтернету в сільській місцевості (далі –

Звіт) проаналізовано факти неефективного або несвоєчасного використання бюджетних коштів у 2021 році та першому півріччі 2022 року за КПКВК 2911060 «Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію заходів, спрямованих на підвищення доступності широкосмугового доступу до Інтернету в сільській місцевості» [42].

Керуючись інформацією, зазначеною у Звіті, можна сформулювати класифікацію основних причин неефективності використання коштів бюджетної програми (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Класифікація основних причини неефективності використання коштів бюджетних програм

Джерело: складено на основі даних [42].

Як видно з рисунку, причини неефективності використання коштів в процесі виконання бюджетної програми можна поділити на: неусвідомлені дії учасника бюджетного процесу (такі, що вчиняються з причин недостатніх знань або кваліфікації працівників); та усвідомлені (ті, що є наслідком усвідомлених дії замовника або виконавця бюджетної програми).

Некомпетентною поведінкою розпорядника бюджетних коштів може бути несвоєчасне прийняття рішення, оформлення та затвердження документів, що стосуються використання коштів тощо. Наприклад, Коростенською міською радою на закупівлю послуг з підключення широкосмугового доступу до мережі Інтернет місцевого клубу в с. Обиходи було використано у серпні 2021 року 134,2 тис грн, незважаючи на те, що згідно з рішенням міської ради від 10.06.2021 року клуб ліквідовано, а його приміщення не використовується. Це є порушенням вимог пункту 4 Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію заходів, спрямованих на підвищення доступності широкосмугового доступу до Інтернету в сільській місцевості, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 28.04.2021 року № 453, чим створено ризики заподіяння матеріальної шкоди територіальній громаді [42].

Аналіз основних причин порушень при виконанні бюджетних програм за кошти ЄС та порушень, допущених під час використання Державного бюджету України, дозволили представити класифікацію основних причин порушень, які призводять до неефективності та низької результативності від здійснення бюджетних видатків. Наведена класифікація дозволить органам державного фінансового контролю удосконалити методи проведення аудиту бюджетних програм та підсилить дієвість фінансового контролю.

3.2. Напрямки підвищення ефективності аудиту виконання бюджетних програм в умовах євроінтеграції України

В умовах обмеженості бюджетних ресурсів та важливості виконання бюджетних програм варто дослідити на виокремити напрями підвищення ефективності аудиту виконання бюджетних програм.

Вивченню розвитку аудиторської діяльності приділили увагу Т. Слюніна та М. Матюшко, які розглядали питання якості здійснення аудиторської діяльності та підкреслювали, що незважаючи повноцінність формування системи регулювання аудиторської діяльності, залишаються проблемні питання, які ускладнюють процес регулювання суб'єктів ринку аудиту. Вчені дослідили сучасний стан ринку аудиторських послуг, нормативно-правові акти, які регулюють питання здійснення аудиторської діяльності, результати контролю за якістю роботи аудиторів [43, с. 324].

Дослідженню підвищенню якості аудиту ефективності приділив увагу М. Скотт, який наголошував, що аудити ефективності дають більш повне уявлення як про операційну ефективність громадських організацій, так і про їхній успіх у досягненні результатів для людей [44]. Автор наголосив, що аудити ефективності стали більш аналітичними завдяки використанню складніших методів для збору доказів, детального вивчення проблем і формування розуміння. Інтерв'ю та огляди документів, хоча й досі є основними джерелами доказів, тепер доповнені такими методами, як аналіз даних і розуміння «живого досвіду» людей [44].

Аудити ефективності забезпечують прозорість і підзвітність і змінюють рівень життя населення. Аудит ефективності в кінцевому підсумку полягає в тому, щоб покращити життя людей. Вони проливають світло на те, наскільки добре державні кошти використовуються задля забезпечення того, що має значення для людей.

