

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

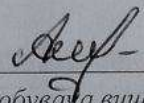
ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: Державний фінансовий аудит виконання бюджетних
програм в екологічній сфері
(за матеріалами Державної аудиторської служби України)

Здобувача вищої освіти другого
(магістерського) рівня

II курсу, групи ОМАД-21-4

спеціальності 071 «Облік і підпис здобувача вищої освіти
оподаткування»; освітня програма
«Державний аудит; судово-
економічна експертиза у фінансових
розслідуваннях»


Гайової Анни
Василівни

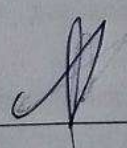
Ім'я та прізвище здобувача
вищої освіти

Науковий керівник



Рябчук О.Г., к.е.н.,
доцент

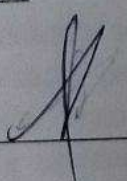
Гарант освітньо-
професійної програми



Лісовий А.В., д.е.н.,
професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри аудиту, державного фінансового контролю та
аналізу протокол від «23» серпня 2023 № 6/1

Завідувач кафедри



Лісовий А.В., д.е.н.,
професор

Ірпінь – 2023

Регистрація № 2 23.01.2023 [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту [підпис]
(до захисту, (дата) (підпис)
на доопрацювання)

Результат захисту 93/A/5 03.02.2023 [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] Суворова О.І.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії: [підпис] Лисовий А.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)
[підпис] Рябенук О.І.
(підпис) (ініціали, ПІБ)
[підпис] Міценко Т.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Бланк оцінювання випускної роботи

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	29		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	48		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
4. Апробація	від 0 до 10	5		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	45		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	93		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
93	A	5	03.02.23	

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	EX	2 (незадовільно)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В ЕКОЛОГІЧНІЙ СФЕРІ.....	
1.1. Аналіз наукових підходів та методики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм екологічної сфери у наукових працях вітчизняних і закордонних вчених.....	
1.2. Характеристика діяльності Державної аудиторської служби України як суб'єкта державного фінансового контролю.....	
РОЗДІЛ 2. ПІДГОТОВКА ТА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ, СПРЯМОВАНИХ НА РЕАЛІЗАЦІЮ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ УПРАВЛІННЯ ЗОНОЮ ВІДЧУЖЕННЯ ТА ПЕРЕТВОРЕННЯ ОБ'ЄКТА «УКРИТТЯ» НА ЕКОЛОГІЧНО БЕЗПЕЧНУ СИСТЕМУ.....	
2.1. Підготовка до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, спрямованих на реалізацію державної політики у сфері управління зоною відчуження.....	
2.2. Методика здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, спрямованих на реалізацію державної політики у сфері управління зоною відчуження, узагальнення і реалізація його результатів.....	
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В ЕКОЛОГІЧНІЙ СФЕРІ.....	
ВИСНОВКИ.....	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	
ДОДАТКИ.....	

ВСТУП

Актуальність теми. Базою стабільної економіки країни є ефективне управління державними ресурсами та фінансами. У такий складний період для України важливо мати перевірену інформацію про ефективність використання державних коштів та майна бюджетними установами.

Ефективність управління ресурсами, фінансами та іншим державним майном визначається за допомогою постійного фінансового контролю з боку держави. Однією із найважливіших сфер здійснення державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм. Оскільки існують проблеми у даній сфері, то зростає потреба у виявленні факторів, що впливають безпосередньо на процес відтворення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в екологічній сфері.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Істотний внесок у визначення поняття «державний фінансовий аудит» зробили такі вітчизняні вчені, як: Денисюк О.М., Савченко А.М., Поляков В.М., Кленін О.В., Шевченко І.О. та ін. інші. Недивлячись на важливість цієї категорії, й досі існує потреба у розкритті та аналізі даного поняття.

Метою дослідження є розвиток теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо методики здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в екологічній сфері.

Поставлена мета випускної (кваліфікаційної) роботи зумовила необхідність вирішення наступних завдань:

- визначити сутність понять «державний фінансовий аудит» та «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм в екологічній сфері» за різними науковими підходами;
- розглянути методичні аспекти державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм ;
- надати загальну характеристику об'єкту дослідження;

- проаналізувати етапи здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в екологічній сфері ;
- оцінити ефективність здійснення методики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в екологічній сфері та надати рекомендації щодо її удосконалення.

Об'єктом дослідження є Аудиторський звіт за результати державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм Державним Агенством України з управління зоною відчуження за період з 01.01.2019 по 30.06.2021 року.

Базою дослідження є Державна аудиторська служба України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних питань, пов'язаних з проведенням державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у екологічній сфері

Методи дослідження. Під час написання випускної (кваліфікаційної) роботи використано загальнонаукові методи дослідження. У процесі з'ясування теоретичних аспектів застосовано методи порівняння, аналізу та синтезу. В процесі обґрунтування методики проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в екологічній сфері. Використано системний і формально-логічний методи, а також метод наукової візуалізації. Метод узагальнення використаний при написанні висновків.

Новизна одержаних результатів полягає у постановці, уточненні та вирішенні теоретичних і методичних завдань, пов'язаних методикою здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в екологічній сфері.

Апробація результатів роботи. За результатами дослідження була опублікована стаття на тему «Аналіз ефективності реалізації бюджетних програм в екологічній сфері» в електронному журналі «Економіка та суспільство».

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В ЕКОЛОГІЧНІЙ СФЕРІ

1.1. Аналіз наукових підходів та методики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм екологічної сфери у наукових працях вітчизняних і закордонних вчених

Основою стабільної економіки країни є ефективне управління державними фінансами. У цей складний період для України важливо мати об'єктивну та достовірну інформацію про ефективність використання державних коштів та майна бюджетними установами.

Однією з найважливіших функцій управління державою є державний фінансовий контроль. Саме ця функція покликана знаходити відхилення від встановлених норм, ефективність управління ресурсами, фінансами та іншим державним майном, визначити їх вплив на господарську діяльність, визначати причини їх виникнення та надавати рекомендації державному управлінню.

За загальним розумінням метод фінансового контролю – це сукупність способів і прийомів його здійснення. Фінансовий контроль визначається системою теоретико-пізнавальних категорій, основних понять, наукового інструментарію, нормативних принципів контролю. Основною причиною проблем у цій сфері є невизначеність складових системи державного фінансового контролю. Послідовна реорганізація системи державного фінансового контролю в Україні задля генерування належного використання коштів з бюджетів різних рівнів, спричинили виникнення та розвиток нових форм контролю, зокрема також державного фінансового аудиту.

З дня набуття чинності закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 року № 2939-XII [1], була сформована лише основа для запровадження в Україні державного фінансового аудиту як однієї з ключових форм державного фінансового контролю за законним та ефективним використанням державних коштів і майна.

Але даним нормативним документом встановлені лише деякі засади здійснення державного фінансового аудиту, що обумовлює низький рівень нормативного регулювання організаційних та методичних засад належної реалізації аудиту виконання бюджетних програм.

Необхідно зазначити, що однією з найважливіших проблем виконання бюджету у країнах світу є саме ефективне та раціональне використання бюджетних коштів, тому серед існуючих видів державного фінансового аудиту варто відзначити, що на сьогодні одним із найважливіших напрямів діяльності вищих органів державного фінансового контролю розвинених країн є саме державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм.

В Україні на даний момент найбільш розвинена саме ця форма державного фінансового аудиту, яку проводить Державна аудиторська служба України та Рахункова Палата України. Не дивлячись на плідну працю вище перерахованих органів виконання з кожним роком зростає проблема стосовно нераціонального та неефективного використання бюджетних коштів.

Ефективність та результативність бюджетних видатків потребує визначення конкретних цілей і завдань, яких необхідно досягти при реалізації бюджетної програми, задіявши певний обсяг бюджетних коштів. На ефективність управління бюджетними видатками впливають дисбаланси фінансової системи, політична нестабільність в країні, загроза національному суверенітету та незалежності країни[2].

Побудова сучасної системи державного фінансового контролю та аудиту, як самостійної форми, в Україні детально розкрито у працях таких вчених як Денисюк О.М., Савченко А.М., Поляков В.М., Кленін О.В., Шевченко І.О. та ін. У більшості робіт розглянуто проблеми оцінювання ефективності фінансового контролю й аудиту, однак багато питань залишились актуальними та невирішеними.

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі[1]. Даним

законодавчим актом встановлено тлумачення видів державного фінансового контролю, а саме: державний фінансовий аудит – різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі державного фінансового контролю за фактичним станом справ на законність та ефективність використання державних або комунальних коштів та майна, інших державних активів, правильність обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю[1].

Таблиця 1.1

Сучасні теоретичні підходи до визначення сутності поняття «державний фінансовий аудит» в сучасних наукових дослідженнях

Автор	Визначення(характеристика)
О.М. Денисюк[3]	це відносно нова форма контролю, яка передбачена Бюджетним кодексом і спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.
І.О. Шевченко[4]	це динамічна форма державного контролю, яка полягає у незалежній перевірці та аналізі державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю, наданні рекомендацій щодо запобігання виявлених правопорушень та підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта.
С.І. Бессонова[5]	діяльність державного фінансового аудиту спрямована на виконання чинного фінансово-бюджетного законодавства, дотримання законності фінансової дисципліни, встановлення порушень та недоліків, виявлення фактів неефективного витрачання ресурсів та нецільового їх використання, попередження втрат від неефективних управлінських рішень, надання пропозицій та рекомендацій відносно раціональності та ефективності використання коштів і майна бюджетних установ із метою досягнення економії бюджетних коштів.
А.М. Савченко[6]	особливості аудиту бюджетних підприємств полягає в вивченні, передусім, факторів ризику, пов'язаних з використанням коштів бюджету.

Джерело: створено автором на основі[3] [4] [5] [6].

Виходячи з табл. 1, існують кардинально різні думки стосовно трактування поняття «державний фінансовий аудит». Поєднуючи дані погляди на визначення «державний фінансовий аудит», можна надати авторське бачення цього поняття, зокрема під ним пропонується розуміти форму державного аудиту, яка полягає у систематичному дослідженні економності, доцільності та ефективності управління державними коштами при виконанні бюджетних програм, раціональності витрат, спрямованих на досягнення кінцевого результату бюджетної програми.

Незважаючи на те, що практика застосування державних фінансових аудитів органами виконавчої влади країни існує давно, саме така система контролю ще є незвичною, адже з часів проголошення незалежності України ми застосовували контрольно-наглядові підходи до здійснення контролю за державними фінансами шляхом проведення ревізії як найглибшої форми контролю, яка зводилася до документальної та фактичної перевірки фінансово-господарської діяльності. На противагу ревізії, яка проводиться на етапі реалізації управлінських рішень, державний фінансовий аудит пов'язаний з превентивним управлінням, тобто управлінням, спрямованим на недопущення або запобігання виникненню несприятливого стану підконтрольного об'єкта[7].

Практичне запровадження та становлення державного фінансового аудиту в Україні утруднене наявністю великої кількості проблемних питань. До чинників, які перешкоджають стабільному розвитку державного фінансового аудиту в Україні належать:

- суперечність на законодавчому рівні в частині визначення сутності поняття «державний фінансовий аудит». Зокрема, визначення даного терміну наведене в законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»[1]. У цей час Бюджетний кодекс України не включає пояснення зазначеної формулювання, а також не налагоджує загальні організаційно методичні положення його здійснення;

- недостатність ґрунтовних та офіційно схвалених методик здійснення державного фінансового аудиту, що спричиняє зниження результативності та дієвості державного фінансового аудиту;
- невисокий рівень автоматизації процедур державного фінансового аудиту, оформлення робочих та підсумкових документів за результатами державного фінансового аудиту ключовими суб'єктами державного фінансового контролю;
- присутність обмежень в частині функцій суб'єктів державного фінансового контролю, зокрема, Рахункової палати України при здійсненні державного фінансового аудиту, а також в частині реалізації результатів аудиту ефективності;
- необхідність детального опрацювання зарубіжного досвіду і практики здійснення державного фінансового аудиту з подальшою реалізацією алгоритмів та механізмів здійснення, напрямів модернізації організаційно-методичного забезпечення державного фінансового аудиту.

Безсумнівно корисним для України є зарубіжний досвід у використанні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. На прикладі функціонування систем різних країн світу ми можемо виокремити негативні чи позитивні аспекти діяльності у сфері державного фінансового контролю. Це допоможе удосконалити вже наявну систему, осучаснити методику проведення та, можливо, змінити ідеологію.

