

## МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ ДЕРЖАВНОЮ ФІНАНСОВОЮ ІНСПЕКЦІЄЮ УКРАЇНИ

У статті проаналізовано основні проблемні моменти та визначено недоліки методичного забезпечення державного аудиту виконання бюджетних програм і надано практично-теоретичні рекомендації щодо можливості їх часткового вирішення.

The article analyzes the main problem points of methodical provision of the state audit of implementation of budget programs, and negative moments are determined practical, theoretical recommendations concerning the possibility of their partial solution are provided.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Застосування державного аудиту виконання бюджетних програм є одним із основних інструментів гарантії законного, раціонального та ефективного використання потенціалу держави. У цей час державний аудит виконання бюджетних програм є новим і перспективним напрямком контрольної діяльності, тому потребує розробки та упорядкування його методичного забезпечення. У зв'язку з цим, перед сучасними науковцями та практиками постала низка питань щодо пошуків та обґрунтування можливих та дієвих методів контролю.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Створення та розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Україні є предметом дослідження таких учених як А. О. Асанов, М. В. Бариніна-Зарікова, О. В. Грибовський, С. О. Левицька, А. В. Мамишев, Н. І. Рубан, І. Б. Стефанюк.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на високий рівень наукових здобутків у досліджуваній сфері, ціла низка актуальних питань залишилася нерозкритою. Зокрема, питання щодо модернізації методичного, організаційного, законодавчого, інформаційного забезпечення потребують подальших ґрунтовних досліджень.

**Постановка завдання.** Удосконалення методичних засад державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм залишається досить актуальним завданням, його виконання дозволить успішно здійснювати контроль за впровадженням стратегічних цілей держави щодо економічного та соціального розвитку.

Метою статті є пошук шляхів модернізації методичного забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, що проводиться Державною фінансовою інспекцією України (далі – Держфінінспекція України).

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сучасні фінансові відносини потребують високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати законне, ефективне, результативне та прозоре управління державними фінансами. За таких умов необхідний ефективний фінансовий контроль як важлива ланка системи управління національною економікою [1, с.1].

Зокрема, запровадження в Україні такої форми фінансового контролю, як державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм стало поштовхом до ефективного і раціонального забезпечення фінансово-бюджетної дисципліни на всіх стадіях бюджетного процесу.

Доцільно зауважити, що сьогодні в нормативно-правовій базі, а також серед науковців не існує єдиної думки щодо визначення змісту та завдань державного фінансового

аудиту виконання бюджетних програм. Крім того, відсутнє чітке бачення розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за напрямком, цілями, завданнями.

Це спричинено відсутністю єдиного та комплексного методичного забезпечення державного аудиту виконання бюджетних програм (далі – ДАВБП) в Україні, яке повинно охоплювати нормативно-правові акти в частині легітимності ДАВБП, методики і технології його здійснення, матеріально-технічну базу, спеціалістів відповідної кваліфікації, необхідні обсяги фінансування та інше.

Крім того, зауважимо, що на сучасному етапі розвитку державного фінансового контролю в Україні недооцінюють роль його перспективної форми, зокрема, державного аудиту виконання бюджетних програм. Такий стан призводить не тільки до значних фінансових порушень, але також до неефективного використання бюджетних коштів, обсяг яких має тенденцію до зростання протягом останніх років. Це спричинено низкою проблем щодо дотримання бюджетної дисципліни, серед яких – недосконалість законодавства, дублювання контрольних функцій органами управління, відсутність незалежного контролю та інші. Наявність значних обсягів фінансових порушень визначає потребу в підвищенні ролі державного аудиту виконання бюджетних програм на сучасному етапі розвитку економіки України.

Сучасна методична база ДФАВБП, а фактично її відсутність є однією із причин, які не забезпечують дієвість та ефективність державного контролю.

Зокрема, на законодавчому рівні відсутні методичні критерії оцінки виконання бюджетних програм та використання бюджетних коштів за допомогою ДФАВБП.

