УДК 338.246.025.2 **DOI**: https://doi.org/10.31521/modecon.V36(2022)-17

Рябчук О. Г., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри аудиту, державного фінансового контролю та аналізу, Державний податковий університет, м. Ірпінь, Україна

ORCID: 0000-0002-8656-6720
e-mail: oksana_riabchuk@ukr.net

Гаркуша Д. О. здобувач вищої освіти другого (магістерського) рівня, Державний податковий університет, м. Ірпінь, Україна

ORCID: 0000-0003-4058-3127
e-mail: harkushadana@gmail.com

Аудит використання бюджетних коштів в освітній сфері

Анотація. *У статті обґрунтовано необхідність бюджетних видатків у сфері освіти як важливого інструменту у вихованні майбутніх громадян, отриманні нових знань, розвитку людського капіталу та впливу на ефективність розвитку національної економіки в цілому. Розкрито значення державного фінансового аудиту ефективності їх використання бюджетних коштів в освітній сфері за відповідними бюджетними програмами. Вказано на доцільність удосконалення наявних підходів оцінювання ефективності бюджетних програм. Здійснено аналіз результатів аудиторського дослідження ефективності виконання бюджетних програм з підготовки кадрів закладами професійної (професійно-технічної) освіти та закладами фахової передвищої освіти. Проаналізовано фактори, які негативно вплинули на ефективність використання бюджетних коштів та державного майна за досліджуваними програмами. Зроблено висновок про пріоритетність аудиту ефективності виконання бюджетних програм в освітній сфері, не зважаючи на вимушені зміни в діяльності органів державного фінансового контролю з моменту введення воєнного стану в країні.*

Ключові слова: *освітня сфера; державні фінанси; бюджет; видатки бюджету*

Oksana Riabchuk, Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Audit, state financial control and analysis Department, State Tax University, Irpin, Ukraine

Dana Harkusha, student of higher education of the second (master's) level, State Tax University, Irpin, Ukraine

Audit of the Use of Budget Funds in the Field of Education

Abstract. Introduction*. Budget expenditures play one of the most important roles in the development of the state and society. After all, they are the basis for providing economic, cultural, social, administrative and other programs, creating general conditions for the development of market, international relations and other important areas of activity.*

Purpose*. The aim of the article is justification of the need to improve the state financial audit of the use of budget funds in the field of education.*

Results. *The article substantiates the importance of budget expenditures in the field of education as an important tool in educating future citizens, obtaining new knowledge, developing human capital and influencing the effectiveness of the development of the national economy as a whole. The need for a state financial audit of the effectiveness of their use under the relevant budget programs has been revealed. The expediency of improving the existing approaches to evaluating the effectiveness of budget programs is indicated. An analysis of the results of the audit study of the effectiveness of implementation of budget programs for personnel training by professional (vocational and technical) education institutions and institutions of vocational pre-higher education was carried out. The factors that negatively affected the effectiveness of the use of budget funds and state property under the studied programs were analyzed.*

Conclusions*. The assessment of the effectiveness of implementation of budget programs in the field of education should become one of the priority tasks in the activities of the state financial control bodies of Ukraine.*

At the same time, the war in Ukraine made adjustments to the activities of state financial control bodies, as well as to all spheres of activity. Currently, forced and necessary changes are being implemented regarding the implementation of state financial control measures, including state financial audit, which are necessary for the functioning of state bodies.

Since the introduction of martial law, the State Audit Service of Ukraine has been carrying out state financial audits under the conditions of the actual functioning of control objects, services and information platforms, the possibility of ensuring the life and health of employees. In addition, conducting an audit in some regions of Ukraine is currently impossible.

However, despite the difficult situation in Ukraine, the State Audit Service continues to perform its functions and carry out measures of state financial control, in particular, conducting a state financial audit of the implementation of budget programs in the field of education.

[1]**Стаття надійшла до редакції**: 21.12.2022
Received: 21 December 2022

Keywords: *educational sphere; state finances; budget; budget expenditures.*

JEL Classification: *H00; H52.*

Постановка проблеми. Одну з найважливіших ролей у розвитку держави та суспільства відіграють видатки бюджету. Адже вони є підґрунтям для забезпечення економічних, культурних, соціальних, адміністративних та інших програм, створення загальних умов розвитку ринкових, міжнародних відносин та інших важливих напрямів діяльності.