Найбільше аудит на європейському просторі розвинувся у Франції. Сучасна система внутрішнього контролю (аудиту) в державних органах Франції – це трирівнева модель, яка має на меті забезпечити так звану сталість бюджету, тобто впевненість (гарантії) у дотриманні кошторису – збалансованості доходів і видатків. Водночас поступово підрозділи внутрішнього аудиту в державних органах Франції відходять від підтвердження достовірності та зосереджують свою діяльність на оцінці якості виконання адміністративних функцій і завдань органу. На центральному рівні аудит проводиться за дорученням Президента та/або Прем'єр-Міністра, Міністра. Наприклад, якщо Уряд Франції делегував

Генфінінспекції повноваження із запровадження реформ у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, то розроблені Генфінінспекцією міжвідомчі нормативно-правові акти у цій сфері затверджуються Міністром і не потребують погодження з жодним іншим державним органом. Генеральна інспекція фінансів Франції має право контролювати усіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Водночас, на відміну від ДАСУ, Генеральна інспекція фінансів не наділена повноваженнями щодо здійснення контролю муніципалітетів (місцевих бюджетів)[8].

В Індонезії під час державного фінансового аудиту аудитори повинні звертатися до державних стандартів фінансового аудиту та Керівництва з управління аудитом та інших нормативних актів (Reni & Anggraini, 2016), які посилаються на SPKN, такі як: Інструкції з впровадження, Технічні інструкції та Червона книга (викладені в Регламенті BPK RI № 01 року 2007, частини 5 і 8)[9].

У Сполучених Штатах через відмінності, пов'язані з інституційними та правовими основами, аудитори державного сектору мають широкі процедури, обов'язки та ролі, ніж приватний сектор. Існують аудити державного сектору, які є ширшими, ніж законодавство про аудит для приватного сектору, включаючи аудити відповідності, фінансові аудити, ефективність та результативність, які містять чіткі положення на додаток до засвідчення фінансових звітів (Goodwin, 2004)[10].

Система функціонування аудиту в Королівстві Нідерландів, також є цікавим прикладом, де ключовим принципом є повна незалежність органу, що здійснює аудит. В Голландії аудитори зосереджуються на виявленні значних відхилень від норм, зокрема прийняття невірних управлінських рішень і не беруть до уваги дрібні і поодинокі помилки.

Для цілкового осмислення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм пропонується визначити теоретичні положення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за допомогою розкриття його завдань та мети, принципів, об'єктів та суб'єктів його проведення.

Теоретичні положення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Елементи	Трактування
Мета	оцінка ефективності виконання бюджетної програми
Завдання	1. Оцінювання ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у тому числі відзначеними в паспорті бюджетної програми; порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування. 2. Виявлення порушень і недоліків організаційного, нормативно-правового і фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми. 3. Визначення ступеня впливу виявлених порушень і недоліків на досягнення запланованих показників. 4. Підготовка обґрунтованих пропозицій для більш раціонального і ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми, підвищення продуктивності програми і якості послуг, її подальшої реалізації.
Суб'єкти	Державна аудиторська служба України Рахункова палата України
Об'єкт	окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні або інші характеристики (результати) функціонування системи виконання бюджетної програми, стан яких можна оцінити кількісно та якісно
Предмет	ступінь раціональності, ефективності, економічності й результативності використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетної програми
Принципи	Незалежності, законності, ефективності, відповідальності плановості, професійності, гласності об'єктивності

Джерело: створено автором на основі[11]

Виходячи з таблиці, метою державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є оцінка виконання бюджетних програм. Суб'єктами, тобто органами що здійснюють державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм є Державна аудиторська служба України та Рахункова палата України. Об'єктом є результати функціонування системи виконання бюджетних програм, методом якісної та кількісної оцінки.

Ефективний державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм дасть змогу:

1. оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;
2. здійснити контроль за використанням бюджетних коштів;
3. визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань;
4. зберегти бюджетні ресурси шляхом внесення своєчасних змін;
5. посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях використання бюджетних коштів[12].

Будь-яка бюджетна програма проходить певні етапи формування та виконання, у тому числі і програми що стосуються екологічної сфери. Найперше, що береться до уваги при формуванні бюджетної програми, це наявність соціально-економічної проблеми, відповідно до якої і будується бюджетна програма. Тобто, метою бюджетної програми є вирішення соціально-економічних проблем. Наступним етапом є безпосереднє формування бюджетної програми. Далі розробка завдань для її реалізації із зазначенням термінів їх виконання. Подальший етап передбачає формування результативних показників та виконання програми. Важливим етапом також є моніторинг результатів виконання бюджетної програми та відповідне реагування на них, а саме визначення, чи досягнута її мета. Оцінка ефективності реалізації бюджетних програм найбільше пов'язана саме з останнім етапом[13].

Досвід зарубіжних країн у галузі бюджетних програм екологічної сфери свідчить про їх готовність брати активну участь у розв'язанні глобальних екологічних проблем, що зумовлює необхідність прийняття Україною відповідних законів щодо впровадження екологічних завдань у національну політику й адаптації її до європейського екологічного простору, гармонізації національних екологічних вимог, стандартів і обмежень з відповідними показниками провідних країн світу. Для України вартим уваги є досвід країн Європейського Союзу, які докорінно змінили як саму систему державного

управління охороною природного середовища, так і переглянули співвідношення компетенції органів управління різного рівня[14].

У межах даного дослідження є доцільним порівняти бюджетні ресурси, що використовуються в Україні та інших країнах, наприклад, у країнах Європейського Союзу.

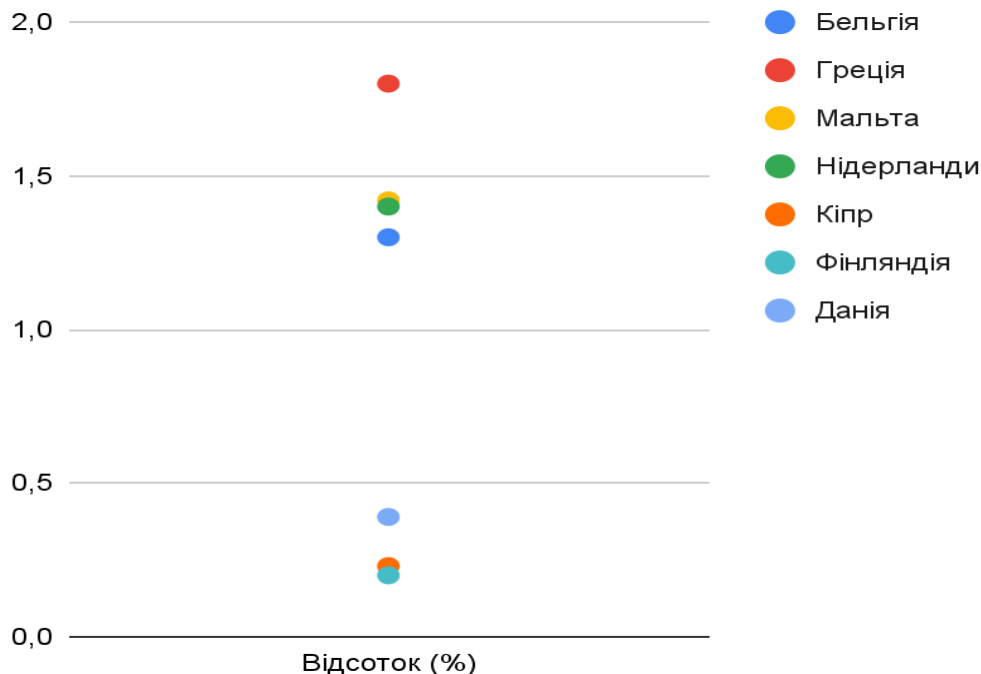


Рис.1.1 Питома вага видатків на природоохоронні цілі у ВВП у країнах Європейського Союзу.

Джерело: створено автором на основі даних Eurostat

Найбільш питома вага видатків на природоохоронні цілі у ВВП є у Бельгії - 1,3%, Греції - 1,8%, Мальті - 1,42%, Нідерландах - 1,4%, а найменша - на Кіпрі - 0,23%, Фінляндії - 0,2% та Данії - 0,39%.

Бюджетна підтримка необхідна сьогодні чималій кількості напрямів сфери охорони навколишнього середовища. Гостро стоїть питання щодо розв'язання проблем деградації земель та опустелювання, зокрема шляхом ощадливого використання водних ресурсів, впровадження науково, екологічно та економічно обґрунтованих підходів до проведення меліоративних робіт. Потрібно створити умови для значно активнішого впровадження технологій щодо енергозбереження та підвищення енергоефективності, збільшення виробництва

енергії шляхом відновлюваних джерел енергії. Це дозволить значно зменшити обсяг викидів парникових газів та забруднювальних речовин в атмосферне повітря.

Ресурси державного бюджету варто спрямовувати та ефективно використовувати з урахуванням процесів, пов'язаних із територіального розширення населених пунктів, особливо великих міст.

Окремі бюджетні програми повинні забезпечувати формування системи інтегрованого управління водними ресурсами, що дасть змогу значно покращити екологічний стан водойм і водотоків. Одним з результатів використання коштів бюджету має стати повне очищення води, перед її скиданням різними державними чи приватними домогосподарствами.

Серед головних розпорядників бюджетних коштів найбільшу питому вагу мають два міністерства: Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України та Міністерство енергетики та вугільної промисловості України.

На сучасному етапі під час формування фінансових ресурсів для бюджетних програм, де головним розпорядником виступає Міндовкілля, важливу роль відіграватиме ЗУ «Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року»[15], що введено в дію з 1 січня 2020 року. Відповідно до норм цього закону 21 квітня 2021 року Кабінет Міністрів України розробив Національний план дій з охорони навколишнього природного середовища на період до 2025 року[16].

Оцінка структури фінансових ресурсів Міндовкілля у розрізі бюджетних програм (рис. 2) свідчить про часті зміни питомої ваги конкретної програми. Водночас сталою залишається питома вага бюджетної програми «Експлуатація державного водогосподарського комплексу та управління водними ресурсами».

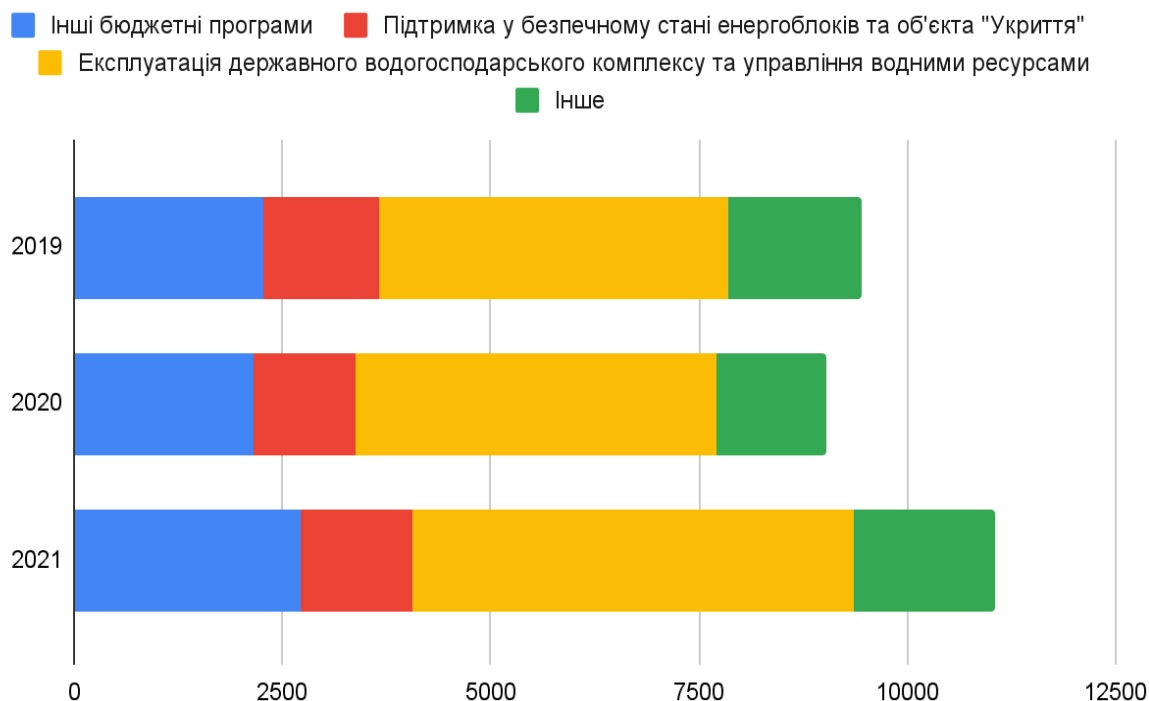


Рис. 1.2 «Оцінка основних елементів державної політики в сфері природоохоронної діяльності у розрізі бюджетних програм Міндовкілля»

Джерело: створено автором на основі даних Eurostat

Питома вага бюджетної програми «Підтримка у безпечному стані енергоблоків та об'єкта «Укриття» та заходи щодо підготовки до зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС» протягом 2019–2021 рр. у середньому становили 14,2%, питома вага бюджетної програми «Підтримка екологічно безпечного стану в зонах відчуження і безумовного (обов'язкового) відселення» у середньому дорівнювала 5,0%, «Збереження природно-заповідного фонду» — 3,8%, «Керівництво та управління у сфері екологічного контролю» — 3,7%.