Проте, необхідно зауважити, що Державною фінансовою інспекцією України на виконання вимог ст. 113 Бюджетного кодексу України та на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017 «Про затвердження Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» із змінами і доповненнями [2; 3], затверджено Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм (далі – Методичні рекомендації № 444), наказ ГоловКРУ від 15.12.2005 р. № 444 [4, с.1].

Розроблені Держфінінспекцією України (кол. ГоловКРУ України) у 2005 році Методичні рекомендації № 444, це перша і нажаль єдина спроба створення належної методичної бази ДФАВБП. Проте, Методичні рекомендації № 444 мають статус внутрішньо-розпорядчих документів, законодавчо не регламентовані, проте широко застосовуються виключно державними аудиторами Держфінінспекції України при проведенні ДФАВБП. Доречно зауважити, що наразі в Україні, на законодавчому рівні, відсутні аналоги.

Відповідно до Методичних рекомендацій № 444, державні аудитори Держфінінспекції України при застосуванні ДАВБП обирають та застосовують методи і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Однак, визначення та характеристика цих методів відсутня як в Методичних рекомендаціях № 444 так і в інших нормативно-правових актах України.

Однією із основних переваг державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, що здійснюється Держфінінспекцією України є відкритість даної форми контролю, зокрема згідно з нормативними актами у разі необхідності до проведення ДФАВБП можуть залучатись науковці, фахівці підприємств, установ та організацій. Оскільки в окремих випадках тільки їхня кваліфікація, компетентність та застосування науково-практичних методик у специфічних питаннях дозволяють зробити об'єктивні та аргументовані висновки і пропозиції та підготувати якісний аудиторський звіт.

У 2011 році згідно з Указом Президента України Головне контрольно-ревізійне управління України було реорганізовано в Державну фінансову інспекцію України, у результаті чого було проведено низку змін організаційного та нормативно-правового забезпечення [5].

Так, згідно з нормативними актами Державна фінансова інспекція України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України (далі – Міністр), входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю.

Основними завданнями Держфінінспекції України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування.

Державний фінансовий контроль реалізується Держфінінспекцією України через проведення державного фінансового аудиту, інспектування та перевірки державних закупівель.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Отже, згідно з нормативно-правовими документами, зокрема положенням про Держфінінспекцію України, органи Держфінінспекції України повинні здійснювати державний фінансовий аудит, а не аудит ефективності як зазначено в Методичних рекомендаціях № 444.

Крім того, необхідно наголосити, що згідно Лімською декларацією керівних принципів контролю, державний фінансовий аудит і аудит ефективності відрізняються постановкою завдань, предметами і методами проведення перевірок, а також оформленням їх результатів у звітах. Завданнями фінансового аудиту є визначення правильності ведення, повноти обліку і звітності доходів і витрат в рамках виконання державного бюджету, а також законності і цільового використання бюджетних коштів. Завданнями ж аудиту ефективності є визначення економності, продуктивності і результативності використання державних коштів. Тобто, при проведенні аудиту ефективності основна увага приділяється оцінці різних аспектів результатів використання державних коштів їх одержувачами: міністерствами, відомствами, організаціями і підприємствами [6].

Така неузгодженість виникла через низку недоліків методологічного забезпечення, зокрема, один з найголовніших, це відсутність чіткої та уніфікованої термінології у сфері застосування державного аудиту виконання бюджетних програм в Україні.

Так, згідно з Постановою № 1017 взагалі різні за завданнями і значенням державні аудити ототожнюються, зокрема державний фінансовий аудит та аудит ефективності, що не відповідає міжнародним стандартам.

Для уникнення неоднозначності тлумачення терміну «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» та узгодженості з міжнародними стандартами щодо державного аудиту, на думку автора, доречно викласти його назву і значення в наступній формі, зокрема державний аудит виконання бюджетних програм – це багатоаспектний державний контроль, який забезпечує здійснення законного, ефективного та результативного формування та використання оборотних та необоротних ресурсів держави, її кадрового потенціалу на всіх стадіях бюджетного процесу, як на макро- так і на мікро- рівнях.