Наразі повномасштабна війна в Україні завдала значного удару українській економіці. Прямим наслідком стало зниження доходів бюджету. У результаті, Україна змінила структуру державних видатків, розробку та фінансування нових програм. Більша частина видатків направлена на армію та безпеку країни, інші ключові видатки – це пенсії, медицина та, звичайно, освіта.

Загальновідомо, що видатки на освіту є важливими, адже такі витрати – це не тільки важливий важіль у вихованні майбутніх громадян, отриманні важливих нових знань, розвиток людського капіталу, але і спосіб впливу на ефективність розвитку національної економіки в цілому, Однак, раціональність та ефективність використання видатків на освіту була і залишається дуже низькою.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню питань доцільності та ефективності використання бюджетних коштів, аналізу виконання бюджетних програм, присвятили свої праці українські та закордонні вчені, серед яких: Ю. Денисовець [1], Ю. Мороз [1], М. Остапчук [2], О. Тимошенко [3], О. Кузьменко [3] та інші.

Зокрема, Ю. Денисовець та Ю. Мороз зазначають, що існуючі підходи оцінювання ефективності бюджетних програм не є досконалими та потребують пошуку нових і удосконалення наявних інструментів. Науковці вважають, що важливу роль у покращенні ефективності використання бюджетних коштів за програмами повинні відіграти облік, аналіз і аудит системи індикаторів, визначених у відповідних бюджетних паспортах [1].

На думку М. Остапчук, в Україні не використовується весь комплекс можливих методик оцінювання ефективності бюджетних програм, які застосовуються у світовій практиці. Тому важливим є вдосконалення методології проведення моніторингу виконання бюджетної програми та здійснення на її основі оцінки ефективності на всіх стадіях бюджетного процесу, що в результаті дозволить значно покращити управління бюджетними ресурсами [2].

У публікації О. Тимошенко та О. Кузьменко зроблено висновок про неефективну державну політику у сфері розподілу бюджетних видатків держави та низький стан виконання бюджетних програм. Основними проблемами такого низького рівня виконання бюджетних програм в Україні є відсутність тісного зв’язку між регіональним та загальнодержавним плануванням, неефективна державна політика у сфері розподілу бюджетних видатків, надмірна кількість бюджетних програм та закріплення за ними необґрунтованих обсягів фінансування на стадії їх планування [3].

Проте, не дивлячись на значні напрацювання науковців щодо питань контролю ефективності виконання бюджетних програм, результативність та ефективність використання бюджетних коштів у сфері освіти залишається не на належному рівні.

Формулювання цілей дослідження. Метою дослідження є обґрунтування необхідності удосконалення державного фінансового аудиту використання бюджетних коштів у сфері освіти.

Основні результати дослідження. Обсяг фінансування освіти в різних країнах встановлюють у відсотках від ВВП, що означає їх пряму залежність від рівня розвитку економіки. У тому числі спостерігаються наступні тенденції: чим вище рівень розвитку економіки (величина ВВП), тим більший обсяг фінансових ресурсів має освіта.

Стаття 78 Закону України «Про освіту» чітко визначає відсоток ВВП, що повинен виділятися на освіту: «Держава забезпечує асигнування на освіту в розмірі не менше ніж 7 відсотків ВВП» [4]. Проте, з моменту набуття незалежності України, не вдалося вийти на такий рівень фінансування освіти. За даними Мінфіну, в абсолютних цифрах у 2022 р. фінансування зменшилось, порівняно з 2018 р., на 10 118,70 млн грн і склало 199 910,70 млн гривень. Найбільшу суму видатків на освіту було спрямовано у 2020 та 2021 роках. Питома вага видатків місцевих бюджетів на освіту у видатках зведеного бюджету за останні 5 років зросла на 0,81 %.

Видатки бюджету на освіту у 2018-2022 рр. наведено у табл. 1.

Однак, значним негативним фактором є зменшення фінансування освіти в Україні протягом 2018-2022 рр. з 5,90 % ВВП у 2017 р. до 3,66 % ВВП у 2022 році.

Тому, в умовах недофінансування освіти в Україні, варто розподіляти наявні кошти максимально ефективно та здійснювати постійний якісний контроль за цим процесом.

Важливим інструментом підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм у сфері освіти є державний фінансовий аудит. Державний фінансовий аудит є однією з форм здійснення державного фінансового контролю не тільки в Україні, а й у світі.