За результати аудиторських висновків [42, 20, 30] щодо ефективності виконання бюджетних програм можна визначити основні суттєві недоліки, а саме:

- 1) не проведення на достатньому рівні моніторингу рівня забезпеченості та залишку товарів (послуг), закупівлю яких передбачено програмою;
- 2) не належним чином підтверджена відмова отримувачів товарів (послуг) від їх отримання;
- 3) нераціональна закупівля – придбання товарів у обсягах, які перевищують потребу, що призводить до неефективного використання бюджетних коштів;
- 4) невикористання товарів, придбаних за бюджетною програмою до завершення терміну їх придатності;
- 5) непрофесійне проведення закупівель, що призводить до несвоєчасного укладання договорів про закупівлю та втрати актуальності у здійсненні закупівлі.

Для підвищення дієвості аудиту ефективності необхідно здійснювати ряд заходів.

1. Чітко визначити цілі аудиту. Перед проведенням аудиту ефективності вкрай важливо встановити чіткі та конкретні цілі, які мають узгоджуватися з цілями та пріоритетами організації. Визначивши обсяг і мету аудиту, можна зосередити свої зусилля на оцінці відповідних сфер і процесів. Наприклад, якщо метою є оцінка ефективності виробничого підприємства, аудит може бути зосереджений на аналізі виробничих процесів, виявленні вузьких місць і рекомендаціях щодо вдосконалення.

2. Розробити комплексний план аудиту: добре структурований план аудиту є важливим для проведення ефективних аудитів ефективності. Визначити зацікавлені сторони, такі як керівництво, співробітники та клієнти, які можуть надати цінну інформацію. Визначити методологію та інструменти аудиту, які будуть використовуватися, переконавшись, що вони відповідають цілям. Встановити графіки і відповідно розподілити ресурси.

3. Зібрати релевантні та достовірні дані: для надання обґрунтованих рекомендацій аудиту ефективності потрібні точні та надійні дані. Зібрати дані з багатьох джерел, таких як фінансові звіти, операційні записи, відгуки клієнтів та співбесіди з працівниками. Важливо використовувати поточні та репрезентативні дані періоду, що розглядається. Крім того, переконатися, що дані надійні, перевіривши їх точність і послідовність. Наприклад, під час аудиту відділу обслуговування клієнтів дані про час відповіді, опитування щодо задоволеності клієнтів і журнали скарг будуть важливими.

4. Використовувати найкращі практики: одним із ефективних способів оцінити продуктивність є порівняльний аналіз. Порівнюючи продуктивність організації з галузевими стандартами чи найкращими практиками, можна визначити сфери, які потрібно покращити. Порівняльний аналіз дає змогу оцінити продуктивність порівняно з подібними організаціями та дізнатися про їхні успіхи. Наприклад, якщо аудит виявить, що рівень плинності кадрів у компанії вищий, ніж у середньому по галузі, можна дослідити практику організацій із нижчою плинністю кадрів, щоб визначити стратегії утримання талантів.

5. Залучайте зацікавлені сторони протягом усього процесу: аудити ефективності є найбільш ефективними, коли зацікавлені сторони активно залучені протягом усього процесу аудиту. Необхідно залучати керівництво, співробітників та інші відповідні сторони, шукаючи їх внесок, розглядаючи їхні проблеми та залучаючи їх до процесу прийняття рішень. Такий спільний підхід сприяє підвищенню відповідальності та підвищує ймовірність виконання рекомендацій аудиту. Наприклад, під час аудиту відділу маркетингу залучення менеджерів з маркетингу до процесу аудиту може допомогти виявити проблеми та розробити практичні рішення.

6. Ефективне інформування про висновки та рекомендації: успіх аудиту ефективності залежить від ефективного інформування про висновки та рекомендації ключових зацікавлених сторін. Слід використовувати чітку та стислу

мову, щоб представити результати аудиту, виділяючи як сильні сторони, так і сфери, які потребують покращення. Крім того, слід надавати дієві рекомендації, які є конкретними, вимірними, досяжними, актуальними та обмеженими у часі (SMART). Ефективно повідомляючи результати аудиту, можна полегшити прийняття рішень і стимулювати позитивні зміни.

З метою підвищення результативності здійснення аудиту ефективності та підвищення раціональності використання бюджетних коштів, а також ґрунтуючись на результатах проведених аудитів бюджетних програм доцільно виокремити наступні шляхи покращення (рис. 3.2).