Бюджетні програми Міндовкілля є інструментом державної політики у сфері охорони довкілля та збереження природних ресурсів. Ці програми виконує зазначене міністерство як головний розпорядник бюджетних коштів та низка державних установ, що входять до його складу і є відповідальними виконавцями. Бюджетні програми Міндовкілля формуються для досягнення певної мети, завдань, та очікуваного результату для сфери охорони довкілля та збереження природних ресурсів.

Особливо гостро значення бюджетних програм в сфері екології, які розробляє Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України, постає у сучасних умовах. Постійна загроза складних екологічних ситуацій спричинених війною в Україні: зменшення кількості родючих земель, загроза ядерної катастрофи, може призвести до невивірених наслідків.

Не менш важливе значення має аудит виконання бюджетних програм в екологічній сфері, адже завдяки проведенню аудиту можливо оцінити ефективність та результативність спрямування та використання бюджетних коштів.

1.2. Характеристика діяльності Державної аудиторської служби України як суб'єкта державного фінансового контролю

Розвиток євроінтеграційних процесів в Україні та підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом сприяли проведенню реформ в системі фінансового контролю і, зокрема, державного аудиту.

У результаті змін діяльність основних органів державного фінансового контролю поступово змінювалася з практики після аудиторського контролю на практику доревізійного контролю. Раніше їхня діяльність була зосереджена на виявленні та усуненні фінансових правопорушень та обмежувалася цим. На даний момент здебільшого діяльність спрямована на попередження правопорушень. Для цього суб'єктам державного фінансового контролю надано широкі контрольні повноваження на етапах.

Не дивлячись на те, що Державна аудиторська служба України здійснює свою діяльність за напрямом державного фінансового контролю поряд з Державною казначейською службою та Державною податковою службою, вона є головним центральним органом виконавчої влади України, який наділений повноваженням проведення аудиту та реалізує на практиці державну політику у сфері державного фінансового контролю[17] Державна казначейська служба та

Державна податкова служба, мають значно вужчі повноваження в сфері державного контролю.

Після зміни структури Державної фінансової інспекції України у Державну аудиторську службу України почали вводитися в дію різні види державних фінансових аудитів. Так, протягом декількох років функціонування Державної аудиторської служби України в практичну діяльність запроваджено державний фінансовий аудит.

Державна аудиторська служба України була створена у 2015 році. Фактично діяльність свою служба розпочала у 2016 році. Перший рік функціонування новоствореного державного органу супроводжується високими результатами в сфері реалізації повноважень.

Державна аудиторська служба України регулярно оновлює веб сторінку, тому інформація є загальнодоступною для користувачів. Адже відповідно до Закону України "Про доступ до публічної інформації" публічна інформація у формі відкритих даних оприлюднюється для вільного та безоплатного доступу до неї. Відкриті дані дозволені для їх подальшого вільного використання та поширення.

Так, діяльність органів державного фінансового контролю у січні – червні 2021 року була зосереджена на здійсненні державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів, а також забезпеченні належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі[18].

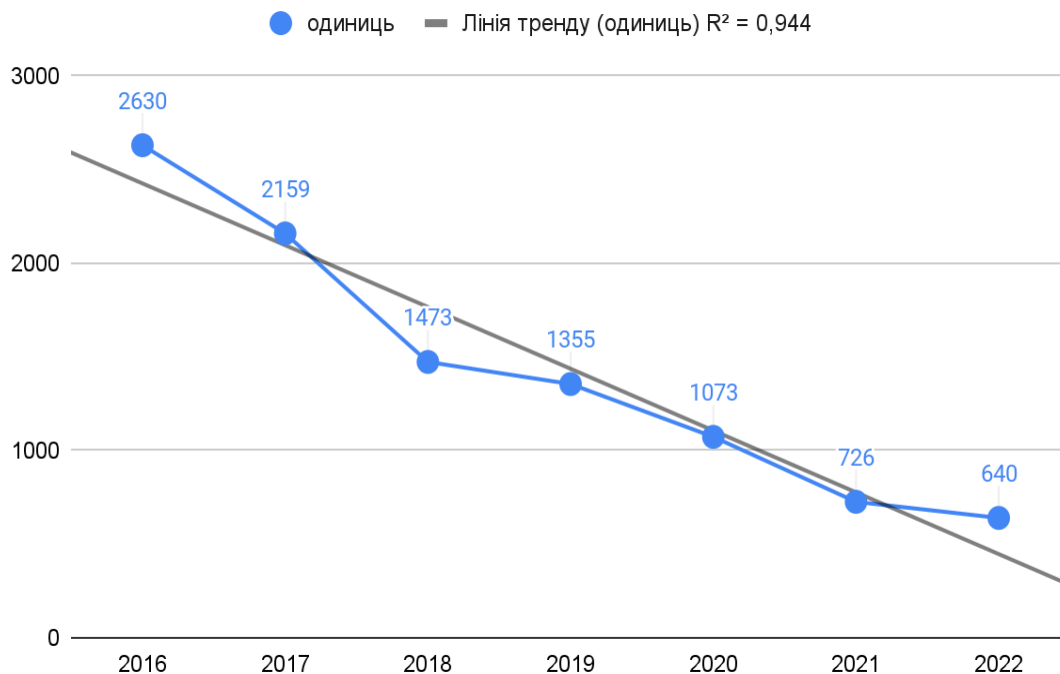


Рис1.3. Динаміка кількості контрольних заходів фінансово-господарської діяльності проведених Державною аудиторською службою України у 2016-2020 роках

Так у січні – червні 2020–2021 років органами Держаудитслужби під час проведення ревізій і перевірок охоплювалось контролем в середньому майже 237,4 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів, у січні – червні 2021 року під час ревізій та перевірок досліджено використання понад 209,1 млрд грн[18].

Протягом січня – вересня 2022 року проведено 312 ревізій та 328 перевірок закупівель, під час яких перевірено 585 підприємств, установ і організацій.

Загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить майже 95,2 млрд грн (понад 12,8 млрд грн за аналогічний період минулого року), з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ – близько 5,8 млрд грн (майже 8,0 млрд грн).

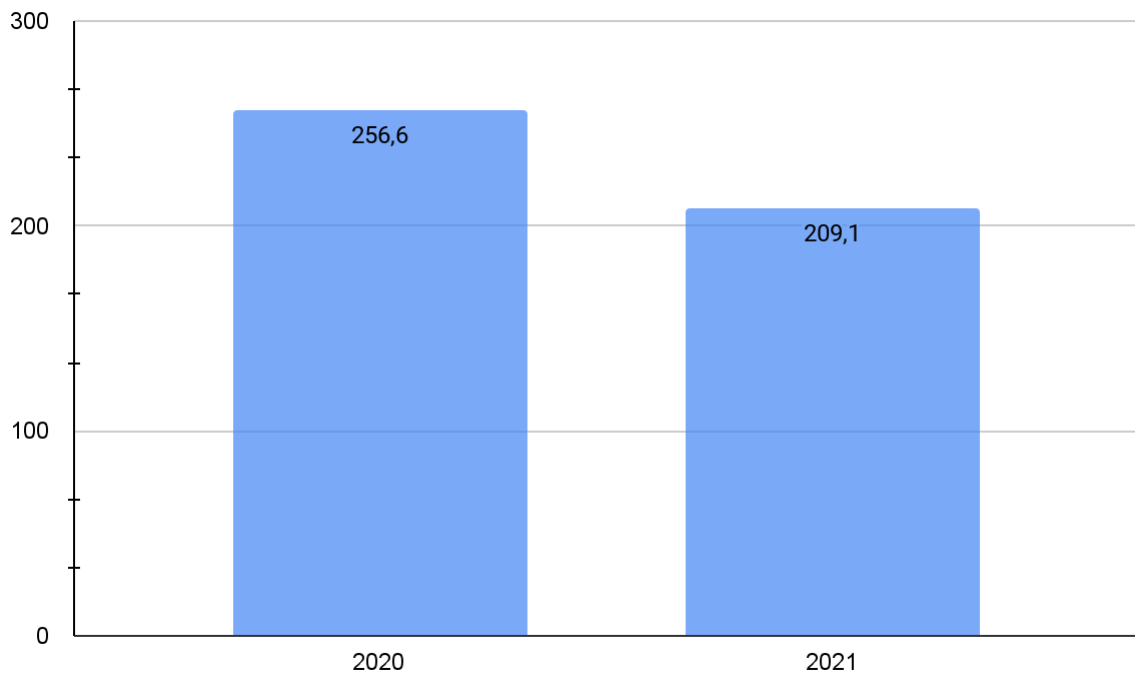


Рис1.4. Обсяги охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів у січні - червні 2021 року

Джерело: створено автором на основі[18].

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

У цілому за результатами ревізій та перевірок виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на понад 8,0 млрд гривень.

Відповідну динаміку продемонстровано на рисунку 1.5.

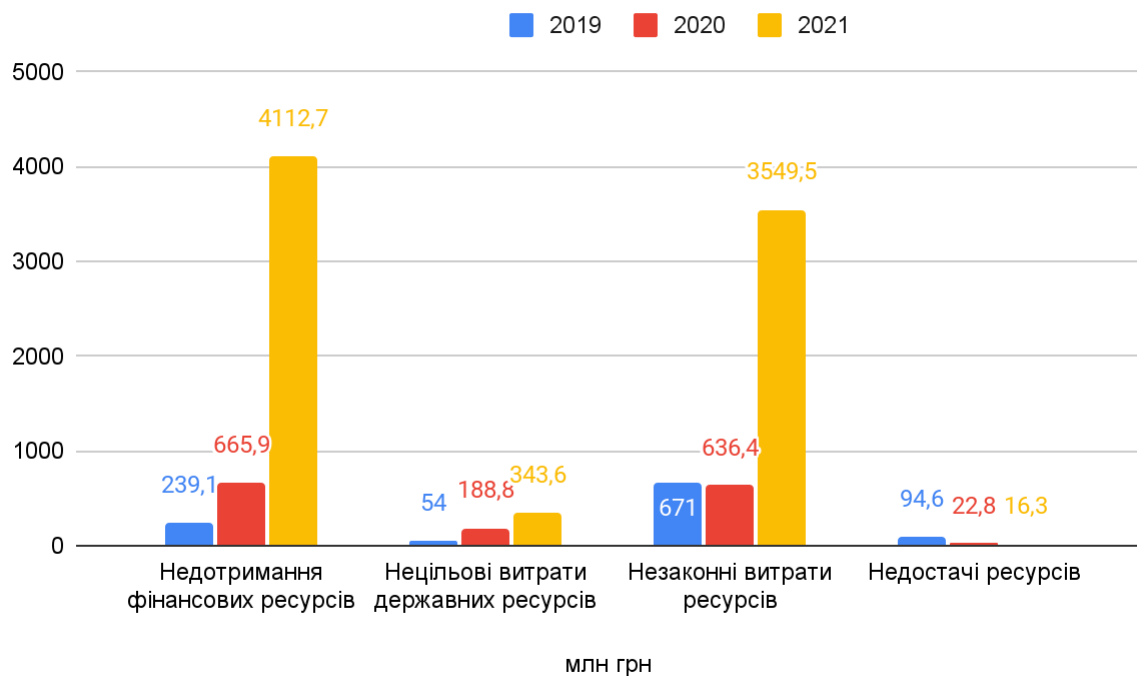


Рис1.5. Динаміка обсягів порушень, що призвели до втрат ресурсів, виявлених органами Держаудитслужби протягом січня - червня 2019-2021 років
Джерело: розроблено автором на основі[18].