Відповідно до Порядку [6], державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм – це вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності управління і використання коштів

державного та місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм, досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Таблиця 1 **Видатки бюджету на освіту у 2018-2022 рр.**

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.
ВВП, млн грн	3558706,00	3974564,00	4194102,00	5459574,00	5459574,00
Видатки на освіту (зведений бюджет), млн грн	210029,40	238757,40	252283,10	312914,60	199910,70
% до ВВП	5,90	6,01	6,02	5,73	3,66
Видатки на освіту (державний бюджет), млн грн	44323,40	51657,60	52857,30	63837,10	40560,50
Видатки на освіту (місцеві бюджети), млн грн	165706,00	187099,80	199425,80	249077,50	159350,20
Частка видатків місцевих бюджетів на освіту у відповідних видатках зведеного бюджету, %	78,90	78,36	79,05	79,60	79,71

Джерело: побудовано авторами на основі [5]

У статті 7 Бюджетного кодексу України визначено принцип ефективності та результативності, який передбачає, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу повинні прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей та завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів [7].

Оцінка ефективності бюджетних програм у сфері освіти передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за ефективним використанням бюджетних коштів.

Моніторинг дає можливість на систематичній основі відстежувати процес надання послуг, виконання програми, результати діяльності розпорядника бюджетних коштів. Цілі моніторингу подано на рис. 1.

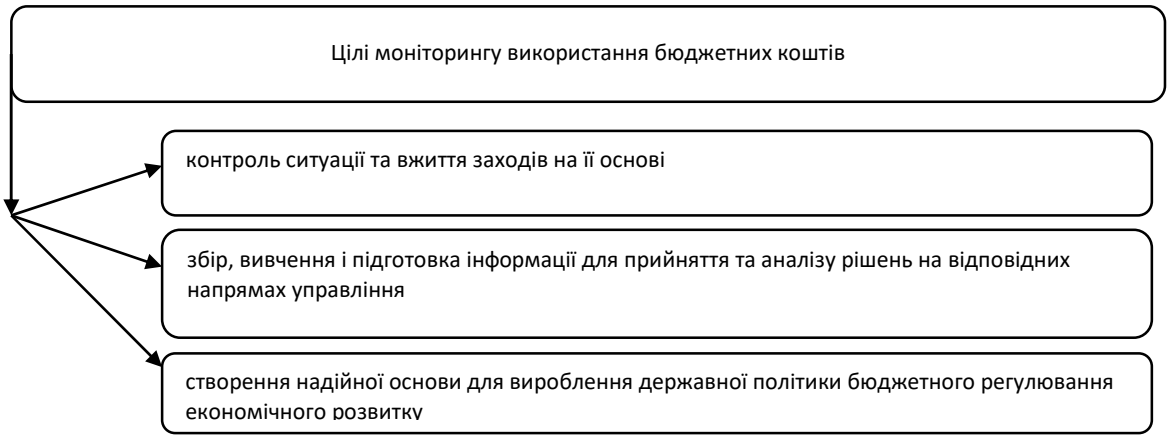


Рисунок 1 - **Цілі моніторингу використання бюджетних коштів**

Джерело: побудовано авторами на основі [8]

З метою оцінювання ефективності виконання бюджетних програм у сфері освіти, нами було досліджено виконання бюджетних програм за результатами державного фінансового аудиту, проведеного Державною аудиторською службою України. Об'єктом перевірки були бюджетні програми з підготовки кадрів закладами професійної (професійно-технічної) освіти та закладами фахової передвищої освіти, що виконувалися Департаментом науки і освіти Харківської обласної

державної адміністрації за період з 01.01.2018 р. по 31.07.2021 р. [10].

У ході проведення оцінки ефективності виконання бюджетних програм здійснювався аналіз основних показників (рис. 2).