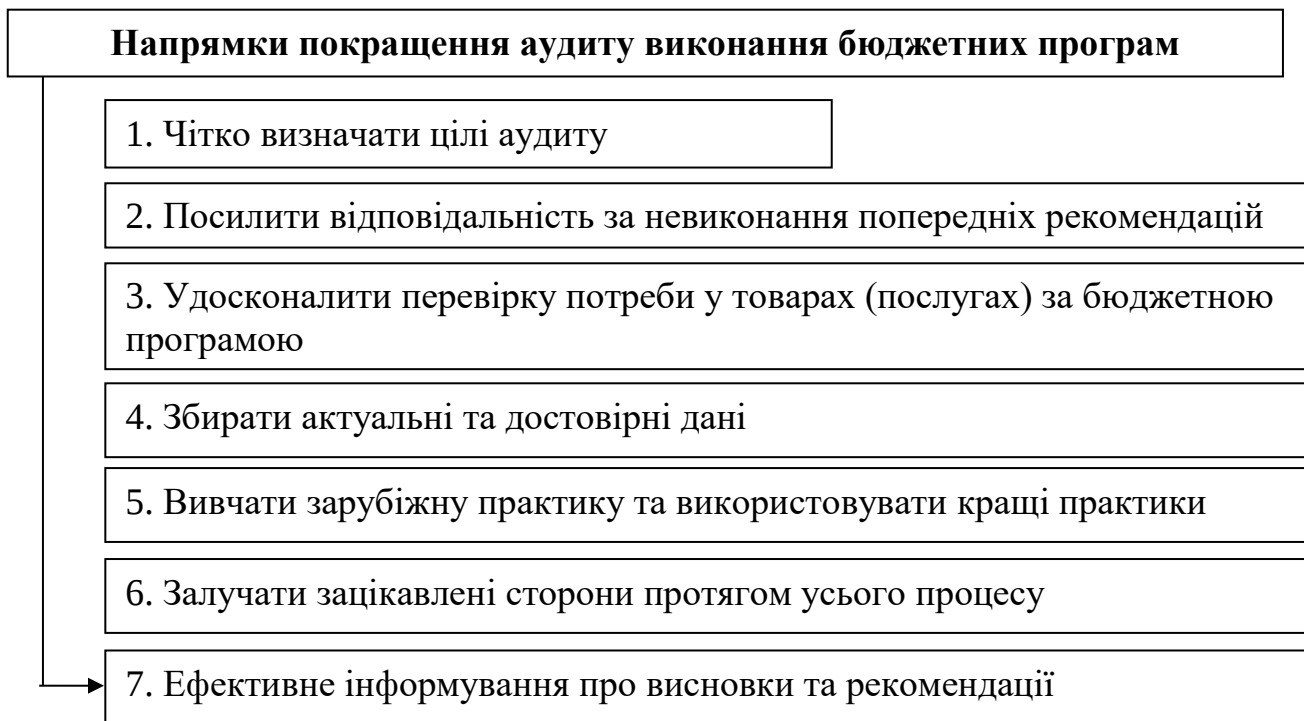


Рис. 3.1. Напрями удосконалення аудиту бюджетних програм*

*Джерело: складено автором.

Дотримання цих напрямів може підвищити ефективність аудитів ефективності та гарантувати, що вони слугуватимуть цінними гарантіями для розпорядників бюджетних коштів. Завдяки чіткому визначенню цілей, розробці комплексного плану аудиту, збору достовірних даних, використанню

порівняльного аналізу, залученню зацікавлених сторін та ефективному інформуванню про висновки аудит ефективності може визначити сфери для вдосконалення та сприяти постійному зростанню та розвитку економіки країни.

Висновки до розділу 3

Вивчення проблем та перспектив покращення фінансового аудиту виконання бюджетних програм засвідчило про наступне.