Згідно наведеної вище динаміки можна проструктурувати порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів. Співвідношення порушень зображено на рисунку 1.6.

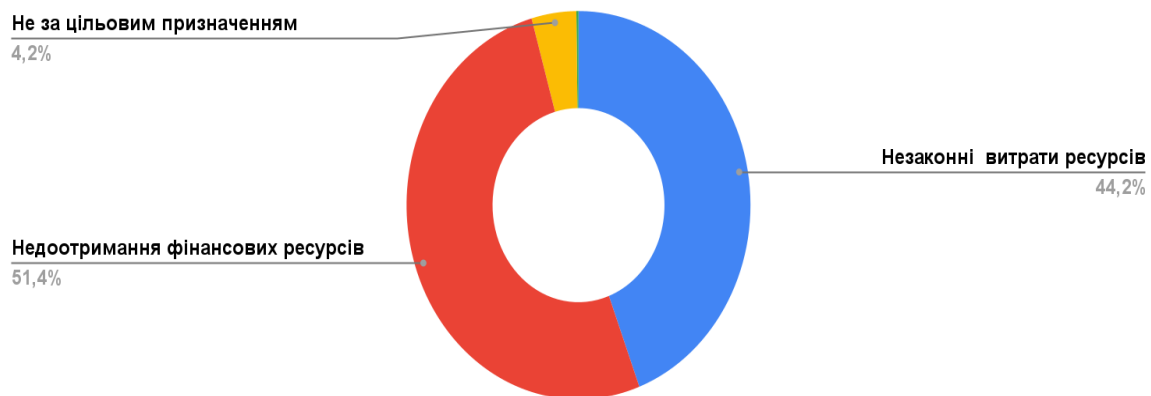


Рис1.6. Структура порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами Держаудитслужби за січень - вересень 2021 року

Джерело: створено автором на основі[18].

Узагальнені результати державних фінансових аудитів,що були проведені органами державного фінансового контролю у січні – червні 2021 року, наведені на рис. 1.7.

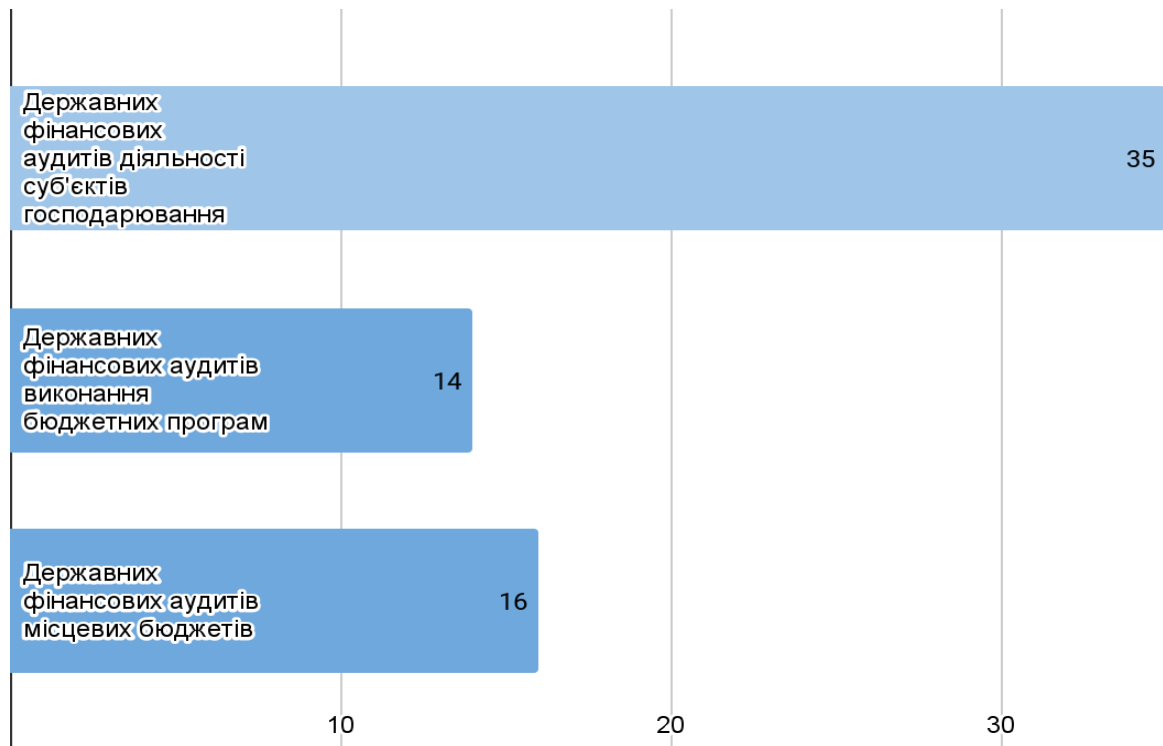


Рис1.7. Кількість державних фінансових аудитів, проведених органами державного фінансового контролю у січні - червні 2021 року

Джерело: створено автором на основі[18].

Як зазначено на рисунку 1.7, у період січень-червень було проведено 35 державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання, 16 державних фінансових аудитів місцевих бюджетів та 14 державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм.

Згідно статистичного звіту за період січень - вересень 2022 року Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами перевірено 585 підприємств, установ і організацій.

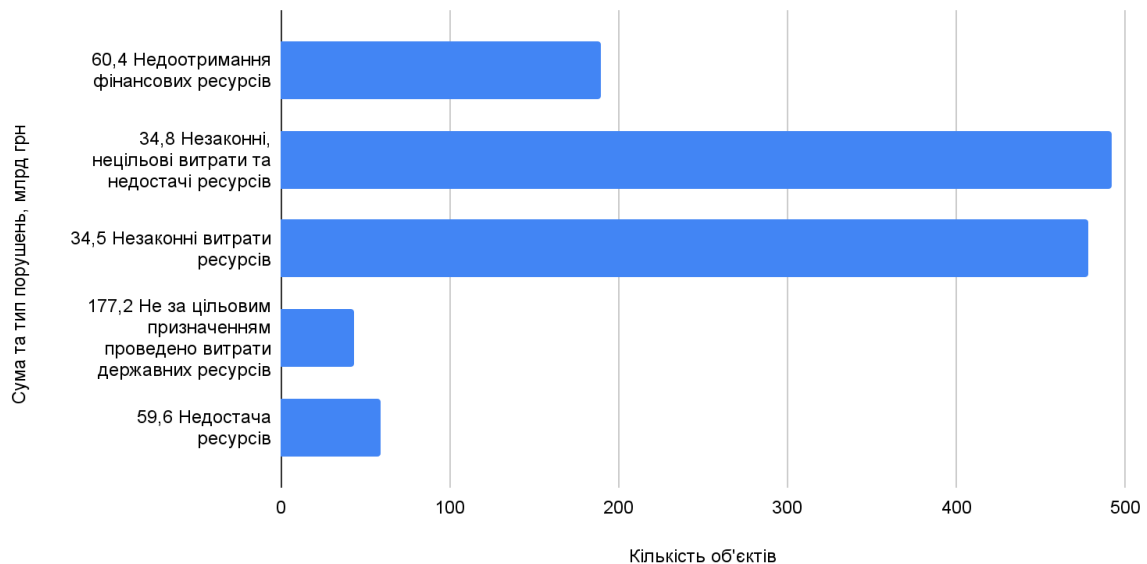


Рис1.8. Динаміка виявлених фінансових порушень Державною аудиторською службою України та її міжрегіональних територіальних органів за січень - вересень 2022 року

Джерело: розроблено автором на основі[18].

Загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить майже 95,2 млрд грн, з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ – близько 5,8 млрд грн.

У межах прав та наданих повноважень органами Держаудитслужби за січень – вересень 2022 року забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 698,5 млн грн. Частку відшкодування із загальної кількості виявлених порушень зображено на рисунку 1.9.

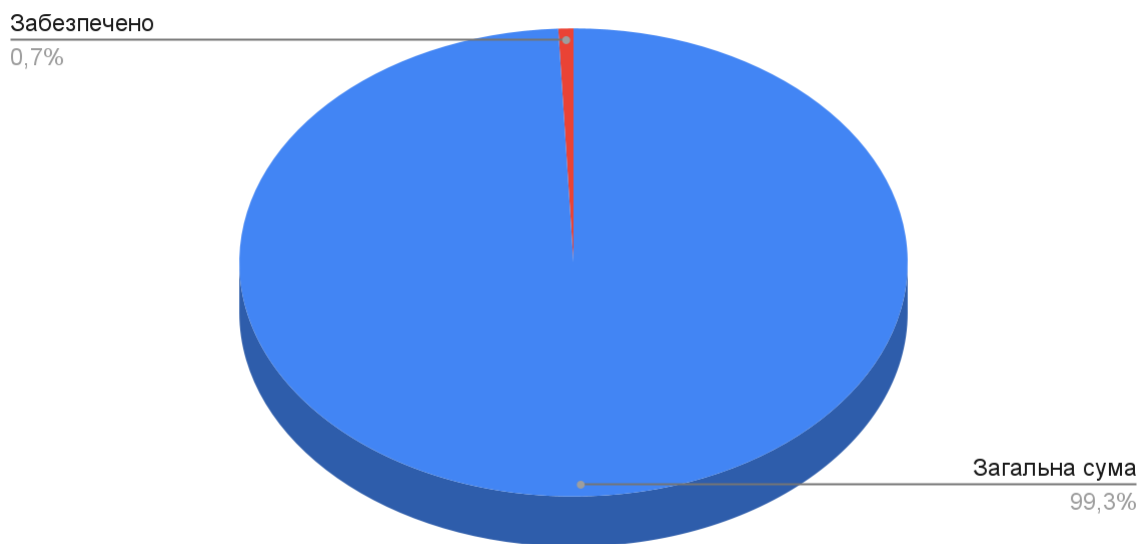


Рис1.9. Частка відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач фінансових і матеріальних ресурсів за січень – вересень 2022 року.

Джерело: створено автором на основі[18].

Як зазначено на рисунку 1.9 частка відшкодування становить близько 1,0% від виявлених таких порушень.

З погляду на аналіз діяльності доцільно буде розглянути інформацію про надходження та використання бюджетних коштів загального фонду Державної аудиторської служби України за 9 місяців 2022 року.

Таблиця 1.3

Інформація про надходження та використання бюджетних коштів загального фонду Державної аудиторської служби України від 24.10.2022 року

Показники	КЕКВ та/або ККК	Код рядк а	Затвердж ено на звітний рік	Затверд жено на звітний період (рік)	Залишок на початок звітного року	Надійшл о коштів за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)	Залишок на кінець звітного періоду (року)
Видатки та надання кредитів - усього	X	10	243 076 800,00	176 153 700,00	-	168 153 671,02	167 913 645,23	240 025,79

у тому числі: Поточні видатки	2000	20	243 076 800,00	-	-	168 153 671,02	167 913 645,23	240 025,79
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	30	232 191 800,00	-	-	164 781 005,29	164 744 269,72	36 735,57
Оплата праці	2110	40	191 468 700,00	137 076 000,00	-	136 465 712,34	136 428 976,77	36 735,57
Заробітна плата	2111	50	191 468 700,00	-	-	136 465 712,34	136 428 976,77	36 735,57
Нарахування на оплату праці	2120	80	40 723 100,00	28 757 100,00	-	28 315 292,95	28 315 292,95	-
Використання товарів і послуг	2200	90	10 185 000,00	-	-	2 995 581,09	2 793 083,32	202 497,77
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	100	1 201 700,00	-	-	594 783,69	594 783,69	-
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	130	5 819 400,00	-	-	1 045 294,17	1 045 294,17	-
Видатки на відрядження	2250	140	1 044 900,00	-	-	600 498,17	398 000,40	202 497,77
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	160	2 108 000,00	1 543 600,00	-	755 005,06	755 005,06	-
Оплата теплопостачан ня	2271	170	698 300,00	-	-	320 217,62	320 217,62	-
Оплата водопостачанн я та водовідведенн я	2272	180	103 200,00	-	-	17 842,90	17 842,90	-
Оплата електроенергії	2273	190	1 274 000,00	-	-	412 005,21	412 005,21	-

Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	2275	210	32 500,00	-	-	4 939,33	4 939,33	-
Інші поточні видатки	2800	370	700 000,00	-	-	377 084,64	376 292,19	792,45
Інші видатки	5000	650	X	8 766 000,00	X	X	X	X

Джерело: створено автором на основі[18].