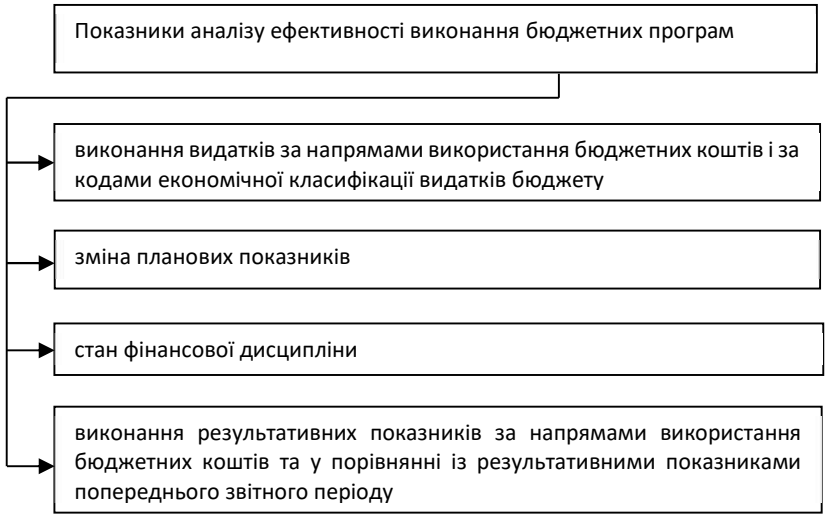


Рисунок 2 - **Основні показники аналізу ефективності виконання бюджетних програм**

Джерело: побудовано авторами на основі [9]

Держаудитслужба проводила аудит ефективності виконання бюджетних програм з підготовки кадрів закладами професійної (професійно-технічної) освіти та закладами фахової передвищої освіти відповідно до Порядку № 1017 [10].

Виконання бюджетних програм було оцінено як недостатньо ефективне, тобто рівень виконання деяких результативних показників був менший за рівень фінансування програм.

У ході здійснення державного фінансового аудиту були виявлені проблеми у виконанні бюджетних програм з підготовки кадрів закладами професійної (професійно-технічної) освіти та закладами фахової передвищої освіти. Результати проведеної оцінки та аналізу результативних показників виконання бюджетних програм показали, що дії Департаменту науки і освіти Харківської обласної державної адміністрації та його структурних підрозділів направлені на виконання мети бюджетних програм. Проте, існують фактори, які негативно вплинули на ефективність використання бюджетних коштів та державного майна за досліджуваними програмами (рис. 3).

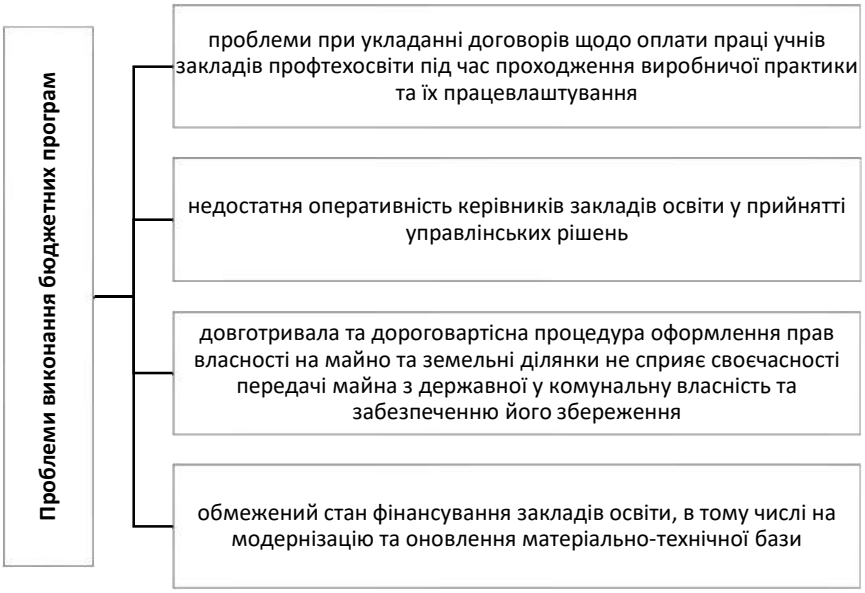


Рисунок 3 - **Проблеми виконання бюджетних програм**

Джерело: побудовано авторами на основі [10]

Висновки. Отже, враховуючи наведені вище проблеми та поширені випадки недосконалого управління бюджетними коштами, оцінка ефективності виконання бюджетних програм у сфері освіти має стати одним із пріоритетних завдань у діяльності органів державного фінансового контролю України.

Разом з цим, війна в Україні внесла свої корективи у діяльність органів державного фінансового контролю, як і у всі сфери діяльності. На даний час впроваджуються вимушені та необхідні зміни щодо проведення заходів державного фінансового контролю, в тому числі й державного фінансового аудиту, які є необхідними для функціонування державних органів.

З моменту введення воєнного стану, Державна аудиторська служба України здійснює державний фінансовий аудит за умови реального функціонування об'єктів контролю, сервісів та інформаційних платформ, можливості забезпечення життя та здоров'я працівників. Крім того, проведення аудиту в окремих областях України наразі є неможливим.