1. Аналіз інформації щодо результатів проведеного аудиту бюджетних програм показав, що основні причини неефективності використання коштів бюджетної програми можна класифікувати за мотивами порушення, в середині яких розподілити за роллю учасника бюджетного процесу та стадіями виконання бюджетної програми. Застосування такої класифікації дозволить контролюючим органам підсилити дієвість фінансового аудиту бюджетних програм.

2. Вивчення проблематики здійснення аудиту ефективності дозволило виділити основні суттєві недоліки при виконанні бюджетних програм та запропонувати напрями удосконалення фінансового аудиту бюджетних програм: чітке означення цілей аудиту, посилення відповідальності за невиконання попередніх рекомендацій, посилення перевірки потреби у закупівлі, збирання актуальних та достовірних даних, вивчення та використання зарубіжної практики, ефективне інформування про висновки та рекомендації. Це сприятиме підвищенню дієвості аудиту та результативності використання бюджетних коштів.

ВИСНОВКИ

У роботі вирішено наукове завдання обґрунтування теоретичних положень і розробки практичних рекомендацій щодо удосконалення фінансового аудиту бюджетних програм та запропоновано напрями його покращення.

1. Аналіз понятійно-категоріального апарату державного фінансового аудиту дозволив визначити, що тотожним поняттю, що використовується в національному законодавстві, а саме «державний фінансовий аудит», у зарубіжній практиці використовується поняття «аудит ефективності», адже ці поняття є аналогічними в частині їх завдання – забезпечення контролю за дотриманням законності, ефективності і раціональності використання державних коштів. Наведено класифікацію видів контролю за якістю аудиту ефективності бюджетних програм. Доведено, що умовами, за яких аудит виконання бюджетних програм можна вважати якісним, є: виконання правил, вимог та процедур, визначених аудитом, досягнення мети та отримання очікуваних результатів, наявність достатніх підтверджень, доказів, фактів.

2. Дослідження бюджетної програми, як об'єкту фінансового аудиту, показало, що це основна складова програмно-цільового методу бюджетування та складається на основі плану заходів, спрямованих на реалізацію покладених на розпорядника бюджетних коштів функцій. Бюджетна програма має досить широкий спектр даних, а для того щоб під час аудиту виконання програм всі її показники були оцінені достовірно, то в ній повинні правильно розкриватися кожен з її компонентів: мета, завдання, результативні показники та інші. Наголошено, що бюджетні програми виконуються відповідальними виконавцями, які, зокрема, забезпечують ефективність витрачання бюджетних коштів та здійснюють внутрішній контроль за виконанням бюджетних програм. Запропоновано класифікувати контроль якості аудиту бюджетних програм за періодом проведення (попередній, поточний та фактичний) та за суб'єктами

здійснення (внутрішній: в середині установи, організації; зовнішній: іншим органом влади; та міжнародний: зарубіжними суб'єктами контролю, міжнародними організаціями тощо). Визначено ознаки якісно проведеного аудиту: виконання правил, вимог та процедур, які регламентують процес здійснення такого аудиту; повного виконання програми аудиту, досягнення її мети і завдань, вирішення проблем і доведення гіпотез, які було сформульовано на початку, зібрання усіх необхідних доказів; наявності необхідних даних, достатніх підтверджень, доказів, фактів, що підтверджують результати проведеного аудиту; обґрунтування змісту і висновків на підставі відповідних нормативно-правових актів та інших документів; спрямування пропозицій і рекомендацій на виявлення та усунення причин допущення порушень при виконанні бюджетних програм.

3. Вивчення інформаційного забезпечення проведення державного фінансового аудиту дозволило означити фактори, які дозволяють аудиторам забезпечити точність, надійність і цілісність зібраних доказів, а саме: планування підходів до збирання даних; врахування декількох джерел, використання методів вибірки; документування доказів; та використання інформаційних технологій. Окреслено джерела інформації, необхідної для здійснення аудиту бюджетної програми, та способи її отримання: законодавча база, звітні дані, матеріали фінансового контролю, розрахункові та аналітичні дані, дані для порівняльного аналізу. Запропоновано наявні способи доповнити методом опитування, який можна успішно застосовувати для оцінки результативності бюджетної програми, що дозволить у подальшому сформулювати більш точні висновки про об'єкт перевірки.