Навіть, якщо не зосереджуватися на вище зазначених моментах, Методика № 444 не адекватна реаліям сьогодення та потребує значних змін.

Проведений аналіз свідчить про низку недоліків наявного методологічного забезпечення одного із основних суб'єктів, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, зокрема Державної фінансової інспекції України.

Оскільки аналіз результатів роботи органів Держфінінспекції за 2012 рік дає підстави стверджувати, що незважаючи на низку контрольних заходів, покращення бюджетної

дисципліни не відбулось. Так, і надалі мають місце не лише значні порушення законодавства, але і неефективні управлінські дії осіб, які розпоряджаються бюджетними коштами та здійснюють державне управління, що призводить до втрат і без того обмежених ресурсів.

Зокрема, протягом 2012 року Держфінінспекцією України проведено 8 державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, за результатами яких надано 67 пропозицій нормативно-правового та організаційного-методологічного характеру.

ДАВБП охоплено 7 державних (цільових) програм, в межах яких досліджувалося 45 бюджетних програм.

Так, контролем охоплено понад 31,9 млрд. грн., з них коштів державного бюджету – 14,9 млрд. грн., місцевих бюджетів – 4,5 млрд. грн. та позабюджетних джерел – 2,6 млрд. грн.

Загалом за результатами проведених державних фінансових аудитів встановлено неефективне використання коштів на суму 2,2 млрд. грн., що становить майже 7% від охопленого контролем фінансування.

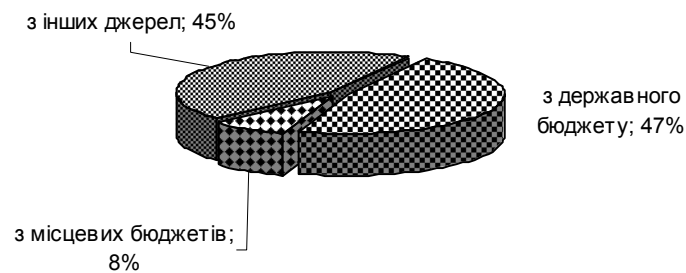


Рис. 1. Обсяги та джерела фінансування програм та галузей економіки, які охоплено Держфінінспекцією України при застосуванні ДФАВБП у 2012 році

Доцільно зауважити, що здійснивши глибокий аналіз результатів ДФАВБП за 2006–2012 роки встановлено, що вони мають виключно рекомендаційний та дорадчий характер. Адже, за результатами ДФАВБП замість обов'язкових до виконання вимог, директив і фінансових санкцій, головним розпорядникам та підконтрольним об'єктам надаються пропозиції, спрямовані на зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за менших затрат ресурсів, чіткіше визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, удосконалення процесів планування, управління, контролю тощо. Зазвичай, це пропозиції організаційного, нормативно-методологічного та фінансового характеру, які надаються на всіх рівнях, починаючи від Уряду. Зважаючи на те, що ці пропозиції мають рекомендаційний характер, то протягом багатьох років більшість з них просто ігнорувались, що відображено на рис 2.

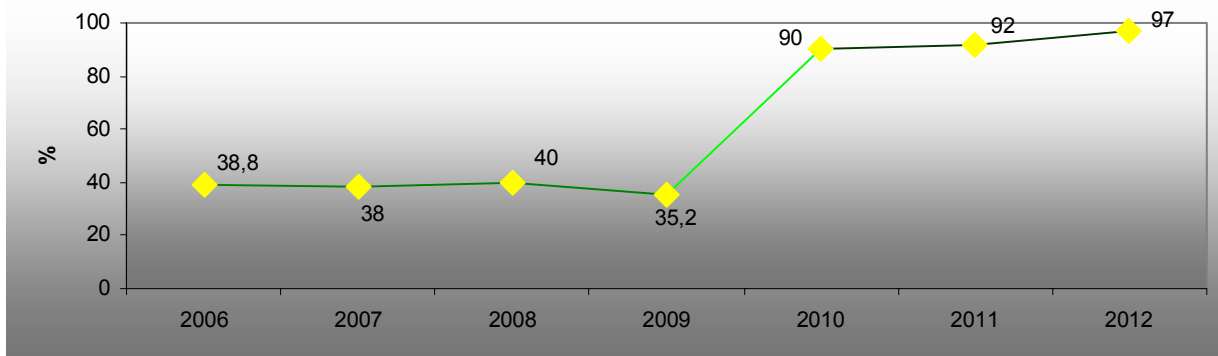


Рис. 2. Динаміка впровадження пропозицій наданих за результатами ДФАВБП Держфінінспекцією України в 2006–2012 роках