Проте, не зважаючи на скрутну ситуацію в Україні, Держаудитслужба продовжує виконувати свої функції та здійснювати заходи державного фінансового контролю, зокрема проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у сфері освіти.

Література:

1. Денисовець Ю., Мороз Ю. Бюджетні програми як об'єкт обліку, аудиту та аналітичних досліджень. *Збірник праць учасників Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Фінансові інструменти регіонального розвитку»*. Том 2. Житомир: Поліський університет, 2021. С. 55-58.
2. Остапчук М.О. Теоретичні основи оцінки ефективності бюджетних програм. *Вісник студентського наукового товариства «Ватра».* 2019. Випуск 73. С. 29-36.
3. Тимошенко О., Кузьменко О. Оцінка сучасного стану виконання бюджетних програм як об'єкту управління бюджетними видатками. *Економічний вісник Донбасу.* 2020. № 2 (60). С. 108-114.
4. Закон України «Про освіту» від 5 вересня 2017 року № 2145-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text (дата звернення: 17.12.2022).
5. Видатки державного бюджету України 2018-2022 рр. : офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://minfin.com.ua (дата звернення: 17.12.2022).
6. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п#Text (дата звернення: 17.12.2022).
7. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 17.12.2022).
8. Крикун Т. І. Державні видатки: фінансовий контроль та аудит. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*. 2011. № 2 (943). С. 119–126.
9. Про оцінку ефективності бюджетних програм державного бюджету: наказ Мінфіну України від 19.05.2020 № 223. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20#Text. (дата звернення: 17.12.2022).
10. Аудиторський звіт про результати державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм з підготовки кадрів закладами професійної (професійно-технічної) освіти та закладами фахової передвищої освіти Департаментом науки і освіти Харківської обласної державної адміністрації за період з 01.01.2018 по 31.07.2021 року. URL: https://dasu.gov.ua/attachments/75de42f5-3bb9-4a7f-a43f-19a0d48437e9_Департамент%20науки%20і%20освіти%20Харківської%20ОДА.pdf. (дата звернення: 17.12.2022).

References:

1. Denisovet, Y. & Moroz, Y. (2021). Budget programs as an object of accounting, audit and analytical research. *Financial instruments of regionaldevelopment.*[Conference Proceedings of the All-Ukrainian Scientific and Practical Internet Conference], Vseukrains'ka naukovo-praktychna internet- konferentsiia [All-Ukrainian Scientific and practical internet conference]. Zhytomyr: Polis'kyj universytet, 55–58 [in Ukrainian].
2. Ostapchuk, M.O. (2019). Theoretical foundations of evaluating the effectiveness of budget programs. *Bulletin of the student scientific society "Vatra",* 73, 29-36 [in Ukrainian].
3. Tymoshenko, O. & Kuzmenko, O. (2020). Assessment of the current state of implementation of budget programs as an object of budget expenditure management. *Economic Bulletin of Donbas*, 2(60), 108-114 [in Ukrainian].
4. Verkhovna Rada of Ukraine.(2017). About education (Act No. 2145-VIII, September 5). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text [in Ukrainian].
5. Expenditures of the state budget of Ukraine 2018-2022. *Official web-site*. Retrieved from https://minfin.com.ua [in Ukrainian].
6. Cabinet of Ministers of Ukraine (2004) The procedure for conducting state financial audits of the implementation of budget programs by the State Financial Inspectorate and its territorial bodies. (Decree No. 1017, August 10). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п#Text [in Ukrainian].
7. Verkhovna Rada of Ukraine.(2010). BUDGET CODE OF UKRAINE (Act No. 2456-VI., July 8). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text [in Ukrainian].
8. Krikun, T. I. (2011). State expenditures: financial control and audit. *Bulletin of Kharkiv National University named after V. N. Karazin*, 2(943), 119–126 [in Ukrainian].

9. Ministry of Finance of Ukraine. (2020). On the assessment of the effectiveness of budget programs of the state budget (Order No 223, May 19). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20#Text [in Ukrainian].
10. State Audit Service of Ukraine. (2021). Auditor's report on the results of the state financial audit of the implementation of budget programs for personnel training by institutions of professional (vocational and technical) education and institutions of vocational pre-higher education by the Department of Science and Education of the Kharkiv Regional State Administration for the period from 01.01.2018 to 07.31.2021. Retrieved from https://dasu.gov.ua/attachments/75de42f5-3bb9-4a7f-a43f-19a0d48437e9_Departmentof%20science%20and%20education%20Kharkivska%20ODA.pdf [in Ukrainian].

Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License