4. Результати аналізу проведеного Рахунковою палатою України аудиту бюджетних програм “Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру” (КПКВК 2301400) і “Громадське здоров'я та заходи боротьби з епідеміями” (КПКВК 2301040), відповідальним МОЗ, за якими передбачено придбання лікарських засобів, імунобіологічних

препаратів і медичних виробів для населення, показали, що рекомендації та позиції контролюючого органу, надані при попередньому аудиті, виконувалися на незадовільному рівні, зокрема: потребує покращення ефективності договірної робота; розподіл коштів та визначення потреби у обсягах закупівлі. Обґрунтовано, що невиконання рекомендацій набуло системного характеру. Доведено, що для підвищення ефективності аудиту виконання бюджетних програм необхідно посилити відповідальність керівників розпорядника коштів вимоги головного розпорядника до відповідальних виконавців за своєчасність та результативність витрачання бюджетних коштів.

5. Дослідження зарубіжної практики аудиту бюджетних програм показало, що в країнах ЄС такий контроль здійснюється у вигляді аудиту ефективності. Доведено, що характерними рисами аудиту ефективності виконання бюджетних програм у зарубіжних країнах є дослідження ступеня досягнення відповідальними розпорядниками бюджетних коштів поставлених цілей, а також дотримання максимальної економії при цьому. Визначено, що для України цінним є досвід: Естонії – в частині здійснення контролюючим органом перевірки економності витрачання бюджетних коштів; Іспанії – в частині перевірки дотримання принципів раціонального управління; Індії – в частині визначення переліку результативних показників для бюджетних програм, що забезпечують харчування дітей у школах (якість, поживність та достатність порції, ступінь бюджетного забезпечення/використання, вимірювання впливу харчування на здоров'я тощо). Обґрунтовано, що аудит ефективності оцінює діяльність державного сектору щодо досягнення стратегічних цілей, аналізує причини проблем, які перешкоджають їх досягненню та пропонує ідеї щодо їх подолання

6. Аналіз інформації щодо результатів проведеного аудиту бюджетних програм показав, що основні причини неефективності використання коштів бюджетної програми можна класифікувати за мотивами порушення (на усвідомлені, які можна класифікувати за роллю учасника у бюджетному процесі

(низька кваліфікація розпорядника коштів та некомпетентність працівників органу влади, який складає та затверджує документи про використання коштів), та неусвідомлені, які можна розподілити за стадіями виконання бюджетної програми (завищення вартості потреби на стадії планування; затримка термінів постачання на стадії виконання договору; виплата коштів за роботи, які не були виконані, або виконані неякісно, на стадії оплати за договором; та помилки у звітності, що призводить до викривлення інформації про стан виконання бюджетної програми – на стадії звітування)), в середині яких розподілити за роллю учасника бюджетного процесу та стадіями виконання бюджетної програми. Обґрунтовано, що досить часто до неефективного використання бюджетних коштів призводить несвоєчасний перегляд мережі закладів та установ та неврахування їх закриття (ліквідації), що призводить до витрачання на вже не існуючі (не потрібні) напрямки. Застосування такої класифікації дозволить контролюючим органам підсилити дієвість фінансового аудиту бюджетних програм.

7. Вивчення проблематики здійснення аудиту ефективності дозволило виділити основні суттєві недоліки при виконанні бюджетних програм: не проведення на достатньому рівні моніторингу рівня забезпеченості та залишку товарів (послуг), закупівлю яких передбачено програмою; не належним чином підтверджена відмова отримувачів товарів (послуг) від їх отримання; нераціональна закупівля – придбання товарів у обсягах, які перевищують потребу, що призводить до неефективного використання бюджетних коштів; невикористання товарів, придбаних за бюджетною програмою до завершення терміну їх придатності; непрофесійне проведення закупівель, що призводить до несвоєчасного укладання договорів про закупівлю та втрати актуальності у здійсненні закупівлі. Запропоновано напрями удосконалення фінансового аудиту бюджетних програм: чітке означення цілей аудиту, посилення відповідальності за невиконання попередніх рекомендацій, посилення перевірки потреби у закупівлі, збирання актуальних та достовірних даних, вивчення та використання зарубіжної