Тому, на думку автора, для покращення результативності ДФАВБП, Методика № 444 доцільно було б відкоригувати та доповнити, зокрема:

По-перше, необхідно зазначити, що аудит ефективності спрямований на:

- оцінку досягнення в процесі виконання програм цілей діяльності органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, органів управління державним та комунальним майном, іншими активами держави та територіальної громади, відповідності цілей функціям цих органів, цілям та пріоритетам державної політики;
- оцінку стану виконання наданих повноважень органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, органів управління державним та комунальним майном щодо виконання завдань і заходів програм;
- оцінку досягнення мети та стану виконання програм, оптимальності розподілу та ефективності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, виділених на їх виконання, обґрунтування доцільності їх подальшої реалізації або припинення;
- оцінку ефективності управління державним та комунальним майном, іншими активами держави та територіальної громади, які використовуються в процесі виконання програми;
- виявлення упущень і недоліків організаційно-управлінського, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній та якісній реалізації запланованих цілей, ефективному використанню державних коштів, державного та комунального майна, інших активів держави та територіальної громади, в тому числі шляхом аналізу законності, доцільності та якості прийнятих управлінських рішень;
- оцінку ризиків можливого незаконного чи нецільового використання, недостач, розкрадань, привласнень державних коштів, державного та комунального майна, інших активів держави та територіальної громади, у тому числі шляхом оцінки системи внутрішнього контролю учасників аудиту ефективності;
- визначення ступеня впливу виявлених упущень та недоліків на ефективність використання державних коштів, державного та комунального майна, інших активів держави та територіальної громади;
- визначення шляхів удосконалення управління державними коштами, державним та комунальним майном, іншими активами держави та територіальної громади;
- визначення шляхів підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю учасників аудиту ефективності.

По-друге, етапи підготовки до аудиту ефективності повинні передбачати:

- створення аудиторської групи;
- направлення державному замовнику, виконавцям, головним розпорядникам бюджетних коштів, які використовуються для виконання програми, повідомлення про проведення контрольного заходу;
- попереднє вивчення питань, пов'язаних з обраною для дослідження програмою;
- визначення та аналіз результативних показників виконання програми;
- оцінка досягнення мети та стану виконання бюджетної програми;
- визначення проблеми аудиту;
- формулювання гіпотез аудиту або орієнтованих питань для дослідження;
- складання програми аудиту;
- обговорення та узгодження програми аудиту з державним замовником, головними розпорядниками бюджетних та виконавцями програми;
- затвердження програми аудиту ефективності.

По-третє, типова програма аудиту ефективності повинна мати таку структуру:

- опис програми, яка підлягає дослідженню;
- період аудиту;
- мета аудиту;
- коло виконавців та учасників аудиту;

- географічні обмеження аудиту;
- методи аудиту;
- аналіз результативних показників програми;
- проблема аудиту;
- гіпотези аудиту або орієнтовні питання для дослідження;
- порядок оформлення результатів аудиту.

По-четверте, повинно бути чітко обумовлено, що у висновках аудиторського звіту підводяться підсумки проведеного аудиту ефективності щодо причин існування проблеми аудиту.

Зазначені причини мають бути згруповані за факторами, які істотно впливають на стан виконання та досягнення мети дослідженої програми. Зокрема, повинно бути чітко висвітлено, які саме фактори – управлінські, нормативно-методологічні та ресурсні вплинули на виконання програми.