Згідно наведених у таблиці даних можна зробити такий висновок, що найбільше використання бюджетних коштів спостерігається по показниках заробітна плата та видатки на відрядження.

Зокрема, такі показники як обслуговування боргових зобов'язань, поточні трансферти, субсидії, соціальне забезпечення, виплата пенсій і допомоги, стипендії, інші виплати населенню, надання внутрішніх та зовнішніх кредитів, що представлені у звіті Державної аудиторської служби не були включені у таблицю, адже суми цих показників у відсотковому співвідношенні до загального обсягу незначні.

Існує велика кількість регуляторних актів розробником яких є Державна аудиторська служба. Відповідно до статті 10 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»[19] звіти про відстеження результативності регуляторних актів розміщуються на офіційному веб сайті Держаудитслужби у підрозділі «Регуляторна діяльність» розділу «Діяльність».

Результати діяльності Державної аудиторської служби України зображено на таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Загальні відомості про результати діяльності (щодо державних фінансових аудитів) станом на 2022 рік

Показник	Кількість
1. Проведено державних фінансових аудитів (всього), у тому числі:	149

1.1. виконання місцевих бюджетів	14
1.2. виконання бюджетних програм	19
1.3. діяльності суб'єктів господарювання (всього), у тому числі:	116
- державного сектору	47
- комунального сектору	69
1.4. інвестиційних проектів	0
2. Залучено до участі територіальні органи:	39
- під час проведення аудитів виконання місцевих бюджетів	11
- під час проведення аудитів виконання бюджетних програм	19
- під час проведення аудитів діяльності суб'єктів господарювання	9
- під час проведення аудитів інвестиційних проектів	0
3. Проведено збір інформації, відомостей та даних (всього), у тому числі:	317
- під час проведення аудитів виконання місцевих бюджетів	123
- під час проведення аудитів виконання бюджетних програм	72
- під час проведення аудитів діяльності суб'єктів господарювання	122
- під час проведення аудитів інвестиційних проектів	0
4. Проведено зустрічних звірок (всього), у тому числі:	137
- під час проведення аудитів виконання місцевих бюджетів	54
- під час проведення аудитів виконання бюджетних програм	4
- під час проведення аудитів діяльності суб'єктів господарювання	79
- під час проведення аудитів інвестиційних проектів	0
5. Проведено ревізій, ініційованих:	96
- під час проведення аудитів виконання місцевих бюджетів	26
- під час проведення аудитів виконання бюджетних програм	6
- під час проведення аудитів діяльності суб'єктів господарювання	64
- під час проведення аудитів інвестиційних проектів	0
6. Оприлюднено результатів аудиторських досліджень (в друкованих та Інтернет-виданнях, через телебачення, радіомовлення тощо)	259

Джерело: створено автором на основі [20]

Згідно з таблицею Державна аудиторська служба у 2022 році провела 149 державних фінансових аудитів, залучила до участі 39 територіальних органів , провела 317 зборів інформації, 137 зустрічних звірок та оприлюднила 259

результатів аудиторських досліджень. Обсяг охоплених державними фінансовими аудитами фінансових та матеріальних ресурсів становив 189 800 274,50 тис. грн[20].

Таблиця 1.5

Окремі показники результативності державних фінансових аудитів проведених Держаудитслужбою у 2022 році

Показник	Кількість (фактів, об'єктів)			
	У тому числі			
	за результатами аудитів виконання місцевих бюджетів	за результатами аудитів виконання бюджетних програм	за результатами аудитів діяльності суб'єктів господарювання	за результатами аудитів інвестиційних проектів
Кількість наданих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів	309	188	957	0
Кількість користувачів, яким направлено аудиторські звіти та відповідні інформації для прийняття управлінських рішень	25	26	137	0
Інформування правоохоронних органів про результати аудитів	15	8	66	0
Кількість виконаних пропозицій за результатами державних фінансових аудитів	344	100	413	0
Ініційовано прийняття законодавчих і нормативно-правових актів (в тому числі регуляторних)	10	2	3	0

Джерело: створено автором на основі[20]

Аналіз діяльності Державної аудиторської служби показав, що служба реалізує покладені на неї завдання у повному обсязі. Держаудитслужба сприяє забезпеченню законного та ефективного використання державних коштів та/або майна, приймає активно участь у розробці регуляторних актів, проводить аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції.

РОЗДІЛ 2. ПІДГОТОВКА ТА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО
ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ,
СПРЯМОВАНИХ НА РЕАЛІЗАЦІЮ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ

УПРАВЛІННЯ ЗОНОЮ ВІДЧУЖЕННЯ ТА ПЕРЕТВОРЕННЯ ОБ'ЄКТА «УКРИТТЯ» НА ЕКОЛОГІЧНО БЕЗПЕЧНУ СИСТЕМУ

2.1. Підготовка до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, спрямованих на реалізацію державної політики у сфері управління зоною відчуження

Етап підготовки до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм спрямованих на реалізацію державної політики у сфері управління зоною відчуження включає перш за все включення об'єкта аудиту до плану проведення заходів державного фінансового контролю.

Відповідно до пункту 9 Порядку 2521[21], пункту 8 Порядку 7401[22] , державні фінансові аудити діяльності суб'єктів господарювання, виконання бюджетних програм, інвестиційних проєктів, державних (регіональних) програм та Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування проводяться згідно із затвердженим у встановленому порядку планом проведення заходів державного фінансового контролю, що розміщується на офіційному веб сайті Держаудитслужби[23].

Пройшло 36 років з того дня, коли на території України трапилась трагедія - техногенно-екологічна катастрофа, спричинена вибухом реактора четвертого енергоблоку Чорнобильської атомної електростанції, яка нанесла непоправної шкоди екології та здоров'ю людей.

Сьогодні Україна має вирішити низку екологічних, соціальних та економічних проблем в чорнобильській зоні, зокрема щодо підтримки у безпечному стані енергоблоків та об'єкта «Укриття», остаточного закриття та консервації атомних блоків Чорнобильської АЕС, розвиток інфраструктури поводження з радіоактивними відходами.

Щороку з державного бюджету виділяються ресурси для вирішення цих проблем. Спеціально створеним органом виконавчої влади у системі

центральных органів є Державне агентство України з управління зоною відчуження.

Державне агентство України з управління зоною відчуження (ДАЗВ) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра захисту довкілля та природних ресурсів та який реалізує державну політику у сфері управління зоною відчуження і зоною безумовного (обов'язкового) відселення, подолання наслідків Чорнобильської катастрофи, зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему, а також здійснює державне управління у сфері поводження з радіоактивними відходами на стадії їх довгострокового зберігання і захоронення[24].

Основним завданням Агентства є реалізація державної політики у сфері управління зоною відчуження і зоною безумовного (обов'язкового) відселення, подолання наслідків Чорнобильської катастрофи, зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, а також здійснення державного управління у сфері поводження з радіоактивними відходами та внесення на розгляд Міністра захисту довкілля та природних ресурсів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері управління зоною відчуження і зоною безумовного (обов'язкового) відселення, подолання наслідків Чорнобильської катастрофи, зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, поводження з радіоактивними відходами[24].

Агентство України з управління зоною відчуження у період з 2019 по 2021 роках є відповідальним виконавцем 9 бюджетних програм: КТІКВК 2408010 (2708010), КІПІКВК 2408070 (2708070), КІКВК 2408080 (2708080), КІКВК 2408090 (2708090), КІКВК 2708110, КІКВК 2408120 (2708120), КТІКВК 2408140, КІКВК 2708810, КІКВК 2708820.

Зазначені програми за 2019-2020 рік профінансовано на загальну суму 4325,8 млн грн, з них за загальним фондом - 3550 млн грн та за спеціальним фондом – 775,8 млн гривень[25].

Відповідно до даних Звіту про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України за I півріччя 2021 року Державної казначейської служби України зазначені програми профінансовано в обсязі 925,3 млн грн, з них за загальним фондом — 809,5 млн грн та за спеціальним фондом — 115,7 млн гривень[25].

Крім того, через масштабні пожежі, що сталися в зоні відчуження у 2020 році, на виконання розпоряджень Кабінету Міністрів України від 13.04.2020 № 407-р «Про виділення коштів Для здійснення заходів щодо запобігання та ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій, пов'язаних з пожежами в зоні відчуження, зоні безумовного (обов'язкового) відселення та на прилеглих до них землях державних підприємств, які належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів»[26] та від 21.10.2020 № 1279-р «Про виділення коштів з резервного фонду державного бюджету для здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням виникненню надзвичайних ситуацій у зоні відчуження та зоні безумовного (обов'язкового) відселення»[27] підприємствам, що входять до сфери управління ДАЗВ, із резервного фонду державного бюджету за бюджетною програмою за КПКВК 2708700 «Здійснення заходів щодо запобігання та ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій, пов'язаних з пожежами» використано 28,7 млн грн та за КПКВК 2708710 «Здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням виникненню надзвичайних ситуацій у зоні відчуження та зоні безумовного (обов'язкового) відселення) - 57,9 млн гривень.

Зазначені кошти спрямовано на придбання пожежного спорядження, технічних засобів, призначених для пожежогасіння, пально-мастильних матеріалів з метою ліквідації наслідків пожеж та недопущення їх в подальшому.

Кошти державного бюджету, виділені ДАЗВ у 2019-2020 роках та I півріччі 2021 року в рамках виконання бюджетних програм за наступними КПКВК:

2708010 (2408010 в 2019 році) «Керівництво та управління діяльністю у зоні відчуження» (далі – КПКВК 2708010, 2408010);

2708070 (2408070 в 2019-2020 роках) «Радіологічний захист населення та екологічне оздоровлення території, що зазнала радіоактивного забруднення» (далі - КПКВК 2708070, 2408070);

2708080 (2408080 в 2019-2020 роках) «Збереження етнокультурної спадщини регіонів, постраждалих від наслідків Чорнобильської катастрофи» (далі - КПКВК 2708080, 2408080);

2708090 (2408090 в 2019 році) «Виконання робіт у сфері поводження з радіоактивними відходами неядерного циклу, будівництво комплексу «Вектор» та експлуатація його об'єктів» (далі – КПКВК 2708090, 2408090);

2708110 (2408110 в 2019 році) «Підтримка екологічно безпечного стану у зонах відчуження і безумовного (обов'язкового) відселення» (далі – КПКВК 2708110, 2408110);

2708120 (2408120 в 2019 році) «Підтримка у безпечному стані енергоблоків та об'єкта «Укриття» та заходи щодо підготовки до зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС» (далі — КПКВК 2708120, 2408120);

2408140 «Реалізація державного інвестиційного проекту «Відновлення об'єктів транспортної інфраструктури зони відчуження» (далі – КПКВК 2408140);

2708810 «Реалізація державного інвестиційного проекту «Створення комплексної системи поводження з радіоактивними матеріалами, які утворюються під час зняття з експлуатації енергоблоків та реконструкції об'єкта «Укриття» (далі — КІТКВК 2708810);

2708820 «Реалізація державного інвестиційного проекту «Реалізація другого ТІК Нового безпечного конфаймента та реконструкції об'єкта «Укриття» (далі — КТІКВК 2708820).(див. Додаток А)

Аудит проведений відповідно до Порядку проведення Державною аудиторської службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року № 1017 зі змінами [11], шляхом:

- аналізу законодавчої, нормативно-методологічної бази з питань діяльності ДАЗВ та реалізації покладених на нього функцій і завдань;
- опрацювання даних фінансової, статистичної та оперативної звітності розпорядників бюджетних коштів, яких визначено виконавцями обраних для дослідження бюджетних програм та одержувачів бюджетних коштів;
- аналізу даних, одержаних за запитами від центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій;
- опрацювання матеріалів раніше здійснених контрольних заходів державного фінансового контролю, інформації ЗМІ з проблемних питань у досліджуваних сфері;
- збирання інформації від юридичних осіб[11].