практики, ефективне інформування про висновки та рекомендації. Це сприятиме підвищенню дієвості аудиту та результативності використання бюджетних коштів. Обґрунтовано, що аудиторські звіти відіграють важливу роль у забезпеченні громадськості розуміння діяльності уряду, що може дозволити їм вимагати більшої підзвітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. Дата оновлення: 29.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 15.02.2024).
2. 40 Years of Lima Declaration of INTOSAI. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_40y_Lima_Declaration/EN_40_Jahre_Lima_Deklaration.pdf.
3. Височан О. О., Литвиненко Н. О. Аудит ефективності як засіб підтвердження результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. № 25(1). С. 44–48.
4. Шевченко Н. В. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм як нова форма державного фінансового контролю в Україні. *Сталий розвиток економіки*. 2018. № 1'2018 (38). С. 165–171.
5. Пожар Т. О. Система контролю якості аудиту ефективності. *Економіка і регіон*. 2012. № 2(33). С. 169–174.
6. Ганущак В. Система контролю якості аудиторської функції в публічному секторі. *Theoretical and empirical scientific research: concept and trends*. 2020. Vol. 1. P. 79–82.
7. Бюджетний кодекс України : кодекс України від 08.07.2020 р. № 2456-VI. Дата оновлення: 09.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 15.02.2024).
8. Performance Budget: The 2023 Guide. URL: <https://www.fylehq.com/blog/performance-based-budgeting> (дата звернення: 18.02.2024).

9. Крамаренко К. Методи бюджетування та їх місце у системі фінансового забезпечення бюджетних установ. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-1> (дата звернення: 24.03.2024).

10. Rozhko O. D., Tkachenko N., Kovalenko Yu. Науково-методичний підхід до бюджетного стратегування за допомогою застосування програмно-цільового методу. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 2(33). С. 335–344.

11. Рябчук О., Гайова А. Аналіз ефективності реалізації бюджетних програм в екологічній сфері. *Економіка та суспільство*. 2022. 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-113> (дата звернення: 01.03.2024).

12. Shawe R. Budget and Organization Management. *Open Journal of Business and Management*. 2023. Vol. 11. С. 910–919.

13. Порядок організації формування і виконання бюджетних програм (підпрограм) в системі Міністерства оборони України : наказ Міністерства оборони України від 01.10.2021 р. № 300. Дата оновлення: 06.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0300322-21#Text> (дата звернення: 15.02.2024).

14. Правила складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання : наказ Міністерства фінансів України Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 14.01.2008 р. № 19, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 21 січня 2003 р. за № 47/7368. Дата оновлення: 09.02.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03#Text> (дата звернення: 18.02.2024).

15. Порядок здійснення оцінки ефективності бюджетних програм головними розпорядниками коштів державного бюджету : наказ Міністерства фінансів України 19.05.2020 р. № 223, зареєстрований Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 09 липня 2020 р. за № 646/34929. Дата оновлення: 26.01.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20#Text> (дата звернення: 01.03.2024).

D0%BE%D0%BF%D1%96%D0%BB%D0%BB%D1%8F.pdf (дата звернення: 01.03.2024).

21. Performance Audit Principles. ISSAI 300 : INTOSAI, 2019. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf> (дата звернення: 01.03.2024).

22. Здирко Н. Г. Проблемні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 12. С. 13–19.

23. Рябчук О. Г., Гаркуша Д. О. Аудит використання бюджетних коштів в освітній сфері. *Modern Economics*. 2022. № 36. С. 119–124.

24. Конституція України від 28.06.1996 р. 254к/96-ВР. Дата оновлення: 02.02.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/ed20200101#Text> (дата звернення: 02.12.2019).

25. Основи законодавства України про охорону здоров'я : Закон України від 19.11.1992 р. № 2801-XII. Дата оновлення : 07.02.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text> (дата звернення: 01.03.2024).