Необхідно зауважити, що управлінські фактори та їх вплив та об'єкт дослідження залежать від якості управлінських рішень учасників аудиту ефективності та виконання ними своїх повноважень у процесі виконання програми на етапах: планування, організації, координації, мотивування, стимулювання, обліку, аналізу, контролю, тощо.

Нормативно-методологічні фактори визначають ступінь урегульованості питань, пов'язаних з виконанням програми, законодавчими, іншими нормативно-правовими актами та документами методологічного характеру.

Ресурсні фактори визначають недоліки управління матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами у процесі виконання програми.

По-п'яте, в Методичних рекомендаціях № 444 вживається низка термінів, визначення яких на законодавчому рівні відсутнє, зокрема аудиторські докази, державний аудитор та інші.

На думку автора, визначення термінів «аудиторські докази» та «учасники ДФАВБП», доречно викласти в наступній формі, зокрема:

Аудиторські докази – це інформація, отримана від органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, фізичних осіб, результати соціологічного вивчення громадської думки, будь-яка інша загальнодоступна та конфіденційна інформація, яка використовується для підтвердження гіпотез аудиту, обґрунтування аудиторських висновків, наданих пропозицій та рекомендацій.

Учасники ДФАВБП – замовники та виконавці заходів програм, головні розпорядники та розпорядники бюджетних коштів, інші учасники бюджетного процесу, органи управління державним та комунальним майном, іншими активами держави та територіальної громади, у яких проводиться збір аудиторських доказів.

По-шосте, відсутні чіткі часові обмеження проведення ДФАВБП, що призводить до неврегульованості та затягуванні процесу дослідження, та в подальшому, до втрати його актуальності. Тому, термін проведення ДФАВБП повинен бути чітко встановлений та обумовлений.

Крім того, виходячи з результатів дослідження, для покращення виконавчої дисципліни доцільно посилити відповідальність учасників бюджетного процесу за повторні порушення та неврахування пропозицій наданих за результатами ДФАВБП, шляхом внесення відповідних змін і доповнень у нормативно-правові документи, які регламентують процес проведення ДФАВБП, що дозволить повною мірою впроваджувати ефективні рішення, покращити професійні складові учасників бюджетного процесу і по-новому приймати процес управління бюджетними ресурсами.

Це деякі із основних практичних рекомендацій, які доцільно було б відобразити в Методиці № 444, для забезпечення подальшого удосконалення методичного забезпечення

державного аудиту виконання бюджетних програм у системі державного фінансового контролю України.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** Виходячи з результатів дослідження можна впевнено стверджувати, що наявне методичне забезпечення має низку недоліків, які не тільки перешкоджають укоріненню, з поступовим удосконаленням такого необхідного виду контролю як державний аудит виконання бюджетних програм, але й можливості застосування його для усунення або попередження можливих соціально-економічних проблем, що виникають у результаті багатоплановості державних витрат та відсутності ефективного адміністративного управління.

Крім того, для хоча б часткового наближення системи державного фінансового контролю України до світових стандартів, доцільно було б почати з назви Постанови № 1017 та викласти її у такій редакції «Про затвердження Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного аудиту виконання бюджетних програм» та внести низку змін, як до Постанови № 1017 так і до інших нормативно-правових документів.

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновок, що модернізація методичного та законодавчого забезпечення державного аудиту виконання бюджетних програм призведе до ефективного і дієвого контролю за використанням ресурсів держави, яке має вирішальне значення для соціально-економічного розвитку України та суспільного добробуту.

Зокрема, модернізація методологічного забезпечення дозволить ефективно застосовувати ДФАВБП та уникнути низки проблемних питань та порушень фінансово-бюджетної дисципліни на всіх стадіях бюджетного процесу.

#### **Список використаної літератури**

1. Дорошенко О. О. Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм / О. О. Дорошенко // *Фінанси, облік і аудит*. – 2010. – № 16. – С. 227–233.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004>.
4. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми: наказ Головки КРУ України № 444 від 15.12.2005 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05>.
5. Положення про Державну фінансову інспекцію України: Указ Президента України від 23 квітня 2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.
6. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів прийнята в жовтні 1977 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
7. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

Прийнято до друку 13.03.2013