Метою аудиту оцінка ефективності використання бюджетних коштів, які були виділені на виконання бюджетних програм щодо реалізації державної політики у сфері управління зоною відчуження і зоною безумовного (обов'язкового) відселення, подолання наслідків Чорнобильської катастрофи, зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему та управління у сфері поводження з радіоактивними відходами на стадії їх довгострокового зберігання і захоронення;

забезпечення на території України, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи, належного рівня радіаційної безпеки населення;

забезпечення наукового супроводу робіт, що спрямовані на мінімізацію наслідків Чорнобильської катастрофи, збереження етнокультурної спадщини Полісся;

реалізації державної політики у сфері поводження радіоактивними відходами, спрямованої на захист довкілля, життя і здоров'я населення від дії іонізуючого випромінювання, ліквідація радіаційних аварій;

посилення бар'єрних функцій зони відчуження, підтримка екологічно безпечного стану у зонах відчуження і безумовного (обов'язкового) відселення;

підготовки до зняття і зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему; забезпечення захисту персоналу, населення та довкілля від впливу іонізуючого випромінювання;

безпечного та своєчасного поводження з радіоактивними матеріалами, які утворюються під час зняття з експлуатації енергоблоків та реконструкції об'єкта «Укриття» та вдосконалення існуючої системи поводження з радіоактивними матеріалами на ДСТІ Чорнобильська АЕС;

підвищення рівня безпеки об'єкта «Укриття» шляхом зниження ризиків обвалення будівельних конструкцій об'єкта «Укриття»(див.Додаток А)

Направлення на проведення аудиту виконання бюджетних програм заповнюється згідно форми затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2020 № 821 «Про затвердження зразків направлень для посадових осіб органів державного фінансового контролю»[28].

Відповідно до Наказу[28]. у направленні зазначаються:

- прізвище, ім'я, по батькові (за наявності) посадової особи органу державного фінансового контролю;
- заходу державного фінансового контролю (ревізія, державний фінансовий аудит, перевірка закупівель);
- найменування об'єкта, у якому проводитиметься захід державного фінансового контролю;
- мета проведення заходу державного фінансового контролю;
- дати початку та закінчення заходу державного фінансового контролю;
- підстава проведення заходу.

Один примірник Направлення на проведення заходу державного фінансового контролю і копія рішення суду (у разі проведення позапланової

виїзної ревізії за рішенням суду) надаються керівнику (заступнику керівника) об'єкта, у якому проводитиметься захід державного фінансового контролю.

Відповідно до пункту 11 Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 р. № 692[29], повідомлення про проведення аудиту надсилається об'єкту аудиту не пізніше ніж за п'ять календарних днів до початку його проведення.

Збір даних для проведення аудиту про досліджувані бюджетні програми охоплював такі територіальні одиниці: Київська, Дніпровська, Харківська, Львівська, Одеська області та період реалізації бюджетних програм з 01.01.2019 по 30.06.2021.

Для аудиторського дослідження обрано 4 бюджетні програми(а саме: КПКВК 2708010; КПКВК 2708090; КПКВК 2708110; КПКВК 2708120) , на які спрямовано 99,4 % загального обсягу фінансування та виконання яких значною мірою спрямоване на забезпечення реалізації Агентством своїх функцій та завдань в частині реалізації державної політики у сфері управління зоною відчуження і зоною безумовного (обов'язкового) відселення, подолання наслідків Чорнобильської катастрофи, зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, а також здійснення державного управління у сфері поводження з радіоактивними відходами на стадії їх довгострокового зберігання і захоронення.

Аналізом виконання результативних показників виконання паспортів бюджетної програми за 2019-2020 роки виявлено деякі відхилення фактичних результатів від запланованих як у бік зменшення, так і у бік збільшення.

Результативними показниками досліджуваних бюджетних програм є:

1) КПКВК 2708010 (2408010) «Керівництво та управління діяльністю у зоні відчуження»

- Показник «Кількість підпорядкованих підприємств та організацій» у 2019 році склав 22 од. (або 105%), що на 1 од. більше від плану, поряд з цим у 2020 - 11 од. (або 92%), що на 1 од. менше запланованого обсягу.

- Показник «Кількість підпорядкованих підприємств та організацій» у 2019 році склав 22 од. (або 105%), що на 1 од. більше від плану, поряд з цим у 2020 - 11 од. (або 92%), що на 1 од. менше запланованого обсягу.

- Показник продукту «Кількість відомих комплексних перевірок з питань охорони праці, радіаційної і пожежної безпеки та охорони навколишнього природного середовища» становив 6 шт. (або 75% плану); у 2020 показник «Кількість наданих роз'яснень про застосування законодавства у сфері подолання наслідків Чорнобильської катастрофи» становив 483 од (або 95% плану); у 2019 році кількість розроблених проектів.

- Показник ефективності середньомісячні витрати на 1 працівника (без урахування одноразових матеріальних виплат) склав 19,6 тис грн (або 105%), що більше у порівнянні із запланованим обсягом на (або 5%); у 2020 році зазначений показник склав 26,1 тис. грн (або 115%), що більше від запланованого на 3,6 тис. грн (або 15%).

- Показник якості частка прийнятих нормативно-правових актів у загальній кількості розроблених у 2019 році становив 27%, що менше від запланованого на 73%.

2) КВК 2708090 (2408090) «Виконання робіт у сфері поводження з радіоактивними відходами неядерного циклу, будівництво комплексу «Вектор» та експлуатація його об'єктів».

- Показник продукту «Кількість одиниць техніки, придбаної для поводження з радіоактивними відходами та експлуатації побудованих об'єктів комплексу виробництв «Вектор» фактично склав 1 од. (або 86% від плану).

- Показник ефективності «Середня вартість виконання і проекту щодо забезпечення реконструкції та будівництва споруд, устаткування та обладнання, призначених для поводження з радіоактивними відходами» становив 485,1 тис. грн (або 103% від плану).

- Показник якості «Рівень будівельної готовності сховища для проміжного зберігання високоактивних радіоактивних відходів, що повертаються з Російської Федерації після переробки відпрацьованого ядерного палива українських АЕС» склав 5 %, що менше від запланованого на 49 %.

- Показники продукту «Кількість РАВ у формі відпрацьованих джерел іонізуючого випромінювання (ВДІВ), перевезених зі сховищ міжобласних філій ДСП «Об'єднання «Радон» до Централізованого сховища ВДІВ ДСП «ЦЦПРВ» та «Кількість прийнятих на довгострокове зберігання джерел іонізуючого випромінювання, що надійшли до централізованого сховища ВДІВ ДСП «ЦППРВ» склали 100 од. (або 10 % від плану).

- Показник «Середні витрати на придбання 1 одиниці транспортних засобів, обладнання придбаного для поводження з радіоактивними відходами», що становив 204,3 тис. грн (або 185 % від плану).

3) КПКВК 2708110 «Підтримка екологічно безпечного стану у зонах відчуження і безумовного (обов'язкового) відселення».

- Показник середньооблікова чисельність працівників, задіяних у виконанні бюджетної програми, яка склала 2240 осіб (або 99%), що менше від запланованого обсягу на 21 особу (або 1%). У 2020 році такий показник затрат склав 2133 особи (або 95%), що на 107 осіб (або 5%) менше ніж було заплановано.

- показник продукту виробництво питної і технічної води склав 478,2 тис. куб. м. (або 85%), що менше від запланованого на ,8 тис. м (або 15%); виробництво теплової енергії, транспортування її та місцевими мережами, постачання теплової енергії склав 17743 Гкал (або 84%), що на 3467 Гкал (або 16%) менше від плану.

4) КПКВК 2708120 «Підтримка у безпечному стані енергоблоків та об'єкта «Укриття» та заходи щодо підготовки до зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС»

- Показник продукту: «Кількість виведених з експлуатації систем та елементів енергоблоків Чорнобильської АЕС» становив 39 од. (78 % від плану).

- Показник продукту: «Об'єм переданих у сховище рідких радіоактивних відходів» становив 5,6 куб. м (або 56 % від плану).
- Показник продукту: «Кількість упаковок РАВ, утворених при переробці рідких радіоактивних відходів на заводі з переробки рідких радіоактивних відходів» становив 1269 од. (або 48 % від плану).
- Показник продукту: «Кількість упаковок РАВ, переданих на захоронення в спеціально обладнане приповерхнєве сховище твердих перероблених радіоактивних відходів» становив 1170 од. (або 45 % від плану).
- показник якості «Рівень виконання робіт із остаточного закриття та консервації атомних блоків Чорнобильської АЕС» склав 4,4 %, що менше від запланованого обсягу на 13,6 %.

Зважаючи на дані відхилення від виконання запланованих результативних показників виконання паспортів бюджетних програм, перед аудитором постала потреба дослідити причини їх виникнення, можливий їх вплив на повноту досягнення цілей та завдань зазначеної програми, а також ефективність використання бюджетних коштів на реалізацію заходів бюджетних програм.

Відповідно до даних відхилень аудитором висунуто гіпотези, зображені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Гіпотези державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм
Державним агентством України з управління зоною відчуження за період з
01.01.2019 по 30.06.2021 року

№	Опис гіпотези
1	Неузгодженість позиції державних органів влади та інших суб'єктів, що мають вплив на прийняття рішень щодо технічних характеристик сховищ для проміжного зберігання високоактивних

	радіоактивних відходів, що повертаються з Російської Федерації, недосконалість законодавчої бази у сфері поводження з радіоактивними відходами та прийняття неефективних управлінських рішень Міндовкілля І ДАЗВ може призвести до незапланованих витрат коштів Фонду РАВ за зберігання радіоактивних відходів, недотримання Україною вимог укладених міжнародних угод у сфері ядерної та радіаційної безпеки, та загрожує життю, здоров'ю населення та навколишньому природному середовищу від їх впливу.
2	Неприйняття своєчасних ефективних управлінських рішень, як зі сторони Міндовкілля так і зі сторони ДАЗВ стосовно виконання в повній мірі завдань щодо зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему може призвести до збільшення терміну експлуатації станції та, як наслідок, до збільшення щорічних витрат на експлуатацію об'єктів її інфраструктури.
3	Зволікання ДАЗВ та Міндовкілля із розробленням Чорнобильському радіаційно-екологічному біосферному заповіднику правовстановлюючих документів на право постійного користування земельними ділянками, Проекту організації території заповідника та не забезпечення вичерпних протипожежних заходів на його території може спричинити збитки природно-заповідному фонду.
4	Недоліки системи внутрішнього контролю можуть негативно впливати на виконання функцій і завдань, покладених на Агентство.

Джерело: створено автором на основі Додатку А.

Підготовка до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, спрямованих на реалізацію державної політики у сфері управління зоною відчуження є багаторівневим процесом та потребує чітко визначених дій та відповідної кваліфікації від особи, що безпосередньо здійснює перевірку. Підготовка включає у себе визначення мети та завдань аудиту

виконання бюджетних програм, визначення теоретичних аспектів, опрацювання інформації, що стосується об'єкта та висунення гіпотез.

2.2. Методика здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, спрямованих на реалізацію державної політики у сфері управління зоною відчуження, узагальнення і реалізація його результатів

Внутрішніми учасниками процесу здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм спрямованих на реалізацію державної політики у сфері управління зоною відчуження є:

- Голова Держаудитслужби та його заступники;
- підрозділи Держаудитслужби, відповідальні за проведення аудитів;
- підрозділи міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби, відповідальні за проведення аудитів;
- підрозділ, відповідальний за стратегічне планування, звітність та координацію здійснення державного фінансового контролю;
- підрозділ, відповідальний за запобігання та протидію корупції в Держаудитслужбі;
- підрозділ, відповідальний за документообіг та контроль виконавської дисципліни;
- юридичний підрозділ;
- підрозділ, відповідальний за охорону державної таємниці;
- підрозділ, відповідальний за контроль якості заходів державного фінансового контролю.

Зовнішніми учасниками процесу є:

- об'єкти аудиту;
- орган управління об'єкта аудиту;
- правоохоронні органи;

- учасники аудиту.

Споживачами процесу є:

- Кабінет Міністрів України;
- Міністерство фінансів України;
- правоохоронні органи;
- орган управління об'єктом контролю, де проводиться аудит;
- об'єкт аудиту, у разі проведення аудиту за його зверненням;
- суспільство.

Відповідно до пункту 9 Порядку 2521[30] державні фінансові аудити діяльності суб'єктів господарювання, виконання бюджетних програм, інвестиційних проєктів, державних (регіональних) програм та Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування проводяться згідно із затвердженим у встановленому порядку планом проведення заходів державного фінансового контролю, що розміщується на офіційному вебсайті Держаудитслужби[31].