26. Положення про Міністерство охорони здоров'я України : постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2015 р. № 267 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 24 січня 2020 р. № 90). Дата оновлення : 11.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/267-2015-%D0%BF#n8> (дата звернення: 01.03.2024).

27. Про внесення змін до деяких законів України щодо забезпечення своєчасного доступу пацієнтів до необхідних лікарських засобів та медичних виробів шляхом здійснення державних закупівель із залученням спеціалізованих організацій, які здійснюють закупівлі : Закон України від 19.03.2015 р. № 269-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/269-19#Text> (дата звернення: 08.02.2024).

28. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. Дата оновлення: 16.08.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення: 08.02.2024).

29. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених у 2020 році Міністерству охорони здоров'я України для здійснення публічних закупівель за бюджетними програмами “Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру” та “Громадське здоров'я та заходи боротьби з епідеміями” : рішення Рахункової палати України від 14.12.2021 № 33-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/33-2_2021/Zvit_33-2_2021.pdf (дата звернення: 08.02.2024).

30. Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетної програми 2301400 за період з 01.01.2015 по 31.12.2018: від 12.07.2019 № 04-24/8. URL: https://dasu.gov.ua/attachments/audit-reports/2019/a5598ab4-d04b-4394-ab00-b245afb866c0_document.pdf (дата звернення: 08.02.2024).

31. Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм : наказ Міністерства фінансів України 10.12.2010 № 1536 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15.06.2015 № 553) Дата оновлення: 08.04.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#n15> (дата звернення: 21.02.2024).

32. Grossi G., Hay D. C., Kuruppu, Ch., Neely D. Changing the boundaries of public sector auditing. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. 35 No. 4. P. 417–430.

33. Abdulabass A. A., Hassan M. A., El-Toby B. H. Activating the Elements of Performance Audit Report (Economic - Efficiency - Effectiveness) in Measuring the Performance of External Control Agencies. *International Journal of Profession Bussiness Review*. 2023. V. 8. N. 5. P. 1–13.

34. Цілі сталого розвитку (Глобальні цілі). Ухвалені Організацією Об'єднаних Націй у 2015 році. URL: <https://www.undp.org/uk/ukraine/tsili-staloho-rozvytku> (дата звернення: 01.03.2024).

35. Supreme audit institutions in the EU and its Member States – an overview. URL: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/> (дата звернення: 01.03.2024).

36. Дуліна О. В. Міжнародні стандарти INTOSAI як основа для розвитку вітчизняної системи внутрішнього контролю. *Право та державне управління*. 2019. № 2 (35) том 2. С. 129–135.

37. Ключка О. В., Ключка С. С. Світова практика організації державного фінансового контролю та можливість її адаптації в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2021. №6 (240) . С. 93–104.

38. Auditing of Budget. URL: <https://budgetbasics.openbudgetsindia.org/auditing-of-budget> (дата звернення: 01.03.2024).

39. Hnydiuk, I. V., Datsenko, G. V., Krupelnytska, I. H., Kudyrko, O. M., Prutska, O. O. Audit of budget programs in European Union countries. *Universal Journal of Accounting and Finance*. 2021. Vol. 9(4). P. 841–851.

40. Dragan, C., Olteanu A. C., Stinga, V. G. The External Public Audit of the Budgetary Programs “ Preparatory Activities. *Ovidius University of Constantza, Faculty of Economic Sciences*. 2021. Vol. 1(2). P. 1003–1012.

41. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. Дата оновлення: 13.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 01.03.2024).

42. Звіт про результати аналізу використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію заходів, спрямованих на підвищення доступності широкосмугового доступу до Інтернету в сільській місцевості: рішення Рахункової палати від 20.12.2022 № 26-5. URL: http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-5_2022/Zvit_26-5_2022.pdf (дата звернення: 01.03.2024).

43. Слюніна Т. Л., Матюшко М. М. Проблеми розвитку аудиту та його реформування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2021. №11. С. 322–327.

44. Scott M. The evolution and future of performance audit. URL: <https://www.pasai.org/blog/2024/3/14/the-evolution-and-future-of-performance-audit> (дата звернення: 01.03.2024).