Склад групи державних аудиторів, строки проведення аудиту визначає Держаудитслужба, її міжрегіональний територіальний орган відповідно до завдань аудиту.

Законом передбачена можливість продовження строку проведення аудиту, що відбувається за рішенням керівника органу Держаудитслужби чи його заступника. Після чого обов'язково вносяться в установленому порядку зміни до плану проведення заходів державного фінансового контролю.

Держаудитслужба має право залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок до проведення аудиту[11].

Водночас законодавством не зобов'язано Держаудитслужбу в обов'язковому порядку укладати письмовий договір з кваліфікованими

фахівцями та не встановлено будь-якої форми договору на залучення кваліфікованих фахівців.

Наразі застосування права залучення зовнішніх експертів та спеціалістів до проведення контрольних заходів реалізують Держаудитслужба, її міжрегіональні територіальні органи через письмові звернення до органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій про виділення кваліфікованого фахівця у тій чи іншій галузі економіки.

Незважаючи на критерії щодо залученого зовнішнього експерта та спеціаліста (освіту та досвід за напрямом, необхідним для забезпечення якості тощо) які, як правило, зазначаються у письмових зверненнях Держаудитслужби, навіть виділення такого спеціаліста з документальним підтвердженням відповідності критеріям (диплом, витяг з трудової книжки), очікувана якість виконання ними завдань під час контрольного заходу досягається не завжди.

Аналізом інформацій щодо випадків неякісного оформлення аудиторських доказів, сформованих залученими зовнішніми експертами та спеціалістами за результатами проведення контрольних заходів, наданих структурними підрозділами Держаудитслужби та її міжрегіональними територіальними органами, встановлено таке.

Працівниками Держаудитслужби було неодноразово зафіксовано низку випадків невиконання, виконання не у повному обсязі, неякісного виконання завдань залученими зовнішніми експертами та спеціалістами. Зазначене призводило до неохоплення контролем важливих питань фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю та, відповідно, бюджетних коштів на значні суми.

Зі свого боку неякісне оформлення результатів роботи залученими зовнішніми експертами та спеціалістами може стати причиною оскарження заходів державного фінансового контролю та їх результатів у судах, що впливатиме на негативний імідж Держаудитслужби загалом.

У тому випадку якщо виникли обставини що обумовлюють конфлікт інтересів, кожен член групи державних аудиторів зобов'язаний письмово

повідомити керівника не пізніше наступного робочого дня з моменту виявлення таких обставин.

Керівник Підрозділу приймає рішення щодо врегулювання конфлікту інтересів протягом двох робочих днів після отримання повідомлення про наявність у підлеглої йому особи конфлікту інтересів відповідно до вимог антикорупційного законодавства, про що повідомляє відповідну особу.

Для проведення аудиту та/або збору інформації за місцезнаходженням учасника аудиту на кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленими Мінфіном зразками, яке підписує керівник органу Держаудитслужби[11].

Державні аудитори видають керівникові об'єкта аудиту чи його заступникові направлення в день виходу на проведення аудиту за місцезнаходженням об'єкта аудиту[11].

Для здійснення на належному рівні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм орган державного фінансового контролю має право в порядку, передбаченому пунктом 11 статті 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»[1], одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб – підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань[1].

У разі наявності обставин, що перешкоджають (унеможливлюють) проведенню аудиту (недопущення державних аудиторів, відсутність ведення бухгалтерського обліку, ненадання необхідних для перевірки документів, наявність інших об'єктивних і незалежних від органу Держаудитслужби причин) та/або збору інформації, державний аудитор в установленому порядку складає та підписує в двох примірниках акт про неможливість проведення аудиту та долучає другий примірник акта до матеріалів аудиту[11].

Під час проведення аудиту з метою дослідження гіпотез аудиту та отримання аудиторських доказів може здійснюватися збір інформації

(отримання від учасника аудиту необхідних документів, інформації) такими способами:

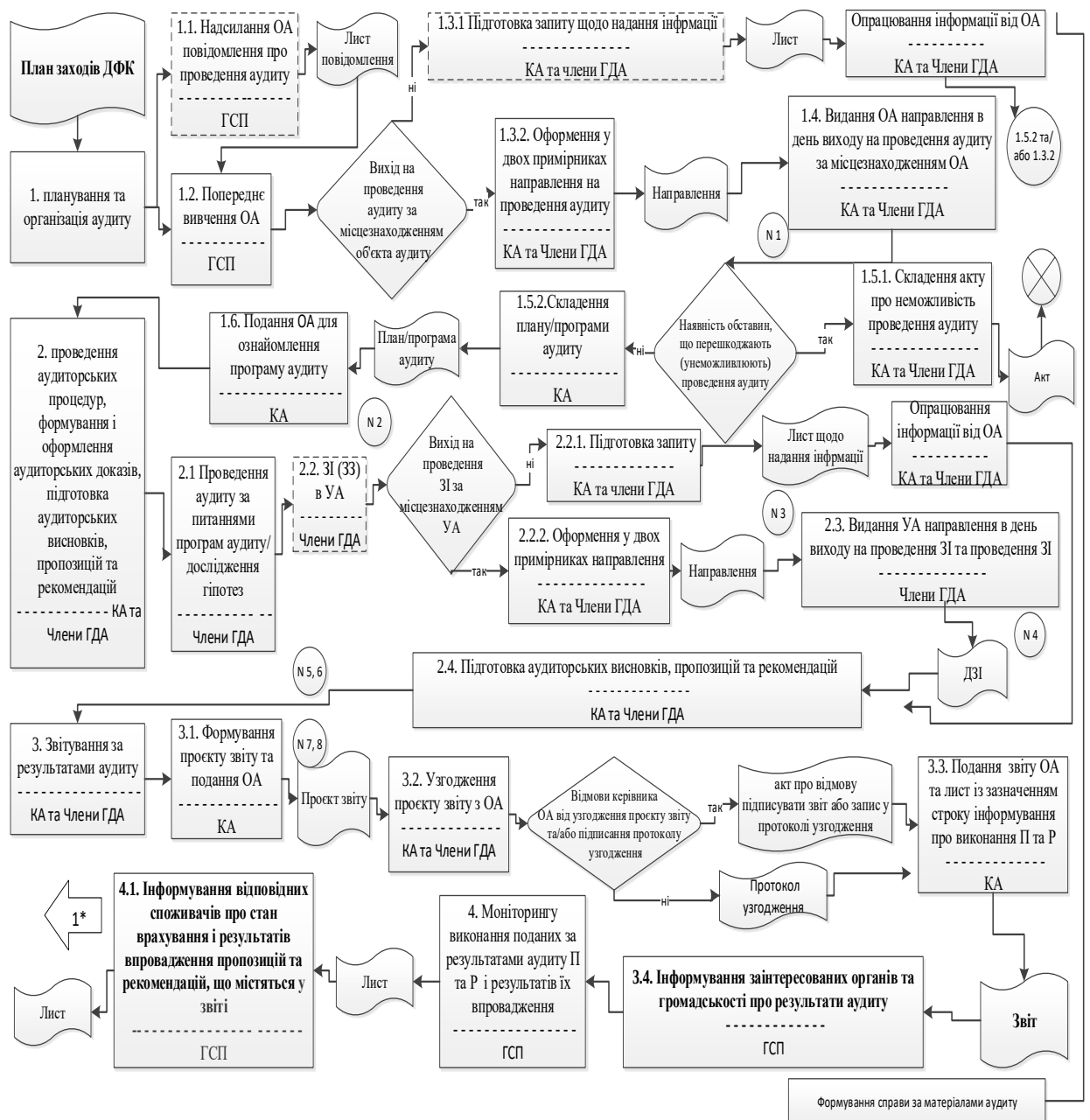
- за письмовим запитом органу Держаудитслужби;
- державними аудиторами за місцезнаходженням учасника аудиту.

Результати збору інформації (зокрема зустрічних звірок) таким способом відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту і додається до звіту[11].

Результати збору інформації (зокрема зустрічних звірок) за місцезнаходженням учасника аудиту відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту і додається до звіту[11].

Відповідно до підпункту 1 пункту 4 Порядку 1017[11] програму аудиту складає керівник аудиту та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або його заступнику. Керівник аудиту подає для ознайомлення програму аудиту об'єкту аудиту одним із способів, визначених у пункті 14 Порядку 1017[11].

Відповідно до пункту 17 Порядку 1017[11] керівник аудиту формує проєкт звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше ніж за один робочий день до завершення визначеного в направленні строку проведення аудиту з урахуванням продовження такого строку одним із способів, передбачених пунктом 14 Порядку 1017[11].



1*Процес інформування про результати діяльності

Рис10. Блок-схема процесу «Організація, проведення аудитів та реалізація їх матеріалів»

Джерело: створено автором на основі [11].

Узагальнення і реалізація результатів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програми передбачає відтворення особливого процесу. Після проведення усіх необхідних аудиторських процедур та опрацювання і узагальнення всіх матеріалів керівник аудиту формує проєкт звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше ніж за один робочий день до завершення визначеного в направленні строку проведення аудиту з урахуванням продовження такого строку одним із способів, передбачених Порядком.

При виникненні суперечностей аудиторських думок керівник аудиту формує відповідні висновки у проєкті аудиторського звіту після консультацій з юридичним підрозділом та підрозділом, до компетенції якого належить «спірне» питання.

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту разом з керівником аудиту та групою державних аудиторів обговорюють і узгоджують проєкт звіту у визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до такого проєкту строк з урахуванням строку ознайомлення об'єкта аудиту з проєктом звіту.

Під час обговорення та узгодження проєкту звіту державні аудитори мають право отримувати від об'єкта аудиту додаткову інформацію, підтвердні документи та/або відповідні пояснення з метою уточнення викладених у коментарях до проєкту звіту фактів.

За результатами обговорення та узгодження проєкту звіту складається протокол узгодження, який підписують керівник аудиту та керівник об'єкта аудиту по одному примірнику для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту.

Якщо за результатами обговорення та узгодження проєкту звіту керівник аудиту не врахував коментарів об'єкта аудиту або у разі відмови керівника об'єкта аудиту від узгодження проєкту звіту та/або підписання протоколу

узгодження, керівник аудиту робить відповідний запис у протоколі узгодження та у встановлених випадках складає акт про відмову підписання звіту

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту.

Разом із звітом керівник аудиту подає об'єкту аудиту супровідний лист, який підписав керівник органу Держаудитслужби, із зазначенням строку інформування про виконання пропозицій та рекомендацій, що містяться у звіті.

Підрозділ Держаудитслужби, відповідальний за проведення аудитів готує інформацію керівнику Держаудитслужби для інформування Міністра фінансів про результати аудиту, інших заінтересованих органів та громадськості.

Формування справи за результатами проведеного державного фінансового аудиту здійснюється відповідно до наказів Держаудитслужби з питань формування справ за матеріалами державних фінансових аудитів.

З метою інформування громадськості підрозділ Держаудитслужби, відповідальний за проведення аудитів подає у встановленому порядку звіт за результатами аудиту для розміщення на офіційному вебсайті Держаудитслужби.

Підрозділ Держаудитслужби, відповідальний за проведення аудитів проводить моніторинг стану врахування і результатів впровадження пропозицій та рекомендацій, що містяться у звіті.

Підрозділ Держаудитслужби, відповідальний за проведення аудитів готує інформацію керівнику Держаудитслужби для інформування Міністра фінансів про стан врахування і результати впровадження пропозицій та рекомендацій об'єкту аудиту і приймає рішення про таке інформування заінтересованих органів та громадськості.

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В ЕКОЛОГІЧНІЙ СФЕРІ

Як свідчить зарубіжний досвід для повноцінного проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в екологічній сфері важливі не тільки пошук і визначення контрольними органами об'єктивних способів оцінки ефективного витрачання бюджетних коштів, але й постійна присутність контролюючих органів при реалізації таких бюджетних програм. Для цього потрібний адекватний розвиток теоретичноно-методичних аспектів реалізації державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а таких розробка діючого механізму його розвитку

Висновків щодо запобігання проблемам, які виникають в роботі суб'єктів господарювання, що контролюються, можна дійти аналізуючи функції, покладені на Державну аудиторську службу України, виходячи з окреслених завдань:

- узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Кабінетові Міністрів України [17]. Отже за результатами проведених перевірок Держаудитслужба визначає можливості пристосування та удосконалення законодавчих норм, уточнює потребу в їх деталізації для якісного трактування окремих положень, визначає потребу в коригуванні вимог для забезпечення єдиних підходів в їх практичному застосуванні.

- здійснює контроль за цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів [17], що в свою чергу оптимізує процеси та результати діяльності суб'єкта контролю.

- забезпечує контроль за досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі)[17]. Такі напрями контролю вбезпечують економіку країни від кризових станів, сприяють ефективному використанню та розподілу коштів бюджету.

- контроль за станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності; виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах; усуненням виявлених недоліків і порушень; реалізацією інвестиційних проектів[17]. Дані функції Держаудитслужби мають вплив на якість та прозорість обліку, перешкоджають зловживанням посадовими особами, обумовлюють дотримання вимог держави щодо забезпечення поточного внутрішнього контролю та гарантують контроль виконання рішень з аналітикою факторів, що впливають на результати. Інші функції служби також впливають на процеси економічного становлення та розбудови нашої країни

З метою мінімізації наслідків низької якості оформлених аудиторських доказів, сформованих залученими зовнішніми експертами та спеціалістами, необхідне постійне вжиття таких заходів:

1. У письмових зверненнях Держаудитслужби щодо залучення зовнішніх експертів та спеціалістів в обов'язковому порядку наводити критерії щодо кваліфікації такого фахівця (освіту та досвід за напрямом, необхідним для забезпечення якості тощо).

2. При ініціюванні укладання договорів (меморандумів) про співпрацю із підприємствами, установами та організаціями, працівників яких

Держаудитслужба може залучати у якості кваліфікованих фахівців, забезпечити визначення в таких договорах чітких вимог до кваліфікації залучених спеціалістів та затвердження схеми взаємодії з ними і відповідальності сторін.

3. При укладенні договорів про надання кваліфікованих послуг на платній основі (до моменту централізованої розробки відповідного Примірного договору), забезпечити обов'язкове врахування у таких договорах:

- визначення кваліфікаційних умов надання послуг;
- відповідальність сторін;
- дострокове розірвання договору через неякісне оформлення результатів роботи залученим експертом та спеціалістом;
- непроведення оплати послуг через неякісне оформлення результатів роботи залученим експертом та спеціалістом.

4. Керівникам контрольних заходів в обов'язковому порядку вимагати у залучених зовнішніх експертів та спеціалістів складати довідку за підписом такого спеціаліста та відповідального працівника об'єкту контролю.

5. Не допускати одноосібного виходу/перебування на об'єкті контролю залученого експерта та спеціаліста, у тому числі при проведенні зустрічних звірок.

6. Оперативно інформувати керівника підприємства, установи та організації, з якою підписано договір/меморандум, щодо заміни залученого експерта та спеціаліста через неякісне виконання ним поставлених завдань.

7. Про випадки неякісного виконання залученими зовнішніми експертами та спеціалістами поставлених завдань в обов'язковому порядку (за попереднім погодженням з апаратом Держаудитслужби) інформувати державний орган/його орган управління, який спрямував фахівця, та/або орган, який видав ліцензію.

8. До запровадження на центральному рівні ведення бази даних про залучених зовнішніх експертів та спеціалістів, висновки яких було обґрунтовано оскаржено та/або спростовано в ході розгляду судових справ, забезпечити ведення такої бази на місцях із наданням відповідної інформації до апарату Держаудитслужби.

9. Довести зазначену інформацію до підлеглих працівників.

Бюджетні програми часто недофінансовуються та є несистемними, а недофінансування щороку виправдовуються новими причинами (пізні затвердження Порядків, зміна напрямків підтримки та керівництва напрямку, ліквідація головного розпорядника коштів, посуха, коронавірус, тощо). Особливої уваги потребують бюджетні програми, які затверджені в обсягах більших ніж розрахована потреба. Таке планування не дозволяє оцінити доцільність та актуальність виділення бюджетних коштів, а відтак не сприяє їх ефективному використанню[32].

Дуже важливим є вибір об'єктів перевірки при здійсненні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Він повинен здійснюватися таким чином, щоб існувала достатня ступінь впевненості в тому, що результати запланованого аудиту сприятимуть вирішення конкретних соціально-економічних проблем, які так само мають велике суспільне значення.

Задля удосконалення процесу здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в екологічній сфері пропонуємо також проводити оцінку якості процесу. Це забезпечить:

- довіру до аудиторських перевірок та підвищить їх рейтинг у структурі контрольно-аналітичних заходів;
- мінімізацію часовитрат та трудовитрат під час здійснення аудиторських процедур;
- встановлення недостовірності або необ'єктивності висновків за результатами державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи

Для оцінки якості процесу державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм автором пропонується використовувати теорію ігор. Суть теорії ігор полягає в тому, щоб допомогти економістам зрозуміти та передбачити те, що буде діятися в економічному інтер'єрі (економічному контексті)[33].

Цей підхід допоможе не тільки змодельовати оцінку впливу обраного рішення на якість державного фінансового аудиту виконання бюджетних

програм, а й обрати оптимальну стратегію, в якій поєднання певних критеріїв дозволить підвищити його якість.

ВИСНОВКИ

Дослідження методики здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дозволяє зробити наступні висновки.

1. Одним із найважливіших напрямів діяльності вищих органів державного фінансового контролю є саме державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм. В Україні на даний момент найбільш розвинена саме ця форма державного фінансового аудиту, яку проводить Державна аудиторська служба України та Рахункова Палата України.

Даний термін є багатогранною і складною економічною категорією, тому відповідно існують різні погляди вчених щодо визначення його сутності.

2. Визначено необхідність у бюджетному фінансуванні чималій кількості напрямів сфери охорони навколишнього середовища. В умовах сьогодення, нестабільній екологічній та економічній ситуаціях постає гостро питання розпорядження бюджетними коштами та ефективного їх використання.

3. Обґрунтовано цільові характеристики (трактування мети і завдань державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм) та структурні елементи системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

4. Проаналізовано діяльність Державної аудиторської служби України.

Державна аудиторська служба України реалізує покладені на неї завдання у повному обсязі. Держаудитслужба сприяє забезпеченню законності та ефективності використання державних коштів та майна, активно бере участь у розробці регуляторних актів, аналізує стан удотримання фінансової та бюджетної дисципліни, узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції.

5. Охарактеризовано методика здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, відповідно до якої:

- Підготовка включає у себе визначення мети та завдань аудиту виконання бюджетних програм, визначення теоретичних аспектів, опрацювання інформації, що стосується об'єкта та висунення гіпотез.

- Проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій.

- Звітування за результатами аудиту.

- Моніторинг виконання поданих за результатами пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

6. Результативними показниками за процесом проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є:

- Кількість проведених державних фінансових аудитів у розрахунку на 1 працівника за середньою фактичною чисельністю.

- Виявлена кількість фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, а також порушень законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів за результатами проведених державних фінансових аудитів у розрахунку на 1 проведений державний фінансових аудит.

- Сума попереджених втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій за результатами проведених державних фінансових аудитів у розрахунку на 1 проведений державний фінансових аудит.

- Сума попереджених втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій за результатами проведених державних фінансових аудитів у розрахунку на 1 проведений державний фінансових аудит.

- Кількість наданих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів .

- Кількість відхилених пропозицій, що надані органом ДФК.

- Кількість пропозицій, за якими досягнуто підтверджений додатковий результат.

- Сума досягнутого додаткового результату за результатами впровадження пропозицій, наданих органом ДФК.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України від 26.01.1993 року № 2939-ХІІ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

2. Радіонов, Ю. Д. (2021). підвищення ефективності використання видатків бюджету в умовах економічних перетворень. Підприємництво і торгівля, (29), 53-60.

3. Денисюк О.М. Державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю, Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VIII Всеукр. наук.-практ. Інтернет–конф., 25 берез. 2020 р.: у 2-х ч. - Ч. I. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ, 2020. 52с. http://www.vtei.com.ua/images/2020/25_03_2020/4/3.pdf

4. Шевченко, І. О. Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (Doctoral dissertation, Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. Харків, 2018).

5. Бессонова, С. І., & Кленін, О. В. (2021). РОЛЬ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ. Підприємництво і торгівля, (29), 15-19 URL: <https://doi.org/10.36477/2522-1256-2021-29-03>

6. Савченко, А. М.; Поляков, В. М. Сучасний стан та перспективи розвитку державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. 2019.

7. Табенська Ю. В. Державний фінансовий аудит як перспективна форма фінансового контролю / Ю. В. Табенська // Електронне наукове фахове видання Мукачівського державного університету «Економіка та суспільство». – Мукачево, 2018. – Вип.16. – С. 818-821.

8. БУЛИГІНА, Олена Юріївна. ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ (НА ПРИКЛАДІ ФРАНЦІЇ). Випуск 17 Частина, 2020, 109.

9. IKBAL, Muhammad. Client's Effort in Intervening State's Financial Audit Result: Grounded-Theory Approach. JABE (JOURNAL OF ACCOUNTING AND BUSINESS EDUCATION), 2020, 5.1: 1-13

10. UTAMI, Fransisca Listyaningsih, et al. Analysis of Audit Opinion of Financial Statements From State Institutions: Indonesia Empirical Study, Period 2012-2017. International Journal of Financial Research, 2020, 11.5: 150-160.

11. Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text>

12. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії і практики : [монографія] / О.А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2018. – 431 с

13. Рябчук, О., & Гайова, А. (2022). АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В ЕКОЛОГІЧНІЙ СФЕРІ. *Економіка та суспільство*, (44). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-113>

14. Сенишин, О. С. "ВИКОРИСТАННЯ СВІТОВОГО ДОСВІДУ В СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО ПРОГРАМУВАННЯ ОХОРОНИ ПРИРОДНОГО ДОВКІЛЛЯ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ПРОГРАМУВАННЯ В УКРАЇНІ." *Аніловська Г.*: 160.

15. Закон України від 28 лютого 2019 року № 2697-VIII «Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-19#Text>

16. Розпорядження Кабінету Міністрів України » від 21 квітня 2021 р. № 443-р «Про затвердження Національного плану дій з охорони навколишнього природного середовища на період до 2025 року URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-nacionalnogo-planu-dij-z-ohoroni-navkolishnogo-prirodnogo-seredovishcha-na-period-do-2025-roku-i210421-443>

17. Постанова Кабінету Міністрів від 3 лютого 2016 р. № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>

18. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/734>

19. Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2004, № 9, ст. 79) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>

20. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України URL <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/2652>

21. Постанова Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text>

22. Наказ Міністерства аграрної політики від 13.12.2002 N 390 «Про затвердження Положення про Державний реєстр прав інтелектуальної власності на сорти рослин та про видачу патентів України на сорт рослин» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0080-03#Text>

23. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1572-04#Text>

24. Постанова Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2014 р. № 564 «Про затвердження Положення про Державне агентство України з управління зоною відчуження» від URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/564-2014-%D0%BF#Text>

25. Офіційний сайт Державного агентства України з управління зоною відчуження URL: <https://dazv.gov.ua/ua/plugins/userPages/4>

26. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 13 квітня 2020 р. № 407-р «Про виділення коштів для здійснення заходів щодо запобігання та

ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій, пов'язаних з пожежами в зоні відчуження, зоні безумовного (обов'язкового) відселення та на прилеглих до них землях державних підприємств, які належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/407-2020-%D1%80#Text>

27. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 21.10.2020 № 1279-р «Про виділення коштів з резервного фонду державного бюджету для здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням виникненню надзвичайних ситуацій у зоні відчуження та зоні безумовного (обов'язкового) відселення» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1279-2020-%D1%80#Text>

28. Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2020 № 821 «Про затвердження зразків направлень для посадових осіб органів державного фінансового контролю» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0160-21#n10>

29. Постанова Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 р. № 692 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм затвердженого постановою» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF#Text>

30. Наказ Міністерства Юстиції України № 2521/5/279 від 23.07.2020 “Про внесення змін до Положення про порядок учинення нотаріальних дій в дипломатичних представництвах та консульських установах України” URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0703-20#Text>

31. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/553>

32. Титарчук, І. М. (2020). АНАЛІЗ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ АГРАРНОЇ СФЕРИ. *Підприємництво і торгівля*, (26), 87-97. URL: <https://doi.org/10.36477/2522-1256-2020-26-13>

33. ISSAI 1000-2999. Financial Audit Guidelines: URL: <https://sao.ge/files/auditi/ISSA-1000-2999.pdf>

